

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



**“LA EFICACIA DE LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE APELACIÓN ADMINISTRATIVA, COMO MECANISMO DE IMPUGNACIÓN EN EL MARCO DEL PROCESO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA TRIBUTARIA QUE POSEEN LOS CONTRIBUYENTES INSCRITOS PARA EL IMPUESTO DE TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS”**

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

**PRESENTADO POR:**

<b>AYALA RUIZ, EDITH STEPHANIE</b>	<b>(AR09020)</b>
<b>GONZALEZ RIVAS, LUIS HERIBERTO</b>	<b>(GR11042)</b>
<b>VÁSQUEZ GARCÍA, SONIA PATRICIA</b>	<b>(VG08046)</b>

**DOCENTE ASESOR:**

**LIC. SAMUEL MERINO GONZALEZ**

**CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, JUNIO DE 2017**

**TRIBUNAL CALIFICADOR**

**LIC. EUGENIO TÉVEZ CASTILLO**

**(PRESIDENTE)**

**LIC. NOÉ GEOVANNI GARCÍA IRAHETA**

**(SECRETARIO)**

**LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ**

**(VOCAL)**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**Lic. Roger Armando Arias**  
RECTOR

**Dr. Manuel De Jesús Joya**  
VICERRECTOR ACADÉMICO

**Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez**  
SECRETARÍO GENERAL

**Licda. Dina Alhely Castellón**  
FISCAL GENERAL INTERINA

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

**Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata**  
DECANA

**Dr. José Nicolás Ascencio Hernández**  
VICEDECANO

**Msc. Juan José Castro Galdámez**  
SECRETARIO

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

**Lic. Miguel Ángel Paredes Bermúdez**  
DIRECTOR PROCESOS DE GRADUACIÓN

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

## AGRADECIMIENTOS

Al finalizar un logro tan importante en mi vida como la culminación de mi carrera debo agradecer y dedicar esta tesis a mi padre **Moisés Salvador Ayala Molina** porque sin él no habría sido posible este logro, con su ayuda, con sus palabras y por creer que siempre lograría alcanzarlo, incluso agradezco sus regaños, consejos ya que siempre te estaré inmensamente agradecida sin ti no sería la mujer que soy ahora; de igual forma agradezco a mi madre **Yesenia Esmeralda Ruiz Pineda** porque has estado para mí apoyando mis metas, así mismo agradezco a mi bisabuelita **Otilia Pineda** porque sin ti y todas tus instrucciones no habría alcanzado lo que hoy consigo, siempre apoyándome a seguir y alcanzar mis metas; a mi abuela **Blanca Pineda**; a la abuela **Ángela Ayala Guevara**, porque tú eres una abuela fenomenal y siempre has creído que el mejor regalo que nos puede brindar es la educación; a ti **Beatriz Ayala Ruiz** por aguantarme tanto, porque siempre has creído que soy capaz de todo y así alcanzar y realizar mis sueños y con tus palabras de aliento me has reconfortado en mis tantas veces que he caído te quiero hermana.

Así mismo agradezco a mis amigas **Iveth Chiliseo**, a **Carolina Gracias**, y **Maggy Guzmán** por estar para mí cuando más las necesite, en mis enfermedades, mis caídas, por escucharme, por siempre, aunque las cosas estaban mal siempre estuvieron ahí, animándome haciéndome reír y apoyando todo lo que fue poder concluir con nuestra carrera. Y como un agradecimiento especial a ti **Gerson Zuri-Sadai Martínez**, que has sido un pilar fundamental para mí, por creer en mí, por tu cariño y comprensión y sobre todo por tu gran amor que me has brindado, te amo.

A mis compañeros de tesis **Luis González** y **Paty Vásquez** por soportarme en la realización de la tesis que, aunque teníamos diferencia supimos hacerlas a un lado y concluir exitosos con nuestro trabajo de grado, somos un gran equipo. A mi asesor de tesis **Lic. Samuel Merino** por su tiempo y dedicación en la orientación de esta tesis.

Y a toda la familia **Lemus, Ayala, y Pineda**, por todo el apoyo durante todos estos años. Para finalizar mi último agradecimiento es para mí Mancha, Chozo, Nelo, Pabu, Sookie que estuvieron conmigo desvelándose, apoyándome y molestándome en el transcurso de mi carrera y cada vez que, hacia mi tesis, a todos mis amigos y familia gracias infinitas por todo lo que hicieron por mí no hay palabras para expresar todo lo que siento y lo muy agradecida que estoy, este logro es en conjunto, los amo y gracias totales...

**Stephanie Ayala Ruiz**

**A Dios:** Al todopoderoso quién ha sido el artífice del haber llegado a este momento, me enseñó que por difíciles que fuesen los momentos siempre había una salida me iluminó y me ayudó para concluir con éxito esta etapa de mi vida.

**A mis padres:** Quiénes fueron los pilares más importantes para este éxito, mi padre movilizándome todos los días desde mi casa hasta la universidad y mi madre siempre pendiente de cualquier cosa que yo necesitaba, y ayudándome en todo lo posible para que mi desempeño fuese exitoso en mi carrera universitaria.

**A todos mis amigos y compañeros:** a los cuales les agradezco enormemente el haberme ayudado a movilizarme en las diversas aulas donde recibí mis clases me ayudaron desinteresadamente a subir gradas y en todo lo que yo necesitaba, en especial a mi gran amigo Saen Abraham García Cabrera, y a mis compañeras de tesis.

**A mis todos docentes:** Los que tuvieron la paciencia de compartirme todos sus conocimientos y de esa manera prepararme para una vida profesional.

**Luis Heriberto González Rivas**

En primer lugar a mi **DIOS TODO PODEROSO** por estar siempre en todos los momentos de mi vida, escuchando siempre mis oraciones constantes y dándome la fortaleza, perseverancia, paciencia y sabiduría para poder culminar este peldaño de mi vida como lo es mi carrera profesional, porque sin su presencia divina en mí nada de lo que soy hubiera sido posible, gracias **DIOS todo te lo debo a TI**, y a la **VIRGEN DE GUADALUPE** por cubrirme siempre con su manto de Madre amorosa e interceder por mí ante mi **Padre DIOS**.

A mis amados padres **Oswaldo Vásquez y Ana Isabel de Vásquez** por ser en mi vida los pilares fundamentales e importantes, porque sin su ayuda, su apoyo, sus ánimos, y amor en todo momento los logros alcanzados en mi vida no hubiesen sido posible, les estaré eternamente agradecida, son los mejores padres que **DIOS** me pudo haber dado, a mis hermanos **Saúl y Rubén Vásquez**, por su apoyo incondicional siempre, los amo demasiado, a mi amado y eterno compañero y amigo de todas mis noches de desvelos, de alegrías, tristezas y por contagiarme constantemente de su alegría y nobleza, mi **Bruno** porque los ángeles de cuatro patas también existen, y especialmente a uno los seres más importantes que **DIOS** me mandó y que ahora me cuida desde el cielo, mi amada abuelita **Anita Ortiz “Mama Anita”** de todo corazón este logro es para ti.

A los ángeles que **DIOS** puso en mi camino el primero de ellos llamado **Karla Alejandra Muñoz Mayorga**, estoy infinitamente agradecida por el cariño, compañía, apoyo, y ayuda brindados desde siempre y en todo momento, sin duda alguna eres una de las mejores cosas de la vida, luego y sin restar la importancia que se merecen a **Marilyn Rebeca Mejía Reyes** por su amistad, cariño y apoyo de manera única en todo momento, a **José Ernesto García Beltrán** por ser un amigo incondicional y una persona excepcional en todos los sentidos. *“Porque la vida es mejor cuando se comparte con personas especiales”*.

A mis amigos y compañeros de tesis **Stephanie Ayala y Luis González** por haber logrado juntos este triunfo, a pesar de los altos y bajos pudimos superar todos los obstáculos, así mismo al Licenciado **Samuel Merino** por su apoyo y orientación brindada.

**Sonia Patricia Vásquez García**

## INDICE

RESUMEN.....	i
SIGLAS Y ABREVIATURAS.....	ii
INTRODUCCIÓN.....	iv
CAPITULO I.....	1
1. GENERALIDADES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	1
1.1 Historia del Derecho Tributario.....	1
1.2 Definición de Derecho Tributario.....	5
1.2.1 Parte general.....	6
1.2.2 Parte especial.....	6
1.3 Relación jurídico tributaria.....	6
1.3.1. Nacimiento de la obligación tributaria.....	7
1.4 Divisiones del Derecho Tributario.....	9
1.4.1 Derecho Tributario material y formal.....	9
1.5 Sujetos del Derecho Tributario.....	10
1.5.1 Sujeto activo.....	10
1.5.2 Sujeto pasivo.....	11
1.6 Hecho generador.....	13
1.6.1. Hecho imponible y hecho generador.....	14
1.6.2 Base imponible.....	16
1.7 Definición de los tributos.....	17
1.8 Tipos de imposición del impuesto.....	20
1.9 Clases de tributos.....	22
1.9.1 El impuesto.....	25
1.9.1.1 Clases de impuestos.....	27
1.9.2 La tasa.....	31
1.9.2.1 Definición de las tasas.....	32

1.9.2.2 Clasificación de las tasas.....	36
1.9.2.3 Diferencia entre tasa e impuesto.....	37
1.9.2.4 Las contribuciones especiales; concepto y caracteres .....	38
1.9.3 Clasificación.....	39
CAPITULO II.....	40
2. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.....	40
2.1 Generalidades.....	40
2.2 Conceptualización de recurso.....	41
2.2.1 Definición doctrinaria.....	41
2.3 La impugnación.....	43
2.4 El derecho a los recursos o derecho a recurrir .....	44
2.5 Presupuestos de la impugnación .....	444
2.6 Fines .....	48
2.7 Significado de los recursos administrativos .....	48
2.8 Naturaleza jurídica y fundamento de los recursos administrativos .....	49
2.9 Características de los recursos administrativos .....	52
2.10 Alcance de los recursos administrativos .....	54
2.11 Requisitos de los recursos administrativos .....	55
2.12 Requisitos referentes al sujeto.....	55
2.13 Requisitos referentes al objeto.....	57
2.14 Requisitos referentes al escrito de interposición.....	58
2.15 Principios generales del procedimiento administrativo en vía de recurso.....	59
2.16 Los recursos administrativos como presupuesto de la impugnación jurisdiccional .....	61
2.17 Efectos de la interposición del recurso.....	61
2.18 Los recursos tributarios.....	633
CAPITULO III.....	66
3. EL IVA Y EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA.....	66



3.1 Desarrollo historico del IVA.....	66
3.2 Definición de impuesto.....	69
3.3 Fundamento en la legislación secundaria .....	71
3.4 Hecho imponible y estructura de la relación tributaria.....	71
3.4.1 Prestaciones tributarias.....	71
3.4.2 Obligación tributaria .....	72
3.5 Hecho generador .....	75
3.5.1 Estructura del hecho generador.....	76
3.5.2 Hecho generador en el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios .....	78
3.6 La determinación tributaria.....	83
3.7 Formas de determinación del impuesto .....	84
3.7.1 Autoliquidación.....	85
3.8 Requisitos formales de la declaración.....	87
3.9 Del tiempo para presentar la declaración.....	87
3.10 Del lugar para presentar la declaración .....	87
3.11 El procedimiento de liquidación oficiosa de impuestos .....	88
3.11.1 Definición de liquidación .....	88
3.11.2 Fines .....	90
3.11.3 Antecedentes históricos .....	91
3.11.4 Entes encargados de la ejecución del procedimiento de liquidación oficiosa.....	92
3.11.5 Procedimiento a seguir .....	92
3.11.6 Procedencia .....	93
3.11.7 Bases para la liquidación de oficio .....	96
3.11.8 Liquidación de corrección de error aritmético .....	97
3.11.9 Procedimiento de audiencia y apertura a pruebas .....	98
3.11.10 Requerimiento especial en casos de liquidación de corrección firmeza de las resoluciones .....	100

3.11.11 Determinación sobre base presunta .....	101
3.11.12 Procedencia .....	102
3.11.13 Presunciones .....	102
3.11.14 Clases .....	103
CAPITULO IV.....	104
4. EL RECURSO DE APELACION ADMINISTRATIVA, COMO MECANISMO DE IMPUGNACION EN EL MARCO DEL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA TRIBUTARIA QUE POSEEN LOS CONTRIBUYENTES INSCRITOS AL IVA .....	104
4.1 El Recurso de apelación ante el tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas.....	104
4.2 Definición .....	105
4.2.1 Procedimiento a seguir según la ley de organización y funcionamiento del tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas .....	107
4.2.1.1 Procedencia de la apelación .....	107
4.2.1.2 Plazo para apelar .....	108
4.2.1.3 Iniciación, requisitos del recurso .....	109
4.3 Requisitos de presentación del escrito.....	112
4.3.1 Contenido del escrito .....	114
4.3.2 Tramitación del recurso.....	115
4.3.3 Efectos del recurso .....	115
4.3.4 Improcedencia del recurso.....	115
4.3.5 Informe de la Dirección General de Impuestos Internos .....	116
4.3.6 Apertura y producción de pruebas .....	118
4.3.7 Resolución del recurso.....	119
4.4 Proceso contencioso administrativo.....	120
4.4.1 Presupuestos procesales para la iniciación del proceso .....	120

4.4.2 Proceso de amparo.....	122
4.4.3 Análisis y consideraciones finales respecto a la eficacia de la interposición del recurso de apelación administrativa, como mecanismo de impugnación en el marco del proceso de liquidación oficiosa tributaria que poseen los contribuyentes inscritos para el impuesto de transferencia de bienes muebles y prestación de servicios IVA .....	124
CAPITULO V.....	131
5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	131
5.1 Conclusiones .....	131
5.2 Recomendaciones .....	134
BIBLIOGRAFÍA.....	137
ANEXOS .....	145

## RESUMEN

“La eficacia de la interposición del recurso de apelación administrativa como mecanismo de impugnación en el marco del proceso de liquidación oficiosa tributaria que poseen los contribuyentes inscritos para el impuesto de transferencia de bienes muebles y prestación de servicios.” Para desarrollar el tema antes mencionado se tomaron cinco aspectos fundamentales los cuáles fueron: generalidades del derecho tributario, los recursos administrativos, el IVA y el procedimiento de liquidación oficio, el recurso de apelación administrativa como mecanismo de impugnación en el marco del proceso de liquidación oficiosa tributaria que poseen los contribuyentes inscritos al IVA y su eficacia. El derecho tributario es la parte del derecho Financiero que estudia el aspecto de la tributación como actividad del estado. Definiendo al recurso administrativo como un recurso ordinario por el cual el administrador o contribuyente pretende que un ente superior jerárquicamente revoque o modifique una decisión tomada por un ente inferior.

El IVA es un impuesto que se aplicará a las transferencias, importaciones, internación exportación y el consumo de bienes muebles, corporales prestación importación y exportación y el autoconsumo de servicios. Y la liquidación oficio esta es un procedimiento que se realiza por la administración tributaria del Estado cuando se determina alguna anomalía en las declaraciones presentadas por el contribuyente El recurso de apelación en el proceso de liquidación oficiosa del IVA no es eficaz, en razón de que existe un margen de desventaja para el administrado, porque obligatoriamente si quiere hacer uso de su derecho a recurrir lo tiene que hacer siempre ante la misma institución que le impuso la sanción o en nuestro caso la multa el *Ministerio de Hacienda*, él juega un rol de juez y parte, y esto inequívocamente produce una situación de desconfianza del apelante.

## **SIGLAS Y ABREVIATURAS**

**A. de C.** Antes de Cristo

**Art.** Artículo

**C.C.** Código Civil

**C.Com.** Código de Comercio

**C.P.** Código Penal

**C.P.C M.** Código Procesal Civil y Mercantil

**C.T.** Código Tributario

**Cn.** Constitución de la República de El Salvador

**CSJ** Corte Suprema de Justicia

**D. L.** Decreto Legislativo

**D. O.** Diario Oficial

**DGII** Dirección General de Impuestos Internos

**IVA** Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

**LISR** Ley de Impuesto sobre la Renta

**LIVA** Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

**LJCA** Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

**LODGII** Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos

**LOFTAI** Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos

**NIT** Número de Identificación Tributaria

**RCT.** Reglamento del Código Tributario

**RLIVA** Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

**TAII** Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos

**Ibíd.** Misma cita

**Ídem** En el mismo libro y misma página

**Inc.** Inciso

**Óp. cit.** Obra citada

**p.** Página

**pp.** Páginas.

**SCA** Sala de lo Contencioso Administrativo

## INTRODUCCIÓN

En el desarrollo de la presente investigación denominada “La eficacia de la interposición del recurso de apelación administrativa, como mecanismo de impugnación en el marco del proceso de liquidación oficiosa tributaria que poseen los contribuyentes inscritos para el impuesto de transferencia de bienes muebles y prestación de servicios IVA”, se ha tenido a bien indagar sobre los orígenes del Derecho Tributario.

En el Primer Capítulo de ésta investigación se abordan los inicios de la civilización de nuestros antepasados y el pago que estos realizaban a los Faraones, Reyes, Gobernadores, etc. es decir sobre la contribución en servicio o especie en concepto de impuesto, teniendo en cuenta que del nacimiento de las obligaciones tributarias nacen las figuras del “Sujeto Activo” y “Sujeto Pasivo”, así como también la clasificación de las tasas y la diferencia entre tasa e impuesto.

En el Segundo Capítulo se ahonda en el tema de los Recursos Administrativos dando la definición de los mismos, así como sus características, y los requisitos formales y materiales a cumplir según lo establecido en nuestra legislación para poder llevar a cabo la interposición del mismo ante los entes encargados de su admisibilidad y su resolución, terminando así con lo que son los recursos aplicados en materia tributaria siendo estos los recursos de “Rectificación” y “Apelación”.

En el Tercer Capítulo y con los conocimientos previamente adquiridos sobre los tipos de recursos administrativos y tributarios, sus características y requisitos, se desarrolla propiamente “El Procedimiento de Liquidación Oficiosa” mismo nombre con el cual se ha titulado el presente capítulo, con el fin de darle al lector los antecedentes históricos del IVA y su origen en

nuestra legislación, el origen de la obligación tributaria y la forma en que se lleva a cabo el Procedimiento de Liquidación Oficiosa para que exista una mejor comprensión de dicho procedimiento y se tengan las bases necesarias para poder identificar cualquier tipo de anomalías aplicada en la relación jurídico tributaria entre los contribuyentes y Hacienda.

En el Cuarto Capítulo y con el conocimiento previo sobre lo que son los recursos administrativos, tributarios, así como también del IVA y del Procedimiento de Liquidación Oficiosa, se ha realizado un exhaustivo análisis integral sobre “El recurso de apelación administrativa, como mecanismo de impugnación en el marco del proceso de liquidación oficiosa tributaria que poseen los contribuyentes inscritos al IVA”, así como también el proceso pertinente para la interposición del Recurso de Apelación Administrativa, el procedimiento que lleva a cabo la Dirección General de Impuestos Internos en conjunto con el Tribunal de Impuestos Internos y de Aduanas cuando el contribuyente interpone el recurso antes mencionado, ejerciendo de esta manera su derecho de defensa ante los posibles procedimientos arbitrarios realizado por la administración tributaria, así mismo se ha elaborado un análisis profundo sobre la interposición del Recurso Administrativo y las posibles formas en que resuelve la Administración Tributaria dándose a conocer que en la mayoría de los casos el TAIIA confirma la sentencia emitida por la DGI, quedándole al contribuyente el cumplimiento de lo establecido por dicha administración.

En el Quinto Capítulo y con la finalización de la presente investigación se dan a conocer las conclusiones y recomendaciones que se ha tenido a bien identificar después de todo este proceso investigativo, donde se aportan ideas encaminadas al mejoramiento del trabajo realizado por el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas y su competencia otorgada



para conocer sobre el procedimiento de liquidación oficiosa hacia los contribuyentes realizado por la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas, con el fin de garantizar el debido proceso y los derechos que poseen los contribuyentes frente a la administración tributaria.

## CAPITULO I

### 1. GENERALIDADES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Dentro de este capítulo se aborda la temática de las generalidades del derecho tributario pretendiendo de esta manera ampliar el conocimiento referente a la historia del derecho tributario, definición, su marco jurídico, el nacimiento de la obligación tributaria, definir qué es un derecho tributario material y formal, establecer los sujetos que participan en el derecho tributario sujeto activo sujeto y pasivo, conocer el elemento más importante en materia tributaria como lo es el hecho generador así como otras definiciones afines hecho imponible, base imponible, definición de los tributos.

#### 1.1 Historia del Derecho Tributario

Según los historiadores los tributos o impuestos existen desde antes de la época de Jesucristo, la historia narra que en la época de los reyes, emperadores y gobernadores existía una imposición para pagar dichos tributos o impuestos ya sea que haya sido conquistado o nacido en esas tierras como ejemplo de estas civilizaciones se encuentran los faraones de Egipto, los sultanes de Arabia, los zares de Rusia, los emperadores de China, Japón, y los múltiples reyes entre los que podemos mencionar Inglaterra, Francia, España entre otros. <sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> **Kricia Yaneth Garay Romero, et al.** *“Diseño De Una Guía de Obligaciones Tributarias Formales y Sustantivas, Mercantiles y Laborales Dirigidas a Comerciantes Dedicados a la Compra y Venta de combustible en la ciudad de San Miguel año 2013”*, (Tesis para optar al grado de Licenciatura en Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2014), 5-7.

En la época antigua en los estados de Egipto y Babilonia, se encuentra la mayoría de los antecedentes de los impuestos. Los mismos se pagaban en servicio o en especie. En Grecia por ejemplo cuando se comenzó a regular la tributación, en la polis, los griegos se opusieron, pues decían que era un acto en contra de su voluntad, más tarde comprendieron que era necesario hacerlo, pues había que invertir esos recursos en la población.

En Roma al inicio no se pagaban impuestos, pues eran los pueblos vencidos en la guerra los que tenían que pagar a los pueblos que resultaran vencedores. (Botín de guerra).

En esta época nació la palabra Tributum o Stipendium, que era el impuesto pagado por el concusionario, el TributumCapitis, impuesto directo y personal pagado por las provincias, TributumSoli impuesto pagado por tierras, luego se originó la frase: “dar al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios.”<sup>2</sup>

En la Edad Moderna, cae el feudalismo, pues existía una concepción autoritaria en el cobro de los tributos, y se da entre el Siglo XVI al Siglo XVIII, en esa época se recupera el poder de los reyes y los emperadores.

Es en la época contemporánea, cuando surge el desarrollo de las disciplinas tributarias, y se ve la necesidad de cubrir los gastos de un estado y las necesidades de la población a través del pago de tributos, con la finalidad de

---

<sup>2</sup>**Ana Patricia Duarte Osorio**, *“Análisis Sobre El Principio De Igualdad Y Su Interpretación En Cuanto A La Exoneración De Multas Y Recargos Que Otorga El Presidente De La Republica De Guatemala A Los Contribuyentes Que Incurran En Infracciones Tributarias”* (Tesis para Optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2009), 1.

cubrir los diferentes gastos públicos y cubrir las necesidades básicas de la población.<sup>3</sup>

A través de la historia se puede constatar que los impuestos o los tributos surgieron como una contribución voluntaria de los ciudadanos para poder sostener al Estado, y que este a su vez pudiera prestarles todos los servicios básicos y necesarios que ellos necesitaran.

La existencia de los impuestos está relacionada a la existencia de los gobiernos, por lo se puede decir que su origen, así como su historia es la historia de los gobiernos o estados, pues a través de la recaudación de impuestos, el Estado ejerce su poder de imperio para poder satisfacer las necesidades de sus habitantes.

Se puede afirmar que la rama del derecho tributario comprende una serie de situaciones que tienen relación con los impuestos que el Estado recauda a través de las diferentes instituciones estatales y privadas, dentro de las leyes tributarias se encuentran las regulaciones de la relación entre el fisco y los contribuyentes, que permita garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, elementos, indispensable para dar cumplimiento a los principios de cada ley.

En El Salvador surgieron reformas a las leyes tributarias, en 1916, 1919, 1951, 1953, 1955 y 1963, llegando a tener una importancia significativa como fuente de recursos públicos y además, a configurarse en su estructura, como el tipo de impuesto moderno que se encuentra en la mayoría de países, y según se acepta generalmente en la actualidad, permitiendo mejorar la obtención de recursos públicos que al diseñarlo en forma apropiada

---

<sup>3</sup> *Ibíd*, 3.

constituye un instrumento poderoso para el otorgamiento de incentivos económicos”<sup>4</sup>.

Con el advenimiento de la Edad Media y la configuración de los Estados Nacionales se desarrollaron gobiernos fuertemente centralizados, aumentando considerablemente las necesidades de ingreso y gastos por diversas razones, los ingresos provenientes de las Propiedades públicas y las prerrogativas reales ya no eran suficientes y se hizo indispensable recurrir a la obligación impositiva para satisfacer las crecientes necesidades, lo que constituye el objeto central de los debates científicos mantenidos durante los siglos XVI y XVII, algunos autores trataron de fortalecer el Estado fomentando sus propios recursos económicos; otros en cambio, llegaron a considerarlos impuestos como recursos extraordinarios. Entre los autores que justifican los Tributos como recurso adecuado para la financiación de las necesidades públicas esta Montesquieu (fue un cronista y pensador político francés), quien consideraba que los impuestos entregados por los particulares al Estado eran parte de la fortuna que debía sacrificar para disfrutar del resto, entendiéndolo como un precio por los servicios prestados por el Estado.

Frente a estas pretendidas ventajas de los impuestos indirectos, se reconoció la mayor facilidad para recaudar y la consecuente simplicidad de los impuestos directos sobre todo cuando recaen sobre la propiedad de bienes raíces. Únicamente a partir de siglo XIX y como fruto de las convulsiones políticas, experimentadas principalmente en Francia en 1848, se abrió paso la aceptación de un Impuesto Personal sobre la venta.

---

<sup>4</sup>**Alexander Mejicano Hernández, et. al.**, *“Guía de obligaciones en el proceso de formación legalización y continuidad de operaciones de las medianas empresas dedicadas a la venta de artículos de primera necesidad, en la ciudad de San Miguel, periodo 2010”* (Tesis para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador), 8.

## 1.2 Definición de Derecho Tributario

Para Fernando Sainz de Bujanda, el derecho tributario “es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero”.<sup>5</sup>

El derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolo en sus distintos aspectos; la terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica, la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación “derecho tributario”, los alemanes prefieren la expresión “derecho impositivo”, mientras que los franceses se refieren al “derecho fiscal”, que es la expresión más generalizada tal como lo agrega el autor Giuliani Fonrouge”, que probablemente la denominación más correcta es la de “derecho tributario”, que en América Latina es la que más predomina es la de “Derecho Tributario”.<sup>6</sup>

Según la doctrina alemana moderna, el derecho tributario es parte del derecho financiero a la par del derecho presupuestario y el derecho patrimonial del Estado, y es la rama del derecho financiero que estudia el aspecto de la tributación, como actividad del Estado y en las relaciones de éste con los particulares y las situaciones que de estas relaciones nacen; el derecho tributario o fiscal comprende dos grandes partes para su estudio.

---

<sup>5</sup> **Donald Estuardo Ramos Fernández.** “*El derecho tributario y los principios de legalidad en Guatemala*” (Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos Guatemala, 2009), 2.

<sup>6</sup> **Carlos Giuliani Fonrouge,** “*Derecho financiero*”, 2ªed. Tomo I (Editorial Desalma, Buenos Aires Argentina, 1989), 37.

### **1.2.1 Parte general**

Es la parte teórica más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad; en esta parte se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos.

### **1.2.2 Parte especial**

Esta parte comprende todas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario, entendiendo por sistema tributario el conjunto de tributos de cada país, ejemplo ley del impuesto único sobre inmuebles, ley del impuesto al valor agregado, ley del Impuesto sobre la renta.

## **1.3 Relación jurídico tributaria**

La relación jurídico tributaria es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo una obligación de dar, coloca al contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma es de suma importancia en el derecho tributario; Héctor Villegas, señala “es el vínculo jurídico obligación al que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”.<sup>7</sup>

La definición de Villegas coloca a la relación jurídico tributaria como la pretensión de una prestación no como la relación producto del hecho

---

<sup>7</sup>Héctor Villegas, “Derecho financiero y tributario”. 6ª. ed. (Editorial Desalma, Buenos Aires, Argentina, 1997), 246.

generador ya consumado, por lo que su definición deja margen de duda; “es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”,<sup>8</sup> la definición de Giulliani es acertada y didácticamente aceptada por la claridad con que enfoca el tema de la relación jurídica tributaria.

La relación Jurídica Tributaria es pues, el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor Tributario, o una entidad pública, que en virtud de una ley posee este derecho, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente (generador de esos supuesto legales) o los responsables (aquellos que, sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación atribuida a este). Este vínculo Jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al cumplirse los presupuestos hipotéticamente encuadrados en la Ley.

### **1.3.1. Nacimiento de la obligación tributaria**

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

---

<sup>8</sup>Idem.



directa los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.<sup>9</sup>

El Código Tributario<sup>10</sup> como norma tributaria de carácter general a los tributos internos de nuestro país, establecen como criterio general, que la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y tiene como objeto el pago del tributo. Lo anterior significa que con relación a cada uno de los impuestos establecidos a por la ley a nivel nacional, departamental, o municipal, se sucede de hechos que la misma ley prevé y cuya aparición da origen simultáneo al nacimiento propiamente dicho de la obligación tributaria. La obligación se origina en la voluntad unilateral y el poder de imperio del Estado como sujeto activo, para solicitar el pago del tributo al contribuyente o sujeto pasivo. Estos tributos son de diferente índole de acuerdo a criterios relacionados con los ingresos de las personas, su patrimonio, su actividad industrial, comercial o de servicios y a ganancias eventuales o extraordinarias.

La Relación Jurídico-Tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación. El Código Tributario establece: Artículo 16.- La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de

---

<sup>9</sup> **Julio Ernesto Barahona Bojorge. Et al.** *“El Recurso de Apelación como medio de impugnación de las resoluciones emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos, en el proceso de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta”.* (Trabajo de investigación para obtener el grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador), 27.

<sup>10</sup> **Código Tributario**, D.L. No. 230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241,( Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000)

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.

## **1.4 Divisiones del Derecho Tributario**

### **1.4.1 Derecho Tributario material y formal**

Cuando se hace referencia al derecho tributario material se entiende a todo lo referente a las normas que regulan ese derecho es decir que está constituido básicamente por estas que regulan lo que es el tributo en sí, es decir el hecho generador, los sujetos activos y pasivos, su capacidad jurídica tributaria, las exenciones y beneficios tributarios, los elementos cuantificantes, los medios extintivos de la obligación tributaria y aquellos aspectos importantes, como la solidaridad y el domicilio.<sup>11</sup>

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

En cuanto al derecho tributario formal se puede decir que consiste en: “Un conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental cuyo objeto es asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantiva surgidas entre en la Administración Pública y los particulares como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad”.<sup>12</sup>

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

---

<sup>11</sup> **Ángel Manuel Menjivar, Et Al.** “La certeza en la determinación de la obligación tributaria sustantiva a través del procedimiento de liquidación oficiosa” (Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2008), 33.

<sup>12</sup> **Ibíd**, 38.

## 1.5 Sujetos del Derecho Tributario

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

### 1.5.1 Sujeto activo

Giuliani Fonrouge plantea lo siguiente: “siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado, en sus diversas manifestaciones, Sin embargo, hay situaciones excepcionales, en que el Estado al crear ciertos organismos específicos los dota de recursos financieros y les concede la facultad de exigir directamente y en su beneficio las contribuciones respectivas. Tales organismos carecen de potestad tributaria, pero son sujetos de las obligaciones de las cuales son titulares por autorización estatal, en virtud de ley, y que exigen compulsivamente de aquellas personas que están obligadas a su prestación”.<sup>13</sup> Es decir que el sujeto activo de la relación es el estado, pero también puede ser un ente con competencia para recibir el pago.

Además de esta definición el código tributario lo define así: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo”.<sup>14</sup>

Según Berliri el sujeto activo: “es, en primer lugar -se podría decir que naturalmente-, el ente público que, en virtud de su propia potestad tributaria, ha establecido el tributo a que se refiere dicha obligación y, por consiguiente, en concreto, el Estado, las regiones, las provincias y los municipios. En

---

<sup>13</sup> **Carlos Giuliani**, “*Derecho Financiero*”, 375.

<sup>14</sup> **Código Tributario** art: 19. D.L. No. 440, 12 de agosto de 2010, D.O. No. 149, (Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010.)

segundo lugar, también puede ser sujeto activo de la obligación tributaria un auxiliar del ente público”.<sup>69</sup> De todo esto resulta que el sujeto activo de la obligación tributaria es el ente público, al que la ley le confiere competencia para exigir o recaudar las correspondientes prestaciones de los sujetos pasivos tributarios. Consecuentemente con lo antes expuesto no cabe duda que el sujeto activo es, en principio, el Estado, pero en su calidad de administrador patrimonial, ostentando en su nombre la titularidad del crédito tributario. Pero es de resaltar que no solo la Administración hacendaria del Estado puede ser sujeto activo, sino también, todas aquellas Instituciones Oficiales Autónomas, municipalidades y demás entes públicos competentes para gestionar y recaudar los tributos establecidos en la ley.

### **1.5.2 Sujeto pasivo**

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria son definidos por el Modelo de Código Tributario para América Latina en su art. 22 como "la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable En cuanto al sujeto pasivo también el código tributario lo define en su artículo 30 de manera muy clara:

“Se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.”<sup>15</sup>

La Ley General Tributaria Municipal, por su parte, expresa textualmente en su art. 18 que: "El sujeto pasivo de la obligación tributaria municipal es la persona natural o jurídica que, según la ley u ordenanza respectiva, está

---

<sup>15</sup> **Código Tributario** art: 30. D.L. No. 440, 12 de agosto de 2010, D.O. No. 149, (Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010)

obligada al cumplimiento de las prestaciones pecuniarias, sea como contribuyente o responsable.

Se consideran también sujetos pasivos las comunidades de bienes, sucesiones, fideicomisos, sociedades de hecho u otros entes colectivos o patrimonios, que aun cuando conforme al derecho común carezcan de personalidad jurídica, de conformidad a las normas tributarias municipales<sup>16</sup>, se les atribuye la calidad de sujetos de derechos y obligaciones.

La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Dispone en su Art. 20 "Serán sujetos pasivos o deudores del impuesto, sea en calidad de contribuyentes o de responsables: a) Las personas naturales o jurídicas; b) Las sucesiones; c) Las sociedades nulas, irregulares o de hecho; d) Los fideicomisos; e) Las asociaciones cooperativas también hay que decir que esta calidad también la tendrán las instituciones, organismos y empresas de propiedad del Gobierno Central y de instituciones públicas descentralizadas o autónomas, cuando realicen los hechos previstos en esta ley, no obstante que las leyes por las cuales se rigen las hayan eximido de toda clase de contribuciones o impuestos; salvo cuando realicen actividades bursátiles. Asume la calidad de sujeto pasivo quien actúa a su propio nombre, sea por cuenta propia o por cuenta de un tercero.

Cuando se actúa a nombre de un tercero, asumirá la calidad de sujeto pasivo el tercero representado o mandante. Por los sujetos que carecen de personalidad jurídica, actuarán sus integrantes, administradores, representantes legales o voluntarios.

Dichas definiciones coinciden en determinar como sujetos pasivos a las personas naturales o jurídicas, obligadas al cumplimiento de prestaciones

---

<sup>16</sup>**Ley General Tributaria Municipal** Decreto N°: 86, 17 de octubre de 1991, D. O. 242 (Tomo No.313 Publicación D.O 21 de diciembre de 1991)

tributarias, sean contribuyentes o responsables, atribuyéndoles algunas de ellas, la consideración de sujetos pasivos, además, a entes carentes de personalidad jurídica conforme al Derecho común. Podemos concluir entonces que son sujetos pasivos las personas individuales o colectivas que, de acuerdo a la ley, se encuentran obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias.<sup>17</sup>

### **1.6 Hecho generador**

El código tributario define lo que es hecho generador y establece que: “El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria”.<sup>18</sup>

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

- a) Cuando la ley tributaria respectiva contempla preferentemente sus aspectos fácticos o económicos, desde el momento en que se hayan cumplido las circunstancias materiales o temporales necesarias para que produzcan los efectos que le corresponden según el curso natural y ordinario de las cosas; y
- b) Cuando la ley tributaria respectiva atienda preferentemente a sus aspectos jurídicos, desde el momento en que los actos, situaciones o relaciones jurídicas estén constituidos de conformidad con el Derecho aplicable.

---

<sup>17</sup> Ángel Menjivar, “La certeza en la determinación de la obligación tributaria”, 110.

<sup>18</sup> Código Tributario art: 30. D.L. No. 440, 12 de agosto de 2010, D.O. No. 149, (Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010.)

### 1.6.1. Hecho imponible y hecho generador

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

- a) Que en una ausencia de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce;
- b) Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica. Existe entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido, y
- c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles.<sup>19</sup>

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

“El hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, La obligación tributaria”, o bien, “el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup>**Fernando Sainz**, “*Lecciones de Derecho Financiero*”, 9ª. ed. (Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1991), 165.

<sup>20</sup> **Ídem.**

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

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

Es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria. Entiéndase por obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción. “El hecho generador va unido siempre al nacimiento de obligación tributaria”.<sup>21</sup>

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

---

<sup>21</sup> **Julio Barahona**, “*El recurso de apelación*”, 166.



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

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

### **1.6.2 Base imponible**

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

En términos sencillos se puede entender que la base imponible es: el valor numérico sobre el cual se aplica la alícuota o tasa del tributo.<sup>22</sup>

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

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

La base imponible expresada en moneda extranjera ha de convertirse en moneda de curso legal, aplicándose el tipo de cambio que corresponda al día

---

<sup>22</sup>Ibíd, 60.

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

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

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

## **1.7 Definición de los tributos**

El Estado para cubrir los gastos públicos necesita de ingresos o recursos económicos. Con el paso del tiempo los recursos para sostener las necesidades del Estado se hicieron insuficientes y las altas tasas de endeudamiento internacional con la cual se cuenta el país, hicieron necesario la creación de un sistema tributario, basado en principios constitucionales, por medio del cual, los individuos entreguen parte de su patrimonio para el sostenimiento del gobierno, atendiendo al principio de capacidad económica, dinero éste que el Estado devuelve en forma de beneficios generales para la colectividad.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup>**María Johanna González Paredez**, *“Importancia de la prueba documental admitida en el código orgánico tributario como medio de defensa del contribuyente en el procedimiento administrativo”*, (Tesis doctoral para optar al grado de especialista en rentas internas, mención tributos, Universidad de Los Andes, Venezuela 2009), 28.

A los tributos, se les denomina de varios modos: devengos, exacciones, cargas, gravámenes, detracciones, gabelas. También en forma sinónima consus especies, se les llama impuestos o contribuciones. En este manuscrito se hace uso del término tributo.

Es así, que se pueden definir los tributos como “toda prestación pecuniaria exigible coactivamente por el Estado en virtud de leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario”. Otra definición similar nos dice que “los tributos son prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Las doctrinas publicistas concebían genéricamente al tributo, como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público. Es así que, son vinculadas con la teoría orgánica del Estado, y en Italia con las obras de Ranelletti, Cammeo y Romano, explica que el impuesto (tributo) es "como una obligación unilateral impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio", según dice Griziotti.<sup>24</sup>

Por su parte Ángel Schindel considera que en la doctrina existe relativa uniformidad en el sentido de considerar que la expresión tributo desde el punto de vista jurídico, se utiliza para denominar genéricamente las prestaciones pecuniarias que el Estado y otro ente que ejerza para el caso sus funciones, establece coercitivamente en virtud de lo que dispone la ley, con el objeto de cumplir con sus fines los tributos, como lo hemos señalado, constituyen la más importante fuente de ingresos del Estado. Otra definición a considerar hablar es la siguiente: "Las prestaciones en dinero que el

---

<sup>24</sup>**Benvenuto Griziotti.** *"Principios de Ciencia de las Finanzas"*, (Editorial Roque de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1959), 168.

Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines"<sup>25</sup>.

Por su parte el Código Tributario da una definición legal en el Art. 11 C.T., el cual establece que: "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", artículos relacionados 1, 28 inc.1, 22, 72 inc. 1, 120 inc. 1, 6 literal a) todos del C.T; Art. 2 numeral 1 del RACT. De las definiciones puede extraerse según Schindel algunos elementos esenciales como:

- i. Prestación Pecuniaria, ya que el tributo es una prestación patrimonial exigible en dinero, aunque la doctrina sostiene que también puede serlo en especie, aclarando que esta última forma subsista solo en casos aislados, pues modernamente la prestación se cumple normalmente en dinero, lo cual es conforme por lo establecido por el Art. 11 C.T<sup>26</sup>.
- ii. Coerción, el segundo elemento de los tributos consiste en que la prestación puede ser exigida coercitivamente por el Estado si los particulares obligados a su pago no se avienen a la decisión dispuesta por la ley.
- iii. Unilateralidad, el tercer elemento consiste en que, si bien generalmente se trata de una prestación generalmente dineraria, en la obligación o hay prestaciones bilaterales directas, como en la mayoría de los negocios jurídicos privados, aunque en algunas

---

<sup>25</sup> **Ángel Schinder**, "*Concepto y Especies de tributos*". en AA.VV., Director Horacio A. García Belsunce, Tratado de Tributación, (Tomo I, Derecho Tributario, Volumen I, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina 2003), 565.

<sup>26</sup> **Código Tributario** art: 19. D.L No. 440, 12 de agosto de 2010, D. O. No. 149, ( Tomo 388 de fecha 13 de agosto de 2010.)

especies de tributos, como las tasas y contribuciones especiales se requiere la existencia de una particular actividad del Estado, no necesariamente como contraprestación equivalente.

- iv. Origen en la Ley, en virtud del principio de legalidad y reserva de ley, la prestación debe ser establecida indispensablemente por la ley.

Finalidad, se establecen con el fin de procurar los medios precisos para cubrir las necesidades financieras de los entes públicos, sin embargo, no es esta la única finalidad de existencia de los tributos, ya que algunos tributos se imponen por ley con el fin principal de actuar como disuasivos de ciertas actividades de los particulares o para incentivar determinadas actividades.

### **1.8 Tipos de imposición del impuesto**

Los impuestos, atendiendo a los diversos sistemas impositivos de los Estados del mundo, pueden ser: Impuestos Proporcionales, Progresivos, Regresivos, Ad Valorem y Específicos. Las diferencias entre los primeros tres tipos de impuestos se establecen tomando el ingreso como base de comparación. En los impuestos progresivos, la tasa media o la relación entre el impuesto pagado e ingreso, aumenta siempre que se incremente el nivel de ingresos del individuo. En los proporcionales, la tasa media permanece constante ante un incremento de los ingresos, y en los regresivos, la tasa media o relación pago de impuestos–ingreso, disminuye. En los impuestos Ad Valorem la base es el valor, generalmente de mercado, de los bienes sobre los cuales se aplica la tasa; mientras que, en los específicos, el

impuesto se establece como un monto fijo en dinero, por unidad física, peso, volumen, entre otros<sup>27</sup>.

En general los impuestos directos son más progresivos que los indirectos, aunque pueden existir excepciones debido a factores como la traslación, que no siempre es perfecta. En los impuestos indirectos, como, por ejemplo, en aquellos que gravan las ventas generales o los selectivos a consumos de bienes y servicios, el sujeto, persona o empresa que sufre el impacto inicial, tratará de trasladarlo mediante ajustes en los precios. Dichos ajustes pueden hacerse hacia atrás reduciendo los pagos a los factores de producción o lo que es más factible, hacia adelante en forma de aumentos en los precios de los bienes y servicios gravados.

En los ejemplos anteriores, el sujeto incidido será el Consumidor Final que efectúe la compra o adquiera el servicio. Claro que la traslación no será siempre total y completa. En conclusión, y como base lo expuesto anteriormente, en el sistema impositivo de El Salvador existen impuestos progresivos e impuestos proporcionales, así: Impuestos progresivos: El Impuesto Sobre la Renta para personas naturales, fideicomisos y sucesiones domiciliadas, y asalariados, es progresivo, dado que establece, por medio de una tabla escalonada, un mayor porcentaje a pagar por un nivel de renta imponible más alto.<sup>28</sup>

Entre los Impuestos proporcionales se encuentran los siguientes: a) El Impuesto Sobre la Renta para personas jurídicas domiciliadas o no, personas naturales, fideicomisos y sucesiones no domiciliados, es del tipo proporcional, por que fija la tasa del 25% sobre su renta imponible; b) El

---

<sup>27</sup> **Sabrina Gabriela Hernández. et al.**, *“El Procedimiento de liquidación oficiosa como mecanismo de control de la evasión fiscal en el marco de la ley del impuesto sobre la renta”*. (Tesis para optar al grado en Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2013), 8.

<sup>28</sup> **Ibíd**, 9.

Impuesto Sobre la Renta para conjuntos culturales, deportivos, artísticos y similares no domiciliados es también proporcional, porque se fija una tasa del 5% de la renta bruta obtenida en cada evento; c) El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios es proporcional, por aplicarse la tasa del 13% sobre la base imponible; d) El Impuesto por la Transferencia de Bienes Raíces también lo es, por que grava con un 3% sobre el exceso de aquellos inmuebles con valor mayor a \$28,571.43 (¢250,000.00)<sup>29</sup>.

## 1.9 Clases de tributos

Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos.

- A. Tasas, son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público, a que se refieran, afecten o beneficien de manera particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Se entenderá que el servicio se presta o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación Administrativa para

---

<sup>29</sup>**Cruz Juarez E. y Otros**, “Cumplimientos de las obligaciones formales y sustantivas de los contribuyentes contenidos en el Código tributario de El Salvador”, (Tesis de grado, facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011), 17.

la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.

- B. Contribuciones especiales, son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación del servicio públicos.
- C. Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esta constituidos por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.<sup>30</sup>

El tributo constituye un género, cuyas especies son el impuesto, la tasa y la contribución especial. La diferencia entre estas tres figuras radica en el hecho cuya realización genera el nacimiento de la obligación de contribuir el hecho imponible. En la tasa nos encontramos ante un hecho consistente en la utilización del dominio público o en una actividad administrativa de la que deriva un beneficio o ventaja especial para una determinada persona, por aseo, desechos sólidos, mantenimientos de parques, costo por tasa municipal por poste de alumbrado eléctrico, fiestas patronales, entre otros, por ejemplo, en la instalación de una red de alumbrado público. En tal caso, además de atenderse al interés general o común de la población en que sea instalada dicha red de alumbrado, se está proporcionando un beneficio directo y más intenso a los propietarios de inmuebles sobre los que se proyecta el alumbrado, razón por la cual están llamados a contribuir de forma que financien parcialmente los gastos por referida instalación.

---

<sup>30</sup> **Juan Martín Queralt y Otros**, *Las Categorías Tributarias, Derecho Tributario*, 14ª ed. (Editorial Aranzadi SA, 2009), 31.



En el caso – *contribuciones especiales* – se encuentran también las actividades administrativas que producen un beneficio especial a determinadas personas, aunque normalmente, a diferencia de las tasas, la actividad administrativa no es solicitada por el contribuyente, en El Salvador, ponemos mencionar como ejemplo reciente esta la contribución especial para la Seguridad Ciudadana y Convivencia, la cual recaerá sobre la adquisición y/o utilización de servicios de telecomunicaciones en todas sus modalidades, independientemente de los medios tecnológicos, terminales, aparatos o dispositivos que se empleen para su consumo.

En el caso del impuesto se encuentra ante una obligación de pago nacida con una independencia de toda actividad administrativa. El impuesto se paga porque se pone de relieve una determinada capacidad económica, sin que la obligación impositiva se conecte causalmente con actividad administrativa alguna.<sup>31</sup>

Se pagará el Impuesto sobre la Renta cuando se perciban ingresos, sin que la percepción de la renta necesite, adicionalmente, de actividad alguna para hacer nacer la obligación de contribuir. De ahí precisamente que el Código Tributario defina el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación, a diferencia de lo que ocurre con la tasa y la contribución especial, tributos en que la existencia de una actividad administrativa se exige como requisito de la obligación de contribuir.

Se paga impuesto porque se ha realizado un hecho que es indicativo de capacidad económica, sin que tal hecho necesite ponerse en relación con ninguna actividad administrativa.

---

<sup>31</sup>Ibíd, 32.

### 1.9.1 El impuesto

El Código Tributario<sup>32</sup>, en su Art. 13, define lo que es un impuesto de la siguiente manera: Es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

El autor Giuliani Fonrouge conceptualiza a los impuestos de la siguiente manera: Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles. Del concepto antes expresado se pueden distinguir ciertos elementos, a considerar:

- a) Consiste generalmente en una obligación de dar dinero o cosas, considerándose en la actualidad pecuniaria, pero pudiendo considerarse un hacer;
- b) Emanada del poder de imperio estatal, como tal es obligatorio y coercible;
- c) Establecida por la ley;
- d) Aplicable a todo tipo de sujeto pasivo, ya sean personas naturales o jurídicas;
- e) Que se encuentren en las situaciones que con anterioridad hayan sido previstas en la ley;<sup>33</sup>

Esto quiere decir que se realice alguno de los hechos que de acuerdo a la ley constituyen hechos generadores del impuesto. Un carácter especial de los

---

<sup>32</sup> **Código Tributario**, D.L. No.230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, (Tomo No.349, publicado el 22 de diciembre de 2000.)

<sup>33</sup> **Giulliani**, "*Derecho Financiero*", 309.

impuestos, que lo diferencian de las tasas y contribuciones especiales es el hecho que la prestación que se exige al contribuyente se paga independientemente de cualquier actividad que pudiese realizar el Estado: no existe una contraprestación de forma inmediata, por el sólo hecho de haber pagado un impuesto, sino que se revierte con los servicios públicos prestados por el Estado.

De acuerdo a lo manifestado por Héctor Villegas, impuesto es un tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.<sup>34</sup>

Esta definición se acerca mucho a lo que se sustenta con respecto a los impuestos en el sentido de que no hay relación de dependencia de alguna actividad estatal con el pago del impuesto. El impuesto <sup>35</sup>es pues una prestación en dinero o en especie, fijada por el Estado de manera unilateral y con fundamento en el poder de imperio emanado del poder soberano que éste tiene, con carácter obligatorio y dirigido a todos los individuos que se encuentren en una situación que coincida con lo prescrito en la ley, como hecho generador del impuesto; esto se confirma al decir que el impuesto se adeuda pura y simplemente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente.

Se puede mencionar que en lo que respecta a la actividad financiera del Estado, los impuestos <sup>36</sup>constituyen una importante fuente de financiamiento;

---

<sup>34</sup> **Héctor Villegas**, “*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario*” 73.

<sup>35</sup> En los Impuestos la Base Imponible es el monto sobre el cual se aplica el porcentaje de impuesto, establecido en la norma legal respectiva, para determinar el gravamen que debe ser pagado, en cambio en las tasas la base imponible y el tributo mismo depende del costo del servicio brindado.

<sup>36</sup> Los ingresos públicos pueden definirse de manera general, como todas aquellas entradas de dinero que recibe el Estado y que le permiten cumplir su función, y objetivos.

esto ayuda a fortalecer la soberanía de un Estado, en el sentido que lo hace autosuficiente en términos financieros y a no depender de préstamos o ayudas Internacionales lo cual compromete la soberanía de un Estado por no estar sujeto a ciertas condiciones que se imponen, con motivo de tales ayudas. El hecho imponible debe tomar de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Todo tributo por imperativo constitucional debe gravar una manifestación de capacidad económica. Lo que ocurre es que en el impuesto en donde la presencia de la capacidad económica es más evidente, la nota diferencial del impuesto hay que identificarla en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias no aparecen contempladas ninguna actividad administrativa, este es la diferencia del impuesto.

#### **1.9.1.1 Clases de impuestos**

Al igual que ocurre en toda clasificación de los institutos jurídicos, el convencionalismo ha conducido a las más variadas clasificaciones de impuestos. Economistas, hacendistas, sociólogos y juristas han formulado las más variadas distinciones entre impuestos, atendiendo a criterios tales como la divisibilidad o no de los servicios financiados, la repercutibilidad o no de la cantidad pagada sobre una tercera persona, la realidad económica sujeta a imposición, la forma en que se liquidan o pagan, entre otros. Limitada la clasificación de campo del Derecho, parece conveniente como criterio de calificación, el presupuesto de hecho del impuesto que es elemento esencial.

A continuación se presenta la clasificación de impuestos:

- A) Impuestos personales y reales. Como señaló SAINZ DE BUJANDA, impuestos personales son aquellos cuyo presupuesto objetivo solo

puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que esta actúa como elementos constitutivos del propio presupuesto. Es el caso de los impuestos que recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o jurídica. Se trata de impuestos que no pueden ser pensados sin ponerlos en relación con una determinada persona.

Para pensar en un determinado impuesto sobre la renta personal habrá detenerse en cuenta el importe de la misma, su procedencia la existencia o no de gastos de enfermedad, el número de hijos que tenga el perceptor de la renta, las inversiones realizadas durante el periodo impositivo, entre otros. Sin tener en cuenta estas circunstancias será difícilmente pensable un impuesto auténticamente personal sobre la renta. Por el contrario los impuestos reales<sup>37</sup> son aquellos cuyos presupuestos de hecho o base imponible pueda ser concebido con independencia de la persona que lo haya realizado. Por ejemplo: el impuesto de transferencia de bienes muebles y prestación de servicios IVA cuyo importe será el mismo sea quien sea el adquiriente del producto o servicio.

B) Impuestos subjetivos y objetivos. Impuestos subjetivos<sup>38</sup> son aquellos en los que el elemento subjetivo del hecho imponible – las circunstancias personales del sujeto pasivo– es tenido en cuenta en el

---

<sup>37</sup> Los impuestos reales: son aquellos impuestos directos que gravan las rentas objetivamente, con independencia de las circunstancias personales del sujeto pasivo. Son notas características de estos impuestos las siguientes: 1) gravan separadamente cada una de las rentas que obtiene el contribuyente (las rentas de las casas, de las tierras, de las fábricas, de las acciones, etc., son gravadas cada una por impuesto distinto), a diferencia de los impuestos personales que gravan a todas las rentas; 2) hacen abstracción de las circunstancias personales del perceptor de las rentas; 3) deben tener tipos proporcionales y no progresivos.

<sup>38</sup> Tributos que tienen en cuenta las circunstancias personales e incluso familiares de los sujetos pasivos en la liquidación tributaria, siendo clarificadores el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria. Impuesto objetivo<sup>39</sup>, son aquellos en que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de la deuda.

- C) Impuestos periódicos e instantáneos. Periódicos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resulte a socia una deuda tributaria distinta. Por ejemplo, en la percepción de un rendimiento de trabajo personal o, general en la obtención de rentas. El legislador dispone que el 31 de diciembre de cada año se devenga el Impuesto sobre la Renta, de manera que la renta percibida a partir del enero ya pasa a integrar el hecho imponible de un impuesto que dará lugar a una obligación tributaria distinta. Instantáneos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un periodo determinado de tiempo. No quiere decir que su duración haya de ser fugaz, si no que basta con que no se prolongue indefinidamente. Ejemplo de impuesto instantáneo lo constituye por ejemplo el pago del IVA por la adquisición de un automóvil.
- D) Impuestos directos e indirectos. Sainz de Bujanda ha esclarecido el alcance jurídico de la anotada distinción, de forma que más que distinguir entre impuestos directos e indirectos, debe hablarse de *métodos impositivos directos y métodos impositivos indirectos*. Se encuentran ante los primeros cuando la norma jurídica tributaria establezca la obligación de pago del impuesto a cargo de una

---

<sup>39</sup>Son aquellos que no tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, sino que sólo consideran el elemento material del que se deriva la obtención de la renta, gravan una manifestación de riqueza sin tener en cuenta las circunstancias personales del sujeto que debe pagar el impuesto.

determinada persona, sin conceder a esta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor. En estos casos, el tributo es satisfecho efectivamente por la persona a la que el legislador quiere efectivamente someter el gravamen.

Por el contrario, cuando la norma jurídica tributaria concede al sujeto pasivo de impuestos 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 aquella, estaremos en presencia de métodos impositivos indirectos. En estos casos, las cuotas impositivas se obtienen de personas distintas a las que el legislador exige el ingreso, posibilitando que sus contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos.<sup>40</sup>

Por ejemplo de método directo es el Impuesto sobre la Renta<sup>41</sup>. El perceptor de renta paga el impuesto y no puede repercutirlo sobre un tercero. Ejemplos de métodos impositivos indirectos lo constituye el impuesto que grava el consumo de alcohol o tabaco. El impuesto lo paga quien fábrica o importa tales productos, pero a quien quiere gravar el legislador es a quien los consume y de ahí que se prevea que los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los bienes, quedando estos obligados a soportarlas.

---

<sup>40</sup> **Juan Queralt**, *“Curso de derecho financiero y tributario”*, 72 - 76.

<sup>41</sup> Impuesto único sobre las ganancias de las personas físicas que se grava mediante una tabla progresiva, de acuerdo a los ingresos obtenidos en un año fiscal.

### 1.9.2 La tasa

Tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o, potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.<sup>42</sup>

Para Villegas, tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado, divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente. De acuerdo al proyecto de Código Tributario Salvadoreño, en su Art. 2, encontramos la siguiente definición: Tasa es el tributo cuyo hecho generador consiste en la prestación efectiva o potencial por parte del Estado u otros entes públicos, de un servicio público de naturaleza jurídica o administrativa, individualizada con respecto al contribuyente.

Es importante hacer notar el carácter obligatorio que tienen las tasas, no podría caracterizarse como una prestación voluntaria o facultativa puesto que lleva implícita la coerción, ya que desde que el Estado presta un servicio y el particular lo usa, no puede rehusar al pago aun cuando no haga uso de él, ya que los servicios tienen como mira el interés general, pudiendo incidir en una persona determinada. En conclusión, se puede decir que la Tasa es un tributo que el Estado cobra en virtud de la prestación de un servicio que se da en interés general.

Se caracterizan porque su hecho generador está vinculado con una actividad que brinda el Estado a favor del particular beneficiado. Se dice que existe una concreta, efectiva e individualizada prestación del servicio prestado por el Estado en relación al contribuyente.

---

<sup>42</sup> **Manuel Osorio**, *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*, (Guatemala, Editorial Datascan, S.A.), 931.



Otra característica especial de las Tasas es que el producto de la recaudación, debe ser exclusivamente destinado al servicio respectivo prestado por el Estado. Villegas, no está de acuerdo con esta posición ya que, según él, una cosa es el tributo y otra cosa diferente lo que el Estado haga con los fondos que mediante ese tributo se recauden.

Se puede decir que de acuerdo a los conceptos dados anteriormente de Impuesto y Tasa, la diferencia fundamental entre ambos es que en los impuestos no existe una contraprestación directa e inmediata, sino que una forma mediata, mediante los servicios públicos que presta el Estado; en cambio con la tasa existe una contraprestación directa e inmediata con respecto al contribuyente obligado al pago.<sup>43</sup>

#### **1.9.2.1 Definición de las tasas**

Las tasas se definen como tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público-local, automático o estatal-, así como la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien de manera particular a sujetos pasivo, siempre que concurra alguna de las circunstancias siguientes:

- a- Que la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público, se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios y actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria.

---

<sup>43</sup>**José Benítez Perla y Otros**, *“El impuesto a la Transferencia de bienes muebles y a la Prestación de Servicios IVA Consideraciones en Torno a su Clasificación y a los hechos generados”*, (Tesis, UJMD, El Salvador, 1993), 12.

- b- Que esos servicios o actividades no se presten ni se realicen efectivamente por el sector privado; es decir, que únicamente sea el sector público el que los preste y realice, independientemente de que la normativa vigente imponga su reserva o no al sector público. Concepto que ha de entenderse aplicable tanto en el ámbito estatal, automático y local.

A continuación, se analiza brevemente cada una de las hipótesis que se ha calificado como tasas:

- a- *La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.* La utilización por un particular de los bienes que son dominios público su aprovechamiento especial requiere, como es lógico, que los entes públicos titulares de esos bienes demaniales<sup>44</sup> concedan, con carácter previo, una autorización u otorguen una concesión. En consecuencia, si el particular quiere utilizar o aprovechar el dominio público tiene que acudir necesariamente a los titulares de esos bienes públicos y obtener una autorización, pagando la oportuna tasa.

Debe pensarse, por ejemplo, la utilización de terreno de uso público local con mercancía, materiales de construcción, escombros, andamios y otras instalaciones análogas, la entrada de vehículos a través de las aceras y reservas de vía pública para aparcamiento exclusivo para vehículos, carga y descarga de mercancía de cualquier clase; la ocupación de terrenos de uso público local con mesas, sillas,

---

<sup>44</sup>Son bienes y derechos de dominio público (demaniales) los que siendo de titularidad pública se encuentran afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley les otorgue expresamente el carácter de demaniales. Los bienes y derechos públicos o demaniales, a diferencia de los bienes patrimoniales, presentan como características las siguientes: son inalienables, inembargables e imprescriptible, han de destinarse obligatoriamente al uso o servicio público, salvo razones de interés público debidamente justificado; han de incorporarse a inventarios y registros adecuados.

y otros elementos análogos, con finalidad lucrativa; la instalación de kioscos en la vía pública; escaparates y vitrinas; instalación de puestos, barracas, casetas de venta; instalación de anuncios ocupando terreno de dominio público local; el estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en la vía de los municipios dentro de las zonas a tales efectos se determinen con limitaciones que pudieran establecerse.

- b- La prestación de servicios o la realización de actividades en el régimen de Derecho público, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria. Se considera como hecho imponible de las tasas<sup>45</sup> a prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, se produzca cualquier de las circunstancias siguientes: Cuando la solicitud de la actividad administrativa o la recepción de la prestación de servicio administrativo sea de hecho obligatorio para el administrado, o cuando el sector público sea el único que preste el servicio o realice la actividad, como consecuencia de la normativa vigente se lo reserve o no. De este modo, se somete al pago de una tasa<sup>46</sup>, la realización administrativa de una actividad o la prestación de un servicio en régimen de derecho público cuando no sean actividades o servicios solicitados voluntariamente por el sujeto al resultar impuesta, bien por disposiciones legales o reglamentarias,

---

<sup>45</sup>En cuanto a la aplicación del principio de legalidad, se menciona que es menos rígida en su aplicación a las tasas, ya que tiene por objeto el establecer el valor de costo de la prestación.

<sup>46</sup>Puede añadirse que el concepto de Tasa se relaciona con el pago del costo del servicio o con el pago del beneficio que se obtiene por la cesión del aprovechamiento especial del patrimonio público.

bien porque se trate de bienes, servicios o actividades imprescindibles para la vida privada o social del solicitante; así mismo la realización de actividades o prestación de servicios por la Administración conllevara el pago de una tasa cuando esas actividades o servicios no se presten o realicen por el sector privado.

La nota que sobresale de tras de todas estas exigencias es la *Coactividad* en la prestación del servicio y de la actividad. Coactividad que existe cuando el pago de la prestación patrimonial es anulado, legal o reglamentariamente, a la realización de una actividad administrativa o de un servicio público. Y también cuando esos bienes, servicios y actividades solicitados por el administrado y que presta la administración, que puedan considerar imprescindibles para su vida personal o social, al no existir libertad o espontaneidad real a la hora de realizar el hecho imponible, sino que la necesidad de acudir a la actividad administrativa, fruto de la esencialidad de ese servicio o actividad, se convierte de hecho en una necesidad inexcusable. Idéntica consideración cabe cuando sea únicamente el sector público el que preste el servicio o realice la actividad, no existiendo otra posibilidad que no sea acudir a la Administración y pagar la prestación patrimonial exigida.

En todos estos supuestos, dada la común característica de la Coactividad en la imposición de la contraprestación y, en consecuencia, su consideración como tasa, el establecimiento y su regulación de sus elementos esenciales corresponde a la ley. Por ejemplo, el abastecimiento de aguas en fuentes públicas, alumbrados de vías públicas, vigilancia pública en general, protección civil, entré otros. Se espera la exención del pago de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público a favor del Estado, Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, cuando se trate de aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de

comunidades que exploten directamente, y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional.

### **1.9.2.2 Clasificación de las tasas**

Según estudios realizados por el autor Villegas los diferentes autores expertos en la materia que hoy nos compete no existe un total acuerdo entre la clasificación de las tasas, para el caso menciona a autores como Giampietro Borrás y Giuliani Fonrouge, los cuales se consideran como poco útil la clasificación para la consideración jurídica del tema, en consecuencia se podría clasificar a las tasas de la forma siguiente: <sup>47</sup>

#### 1) Tasas judiciales

- a. De jurisdicción civil (juicios civiles propiamente dicho, comerciales, rurales, mineros, contencioso administrativo, etc.)
- b. De jurisdicción civil voluntaria (juicios sucesorios, informaciones sumarias, habilitaciones de edad, etc.)
- c. De jurisdicción penal (procesos de derecho penal común y derecho penal contravencional).

#### 2) Tasas administrativas

- a. Por cesión y legalización de documentos y certificados (auténticas, legalizaciones, documentos de identidad, pasaportes, etc.)

---

<sup>47</sup> José Benítez, *“El IVA y sus consideraciones”*, 13.

- b. Por controles, fiscalizaciones, inspecciones oficiales (salubridad, pesos y medidas, seguridad industrial, etc.)
- c. Por autorizaciones, concesiones y licencias (permisos de construcción, de conducir, de caza y pesca, de espacio para puestos de ventas o para publicidad en la vía pública, etc.)
- d. Por inscripción en los registros públicos (registro civil, del automotor, prendario de propiedades, etc.)
- e. Por actuaciones administrativas en general (sellado por trámites y actuaciones en vía administrativa)

La clasificación de tasas que nos da Villegas, se amolda muy bien al régimen tributario argentino, pero no al régimen tributario salvadoreño, en el cual no existe hasta el momento una clasificación técnicamente elaborada sobre el particular. Cabe aclarar que esta clasificación es la que encaja en el régimen tributario argentino, más no así en el régimen tributario salvadoreño, donde aún no existe una clasificación elaborada para los mismos.

### **1.9.2.3 Diferencia entre tasa e impuesto**

Aunque aparentemente se crea que al mencionar tasa e impuesto se haga referencia a una misma cosa, en términos fiscales son cosas totalmente diferentes, puesto que si hablamos de tasa estamos haciendo hincapié al monto económico que se paga por recibir un servicio por parte de la administración pública, y este servicio sea utilizado en beneficio personal, o ya sea para un beneficio de bien público.

De forma contraria cuando nos referimos al término de impuesto, ya que estos se dan sin recibir algo beneficioso en primera persona, generalmente

los impuestos traen un beneficio de forma general, y el hecho de no realizar o cancelar los impuestos por parte de los ciudadanos genera ante la ley un hecho imponible.

#### **1.9.2.4 Las contribuciones especiales; concepto y caracteres**

Giuliani Fonrouge manifiesta<sup>48</sup> que la contribución especial es “La prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”

En nuestra legislación salvadoreña el Código Tributario<sup>49</sup> en su Art. 15 inc. 1° nos da la siguiente definición “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.”

Las contribuciones especiales se caracterizan por la existencia de un beneficio que puede derivar no solo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinados a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados.

Un ejemplo de esto sería la realización o ampliación de una carretera, se produce por ese hecho una plusvalía de los inmuebles que están a la orilla de dicha carretera, en este caso se satisface un interés general, pero al

---

<sup>48</sup>Carlos Giulliani, “Derecho Financiero”, 925.

<sup>49</sup>Código Tributario, D.L. No. 230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, (Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.)

mismo tiempo se proporciona una ventaja a las personas que son dueñas de dichos inmuebles.

### 1.9.3 Clasificación

Las contribuciones especiales se clasifican en dos grupos:

Contribuciones de mejoras: Están constituidas por la obligación impuesta por el Estado, a determinados propietarios de inmuebles, beneficiados por la realización de una obra pública, efectuada en el lugar donde se encuentra ubicado el inmueble.

Contribuciones parafiscales: Estos son “Los tributos establecidos a favor de entes autónomos, sociales o económicos, destinados a beneficiar a la colectividad, mediante la realización de actividades especiales, tales como la seguridad social”

Según el autor Héctor B. Villegas<sup>50</sup>, las contribuciones parafiscales son calificadas como exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. Entendemos por exacciones, al efecto de exigir prestaciones o deudas tributarias. A continuación, se mencionan según Villegas las características de las contribuciones parafiscales: a) Lo recaudado en tales conceptos no se incluye en los presupuestos nacionales; b) No son recaudados por organismos fiscales específicos dependientes del gobierno central; y c) No ingresan en la tesorería estatal, ya que van directamente a los entes recaudadores y administradores de esta clase de tributos.<sup>51</sup>

---

<sup>50</sup> Héctor Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario”, 225.

<sup>51</sup> Jose Benítez, “El IVA y sus consideraciones”18.



## CAPITULO II

### LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Con la elaboración de este capítulo se desarrolla la temática de los recursos administrativos con el afán de conocer todo lo que concierne a este punto tan importante en la vida jurídica detallando generalidades, conceptualización, definiciones doctrinarias, así mismo estableciendo lo que es la impugnación y sus presupuestos, de la misma manera cuando nace el derecho a los recursos, la finalidad de estos, su naturaleza jurídica, sus características y todo lo concerniente a los requisitos que estos conllevan para su interposición.

#### 2.1 Generalidades

Todo acto administrativo, por ser la expresión de voluntad de un órgano que forma parte de la administración pública en el ejercicio de sus potestades administrativas sea de índole reglada o discrecional, se encuentra sujeto a control, sea de oficio, por la misma Administración, o por los administrados agraviados por el acto administrativo.<sup>52</sup>

En consecuencia, en todo ordenamiento jurídico surge a favor de todo administrado legitimado el derecho de impugnar toda decisión administrativa ante la propia administración emisora del mismo, o ante un ente superior en grado. Ello se traduce en la interposición de un recurso administrativo.

---

<sup>52</sup>**Roberto Escobar Menaldo**, *Manual de Derecho Administrativo: una perspectiva de Guatemala y España*, en AA. VV., “*Los Recursos Administrativos en Guatemala*”, (Publicación de la Agencia Española de Cooperación Internacional, y la Universitat Autònoma de Barcelona, Barcelona, España 2002), 227.

## 2.2 Conceptualización de recurso

El vocablo “*recurso*”, proviene del *latín* recursos, que significa: acción o efecto de recurrir, vuelta y retorno de una cosa al lugar donde salió. Esta acción consiste en expresar la inconformidad del sujeto agraviado por la decisión judicial, lo cual conlleva a realizar un nuevo examen de la cuestión planteada en la solicitud iniciadora del procedimiento con la finalidad de obtener una decisión distinta de aquella.

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

### 2.2.1 Definición doctrinaria

Vista la gama de definiciones etimológicas, revisaremos algunos conceptos sobre recurso, planteados por diferentes autores, entre los que mencionaremos: Schonke, define recurso como el medio de someter una resolución judicial, antes de que adquiera el carácter de cosa juzgada, a un nuevo examen en una instancia superior<sup>53</sup>

Couture, señala que recurso significa regreso al punto de partida. Es un recorrer, correr de nuevo, el camino ya hecho.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> **Adolfo Schonke**, “*Derecho Procesal Civil*”, (Bosh Barcelona, 1950), 299.

<sup>54</sup> **Eduardo Couture**, “*Fundamentos del Derecho Procesal Civil*” 3ª ed., (Editorial de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1997), 340.

Por su parte, Bacre lo define como: “Actos jurídicos procesales que la ley otorga a la parte agraviada por una resolución judicial y mientras no haya adquirido fuerza de cosa juzgada, para que en el mismo proceso se subsanen los errores de hecho y de derecho que lo perjudican, revocando, anulando, integrando o modificando, en todo o en parte, dicho decisorio, por parte del juez que la dictó o por un tribunal superior, previo examen de su acierto<sup>55</sup>

En sentido amplio, el recurso es entendido como “la acción que se deriva de la Ley a favor de la parte que se considera perjudicada por una resolución judicial o administrativa, para pedir al mismo juez o tribunal o autoridad que la ha proferido, que quede sin efecto o sea modificada en determinado sentido, o para acudir a otro juez, tribunal o autoridad competente, para que sea revocado el fallo que se reputa perjudicial”

En este contexto, el conocido tratadista de Derecho Administrativo, Manuel María Diez, define el recurso administrativo como “una pretensión deducida ante un órgano administrativo por quien está legitimado con el fin de obtener la revocación o modificación de un acto administrativo dictado por ese mismo órgano o un superior jerárquico”.<sup>56</sup>

De igual manera FRAGA, establece que el recurso administrativo “constituye un medio legal de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar la ilegalidad del mismo<sup>57</sup>

---

<sup>55</sup> **Aldo Bacre**, “*Recursos ordinarios y extraordinarios*”, 51.

<sup>56</sup> **Manuel Diez**, “*Manual de Derecho Administrativo*”, 595.

<sup>57</sup> **Gabino Fraga**, “*Derecho Administrativo*” 24° edición, (Porrúa, México DF, 1985), 404.

En el ámbito administrativo se enmarcan dos definiciones Guillermo Cabanellas: "Recurso administrativo: La reclamación que un particular, tratase de persona individual o abstracta, formula contra un acto o resolución de la administración pública y ante ella, para solicitar su reforma, revocación o nulidad."<sup>58</sup>

Cabe plantearlo ante el mismo órgano o funcionario que ha adoptado la medida o ha tomado una resolución en que se habla de recurso de reposición (o de reconsideración en términos un tanto neológicos y de cortesía excesiva), para que se deje sin efecto en grado mayor o menor, lo que se impugna; o el recurso Jerárquico unas veces tras el trámite previo anterior o expedito en ciertas circunstancias ante el superior.

En este régimen solamente después del silencio de la negativa total o de insuficiente rectificación, cabe el planteamiento por lo Contencioso administrativo.

### **2.3 La impugnación**

El término impugnación, proviene del latín impugnare y significa atacar, acometer y referido a una providencia, alude a reclamo o gravámenes (del latín Gravari) en contra de ella, los cuales, llevando una queja respecto de su tenor o contenido, concluye con una instancia de declaración de nulidad, revocación o de modificación.<sup>59</sup>

El término gravamen, etimológicamente significa tanto el perjuicio que deriva de un hecho cualquiera, como la queja o protesta que éste provoca.

---

<sup>58</sup>Julio Barahona, *"El recurso de apelación como medio de impugnación"*, 116.

<sup>59</sup>Aldo Bacre, *"Recursos ordinarios y extraordinarios"*, 44.

Es decir en materia procesal, en sentido genérico, el perjuicio que acarrea el pronunciamiento judicial con la protesta correspondiente, y más en concreto, el acto con que las partes interesadas impugnan la sentencia del juez por ser lesiva de su derecho, pidiendo a ese o a un superior a él, la reforma o la anulación de la misma.<sup>60</sup>

## 2.4 El derecho a los recursos o derecho a recurrir

Para empezar, este apartado es necesario hacer referencia que la impugnación forma parte de los Principios Fundamentales del Procedimiento (Principio de la impugnación), ya que es fundamental que todo acto del juez que pueda lesionar los intereses o derechos de una de las partes, sea impugnabile, es decir que existe algún recurso contra él, para que se enmienden los errores o vicios en que se haya incurrido.<sup>61</sup>

Puede hablarse de un derecho de recurrir, cuya naturaleza es estrictamente procesal y que es uno de los varios que surgen de la relación jurídica procesal. Al decir de Devis Echandía “se trata de un derecho subjetivo de quienes intervienen en el proceso a cualquier título y condición, para que se corrijan los errores del juez, que le causan gravamen o perjuicio”.<sup>62</sup>

## 2.5 Presupuestos de la impugnación

Se desarrollará aquellos requisitos de los medios de impugnación que son importantes tanto para su procedencia, así como para su admisibilidad. La

---

<sup>60</sup> **Fernando Della Rocca.** “*Instituciones de Derecho Procesal Canónico*”, Desclèe de Brouwer, (Buenos Aires, Argentina.1950), 319.

<sup>61</sup> **Hernando Devis Echandía.** “*Teoría General del Proceso*”, (Editorial Universidad, Buenos Aires, Argentina1997), 73.

<sup>62</sup> **Rivas,** “*Medios de Impugnación*”, 86.

procedencia de los medios impugnativos está condicionada a la concurrencia de determinados presupuestos procesales, es decir, de determinadas condiciones que son necesarias no solo para que se admitan y sustancien sino también para que el tribunal competente pueda resolver las cuestiones suscitadas en los mismos<sup>63</sup>. Se puede afirmar que cada medio impugnativo tiene sus propios presupuestos especiales; pero existen algunos generales o frecuentes. Es de aclarar que al referirse a los medios de impugnación caben tres conceptos que usualmente, y erróneamente, tienden a confundirse o equipararse: la procedencia, la admisibilidad y la prosperabilidad. El primero de estos conceptos “se hace depender de la concurrencia de presupuestos procesales”, el segundo hace referencia a la “concurrencia de los requisitos exigidos por la ley para que pueda sustanciarse un recurso procedente, y la falta de éstos hace que el tribunal ni pueda llegar a conocer de la cuestión de fondo”, y finalmente la prosperabilidad se refiere “al fondo del recurso y determina la estimación o desestimación del mismo”.<sup>64</sup>

Los presupuestos de la impugnación pueden clasificarse así:

A) Presupuestos subjetivos: éstos se refieren a los sujetos del proceso: el órgano jurisdiccional y las partes. El acto impugnativo es, en principio, un acto procesal que opera dentro de un proceso, consecuencia de ello está reservado para los sujetos procesales. En cuanto al órgano jurisdiccional, la determinación de competencia para conocer del medio impugnativo forma parte de la “competencia funcional” y la misma se fija atendiendo, bien al tipo de recurso (devolutivo o suspensivo), al órgano que conoció de la instancia anterior o los motivos del recurso. En lo que a las partes se refiere, a éstos les corresponde la legitimación, la que también puede corresponderle a

---

<sup>63</sup>Juan Montero Aroca, José Flores Martíes, *“Los Recursos en el Proceso Civil”*, (Tirant lo Blanch, Valencia, 2001), 42.

<sup>64</sup>Rivas, *“Medios de Impugnación”*, 90.

quien, no habiendo intervenido en el proceso, se ve agraviado por la resolución emitida, llamase a éste “tercero interesado”, pudiendo hacerlo luego e iniciarse su actuación procesal al momento de la interposición del recurso.

B) Presupuestos objetivos: estos atienden, por un lado, a la recurribilidad de la resolución, es decir, a que la Ley conceda recurso contra la misma, y por otro, a que se haya causado gravamen en la resolución a alguna de las partes. En principio, todas las resoluciones son recurribles, a no ser que ley disponga expresamente lo contrario. La admisión del recurso solo es posible si la resolución recurrida es susceptible de impugnación. Además, es menester que la resolución haya producido un perjuicio a la parte que impugna, es decir, que le sea total o parcialmente desfavorable o que le suponga gravamen<sup>65</sup>. El fundamento del medio impugnativo es la injusticia del acto que contiene el vicio, aquí es donde se manifiesta el agravio, es decir que “debe existir una lesión que debe serlo al interés del impugnante (Ibáñez Frocham)”. En este sentido, el acto debe desmejorar o contradecir la expectativa de la parte en relación a la pretensión deducida en el proceso para que sea impugnado, lo que interesa es el “resultado concreto del acto, sus efectos prácticos respecto del derecho invocado y la situación jurídica concreta del interesado”<sup>66</sup>

Anteriormente se ha dicho que, así como la procedencia depende de la concurrencia de presupuestos procesales, la admisibilidad atiende al cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para que pueda sustanciarse un recurso procedente, y la consecuencia inmediata de la falta

---

<sup>65</sup> Por “Gravamen” suele entenderse cualquier diferencia en menos entre o pretendido, o reconocido por la parte, y lo concedido en la resolución.

<sup>66</sup>Es decir, “el gravamen significa que la resolución cause un perjuicio a la parte del que se deriva un interés concreto de recurrir”. Tomado de Juan Montero Aroca y otro., 45.

de alguno de estos es la inadmisión del recurso. Estos requisitos son fundamentalmente los siguientes:

a) Plazo: para que el medio impugnativo pueda admitirse debe interponerse dentro del plazo establecido en la ley, caso contrario la resolución “de viene firme ipso iure, produciendo los efectos propios de la cosa juzgada formal sin necesidad de declaración expresa sobre ello”. En cuanto a este sistema de los plazos, doctrinariamente, se rige básicamente por dos principios: igualdad y uniformidad. El primero (igualdad) supone “que las partes tienen que tenerlas mismas posibilidades” en virtud de ello “el plazo siempre es idéntico para todas las partes”. La uniformidad “persigue el propósito de uniformizar los plazos de interposición de impugnaciones... para la mejor utilización de los medios y las mayores garantías para las partes”.

b) De forma: estos se refieren al escrito de interposición del recurso. En general, la impugnación está sujeta a diversas formalidades, tanto en lo que al acto impugnado se refiere como al plazo para recurrir de ellos. Por ejemplo, en la legislación Salvadoreña para interponer cualquier medio impugnativo es necesario que su escrito esté firmado y sellado por abogado director, debe haber una relación de la infracción en que la resolución ha incurrido, entre otras formalidades.

c) Fundamento de la impugnación: este requisito generalmente se incluye en los requisitos de forma del escrito de interposición, pero consideramos que es un elemento básico para la admisión de cualquier recurso, esto es, que no basta con la sola declaración de impugnación, es decir la deducción de ella, se requiere agregar los motivos o fundamentos de aquella, en general la falta de este fundamento produce la inadmisibilidad del recurso.



## 2.6 Fines

Al definir los medios de impugnación se ha dicho que son instrumentos para atacar resoluciones que causen agravio a una de las partes del proceso o bien a un tercero cuyo interés se ve afectado, de lo anterior inferimos su fin fundamental: “intentar la modificación o anulación de una resolución”. Así los medios de impugnación son, pues, aquellos medios por los que quien es parte en el proceso pretenden un nuevo examen de las cuestiones fácticas o jurídicas resueltas en una resolución “que le resulta perjudicial, a fin de que sea modificada o sustituida por otra que le favorezca, o anulada”<sup>67</sup>.

Los recursos son medios técnicos mediante los cuales el Estado tiende a asegurar el más perfecto ejercicio de la función jurisdiccional. Aun con el más profundo cuidado de los jueces y tribunales de sujetarse al estricto cumplimiento de sus deberes, estos pueden incurrir en equivocaciones aplicando indebidamente la ley; de ahí que se haya reconocido desde siempre la necesidad de establecer medios adecuados para la reparación de los agravios e injusticias que pudieran inferirse con esas posibles equivocaciones, concediéndose, a quien se sienta perjudicado, facultad para reclamar aquella reparación, sometiendo la resolución judicial que produjo el agravio e injusticia a nuevo examen o revisión y enmienda, bien por el mismo juez o tribunal que la dictó, o por otros jueces o tribunales superiores, según los casos.

## 2.7 Significado de los recursos administrativos

Cabe mencionar que los recursos administrativos doctrinariamente tienen diversos significados; así, son vistos como garantías del administrado y como

---

<sup>67</sup> Juan Montero, *“Los Recursos en el Proceso Civil”*, 32.

presupuesto de impugnación, brevemente se explican tales posturas a continuación:

- a) *Los recursos administrativos como garantía:* García de Enterría<sup>68</sup> destaca que los recursos administrativos constituyen una garantía para los administrados porque la Administración proporciona a los afectados por las resoluciones definitivas este medio para reaccionar contra las mismas y eliminar el perjuicio que le puedan provocar. Y se trata de una garantía de carácter universal porque alcanza a toda clase de actos administrativos.<sup>69</sup>
  
- b) *Los recursos administrativos como presupuesto de la impugnación jurisdiccional:* La vía administrativa del recurso se configura con carácter obligatorio para poder acceder a la vía jurisdiccional. Por tanto, es necesario agotar la vía administrativa con carácter previo a la interposición del recurso contencioso-administrativo ya que, si no, éste resulta inadmisibile.

## **2.8 Naturaleza jurídica y fundamento de los recursos administrativos**

En vista de la definición sobre los recursos administrativos, corresponde ahora identificar su naturaleza jurídica y su fundamento. Respecto a la

---

<sup>68</sup>Eduardo García De Enterría, et. al., “Curso de Derecho Administrativo”. 8° ed. (Editorial Civitas. Madrid, España 1998), 25.

<sup>69</sup> Pero esta garantía tiene alcance limitado ya que la Administración, al resolver los recursos, actúa como juez y parte y su finalidad esencial no es definir el derecho, ya que esta función se reserva a los jueces. Además, aunque los recursos puedan fundarse en cualquier clase de infracción del ordenamiento, no se impide que, junto a motivos de estricta legalidad, aparezcan razones de simple oportunidad que pueden ser tenidas en cuenta por la Administración. De todas maneras, la Administración actúa en vía de recursos mucho más vinculada al derecho que cuando desarrolla su actividad de gestión.

naturaleza jurídica existen muchas corrientes de pensamiento de las cuales resumiremos algunas: por un lado, se considera al recurso como un derecho del administrado que se clasifica como un derecho subjetivo público, cuya protección se intenta. Es entonces un derecho del particular para accionar ante la Administración; pero frente a esta opinión está la defendida por los procesalistas que sostienen que es un acto.<sup>70</sup> Es un derecho subjetivo a favor del administrado para accionar ante la administración en virtud de un agravio ocasionado por un acto administrativo. Es un mecanismo de control de parte del administrado frente a la propia administración ya que conlleva a la revisión de sus actuaciones administrativas.

Por otro lado, se dice que el recurso es un “acto”, como la posibilidad de recurrir está garantizada a determinados sujetos jurídicos por el derecho positivo, puede decirse que estos son titulares de un derecho subjetivo a recurrir, a poner en movimiento al órgano administrativo para que resuelva su pretensión; es indudable que el administrado para recurrir tiene que producir, un acto, su actividad se manifiesta en un acto concreto por medio del cual la Administración considera su pretensión.

También se menciona que los recursos administrativos constituyen una carga para el administrado ya que es necesaria su utilización para acceder a la revisión del acto administrativo ante la vía judicial.

En conclusión, es posible afirmar que “el recurso es un derecho cuando se habla del remedio procesal que se tiene derecho a ejercitar. Es un acto, en cuanto la interposición del remedio procesal en ejercicio del derecho”.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> En este sentido se considera que es un acto, una declaración de voluntad por medio de este acto se ejercita un derecho por el cual se inicia debidamente un procedimiento administrativo. Tomado de Manuel María Díez, 497.

<sup>71</sup> Es decir, que el recurso es, en su esencia, una facultad, un derecho y en su dinámica es un acto de impugnación o de defensa. Tomado de Manuel María Díez, 497.

Sin embargo la jurisprudencia de la sala de lo contencioso administrativo<sup>72</sup> de nuestro país se ha pronunciado sobre la naturaleza del recurso administrativo con una perspectiva doble.

- a) La primera como una garantía para el administrado en virtud de estar afectados por los actos de la Administración en la medida que les asegura la posibilidad de reaccionar ante ellas y eventualmente eliminar el perjuicio.
  
- b) Así mismo también representa la oportunidad para la propia administración de corregir sus errores.<sup>73</sup>

En cuanto a su fundamento, cabe decir que la Administración se encuentra frente a un deber jurídico de actuar en consideración a derechos subjetivos o a intereses legítimos afectados por el acto que se impugna.<sup>74</sup>

---

<sup>72</sup> Sentencia definitiva pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo el 22 de enero de 1,998 con número de referencia 38- F -97

<sup>73</sup> Conforme al principio de legalidad establecido en nuestra Constitución -Art. 86 inc. 3º-, la Administración Pública está obligada a realizar todos sus actos de acuerdo a lo dispuesto en la ley, de lo que deriva, como contrapartida, el derecho de los administrados de exigirle que observe en su funcionamiento el cabal cumplimiento del ordenamiento jurídico aplicable. De acuerdo a nuestra legislación administrativa, cuando el administrado considere que la Administración ha violado en su actuación disposiciones jurídicas, lesionando así sus derechos, gran parte de leyes cuentan con un control dentro de la sede administrativa para asegurar que los actos de aquella se realicen conforme al orden legal vigente. En concordancia con lo anterior, nuestro régimen legal, exige en el Art. 7 letra a), como requisito para la interposición de la acción, haber agotado la vía administrativa, entendiéndose que ésta se produce cuando se ha hecho uso en tiempo y forma de los recursos pertinentes.

<sup>74</sup> **María Jara Cristí**, *“Manual de derecho administrativo”*, (Editorial Jurídica de Chile. Santiago de Chile, Chile, 1948), 229.

Por ese medio la Administración realiza una tutela indirecta de los intereses individuales, su actividad sigue siendo administrativa y la decisión que adopte al resolver el recurso será un acto administrativo,<sup>75</sup> contra el que podrán interponerse los otros medios de impugnación que el ordenamiento jurídico establezca, ya vía administrativa, ya vía jurisdiccional.

## 2.9 Características de los recursos administrativos

En lo relativo a las características de los recursos administrativos se puede decir que son fundamentalmente las siguientes:

1. La finalidad *Impugnatoria*, es decir aquella que conlleva a expresar la inconformidad del sujeto agraviado, de actos o resoluciones pre-existentes y de esta manera atacar resoluciones de la administración pública que causen un agravio al administrado.
2. Distinto de peticiones con las que se busca obtener un acto nuevo, por ejemplo, las quejas o reclamaciones, que buscan la corrección de defectos de tramitación, omisiones, incumplimiento de plazos, etc., antes de la resolución definitiva del proceso, los recursos atacan cuestiones de fondo de dichas resoluciones.

Según Villar Palasi y Villar Ezcurra<sup>76</sup>, sus características son:

- a) El recurso se resuelve ante la propia Administración, ya sea ante el mismo órgano autor del acto objeto de recurso, o ante su superior jerárquico, pero siempre son órganos que pertenecen a la

---

<sup>75</sup> **José Canesi**, "*Derecho Administrativo*", (Volumen I, Editorial de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1972), 171.

<sup>76</sup> **Eduardo García**, "*Curso de derecho administrativo*", 25.

Administración. Por ello afirmamos que la Administración actúa empleando su potestad de auto tutela, ya que se constituye como juez y parte. Se entiende entonces, que en el caso del recurso administrativo no se acude ante un órgano imparcial e independiente del que dicta el acto impugnado.<sup>77</sup>

b) En el ámbito de los recursos administrativos no rige el principio de congruencia con la misma rigidez que en el procedimiento contencioso. Así, la Administración, al resolver el recurso resolverá, asimismo, no sólo lo alegado por el administrado sino también otros aspectos relacionados.

Su único límite: con la resolución del recurso no puede empeorar la situación que tenía el administrado antes de interponerlo.

c) En el recurso se solicita la revocación o modificación de un acto administrativo que ponga fin a la vía administrativa o ponga fin al procedimiento y se fundamenta en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluida la desviación de poder.

d) El recurrente debe poseer la capacidad de obrar y legitimación.

e) Los plazos establecidos para la interposición del recurso son preclusivos, por tanto, una vez transcurridos, ya no se puede interponer el recurso extemporáneamente, produciéndose un acto confirmatorio o consentido.

Concluyendo, las características principales de los recursos administrativos son tres:

---

<sup>77</sup> Por eso se dice que el recurso administrativo es una consecuencia de las prerrogativas de la administración, vale decir, del privilegio que se conoce con el nombre de decisión ejecutiva. Tomado de Manuel María Díez, 496.

1. Constituyen un medio de impugnación de actos administrativos gravosos
2. Esa impugnación se tiene que realizar contra un acto administrativo en sede administrativa.
3. La finalidad de este tipo recurso es obtener la revocatoria o la modificación de la decisión inicial de parte de la Administración Pública <sup>78</sup>

## 2.10 Alcance de los recursos administrativos

Este tipo de medios impugnativos es limitado, ya que estos se interponen ante la Administración Pública y son resueltos por ella misma, por lo que se convierte en este tipo de procedimientos en Juez y parte de ellos; y es por ello que el conocimiento de los recursos administrativos no es de carácter jurisdiccional.<sup>79</sup>

Como consecuencia de lo anterior no se habla de una *jurisdicción administrativa*, por más “procesalización de la normativa aplicable”<sup>80</sup> a los recursos administrativos, ello por la falta de neutralidad e independencia del órgano que juzga.

Caso contrario ocurre en la vía jurisdiccional, según los principios constitucionales y los principios generales del proceso del Juez Natural e

---

<sup>78</sup><http://www.monografias.com/trabajos23/recursos-administrativos/recursos-administrativos.shtml>. Sitio consultado el 25 de Julio de 2,016.

<sup>79</sup> **Eduardo, Gamero Casado**, “*Derecho Administrativo: La Jurisdicción Contencioso Administrativa. El Acto Administrativo*”. (Monografía, Consejo Nacional de la Judicatura, San salvador, 2001), 153.

<sup>80</sup> **Ibíd**em, 153.

Independencia de los Jueces, Art. 172 Cn<sup>81</sup>.; es decir, que en lo relativo a los recursos administrativos existe la *vía administrativa de recurso*.<sup>82</sup>

## 2.11 Requisitos de los recursos administrativos

La doctrina sostiene que para que la Administración, al resolver un recurso, examine la cuestión de fondo que en el recurso se plantea, es necesario que concurra una serie de circunstancias, que son los requisitos del recurso.<sup>83</sup>

Doctrinariamente los requisitos se clasifican en tres categorías: a) requisitos referentes al sujeto; b) requisitos referentes al objeto y c) requisitos del escrito de interposición.<sup>84</sup>

## 2.12 Requisitos referentes al sujeto

En todo recurso administrativo hay que tener en consideración dos tipos de sujetos: los que deciden el recurso y los que lo interponen, aparte de otros posibles interesados que pudieran intervenir en el procedimiento. Habrá, entonces, dos clases de sujetos: la Administración Pública<sup>85</sup> y el recurrente.<sup>86</sup>

---

<sup>81</sup> Este artículo establece que *“La Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias, integran el Órgano Judicial. Corresponde exclusivamente a este Órgano la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias constitucional, civil, penal, mercantil, laboral, agraria y de lo contencioso-administrativo, así como en las otras que determine la ley.”*

<sup>82</sup> **Gamero**, *“El acto administrativo”*, 155.

<sup>83</sup> En consecuencia se puede decir que son los requisitos de un recurso las circunstancias que han de concurrir para que pueda ser examinada la cuestión de fondo que se plantea. Tomado de Manuel María Díez., 499.

<sup>84</sup> Algunos autores los llaman elementos del recurso. Así, Zanobini, Sayagués Laso entre otros. Tomado de Gabino Fraga, *“Derecho Administrativo”* 3° ed. (Editorial Porrúa. México D.F., 1944), 537.

<sup>85</sup> Puede definirse a la Administración Pública: Como el conjunto de instituciones y organizaciones de carácter público que disponen de la misión de administrar y gestionar el Estado.

<sup>86</sup> Recurrente: Así se le conoce a la persona que hace uso de su derecho a recurrir.



En cuanto a los requisitos correspondientes a la Administración Pública, es necesario que se trate de una materia que esté dentro de las atribuciones de la misma administración y no sean de competencia de otro órgano del Estado, al decidir el recurso la Administración resolverá si el órgano que dictó el acto actuó dentro de la esfera de su competencia.

Por lo que respecta a los particulares podrá decirse que deberán ser capaces<sup>87</sup>. Ahora bien, no es suficiente que el particular esté habilitado por el ordenamiento jurídico para intervenir, en virtud de que tiene capacidad para actuar, sino que requiere de la legitimación, es decir que el particular debe tener una aptitud especial para interponer el recurso.

En otras palabras, el particular ha de haberse visto afectado en sus derechos subjetivos o en sus intereses legítimos por el acto en que recurre.<sup>88</sup>

Solamente si el particular tiene la legitimación, el órgano correspondiente entrará a examinar la cuestión planteada.<sup>89</sup>

En todo proceso administrativo se señalan dos clases de legitimación que son la legitimación para recurrir, es decir para incoar el correspondiente procedimiento y la legitimación para intervenir en el procedimiento del recurso. Serían éstos, aquellos que tengan derechos que puedan ser

---

Los requisitos del recurrente son los relativos a la capacidad jurídica y de obrar, la de representación y la de legitimación.

<sup>87</sup> Cabe decir, que deben ser capaces no solo civilmente, de acuerdo al Art. 1316 y siguientes del Código Civil, sino también que estén legitimados para actuar e intervenir en el procedimiento a iniciarse por el recurso administrativo.

<sup>88</sup> Hablando de Derecho Internacional el art. 30 de la Ley Española de Procedimiento Administrativo considera interesados en el mismo: *"A) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos. B) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte. C) Aquéllos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se ha personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.*

<sup>89</sup> Garrido Falla nos enseña que no solamente es necesario tener capacidad, en el sentido civil, para intervenir en un juicio, sino que es necesario tener la aptitud procesal, la legitimación y la postulación. Tomado de Manuel María Díez, 500.

afectados por la decisión que se adopte, como también aquellos cuyos intereses legítimos, personales y directos, puedan resultar afectados. El que interpone el recurso puede ser el titular de una relación jurídica que deriva del acto objeto del recurso o el que resulte afectado al modificarlo o extinguirla<sup>90</sup>.

### **2.13 Requisitos referentes al objeto**

Al hacer referencia sobre los requisitos que debe contener el objeto, encontramos que la doctrina enseña que todo acto debe contener ciertos requisitos para ser admitido y posteriormente llevarse a cabo su desarrollo y ejecución, cabe aclarar que según su naturaleza así serán los requisitos específicos que deberán cumplir, de igual forma existen requisitos generales y comunes a todos los recursos. Consecuentemente si no se dan estos requisitos el acto no será impugnabile en vía administrativa, no importando la clase de recurso que se interponga.

Ahora bien, para que el acto administrativo sea recurrible es necesario que se den dos condiciones:

- 1º. Que el acto administrativo no cause estado y;
- 2º. Que el acto administrativo no sea firme<sup>91</sup>.

Una resolución es firme cuando es susceptible en relación a la acción de acción, siempre y cuando ésta no ha sido utilizada en tiempo y forma o cuando haya sido utilizada la resolución de la misma sea en un tiempo

---

<sup>90</sup>No solamente ese titular de una relación jurídica que tiene derecho subjetivo afectado puede interponer recurso administrativo, sino también todos aquellos que sin estar vinculados a la Administración por una relación jurídica poseen un interés legítimo y directo.

<sup>91</sup>**González**, *“Recursos Administrativos”*, 415.

desestimatorio. Un acto administrativo puede ser recurrido en sede administrativa en el caso que no cause estado. En la ley encontramos los términos dentro de los cuales pueden interponerse los recursos, una vez se vence el término, el recurso no puede resolverse como tal. En consecuencia, el acto causa estado una vez vencidos los términos para recurrir contra él, o en el supuesto en que, habiéndose hecho uso del recurso, la resolución final ha sido contraria a la petición del interesado.

#### **2.14 Requisitos referentes al escrito de interposición**

La doctrina indica de forma puntual los requisitos que debe cumplir un recurso para que se posible su interposición:

- a) que el recurso esté escrito y firmado;
  
- b) que se indique el nombre, apellido y domicilio del recurrente, con claridad para efectos de su identificación<sup>92</sup>. En el escrito debe manifestarse claramente la discrepancia que existe entre la resolución que se pretende impugnar y la voluntad del agraviado.

#### **2.15 Principios generales del procedimiento administrativo en vía de recurso**

La interposición de un recurso administrativo da lugar a la incoación de un procedimiento distinto e independiente del que fue seguido para formular el acto recurrido, pero al igual que éste es de carácter administrativo, y por tanto inspirado en los mismos principios<sup>93</sup>, dentro de los cuales tenemos:

---

<sup>92</sup> **Ibíd**, 505.

<sup>93</sup> **Rafael Bielsa**, “*Cuestiones de jurisdicción, acciones y recursos*”, (Editorial La

1. El carácter contradictorio del procedimiento administrativo, en el que hay contratación de intereses en presencia de sus titulares en igualdad de condiciones, previo a emitir una resolución<sup>94</sup>
2. Principio de economía procesal, que consiste en que la actuación administrativa se debe desarrollar con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia<sup>95</sup>.
3. Principio “in dubio pro actione”, que consiste en que se debe favorecer la mayor garantía e interpretación favorable al ejercicio del derecho de acción, asegurando más allá del mero formalismo, una adecuada decisión del fondo de la cuestión objeto del procedimiento.
4. Principio de Oficialidad, por el que la administración está obligada a desarrollar la actividad necesaria para llegar a la decisión final, sin necesidad de ser requerida en ese sentido por los particulares<sup>96</sup>.
5. Existencia de legitimación, se requiere del particular una cualificación específica, es decir, una especial relación con el objeto del procedimiento, Actualmente está en boga la legitimación procesal de grupos sociales.
6. La imparcialidad en el procedimiento, que está sumamente relativizado por la doble condición de la Administración del Juez y parte. Se exige en todo caso la mayor objetividad e imparcialidad posibles.

---

Ley. Buenos Aires, Argentina, 1956), 281.

<sup>94</sup> **Eduardo Gamero Casado**, “Derecho Administrativo: La Jurisdicción contencioso administrativo. El Acto administrativo” (Monografía, Consejo Nacional de la Judicatura, San Salvador, El Salvador, 2001), 159.

<sup>95</sup> **Giuseppe Chiovenda**, “Instituciones de Derecho Procesal Civil”. 2º ed. (Revista de Derecho Privado. Volumen II, Madrid, España 1954), 178.

<sup>96</sup> **Giuseppe Chiovenda**, “Instituciones de Derecho Procesal Civil”, 181.

7. El principio de Transparencia, que expresa la necesidad de que el procedimiento no sea secreto para los interesados, en los ordenamientos jurídicos siempre existe tendencia a la secretividad de informes, documentos, etc.

La gratuidad del procedimiento administrativo, es decir que no debe existir ningún tipo de ganancia o gravamen por parte de la Administración.

Como parte de los recursos administrativos cabe mencionar que los actos sometidos a las vías de impugnación pueden igualmente generar, dentro del proceso administrativo, diferentes consecuencias, ya sea estar sujetos a nulidad o ser actos defectuosos<sup>97</sup>. Pueden darse dentro de la vía administrativa también lo que comúnmente se conoce como “Infracciones al ordenamiento” que son las que impiden que el acto produzca sus efectos normales. Respecto de la nulidad se afirma que hay dos grados, acto nulo de nulidad absoluta y acto anulable, y es por ello que existe la Revocación de un acto nulo: los actos nulos deben ser revocados, salvo aquellos que hayan generado derechos subjetivos que se estén cumpliendo, en ese caso deberá pedirse la revocación por vía judicial. Existe también lo que se conoce como “Revocación de un acto regular, cuyas causas son diversas, pero para efectos de la investigación, la más importante es cuando el acto favorece al interesado sin perjudicar a terceros y el derecho se hubiera otorgado a título precario; razones de oportunidad, mérito o conveniencia; ilegitimidad; carencia de buena fe.

En cuanto recursos en la vía administrativa, también existen entre otros: la ratificación del acto, la confirmación del acto, la conversión, la caducidad, la revisión, entre otras.

---

<sup>97</sup> Rivas, “Medios de Impugnación”, 154.

## **2.16 Los recursos administrativos como presupuesto de la impugnación jurisdiccional**

En el Derecho Francés e Italiano, los recursos administrativos se regulan como alternativa voluntaria de impugnación, la cual no tiene relación con la vía contencioso - administrativa<sup>98</sup>. En el régimen jurídico salvadoreño, la vía administrativa está configurada con carácter obligatorio para que el administrado pueda acceder a la garantía judicial, resultando inadmisibles las demandas respectivas si no se agota aquella. Así resulta ser también una garantía para la administración: que impone a los particulares la carga de someter ante ella misma los conflictos antes de radicarlos ante un Juez, y el administrado debe someterse a plazos cortos para la interposición de los mismos, y es aquí donde nace la posibilidad de que el acto que firme e inatacable, en caso que el recurso se interponga fuera del plazo establecido por la Ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, Art. 11, de la mencionada Ley. Generalmente el recurso no suspende la ejecución del acto, es decir que mientras se resuelva el objeto del recurso, la sentencia seguirá surtiendo sus efectos.

## **2.17 Efectos de la interposición del recurso**

Uno de los efectos que produce la interposición del recurso, es la inmediata obligatoriedad de resolver, pero hay que tener en cuenta que no podrán ser objeto de delegación de competencias las relativas a la resolución de los recursos en los órganos administrativos que hayan dictado los actos objeto del recurso, pero sí podrá delegarse la competencia para resolverlo cuando el órgano al que se delega no sea el mismo que dictó el acto. Como se dijo

---

<sup>98</sup> **Bielsa**, *“Cuestiones de Jurisdicción”*, 236.

anteriormente, la interposición de un recurso no suspende la ejecución del acto impugnado, pero hay excepciones a esta regla como las siguientes:

a) La Litis pendencia: significa que una vez trabada la contienda no se pueden modificar sus términos. En cambio en el procedimiento administrativo no rige este principio, por cuanto la petición deducida en el recurso administrativo puede ser ampliada<sup>99</sup>. La doctrina explica este efecto del procedimiento administrativo por el carácter objetivo de los recursos administrativos, que persiguen la defensa de la legalidad en la actividad de la administración y también por la vigencia en el procedimiento administrativo del principio de instrucción de oficio y de la verdad material, de acuerdo con los cuales la Administración no está ligada exclusivamente a los hechos aducidos por las partes sino que debe investigar independientemente la verdad material en la situación en que debe decidir<sup>100</sup>.

b) La potestad del órgano ad – quem: es un principio reconocido que el órgano administrativo puede controlar de oficio los actos producidos por el inferior jerárquico y revocarlos o modificarlos. Interpuesto el recurso, la administración se ve obligada a decidirlo y entonces resolverá si el acto atacado debe ser mantenido, revocado o reformado.

c) La suspensión de la ejecución del acto: si la suspensión del acto la pide quien afirma que la ejecución del mismo afecta a su derecho subjetivo, la administración tendrá que resolver si la suspensión de la

---

<sup>99</sup> **Agustín Gordillo**, *“Tratado de derecho administrativo: procedimiento y recursos administrativos: parte especial.”* 3ª ed. (Editorial Macchi, Buenos Aires, Argentina, 1982), 214.

<sup>100</sup> **Manuel Diez**, *“Manual de Derecho Administrativo”*, 145.

ejecución del acto afecta al interés público, en cuyo caso debe continuar produciendo sus efectos. Naturalmente que los perjuicios que sufra el particular como consecuencia de la ejecución del acto deben serle reconocidos y reparados.

d) Respecto de una impugnación ulterior: si el acto ha sido objeto de un recurso administrativo, su impugnación posterior en sede judicial o administrativa, solamente es procedente cuando la Administración ha resuelto el recurso interpuesto o cuando se presume denegado el recurso en virtud de la aplicación de los principios sobre el silencio administrativo.

## **2.18 Los recursos tributarios**

Como nos lo establece Manuel Ossorio<sup>101</sup> debemos entender por un recurso al “Medio que concede la ley procesal para la impugnación de las resoluciones judiciales, a efectos de subsanar los errores de fondo o los vicios de forma en que se haya incurrido al dictarlas” en este sentido, le nace el derecho de recurrir a la parte agraviada por la resolución emitida por el ente administrativo tributario.

El término *impugnación*, proviene del latín *impugnare* y significa atacar, acometer y referido a una providencia, alude a reclamo o gravámenes (del latín *Gravari*) en contra de ella, los cuales, llevando una queja respecto de su tenor o contenido, concluye con una instancia de declaración de nulidad, revocación o de modificación.<sup>102</sup>

---

<sup>101</sup> **Manuel Ossorio**, *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*, (Guatemala, Editorial Datascan, S.A.), 815.

<sup>102</sup> **Aldo Bacre**, “*Recursos ordinarios y extraordinarios*”, 44.



Ahora bien, en la materia que nos compete, se puede decir que se pueden interponer dos tipos de recursos los cuales son:

1. Recurso de rectificación<sup>103</sup>

Se entiende a este como el que debe interponer ante la misma autoridad que lo dictó siendo esta la Dirección General de Contribuciones Directas, quien tasó el impuesto original o complementario si le declaran inadmisibles dichos recursos puede hacer uso del recurso de queja para ante el tribunal de Apelaciones.

2. Recurso de apelación

Cuando el contribuyente no está satisfecho puede hacer uso de su derecho de recurrir, interponiendo el Recurso de Apelación ante el TAIIA dentro del término perentorio de 15 días, el cual comienza a correr a partir del día siguiente al de la notificación respectiva. De lo contrario, sino se interpone recurso, la resolución adquirirá firmeza, agotándose la vía administrativa, tal como lo establece el Art.114 del Reglamento de Aplicación al Código Tributario.

Ahora bien el Art. 188 inc. 2° C.T<sup>104</sup>., cuando hace referencia a la Firmeza de las Resoluciones nos establece que “En materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa.”

Asimismo el Reglamento de Aplicación al Código Tributario en su Art. 29 nos establece que debemos entender por resoluciones definitivas “Se tendrán por

---

<sup>103</sup> **José Ramiro Parada Díaz**, “*Estudio somero sobre los procedimientos tributarios administrativos y contencioso*” (Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales “Isidro Menéndez”, Universidad Dr. José Matías Delgado, 1986), 145.

<sup>104</sup> **Código Tributario**, D.L. No.230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, (Tomo No.349, publicado el 22 de diciembre de 2000)

definitivas en sede administrativa las resoluciones liquidadoras de impuestos o de imposiciones de multas, emitidas oficiosamente por la Administración Tributaria cuando: a) No se interponga recurso de apelación dentro del término que la ley respectiva establece para tal efecto; b) Se declare inadmisibile el recurso de apelación; y c) Se dicte fallo que resuelve el recurso de apelación.”

## CAPITULO III

### 3. EL IVA Y EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA

Con el desarrollo del presente capítulo se aborda la temática trascendental para la administración financiera del Estado y todos sus contribuyentes inscriptos como lo es el IVA y el procedimiento de liquidación oficiosa, por tal razón se desarrolla la historia y los orígenes del impuesto al valor agregado, su definición, las bases legales, presunciones tributarias, formas de determinación del impuesto, los requisitos formales de su declaración así como el lugar y tiempo para su declaración, el momento y bajo qué presupuestos es procedente una liquidación oficiosa y lo concerniente a todo el procedimiento que la ley franquea para realizar esta liquidación.

#### 3.1 Desarrollo histórico del IVA

El Impuesto al valor agregado surgió a mediados del siglo XX, y tuvo sus inicios en Europa, específicamente en Francia; donde se desarrolló y se expandió en la mayoría de países europeos. En América latina tuvo sus inicios en Brasil y a la fecha varios países lo tienen en su régimen tributario. En América, lo adoptaron los países de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), en Estados Unidos de América, durante la guerra de secesión se gravaban las transacciones de artículos manufacturados y las prestaciones de servicios relacionados con esos productos, terminando la guerra el impuesto fue abolido. El Impuesto al Valor Agregado, ha venido a sustituir el impuesto sobre las ventas de imposición múltiple, y ha sido de gran éxito en más de cincuenta países en el mundo.<sup>105</sup>

---

<sup>105</sup> Juan Martín, "Curso de Financiero y Tributario", 96.

En El Salvador han existido dos tipos de regulaciones de las ventas, uno fue la Ley de Papel Sellado y Timbres y la otra Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. La primera, la Ley de Papel Sellado y Timbres<sup>106</sup>, se promulgó en 1915, pero con esta ley no se satisfizo las necesidades del Estado, por lo que en 1986 se creó otra Ley de Papel Sellado y Timbres<sup>107</sup>, con lo que se aumentó la tasa del impuesto de 1% a 5%, pero este tipo de impuesto resultaba demasiado oneroso para los contribuyentes pues gravaba cada etapa de comercialización constituyéndose un efecto cascada, además de no responder a las necesidades del Estado por tener muchas exenciones y requerir controles permanentes de inventarios.

A partir de 1979 hasta los primeros años de la década de los 90 el Salvador presento una etapa de crisis; lo que conllevó a un incremento de la deuda pública y los gastos públicos, provocando un aumento en el déficit fiscal.

Ante esto nace la necesidad de recurso financiero gestionó una propuesta de reformas al sistema tributario, a través de un anteproyecto de ley impulsado por el ministerio de hacienda dicho anteproyecto es dado a conocer a finales de 1983 y debido a las circunstancias políticas del momento no llegó a convertirse en ley vigente. A raíz de esta crisis y como una medida de presión por parte de los organismos internacionales, el estado se vio en la necesidad de implementar una ley que garantizara por un lado la retribución del impuesto, evitar la evasión fiscal y modernizar el aparato estatal en materia tributaria, lo que dio origen a modificaciones en los registros contables de las empresas, todo para adaptarse a la nueva Ley. A partir del 23 de julio de 1992 La asamblea legislativa de la república de El Salvador

---

<sup>106</sup> **Ley de Papel Sellado y Timbres**, D.L. 1 junio de 1915, D.O. No. 147, (Tomo 78 del 25 de junio de 1915).

<sup>107</sup> **Idem.**

aprobó el decreto legislativo N° 296 a través del cual se establece la ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, la cual entro en vigencia el 1º de septiembre de 1992, a pesar de la oposición de diversos sectores. Fue creada en sustitución de la Ley de Papel Sellado y Timbres, establece un impuesto que se aplica a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma y se aplica sin perjuicio de la imposición de otros impuestos que graven los mismos actos o hechos.<sup>108</sup>

La ley ha tenido en total 15 reformas siendo la última según Decreto Legislativo No. 224 de fecha 12 de diciembre de 2009, publicado en el Diario Oficial No. 237, Tomo 385 de fecha 17 de diciembre de 2009. Dos meses después se crea el Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios según decreto N° 83, del 22 de septiembre de 1992, publicado en el Diario Oficial N° 174, Tomo 316, del 22 de septiembre de 1992. Con el propósito de regular con un carácter general y obligatorio, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, para la correcta aplicación de la misma definiendo los términos necesarios para tal fin, ha sufrido en total tres reformas teniendo lugar la última según Decreto N° 117, del 11 de diciembre del 2001, publicado en el Diario Oficial N° 234, Tomo 353 el 11 de diciembre del 2001.<sup>109</sup>

---

<sup>108</sup> **Rudi Alexander Mejicano Hernández, et al.** *“Guía de obligaciones en el proceso de formación, legalización y continuidad de operaciones de las medianas empresas dedicadas a la venta de artículos de primera necesidad, en la Ciudad de San Miguel, Periodo 2010”* (Tesis para optar al grado de Licenciatura en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador, El Salvador, 2010), 12.

<sup>109</sup> **Ibíd**, 13.

### 3.2 Definición de impuesto

El impuesto al valor agregado (IVA) lo definiremos de las siguientes formas:

Impuesto al valor agregado (IVA): Tributo que se causa por el porcentaje sobre el valor adicionado o valor agregado a una mercancía o un servicio, conforme se completa cada etapa de su producción o distribución.<sup>110</sup>

Se denomina impuesto al valor agregado por ser un gravamen que afecta a todas las etapas de comercialización, pero exclusivamente en la parte generada o agregada en cada etapa. Deben pagar todos los adquirentes de bienes o servicios, gravados con tarifa 13%. El pago lo hará al comerciante o prestador del servicio, quien, a su vez, luego de percibir el tributo lo entrega al Estado mediante una declaración.<sup>111</sup>

Se define al IVA como un impuesto que grava la transferencia de bienes y servicios entre las personas que están bajo el régimen tributario, es decir, se impone sobre todas las etapas de comercialización de productos y prestación de servicios, por lo que las personas cuya ocupación sea comercializar bienes o servicios tiene la obligación de declarar este impuesto mensualmente.<sup>112</sup>

---

<sup>110</sup> Definición tomada del Glosario, de la página oficial del Ministerio de Hacienda de La Republica de El Salvador.

[http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1?\\_piref476\\_2086346\\_476\\_2037843\\_2037843.tabstring=l](http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1?_piref476_2086346_476_2037843_2037843.tabstring=l). Sitio consultado el día 22 de agosto del 2016.

<sup>111</sup> **Jessenia Eleana Huachisaca Vera. et. al.**, *“Análisis de cumplimiento tributario correspondiente al período fiscal 2007 de una empresa comercial y de servicios ubicada en la ciudad de Guayaquil dedicada a la compra y venta de equipos de fotocopiado y de oficina, servicio técnico de garantía, mantenimiento y asesoría de los mismos”* (Tesis para optar al grado de Auditor-Contador Público Autorizado Escuela Superior Politécnica del Litoral, Guayaquil, Ecuador, 2007) ,19.

<sup>112</sup> **Sixto Manuel Barreiro Bajaña. et. al.**, *“Historia económica del IVA en el Ecuador”* (Tesis de grado para obtener el grado de Economía con mención en gestión empresarial. Escuela Superior Politécnica del Litoral Espol, Ecuador. 2014), 13.

Es el valor total y último de un bien, es decir la suma de todos los valores que intervienen en el producto final como son: el proceso de producción, comercialización y distribución, así como cualquier gasto realizado durante su elaboración. Por lo tanto, se puede decir que el IVA es un impuesto que grava al consumo y se agrega al valor de un bien o servicio en cada etapa de su comercialización.<sup>113</sup>

Este impuesto consiste en que se paga el tributo por cada una de las etapas de circulación económica del bien, pero sólo respecto del valor que se ha incorporado a la mercadería o producto. El gravamen se circunscribe al aumento de valor que se produce en cada etapa de la circulación económica de un bien o prestación de servicio, recayendo el pago del impuesto finalmente al consumidor final<sup>114</sup>.

El valor agregado es igual a la cantidad que el productor recibe por la venta de sus productos menos la cantidad pagada a otras empresas al efectuar las compras necesarias para producir.<sup>115</sup> Así mismo, puede ser explicado como el valor acumulado por el producto en todas las transacciones menos la cantidad pagada a otras empresas al comprar los insumos necesarios para seguir produciendo.

El impuesto de IVA se aplica en cada etapa de transferencia que experimentan los bienes gravados, pero con derecho a deducir el monto de

---

<sup>113</sup>**Verónica García Hernández. et. al.**, *“Impacto Financiero del IVA en Empresas Dedicadas a la Compraventa, Distribución y Comercialización de Alimentos (Alimentos Mexicanos, S.A DE C.V.)* (Tesis para optar al título de Contador Público. Escuela Superior de Comercio y Administración Unidad Tepepan. México. 2003) ,10- 11.

<sup>114</sup>**Catalina Garcia Vizcaíno**, *“Derecho Tributario: Parte Especial, El Derecho Tributario Vigente”*, 2ª ed. (Tomo III, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1999), 231.

<sup>115</sup>**Salvador Gutiérrez López. et. al.**, *“Breves comentarios a la ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios IVA,* (Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Universidad de El Salvador. San Salvador, El Salvador, 1998), 24.

los impuestos pagados en las etapas anteriores,<sup>116</sup> en el caso de los sujetos pasivos, no así para el consumidor final. Este tipo de impuesto no grava el valor total del producto en cada transacción ni su valor en una sola etapa de las que es objeto su negociación, sino lo que se denomina valor agregado, es aquel valor que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es objeto, desde su primera fabricación hasta su venta al consumidor. En teoría, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es un impuesto indirecto, real e instantáneo, que grava la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios del sujeto pasivo, sea éste persona natural o jurídica.

### **3.3 Fundamento en la legislación secundaria**

Nuestra legislación la define de la siguiente forma:

En el Artículo 1 de la Ley del IVA<sup>117</sup> se menciona que “se establece un impuesto que se aplicará a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma.”

### **3.4 Hecho imponible y estructura de la relación tributaria**

#### **3.4.1 Prestaciones Tributarias**

Del contenido de la normativa tributaria respecto al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de

---

<sup>116</sup> *Ibíd*, 25.

<sup>117</sup> **Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios**. D.L. No. 296, del 24 de Julio de 1992, D.O. No. 143, (Tomo 316, del 31 de Julio de 1992)



Servicios, se puede destacar que existe una pluralidad de deberes y obligaciones a cargo del sujeto pasivo, tanto de contenido material o económico como de carácter formal.<sup>118</sup>

Es de destacar el hecho que el sujeto pasivo debe de realizar dicha pluralidad de deberes y obligaciones previas al pago del tributo. Pago que se entiende como cumplimiento de una obligación, de la llamada Obligación Tributaria, cuyo objeto sería el ingreso de la Deuda Tributaria por parte del Sujeto Pasivo. De esa pluralidad de actuaciones debidas por parte del sujeto pasivo, se puede hacer una división en dos grupos o niveles, en la que se destaca, por un lado, la obligación del pago del tributo, que se entiende como la obligación principal, y, por otro lado, los deberes de contenido no pecuniario, como lo es el de declarar, facilitar datos, soportar las comprobaciones e inspecciones administrativas, etc.

Otra de las prestaciones del sujeto pasivo que se destacan en la normativa tributaria, es la de identificar precisamente el objeto de esa obligación tributaria principal, que no es más que la Deuda Tributaria, que se establece en el Art.39 C.T., que incluye además del pago del impuesto el pago de multas e intereses a que haya lugar.

### **3.4.2 Obligación tributaria**

La principal Obligación Tributaria del sujeto pasivo es la que se encuentra establecida en el Art.39 C.T., la cual es el pago del tributo siendo esta la cantidad que, según el Hecho Generador realizado, y por aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, debe ingresar el sujeto pasivo de acuerdo con su capacidad económica

---

<sup>118</sup>Salvador Gutiérrez, “Breves comentarios a la Ley del IVA”, 38.

manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición. Es de resaltar, lo que el Art. 60 C.T. establece el nacimiento de la Obligación Tributaria. Doctrinariamente, la Obligación Tributaria se define como *“el vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto pasivo debe ingresar al ente público la cuota del tributo”*.<sup>119</sup>

Es así que de dicha definición se identifican las características siguientes: a) Que se trata de una obligación ex lege, b) de Derecho Público, y c) cuyo objeto consiste en una prestación patrimonial a favor del ente público.

a) Obligación ex lege.

De conformidad a los artículos 16 y 60 del CT, la Obligación Tributaria se origina por la realización del Hecho Imponible, en consecuencia, el único mecanismo para el nacimiento de la Obligación Tributaria es la verificación del presupuesto de hecho al que la norma ha asociado su existencia, lo que significa en otras palabras, que la Obligación Tributaria nace con independencia de la voluntad de las partes. Por lo que podría concluirse que la conjunción de la realización del Hecho Imponible con el presupuesto de hecho establecido en la ley, es el elemento generador del vínculo obligacional.

b) Obligación de Derecho Público.

De conformidad al Art.16 C.T., que expresa que la Obligación Tributaria es establecida por el Estado en el ejercicio del poder de imponer, hablamos de una obligación de Derecho Público, que tanto su contenido como su régimen quedan al margen de la voluntad de las partes, radicando en ello la mayor diferencia con las obligaciones de derecho privado. Juan Martín Queralt y

---

<sup>119</sup> Juan Queralt, *“Curso de Derecho financiero y tributario”*, 263.

otros autores, sostienen que uno de los criterios para clasificar los ingresos públicos es en atención a la preponderancia de normas privatistas o publicistas en su regulación.<sup>120</sup>

En esta clasificación se toma como criterio distintivo la pertenencia de las normas reguladoras de un determinado ingreso al ordenamiento público o al privado, en el primer caso la Administración Pública, gozará de las 82 prerrogativas y poderes que son propios de los entes públicos; en el segundo caso, primarían los principios propios del ordenamiento jurídico que regula las relaciones entre particulares.

Así pues, se concluye que los tributos se rigen por las normas de Derecho Público, donde el Estado puede hacer uso del poder de imperium para imponerse a los administrados, pero con la observancia de la norma primaria, la que en su Art. 131 ordinal 6º establece que corresponde a la Asamblea Legislativa, decretar los impuestos sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos.

c) Obligación de dar.

Consiste en que su objeto es una prestación patrimonial a un ente público, por lo que, concretamente se refiere al hecho de dar una suma de dinero. El Art. 68 C. T. Establece las formas en que se extingue la obligación tributaria sustantiva, siendo estas: el pago, la compensación, la confusión y la prescripción, regulando en los Arts. Del 69 –84 del Código en comento el contenido y la manera de ejecutarse cada una de estas modalidades.

---

<sup>120</sup>Víctor David Alemán Bolaños, et al. *“Incidencia de los actos y resoluciones emitidos en el proceso para la determinación oficiosa de los impuestos de renta e IVA por parte de la DGII y la vulneración del derecho patrimonial de los Contribuyentes”*. (Trabajo de graduación para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad De El Salvador, San Salvador, El Salvador. 2004), 40.

### 3.5 Hecho generador

Puede definirse, como: “el presupuesto de hecho al que la norma tributaria le asocia unos efectos o consecuencias de carácter jurídico, que para el caso se resume en la sujeción al tributo”<sup>121</sup> .

Tal presupuesto ha sido denominado tradicionalmente en el Derecho salvadoreño, como Hecho Generador, y es así como lo estipula el C.T. en el artículo 58, que lo define en estos términos:

El Hecho Generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria. El Art.59 C.T., estipula los supuestos en que la ley entiende realizado el Hecho Generador, siendo estas las siguientes:

- a) Cuando la ley tributaria respectiva contemple preferentemente sus aspectos fácticos o económicos, desde el momento en que se hayan cumplido las circunstancias materiales o temporales necesarias para que produzcan los efectos que le corresponden según el caso natural y ordinario de las cosas; y
- b) Cuando la ley tributaria respectiva atienda preferentemente a sus aspectos jurídicos, desde el momento en que los actos, situaciones o relaciones jurídicas estén constituidos de conformidad con el Derecho aplicable.

La doctrina ha coincidido a lo largo de varios decenios, que el Hecho Generador constituye el eje del Derecho Tributario Sustancial, afirmando, que del mismo se deriva toda la disciplina jurídica del tributo, pues, no sólo se obtiene del mismo los supuestos gravados, sino también los sujetos

---

<sup>121</sup> **Juan Queralt**, “Curso de Derecho financiero y tributario”, 265.

pasivos, el momento de nacimiento de la Obligación Tributaria y su régimen jurídico, la legislación aplicable, la clasificación entre los distintos impuestos y, en fin, hasta la cuantía de la Deuda Tributaria.<sup>122</sup>

Con base a lo antes mencionado, podemos afirmar que existirá el tributo sólo si se realiza el Hecho Generador, y por eso, aunque éste englobe deberes y obligaciones surgidas de otros presupuestos de hecho (como las retenciones e ingresos anticipados en el Impuesto sobre la Renta), sólo podrán legitimarse y resultar procedentes si se realiza el Hecho Generador.

En otras palabras, nos encontramos frente a un marco jurídico global explicativo del Hecho Generador, pero que no agota su contenido ni es el único mecanismo generador de las diversas prestaciones que lo conforman.

### **3.5.1 Estructura del hecho generador**

#### **A. Elemento subjetivo del hecho generador**

El elemento subjetivo del Hecho Generador es el sujeto que debe ser gravado una vez haya realizado ese Hecho. Lo anterior, arroja la necesidad de que la ley contemple a la persona que ha de considerarse como realizador del Hecho Generador.<sup>123</sup>

Atendiendo al elemento subjetivo en la configuración del Hecho Imponible, se puede obtener la distinción, entre lo que son los impuestos personales con lo que son los impuestos reales, exigiendo los primeros la referencia a un sujeto determinado para poder formar su Hecho Imponible.

#### **B. Elemento objetivo del hecho generador**

---

<sup>122</sup> **Ibíd**, 265.

<sup>123</sup> **Ibíd**, 268.

El elemento objetivo del Hecho Generador, consiste en el hecho mismo, acto u operación que resulta sujeto al tributo. Sainz de Bujanda, distingue cuatro aspectos del elemento objetivo, que son: a) material; b) espacial; c) temporal y d) cuantitativo.<sup>124</sup>

a) Aspecto material

Es el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava, siendo el que caracteriza o cualifica el tributo y que en los sistemas tributarios desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica, sea como renta, como patrimonio o como gasto.

Según su formulación, puede dar lugar a hechos imponibles genéricos o específicos, abarcando los primeros supuestos no citados expresamente por la norma, pero subsumibles en su delimitación global, y los segundos, por el contrario, sólo los expresamente especificados o detallados en ella.<sup>125</sup>

b) Aspecto espacial

Indica el lugar de producción del Hecho Imponible, siendo decisivo para determinar el ente público al que se sujeta. En el plano internacional, dada la vigencia del principio de territorialidad, con su correlato del de residencia efectiva, según lo regulado en los artículos 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 19 de la Ley del IVA, la ley ha de señalar el lugar donde se entienda realizado el Hecho Imponible, pues de ello dependerá que se someta o no a la legislación salvadoreña.

c) Aspecto temporal

Reviste una singular importancia en la ordenación jurídica del Hecho Imponible, determinando el instante en que éste se entiende realizado

---

<sup>124</sup> **Ibíd**, 268.

<sup>125</sup> **Víctor Alemán**, “*Incidencia de los actos y resoluciones emitidos en el proceso para la determinación oficiosa de los impuestos de renta e IVA*”, 44.

íntegramente, produciéndose entonces el devengo del tributo, siendo éste elemento el que divide los tributos en periódicos e instantáneos. Aunque la regla general es que éste tenga lugar cuando concurre el último de los elementos configuradores del Hecho Imponible, su determinación no es siempre sencilla, debiendo precisar la legislación tributaria el momento exacto del devengo.

Es de tener en cuenta, que el momento de realización del Hecho Generador determina el régimen legal aplicable, en los tributos periódicos habrá de atenderse al momento del período impositivo en que la ley fije el devengo del tributo para conocer la normativa aplicable al tributo surgido en ese período impositivo.

#### d) Aspecto cuantitativo

Este elemento expresa la medida con que el Hecho Imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad. Existen tributo fijos y variables, sólo en estos últimos existirá dicho aspecto (volumen de renta, valor del patrimonio, o del bien transmitido, etc.), ya que en los fijos su Hecho Generador no es susceptible de producirse en distinto grado, siendo imposible su medición (por ejemplo, la obtención de una certificación administrativa).

### **3.5.2 Hecho generador en el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios**

El IVA<sup>126</sup> es un impuesto que tiene un supuesto de hecho múltiple, pues somete a gravamen un gran número de hechos, actos o negocios. Se pueden distinguir seis grupos de operaciones sometidas al impuesto,

---

<sup>126</sup> **Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.** D.L. No. 296, del 24 de Julio de 1992, D.O. No. 143, (Tomo 316, del 31 de Julio de 1992)

constituyendo Hecho Generador para efecto del impuesto del IVA, las siguientes:

A. La transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales, artículo 4 Ley IVA.

La ley define en el artículo 6, lo que es transferencia de dominio de bienes muebles corporales<sup>127</sup>, entendiéndose, por la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, considerando a estos efectos como tales el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía<sup>128</sup>.

La transmisión del poder de disposición implica, la transferencia de la disponibilidad económica del bien. En la gran mayoría de los supuestos, la expresión se equipará al modo de los contratos traslativos de dominio, con lo que el concepto de transferencia resulta idéntico al reconocido en el Derecho Privado, dicho de otra manera, se equipará en la mayoría de los casos, a la compraventa mercantil. Otras veces, sin embargo, la transferencia a efectos tributarios debe entenderse de un modo mucho más amplio que en la normativa privada.

Existen otros actos o negocios jurídicos que deben entenderse incluidos en el concepto de transferencia de bienes muebles corporales, aunque evidentemente se encuentren lejos de las compraventas mercantiles (Art. 1013 y siguientes. Código de Comercio), los cuales se encuentran regulados en el artículo 7, siendo éstos los siguientes:

- 1) La transmisión del poder de disposición de los bienes por medio de cualquier contrato traslativo, no sólo la compraventa, admitido en

---

<sup>127</sup>Como ejemplos típicos de transferencia de dominio de bienes muebles corporales, pueden mencionarse la compraventa (Art. 1597 y siguientes Código Civil) y la permuta (Art. 1687 y siguientes Código Civil).

<sup>128</sup> **Juan Queralt**, “Curso de Derecho financiero y tributario”, 625.



Derecho. El paradigma es la inclusión en la tributación de las operaciones de permuta.

2) Los supuestos en que la transferencia produce la existencia de una posesión similar a la del propietario.

3) Se incluyen aquellas transferencias que se derivan no de actos o negocios que tienen su origen en un acuerdo o convención, sino de la ley o de una decisión administrativa o jurisdiccional, como por ejemplo en los Juicios Ejecutivos Mercantiles de adjudicación. En la ley se cita expresamente la pública subasta, adjudicaciones en pago o remate de bienes muebles corporales pertenecientes a contribuyentes del impuesto.

4) Los actos o negocios que no producen inmediatamente la transferencia de la propiedad, aunque de modo indudable sí que producirán una utilidad económica inmediata al cesionario. Es el caso de los contratos con efectos meramente obligatorios que con posterioridad a su perfección provocan el efecto traslativo. La ley cita expresamente la Promesa de Venta seguida de la transferencia de la posesión, usufructo, etc.

5) Los actos o negocios en los que, ni siquiera de forma inmediata, se produce una traslación de la propiedad o de cualquier otro derecho real de goce. Son los casos de transferencia de bienes entre comitente y comisionista, que actúen en nombre propio, efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o de comisión de compra.

B. El retiro de las empresas de bienes muebles corporales, artículo 11 Ley del IVA.

A los efectos del IVA tienen la consideración de autoconsumo los siguientes supuestos:

- 1) Las transferencias de bienes muebles corporales del patrimonio de las empresas o profesionales del sujeto pasivo al patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo. Es el que se conoce con el nombre de autoconsumo externo.
- 2) La transmisión del poder de disposición sobre los bienes corporales del patrimonio de las empresas o profesional.
- 3) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial y profesional.
- 4) La utilización para la propia actividad empresarial o profesional de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados por el propio sujeto pasivo. Este caso, que se conoce con el nombre de autoconsumo interno, recibe en la normativa una regulación peculiar y ciertamente compleja.

C. La importación e internación de bienes y servicios, artículo 14 Ley del IVA. Por un lado, el Hecho Imponible está constituido por la importación de bienes y servicios, entendiéndose por tal, la entrada en el país de un bien proveniente de un país extranjero o la utilización de un servicio por un usuario domiciliado que ha sido desarrollado en el exterior, siempre y cuando provengan de un país que no sea del área centroamericana.

Por otro lado, el Hecho Imponible está constituido por la internación de bienes y servicios, siendo la única diferencia con la importación, es que en esta se obtienen bienes y servicios provenientes de países del área centroamericana.

D. La prestación de servicios, artículo 16 Ley del IVA

La prestación de servicio por medio de la cual se satisfacen bienes de carácter intangible, puede entenderse como toda actividad llevada a cabo por empresarios y profesionales que no puede considerarse entrega de bienes.<sup>129</sup>

El legislador, ha realizado una enumeración de lo que entiende por prestación de servicios en el artículo 17 Ley del IVA. Para que la transferencia de bienes y la prestación de servicios, sean sometidas al IVA, es necesario que sean realizados por empresarios o profesionales, o, mejor dicho, es necesario que tales entregas y prestaciones constituyan una actividad desarrollada en masa y por empresa,<sup>130</sup> tal como lo establece el Art. 3 del Código de Comercio. Otro requisito que debe cumplirse, es el señalado en el Art. 29 Ley del IVA, el cual prescribe que quienes al iniciar actividades con un activo total inicial inferior a veinte mil colones, estarán excluidos de la calidad de contribuyentes para los efectos del referido impuesto.

A los efectos del Impuesto son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos conjuntamente o por separado, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.<sup>131</sup>

E. Venta de bienes de activo fijo que se han tenido de uso para la empresa y que, al venderse, antes de dos años de posesión a partir de la fecha de adquisición, artículo 71 L del IVA.

F. Exportación de bienes muebles corporales y de servicios, artículo 74 Ley del IVA.

---

<sup>129</sup> **Ibíd**, 626.

<sup>130</sup> **Ibíd**, 627.

<sup>131</sup> **Íbíd**, 627.

Existen tres requisitos fundamentales que el legislador estableció para considerar una transferencia de bienes muebles corporales o prestación de servicios como exportación, los cuales son: a) deben ser destinados al uso y consumo en el exterior; b) las prestaciones de servicios deben ser realizadas en el país, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él; y c) los servicios deben ser destinados a ser utilizados exclusivamente en el país. De tal suerte que al faltar uno de esos requisitos se considera como afecto al IVA la transferencia o el servicio prestado.

### **3.6 La determinación tributaria**

Para que la obligación tributaria se materialice en una suma concreta que ingrese en las arcas estatales, se requiere un procedimiento determinado y los órganos necesarios para cumplirlo; es por ello que, en la legislación tributaria salvadoreña, a partir de la entrada en vigencia del C.T., se regula la institución de la Determinación Tributaria bajo la competencia de la Administración Tributaria, tratando de que se realice una aplicación homogénea para todos los tributos.

Y es que todas las personas que integran una comunidad establecida deben aceptar el deber de contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento del gasto público.

En primer lugar, es necesario comprobar que con respecto a determinada persona se ha producido el fenómeno al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación (hecho imponible); en segundo lugar, se debe establecer, según el tributo de que se trate, cuál es el valor o medida de la materia imponible (base imponible); y en tercer lugar debe aplicarse a estas medidas de lo imponible; la tasa o alícuota respectiva. Sólo así contaremos con la cifra

líquida a pagar por el contribuyente, la cual será, en definitiva, la suma recaudada.<sup>132</sup>

Jarach, institucionaliza el concepto de Hecho Imponible entendiendo que la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del mismo de forma concreta que pueda subsumirse en la definición legal del Hecho Imponible abstracto, agregando que el Hecho Imponible no crea por si solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley. La conexión entre el Hecho Imponible y la norma demuestran que el primero es un hecho jurídico, es decir, un hecho que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos.<sup>133</sup>

La Determinación Tributaria Giuliani Fonrouge y Navarrine, la definen como “el acto o conjunto de estos actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.<sup>134</sup>

Villegas, conceptúa la Determinación Tributaria refiriéndose al “acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“andebeatur”); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“quantum debeatur”).<sup>135</sup>

### **3.7 Formas de determinación del impuesto**

La posición doctrinaria preponderante es la que sostiene que hay tres formas de practicar la Determinación del Impuesto:

---

<sup>132</sup> **Héctor Villegas**, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario”, 171.

<sup>133</sup> **Carlos María Folco**, “Procedimiento Tributario”, (Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, Argentina, 2000), 242.

<sup>134</sup> **Catalina García**, “Derecho Tributario”, 36.

<sup>135</sup> **Idem**.

1. Por el sujeto pasivo o autodeterminación mediante declaraciones juradas (Autoliquidación);
2. Por el Fisco o de oficio (Procedimiento de Liquidación Oficiosa);
3. Mixta, por los particulares y el Fisco, conjuntamente.<sup>136</sup>

### 3.7.1 Autoliquidación

Consecuentemente se examinara brevemente lo relativo a la Autoliquidación del impuesto, para desarrollar con más profundidad, la Determinación de Oficio o Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los tributos.

Esta forma de liquidación consiste en la cuantificación de la deuda tributaria por el mismo sujeto pasivo<sup>137</sup>. El declarante interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.<sup>138</sup>

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

---

<sup>136</sup> **Ibíd**, 39.

<sup>137</sup> **Ver anexo VII**, Declaración y Pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios.

<sup>138</sup> **Héctor Villegas**, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario”, 176.

tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación”.<sup>139</sup>

Se puede concluir que, en la Autoliquidación, se califican en un mismo acto dos situaciones que son la declaración y la liquidación, que, aunque se trate de un mismo instituto jurídico, son diferentes tanto en su contenido como en su efecto, constituyendo a su vez, cumplimiento de deberes también distintos y específicos, como puede observarse de la lectura del Art.91 C.T., que se refiere a la obligación de presentar Declaración y Art.150 C.T., que regula la Autoliquidación.

La declaración tributaria, se encuentra circunscrita a los hechos que se ponen en conocimiento de la Administración por parte del sujeto pasivo, de acuerdo con el contenido que le asigna el C.T. y las Leyes de los Impuestos de IVA y Renta respectivamente, aunque no referida ya al Hecho Generador, sino también a los presupuestos de hecho de la retención, por prestación de servicio, anticipo del pago a cuenta o de otras obligaciones tributarias; manifestando así su voluntad de cumplir con la obligación del pago de la Deuda Tributaria.

Por otra parte, las operaciones de liquidación, de auto cálculo de la Obligación Tributaria, que constituyen en puridad la Autoliquidación por el sujeto pasivo, en la que se presupone una interpretación y aplicación de la normativa tributaria, que constituye una operación distinta a la mera descripción fáctica y que expresa la voluntad del declarante de concretar su obligación en la cuantía obtenida que se realiza con la declaración tributaria.

---

<sup>139</sup> **Víctor Alemán**, *“Incidencia de los actos y resoluciones emitidos en el proceso para la determinación oficiosa de los impuestos de renta e IVA”*, 80.

### **3.8 Requisitos formales de la declaración**

En el Art.150 C.T., como en el Art. en el Art.93 LIVA, se establece que los impuestos de IVA y Renta, deben de liquidarse por medio de declaraciones juradas, plasmadas en formularios que son elaborados por la misma DGII, los cuales contienen la información que a juicio de la Administración debe de proporcionar el sujeto pasivo al momento de liquidar los respectivos impuestos; e inclusive, actualmente pueden presentarse las declaraciones mediante correo electrónico, siempre que dichas declaraciones contengan todos los requisitos contenidos en los formularios proporcionados por la Administración Tributaria para tal fin, de conformidad al Art. 92 C.T.

### **3.9 Del tiempo para presentar la declaración**

En los artículos de las leyes de los Impuestos de IVA citado anteriormente, igualmente se estipula que, para efecto del impuesto de Renta, la declaración debe de presentarse dentro del plazo de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate y para efecto del Impuesto del IVA, debe de presentarse dentro del plazo de los primeros diez días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente, Art. 94 LIVA.

### **3.10 Del lugar para presentar la declaración**

Las declaraciones pueden ser presentadas en la Dirección General de Impuestos Internos D.G. I. I., en los bancos y otras instituciones financieras autorizadas por el Ministerio de hacienda, cabe destacar que esto último solamente ópera cuando la declaración a presentar refleja un saldo a pagar dado que cuando la declaración refleja un remanente a favor del contribuyente sólo puede presentarse directamente en la Dirección General



de impuestos internos o electrónicamente en la página web del Ministerio de hacienda o en cualquiera de las oficinas departamentales que el Ministerio de Hacienda tenga en el país, todo esto en conformidad a lo establecido en los artículos 94 y 150 del código tributario<sup>140</sup>, y 94 de Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. IVA.<sup>141</sup>

### **3.11 El procedimiento de liquidación oficiosa de impuestos**

#### **3.11.1 Definición de liquidación**

El término “liquidación” suele ser utilizado en un doble sentido por la doctrina y las legislaciones, por un lado como un procedimiento administrativo, entendiéndose así como “... el conjunto y la secuencia de actos y actuaciones desarrollados tanto por la administración como por los particulares, conducentes a la determinación administrativa de la cuantía del tributo en cada caso concreto”;<sup>142</sup> por otro lado como acto administrativo, en este sentido el acto de liquidación suele definirse como “aquella manifestación unilateral – provisional o definitiva – de la Administración,

---

<sup>140</sup>Las declaraciones tributarias deberán presentarse en los lugares y plazos establecidos en las leyes tributarias respectivas. La Administración Tributaria podrá disponer la recepción de las mismas a través de otras entidades públicas o privadas, incluidas las Instituciones bancarias, a falta de liquidación por parte del contribuyente o de liquidación parcial por parte del contribuyente, la administración liquidará el impuesto de manera oficiosa, salvo en los casos que no requieran del agotamiento de la vía administrativa, que sean remitidos a la fiscalía general de la república para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al fisco, en los que el impuesto evadido será establecido por el juez de la causa.

<sup>141</sup>La declaración jurada incluirá el pago y deberá ser presentada en la Dirección General de Impuestos Internos, en la Dirección General de Tesorería, en los Bancos y otras instituciones financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, en cualquiera de las oficinas que estas instituciones tengan en el país, dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al periodo tributario correspondiente. En este mismo lapso deben ingresarse los impuestos retenidos o percibidos por los agentes de retención o de percepción. El impuesto sobre las importaciones e internaciones de bienes será liquidado ante la Dirección General de la Renta de Aduanas, en el mismo acto en que se liquiden los impuestos aduaneros.

<sup>142</sup> **Juan Queralt**, “Curso de Derecho financiero y tributario”, 408.

sobre la existencia y el quantum de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso al obligado tributario, los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso”.<sup>143</sup>

Sainz de Bujanda dice al respecto que “la diferencia entre el procedimiento liquidatorio y el acto de liquidación, surge, pues, en primer término, como distinción entre el todo y la parte. La liquidación, entendida en sentido amplio, se traduce en un procedimiento administrativo (el de liquidación tributaria) compuesto por una serie de actos y operaciones.

Entendida en sentido estricto, consiste en un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía de la deuda: acto administrativo de la liquidación del tributo.”<sup>144</sup>

Si bien la legislación tributaria salvadoreña, en especial el Código Tributario, no define el concepto de “liquidación de oficio del tributo” o “liquidación tributaria”, simplemente se refiere a tal término en el Capítulo Tercero de su Título Cuarto como una potestad de la Dirección General, determinando los supuestos de su procedencia.

La doctrina es coincidente sobre este punto. Así, el profesor José María Lago Montero al referirse al acto de liquidación señala que “la liquidación de oficio de impuesto consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible<sup>145</sup>. No obstante, jurisprudencialmente, la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte

---

<sup>143</sup> **Idem.**

<sup>144</sup> **Fernando Sainz**, “*Lecciones de Derecho Financiero*”, 331.

<sup>145</sup> **Andrea Amatucci**, “*Tratado de Derecho Tributario*”, (Tomo II, Editorial Temis, S.A., 2001), 388.

Suprema de justicia<sup>146</sup> sostiene “...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”.

### 3.11.2 Fines

La liquidación de oficio de impuestos 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.

Es necesario destacar, como sostiene la doctrina que “la actividad liquidatoria no siempre se traduce en la determinación de la existencia del hecho imponible y en la fijación de la cuantía de la obligación tributaria derivada de aquél, sino que también puede poner de manifiesto la existencia de un crédito a favor del sujeto pasivo, dirigiéndose en este caso a determinar la procedencia y cuantía de la devolución tributaria a la que habrá de hacer frente la Hacienda Pública.”<sup>147</sup>

---

<sup>146</sup>En sentencia de las quince horas y cinco minutos del veintiocho de junio de dos mil seis, referencia 89 – t – 2004.

<sup>147</sup>**Juan Queralt**, “Curso de Derecho financiero y tributario”, 409.

### 3.11.3 Antecedentes históricos

El procedimiento liquidatorio, constituido por la serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria, antes de los años 50 en El Salvador, se podría desglosar en los siguientes pasos.

1. El contribuyente presentaba ante la Administración Central o ante cualquier delegación fiscal del país, una declaración comprensiva de todos aquellos datos relevantes y necesarios para la determinación de la deuda impositiva.
2. Con la información presentada por el contribuyente, la Administración practicaba una liquidación temporal.
3. En esta etapa, y con la liquidación por eliminar que practicaban los entes receptores de declaraciones, se procedía a la comprobación que efectuaban los auditores fiscales adscritos a la administración tributaria, considerando al efecto cualquier observación marginada en recepción.
4. Como resultado de la visita de campo practicada por los auditores, se emitía una liquidación definitiva de impuestos, que podía confirmar o modificar lo determinado por los receptores. Todo ello, considerando y valorando los datos proporcionados por el contribuyente o por aquellos resultantes de la inspección fiscalizadora.”<sup>148</sup>

El anterior procedimiento resulta lento y engorroso en aquellas Administraciones Tributarias cuyo número de contribuyentes es elevado. Se produce por ello en nuestro país un giro en el procedimiento tradicional, apareciendo la figura de las “autoliquidaciones” o “declaraciones liquidables”.

---

<sup>148</sup>**Kuri De Mendoza, S. Y Otros.** “*Manual de Derecho Financiero*”, Centro de Investigación y Proyecto de Reforma Judicial I, San Salvador, 1993, 353.

Sainz de Bujanda nos dice que “en este tipo de actuación, el particular no se limita a comunicar a la Administración la producción del hecho imponible y los elementos necesarios para la determinación de la cuantía de la deuda, sino que lleva a cabo por sí mismo la fijación de la suma debida, lo que permite el cumplimiento de su prestación tributaria, sin tener que esperar a que la Administración actúe, al menos en forma provisional”<sup>149</sup>.

#### **3.11.4 Entes encargados de la ejecución del procedimiento de liquidación oficiosa**

El ente encargado del procedimiento de liquidación oficiosa es la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, por medio de funcionario competente.

Las resoluciones, por medio de las cuales se liquide de oficio un impuesto, emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos, se consideran impugnables en sede administrativa ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas<sup>150</sup>

#### **3.11.5 Procedimiento a seguir**

Como se ha dicho anteriormente, el procedimiento de liquidación de oficio de los impuestos no aparece claramente definida en nuestra legislación, sin embargo al tratarse esta investigación sobre dos impuestos específicos: IVA

---

<sup>149</sup>**Fernando De Bujanda**, *“Lecciones de Derecho Financiero”*, 312.

<sup>150</sup>Esto según el Art. 188 del Código, el cual reza de la siguiente manera: “Las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la Ley correspondiente, se tendrán por definitiva. Todo sin perjuicio de la caducidad. En materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa”.

y sobre la renta; y para el desarrollo de este apartado hemos de remitirnos, para el estudio de dicho procedimiento, a las leyes respectivas que regulan tales impuestos haciendo una breve relación de los artículos pertinentes de tales leyes con los artículos del Código Tributario.

### **3.11.6 Procedencia**

El acto de determinación tributaria realizado por la Administración Tributaria, se denomina determinación de oficio y se encuentra regulado en el artículo 183 del Código tributario<sup>151</sup>, este procedimiento de determinación de oficio entro en vigencia el catorce de diciembre del año dos mil, es de naturaleza accesoria y excepcional. Es accesoria porque generalmente complementa, suple o lo motiva un acto de determinación del Sujeto Pasivo. Por otra parte, tiene una esencia excepcional pues la regla general es que la determinación del tributo sea realizada por el propio contribuyente, por medio de una declaración jurada. La liquidación de oficio del tributo procederá mediante resolución razonada en los siguientes casos:

1. Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado<sup>152</sup>, Art. 183 C.T. literal a) En el caso de que no se hayan presentado declaraciones juradas, la Administración Tributaria procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente en forma directa. En, el caso del IVA,

---

<sup>151</sup> “La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada, cuando se cumpla cualquiera de los presupuestos establecidos por la normativa”

<sup>152</sup> Artículo 91.- Código Tributario- “Están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto...”

procederá si el contribuyente no presentare la declaración dentro de los primeros diez días hábiles de cada mes<sup>153</sup>.

2. Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos.<sup>154</sup>

En este caso son varios supuestos por los que se puede activar la iniciación del procedimiento de liquidación oficiosa, pudiendo ser: cuando la declaración presentada y la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, es decir, no existe concordancia en cuanto a los datos consignados a causa de ciertas diferencias con la apreciación objetiva de la realidad económica de los Sujetos Pasivos. Debemos entender que existe la posibilidad que el contribuyente por error o intencionalmente puede presentar datos alterados o incorrectos sobre la información requerida en la declaración respectiva, así como alterar la documentación complementaria que da soporte a los datos consignados en la misma<sup>155</sup>.

En cuanto a los errores aritméticos en que haya incurrido el contribuyente en la declaración respectiva, podemos mencionar como ejemplo un cálculo incorrecto del impuesto.<sup>156</sup>

---

<sup>153</sup> Todo esto en conformidad a lo establecido en los artículos 94 y 150 del código tributario, y 94 de Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. IVA.

<sup>154</sup> **Código Tributario**, D.L. No.230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, (Tomo No.349, publicado el 22 de diciembre de 2000.)

<sup>155</sup> Como por ejemplo alterar comprobantes de crédito fiscal o facturas consumidor final poniéndole un monto menor a la venta realizada todo esto con el fin de consignar en la declaración de IVA una venta menor que por ende le genera un pago menor de impuestos.

<sup>156</sup> Por ejemplo, a la hora de estar completando el formulario se realiza de manera involuntaria la suma de dos casillas equivocadas Por ende se coloca un cálculo equivocado en el formulario

Si la declaración no cumpliere con todos los requisitos y datos exigidos por la ley como también los requeridos en el formulario prediseñado por la DGII, como, por ejemplo: el no proporcionar datos requeridos en dicho formulario<sup>157</sup> o completarlo incorrectamente, así como si la firma de la declaración jurada no sea la del contribuyente.

3. Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiera habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la administración tributaria.<sup>158</sup> El Código de Comercio en sus artículos 435<sup>159</sup> al 455 obliga al comerciante llevar contabilidad debidamente organizada, así mismo el Código Tributario retoma dicha obligación y establece además la obligación de llevar registros especiales, en sus artículos 139<sup>160</sup> al 143.

La Contabilidad debe ser llevada conforme a los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiados para el negocio de que se trate en libros autorizados en legal forma, la cual debe complementarse con libros auxiliares de cuentas necesarias y

---

<sup>157</sup>No establecer el período tributario el cual se declara, no escribir apellidos y nombres razón social o denominación.

<sup>158</sup>**Código Tributario**, D.L. No.230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, (Tomo No.349, publicado el 22 de diciembre de 2000.)

<sup>159</sup> 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.

Los comerciantes deberán conservar en buen orden la correspondencia y demás documentos probatorios. El comerciante debe llevar los siguientes registros contables: estados financieros, diario y mayor, y los demás que sean necesarios por exigencias contables o por ley. Los comerciantes podrán llevar la contabilidad en hojas separadas y efectuarlas anotaciones en el diario en forma resumida y también podrán hacer uso de sistemas electrónicos o de cualquier otro medio técnico idóneo para registrar las operaciones contables. todo lo anterior lo hará del conocimiento de la oficina que ejerce la vigilancia del estado.

<sup>160</sup>Contabilidad es el sistema de registros de los gastos e ingresos que realiza una empresa.



respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que permitan establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en las respectivas leyes tributarias, las erogaciones, estimaciones y todas las operaciones que permitan establecer su real situación tributaria; debiendo los Sujetos Pasivos exhibirla al funcionario competente que la Administración Tributaria designe en caso de que ésta requiera examinarla o verificarla; así mismo, los Sujetos Pasivos están obligados a llevar con la debida documentación registros especiales para establecer su situación tributaria.

El incumplimiento de dichas obligaciones por parte de los Sujetos Pasivos es una causal que da origen a la liquidación oficiosa del impuesto.

### **3.11.7 Bases para la liquidación de oficio**

En el Art. 184 del Código Tributario<sup>161</sup> encontramos las bases necesarias para realizar la Liquidación de Oficio por parte de la Administración Tributaria.

Dicho cálculo se efectúa por medio de tres bases distintas, las cuales están desarrolladas en los literales pertenecientes al artículo antes mencionado, las cuales son:

- a. Base cierta: Es aquella que permite conocer de forma directa el hecho conocido como generador del impuesto y la cuantía que tiene este; utilizando las declaraciones, los libros o los registros contables, la

---

<sup>161</sup> **Código Tributario**, D.L. No.230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, (Tomo No.349, publicado el 22 de diciembre de 2000)

documentación de soporte y comprobantes que estén en poder del contribuyente.

- b. Base estimativa, también conocida como indicial o presunta, está amparada en los hechos o circunstancias que tienen conexión normal con el hecho generador del impuesto y de esta forma se pueda presumir la cuantía del impuesto.
- c. Base mixta: como lo indica su nombre lleva una mezcla de la bases cierta y estimativa, donde la Administración Tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.

### **3.11.8 Liquidación de corrección de error aritmético**

El Art. 185 del C.T.<sup>162</sup> determina de forma expresa que será la Administración Tributaria será la encargada de proponer dentro del plazo estipulado para la caducidad la corrección de todos aquellos errores que se haya cometido el contribuyente durante su elaboración de la declaración tributaria.

Habrà una propuesta de corrección en los errores cuando el resultado de esta se vea aumentado o disminuido en relación al verdadero valor reflejado para pagar o en cuanto al saldo a favor del contribuyente, dichas correcciones estarán basadas en los datos que posee la Administración Tributaria según la información recabada, además se confrontara con la información que presenta el contribuyente a través de sus auditores.

---

<sup>162</sup> **Código Tributario**, D.L. No.230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, (Tomo No.349, publicado el 22 de diciembre de 2000)

Cuando se haya establecido la existencia de un error se le hará saber al contribuyente junto con los detalles, y la explicación que ha motivado a corregir dicho error o errores según sea el caso.

Cuando el contribuyente sea notificado de la resolución de la Administración Tributaria donde indique que hay un error en los cálculos antes descritos, el contribuyente contará con el plazo de quince días hábiles contados a partir del siguiente de la notificación para que esté presente las pruebas necesarias y sea escuchado en caso de que su declaración sea exacta, caso contrario tendrá el mismo plazo para presentar la declaración nuevamente pero con las modificaciones correspondientes. Acto seguido será la Administración Tributaria la que enviará una constancia de la resolución emitida al contribuyente.

### **3.11.9 Procedimiento de audiencia y apertura a pruebas**

En materia tributaria se tiene la aplicación de los preceptos constitucionales establecidos en los Arts.11 y 12 Cn<sup>163</sup>, los cuales están relacionados a la Garantía del Debido Proceso Legal.

Uno de los beneficios de aplicarse en materia tributaria los principios y garantías al proceso de Liquidación Oficiosa es que, los sujetos pasivos o también llamados administrados tienen sin ningún problema la posibilidad de defensa y producción de pruebas; aunado también el Derecho de Contradicción el cual está contemplado en el Art. 4 lit. b) del C.T<sup>164</sup> donde pone de manifiesto las garantías aplicadas que posee cada administrado frente al proceso Tributario.

---

<sup>163</sup> Constitución de la Republica de El Salvador, Arts. 11 y 12.

<sup>164</sup> **Código Tributario**, D.L. No.230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, (Tomo No.349, publicado el 22 de diciembre de 2000)

Es así como el Art. 186 del C.T<sup>165</sup>. desarrolla la fase correspondiente a la audiencia y la apertura a prueba, dicho procedimiento se relaciona al procedimiento administrativo de la Fiscalización, donde se establecen los incumplimientos a todas las obligaciones formales que la ley ha establecido previamente para que sean cumplidas por parte del contribuyente, y que dichos incumplimientos están sujetos a ser investigados por la oficina fiscalizadora; iniciando con el nombramiento de un Auditor de parte de la Administración Tributaria, remitiéndole la notificación del auto de designación al contribuyente para que el auditor pueda verificar los periodos fiscales.

Dicho auto será notificado al contribuyente de la forma en que está estipulada en el Art. 165 y siguientes del C.T<sup>166</sup>. Establece las formas en que se harán efectivas las notificaciones, el Art. 166 inc. 2° C.T<sup>167</sup>., establece que “el acta de notificación se harán constar todas las circunstancias en que se llevó a cabo la notificación, así como de la entrega del auto de audiencia mencionado e informe de auditoría; en los casos de notificación por esquila o edicto se expresará que se agrega al expediente respectivo copia de la esquila o edicto correspondiente.

Acto seguido del día siguiente de la notificación del establecimiento de la audiencia, se habilitará el plazo de quince días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación mencionada anteriormente para la apertura y aportación de prueba mediante escrito todas aquellas pruebas idóneas y conducentes que el contribuyente considere sean necesarias para comprobar su inocencia e inconformidad ante dicho proceso, pasado ese plazo se someterá a análisis toda la prueba juntamente con las alegaciones por parte del contribuyente y procederá a dictar la correspondiente resolución

---

<sup>165</sup> **Ibíd.**

<sup>166</sup> **Ibíd.**

<sup>167</sup> **Ibíd.**

que será fundamentada en la prueba respectiva y en las disposiciones legales que están siendo aplicadas según sea el caso.

### **3.11.10 Requerimiento especial en casos de liquidación de corrección firmeza de las resoluciones**

En el Art. 187 C.T<sup>168</sup>., ahora ya derogado establecía el mecanismo para interponer el llamado “requerimiento especial” cuando existía un error en la declaración presentada por el contribuyente, en consecuencia se le notificaba un auto al contribuyente o declarante un auto donde se le informaba que existía un error en la modificación de la declaración presentada, dicho error era detectado por los datos que el trabajador administrativo ingresaba al sistema informático destinado para el caso y así elaborar los cálculos correspondientes y así poder determinar las inconsistencias presentadas en las declaraciones, una vez se le notificaba el auto al contribuyente se podían dar dos circunstancias; la primera es que el contribuyente estuviera de acuerdo con el error detectado y se realizará la respectiva modificación o todo lo contrario, que estuviera en desacuerdo se tenía que iniciar la liquidación de oficio respectiva.

Cuando una resolución emitida no sea recurrida en los plazos que determina la ley se tendrán por definitivas, según lo establece el Art. 188 C.T<sup>169</sup>, de ser recurrido el fallo se resolverá el mismo en sede administrativa.

Para que un acto pueda obtener la calidad de “firme” se necesita que no sea interpuesto en su contra un recurso mostrando por parte del contribuyente la inconformidad del contenido del auto.

---

<sup>168</sup> **Código Tributario**, D.L. No.230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, (Tomo No.349, publicado el 22 de diciembre de 2000)

<sup>169</sup> **Ibíd.**

Las resoluciones de liquidación oficiosa de impuesto y de imposición de multa, según el Art. 2<sup>170</sup> de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas se admite el recurso de apelación ante este tipo de resoluciones, el cual podrá ser interpuesto dentro del plazo de los quince días contados a partir del día siguiente de la notificación de la resolución.

Pues este es plazo que la ley estipula y aun no tiene declaratoria de firme la resolución emitida y que se pretende apelar, pero si el contribuyente dentro de ese término no interpone ningún tipo de recurso se le dará la calidad de firme a la resolución y ya no será admisible ninguna clase de recurso.

### **3.11.11 Determinación sobre base presunta**

Se entiende por base presunta a aquella circunstancia que impida a la Administración Tributaria determinar el tributo o la obligación fiscal, inclusive la cuantía de los impuestos adeudados por parte del contribuyente, dicho motivo puede ser el que el sujeto pasivo no tenga un control sobre su contabilidad, no haya hecho su declaración respectiva de forma correcta, cuando no la haya realizado; y que dichas circunstancias lleven a la Administración Tributaria a dudar sobre la veracidad de los datos plasmados en las correspondientes declaraciones o se tenga la sospecha de la existencia de una doble contabilidad.

---

<sup>170</sup> **Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas** D.L. No. 135, del 18 de diciembre de 1991, D.O. No. 242, (Tomo No. 313, del 21 de diciembre de 1991)

### 3.11.12 Procedencia

En la legislación tributaria encontramos establecida la procedencia de la base presunta en el Art. 189 del C.T.<sup>171</sup> es así que se estipula que “Cuando la Administración Tributaria no pudiere por cualquier circunstancia determinar el tributo o la obligación fiscal con conocimiento cierto de la materia imponible, lo estimará en función de los elementos conocidos que permitan presumir la existencia y magnitud de la base imponible y de las obligaciones tributarias respectivas.

### 3.11.13 Presunciones

Para poder establecer las presunciones, se necesita contar con un antecedente o circunstancia conocida que deduzca el hecho que se pretende deducir, cuando los antecedentes que se necesiten para establecer las presunciones se encuentran estipulados en el Código Tributario; se le dará por nombre el de *presunciones legales*.<sup>172</sup> El diccionario de Manuel Ossorio determina a la presunción como “las establecidas por la ley para dar por existente un hecho, aun cuando en la realidad pudiera no haber sido cierto. Las presunciones legales son muchas, pudiendo servir como ejemplo muy característico de ellas la que supone la legitimidad de los hijos nacidos durante el matrimonio o dentro de un determinado plazo posterior a su disolución.”<sup>173</sup> En las presunciones es aceptable que el legislador deduzca o establezca los supuestos basados en la lógica que posee y aplica.

---

<sup>171</sup> **Código Tributario**, D.L. No.230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, (Tomo No.349, publicado el 22 de diciembre de 2000)

<sup>172</sup> **Ibíd.**

<sup>173</sup> **Manuel Ossorio**, *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*, (Guatemala, Editorial Datascan, S.A.), 765.

### 3.11.14 Clases

Dentro de las clases de presunciones encontramos las siguientes:

- a. Presunciones Legales: Es admisible modificar lo establecido por la presunción, bajo la condición de que quien lo impugne debe probar el hecho diferente que alega como real.<sup>174</sup>
- b. Presunciones de Derecho: Si por expresión de este Código o de las leyes tributarias se establece que se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.<sup>175</sup>
- c. Presunciones fundadas en Diferencias de Inventarios<sup>176</sup>: se establece la serie de situaciones que dan índices de presunciones cuando la situación bajo la que se establece el contribuyente está establecida en los literales que integran el Art. 193 del Código Tributario de El Salvador.

---

<sup>174</sup>**Código Tributario**, D.L. No.230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, (Tomo No.349, publicado el 22 de diciembre de 2000)

<sup>175</sup>**Ibíd**, Art. 192.

<sup>176</sup>**Ibíd**, Art. 193.



## **CAPITULO IV**

### **4. EL RECURSO DE APELACION ADMINISTRATIVA, COMO MECANISMO DE IMPUGNACION EN EL MARCO DEL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA TRIBUTARIA QUE POSEEN LOS CONTRIBUYENTES INSCRITOS AL IVA**

Este capítulo conlleva a lo medular de la investigación el recurso de apelación administrativa como mecanismo de impugnación en el marco del proceso de liquidación oficiosa tributaria que poseen los contribuyentes inscritos al IVA y su grado de eficacia para ellos, por esta razón se desarrolla de manera amplia, dando a conocer cual es el tribunal competente para conocer de dicho recurso su procedencia sus plazos y todo lo que conlleva el procedimiento, desde la interposición del escrito hasta la resolución del mismo, consecuentemente quiénes pueden gozar de esta garantía constitucional del recurso de apelación administrativa, finalizando dicho capítulo se plasma un análisis estableciendo la eficacia o ineficacia del mismo.

#### **4.1 El recurso de apelación ante el tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas**

Como se ha evacuado ya lo referente a los recursos administrativos, es conveniente ahora abordar lo concerniente a los recursos tributarios aplicables al proceso de liquidación oficiosa de aquellos contribuyentes inscritos al Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y Servicios, importante aclarar que según el Decreto Legislativo N° 230, pronunciado

el 14 de diciembre de 2000<sup>177</sup> Deroga Parcialmente los artículos desde el 150 al 154 de la Ley de impuestos de Transferencia de Bienes Muebles y Servicios que tenía regulado sustancialmente lo referente a la liquidación oficiosa de impuesto al mismo tiempo lo relativo a los recursos que eran aplicables, pero al erigirse el Código Tributario se suprimieron dichos artículos para que sea este marco legal el que regulara lo concerniente al procedimiento de liquidación oficiosa de todos los tipos impuesto, excluyendo lo relacionado al tema de recursos porque lo perteneciente a esa materia estará regulado bajo la Ley De Organización y Funcionamiento Del Tribunal De Apelaciones De Los Impuestos Internos y de Aduanas, lo anterior está regido bajo lo establecido por el artículo 188 del Código tributario en su inciso segundo que reza de la siguiente forma: “...*En materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa...*”

## 4.2 Definición

Para una mayor amplitud sobre el tema que desarrollamos en este apartado debemos desglosar una serie de definiciones para la obtención una mayor comprensión

Recurso: es el medio que concede la ley para la impugnación de las resoluciones, a fin de subsanar los errores en que se haya incurrido al dictarlas.<sup>178</sup>

---

<sup>177</sup> **Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación De Servicios.** D.L. N° 295, 24 de Julio de 1992 D.O 143, (Tomo.136. 31 de diciembre de 1992).

<sup>178</sup> **Sala de lo Contencioso Administrativo,** *Sentencia Definitiva,* Referencia 75-A-95 (El Salvador Corte Suprema de Justicia, 1998)

Recurso administrativo: es la vía por la cual el administrado legitimado pide a la Administración la revocación o modificación de una resolución administrativa que se reputa ilegal.<sup>179</sup>

Se define el termino de Apelación de la siguiente manera: “...*La apelación, es definida por el Código Civil como un recurso ordinario que la Ley concede a todo litigante cuando crea haber recibido agravio por la sentencia del Juez inferior, para reclamar de ella ante el tribunal superior.*”<sup>180</sup>

Por lo tanto la Apelación Administrativa se concretiza en: “...que constituye un recurso ordinario mediante el cual, a petición del administrado, el funcionario, órgano o ente superior jerárquico a aquél que emitió el acto que se adversa, conoce del mismo a fin de confirmarlo, modificarlo o revocarlo...”

En ese orden de ideas se tiene que la apelación, según Arrieta Galleos se define como: “Apelación o alzada, es el recurso concedido a un litigante que ha sufrido agravio por la sentencia del Juez inferior, para reclamar de ella y obtener su revocación por el Juez superior”<sup>181</sup>. También se define como “un recurso procesal a través del cual se busca que un tribunal superior enmiende conforme a Derecho la resolución del inferior”<sup>182</sup>.

“El Recurso de Apelación tiene por finalidad que el tribunal inmediato superior revoque la resolución dictada por el inferior, a efecto de revocarla o modificarla, al considerar el recurrente errónea la hermenéutica desplegada o la apreciación de los hechos o de la prueba”<sup>183</sup>

---

<sup>179</sup> **Ibíd.**

<sup>180</sup> **Ibíd.**

<sup>181</sup> **Fernando Arrieta Gallegos**, “*Impugnación de las Resoluciones Judiciales*”, (Editorial Jurídica Salvadoreña, San Salvador, 1996), 33

<sup>182</sup> **Gabino Fraga**, “*Derecho administrativo*”, 569.

<sup>183</sup> **Catalina García**, “*Derecho Tributario*”, 239.

#### **4.2.1 Procedimiento a seguir según la ley de organización y funcionamiento del tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas**

El recurso de apelación procede contra aquellas resoluciones contentivas de Liquidación de oficio del impuesto o de imposición de multas, emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos. El referido recurso está prescrito en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.<sup>184</sup> El artículo 188 del C.T. también establece que en materia de recursos en lo pertinente se estará en lo dispuesto en la ley antes mencionada. El Órgano competente para conocer de la alzada es el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas ante el cual se puede interponer el recurso de apelación contra todas aquellas resoluciones definitivas, en materia de liquidación de Oficio de impuestos e imposición de multas, que emita la Dirección General de Impuestos Internos, artículos 1 y 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

##### **4.2.1.1 Procedencia de la apelación**

Como se ha establecido ya el recurso de apelación procede contra aquellas resoluciones contentivas de liquidación de oficio del impuesto o de imposición de multas, emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos.<sup>185</sup> Según la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas en su artículo uno

---

<sup>184</sup> Ley fue emitida por Decreto Legislativo No. 135, de fecha 18 de diciembre de 1991, publicada en el Diario Oficial No. 242, (Tomo 313 de fecha 21 de diciembre de 1991)

<sup>185</sup> **Ver anexo VI** trámite para apelar ante el Tribunal de Impuestos Internos y de Aduanas.

señala que se puede presentar el recurso solamente ante resoluciones definitivas emitidas por:

1. La Dirección General de Impuestos Internos en materia de:

- a) Liquidación de Oficio
- b) Imposición de sanciones

#### **4.2.1.2 Plazo para apelar**

El plazo para apelar ante el TAIIA de las resoluciones de liquidación de oficio del impuesto o imposición de multas emitidas por la DGII, es de quince días perentorios, contados a partir del día siguiente de la notificación respectiva, en el este caso, si no se interpone el recurso de apelación dentro de los quince días de plazo que da la ley, se perderá el derecho de apelar y por ende se tendrá por definitiva la resolución de la cual se iba a apelar, artículo 188 del C.T., relacionado con el artículo 129 del Reglamento para la aplicación del Código.

En el caso anterior se entiende que si no se recurre es por aceptación del contribuyente de la resolución emitida por la DGII, tal aceptación, de acuerdo a nuestro Derecho Común puede ser:

- a) Aceptación expresa, es decir cuando el contribuyente hace un reconocimiento expreso de la resolución pronunciada por la DGII, no interponiendo el recurso de apelación; y
- b) Aceptación tácita, es decir cuando no se interpone en el plazo establecido por la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, con lo que adquiere firmeza y se entiende que debe ejecutarse.

Es importante mencionar, que conforme a lo establecido en el artículo 9 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, los términos y plazos establecidos en la misma, comprenden solamente días hábiles.

De lo anterior se deriva el hecho de que si no se agota el recurso administrativo en tiempo y forma no se puede plantear demanda ante la sala de lo contencioso administrativo; salvo que se alegue una nulidad de pleno derecho dado que está no prescribe, amparándonos bajo esta figura no hay necesidad de agotar la vía administrativa, para poner en acción el órgano jurisdiccional.

#### **4.2.1.3 Iniciación, requisitos del recurso**

Para dar inicio al mecanismo de impugnación La Ley de Organización y Funcionamiento , del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas nos establece que “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”<sup>186</sup>. Esto con el afán de resolver conforme a derecho en los recursos de apelación presentados, considerando la reclamación de los recurrentes y enmarcando las actuaciones con estricto apego a las Leyes vigentes, con transparencia, calidad y eficacia, a fin de administrar justicia tributaria, bajo funcionalidad independiente, en los plazos administrativos y legales vigentes<sup>187</sup>.

---

<sup>186</sup> **Ley de Organización y Funcionamiento, del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.** Art. 2, Inc. 1°.

<sup>187</sup><http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Servicios/Tr%E1mite%20del%20Recurso%20de%20Apelaci%F3n>. Sitio consultado el 26 de Agosto de 2016.

En el escrito de interposición del recurso, que se presentará con una copia en papel simple esto debido a que se agrega tanto en el incidente de apelación que se instruye ante el Tribunal competente, como en el expediente del impuesto que se está recurriendo., el apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos.

Las razones de hecho y de derecho en que se funda el recurso deben expresarse de forma clara y precisa en búsqueda de la impugnación, y estas se refieren a aquellas circunstancias en que sólo se disputa la correcta aplicación de la ley impositiva a la cosa cuestión justificando los hechos con instrumentos públicos o auténticos no contradichos, o por expreso consentimiento de la Administración Tributaria y el recurrente esto cuando nos referimos a los hechos de Derecho, o bien, a los casos en que los hechos alegados y cuestionados en el recurso deban ser probados o desestimados mediante la prueba correspondiente.

Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, también nos establece que: “En el escrito de interposición del recurso, deberá el apelante señalar, dentro del radio urbano de San Salvador, lugar en que debe buscársele para recibir notificaciones y demás diligencias”.<sup>188</sup>

Lo anterior se debe a que el TAIIA tiene su sede en San Salvador, donde se encuentra centralizada su actividad, sin que haya oficinas o delegaciones departamentales para el resto del país; y por razones de practicidad y a fin de no tener dificultades en la sustanciación del recurso, se le exige al contribuyente, a que se señale un lugar en San Salvador para recibir

---

<sup>188</sup> **Ley de Organización y Funcionamiento, del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas Art. 3.**

notificaciones y demás diligencias, que tengan relación, exclusivamente con el Recurso de Apelación.

Esto también se debe a que las estadísticas del Ministerio de Hacienda arrojan que más del 60% de personas inscritas en el IVA están domiciliadas en el departamento de San Salvador aunque esto se transforma en una clara violación constitucional a los contribuyentes que no están domiciliados en San Salvador<sup>189</sup>.

Si se incumpliere tal disposición legal, es decir si el contribuyente al momento de presentar su escrito de apelación, señala un lugar distinto al del área urbana de San Salvador, para recibir notificaciones; se le realizará una prevención, a efecto de que el contribuyente señale lugar para oír notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, pero dicha prevención se da a conocer en el tablero de notificaciones del referido tribunal<sup>190</sup>, por el hecho de que el contribuyente no cumplió con ese requisito formal exigido en el artículo 3 de la Ley en mención; lo que implicaría que el contribuyente no tendría conocimiento de dicha prevención en el corto plazo

---

<sup>189</sup> Es importante resaltar que al obligar al contribuyente, que señale lugar para recibir notificaciones en el área urbana de San Salvador, se vulnera su derecho de acceder a la jurisdicción y su derecho de respuesta, establecido en el artículo 18 de la Cn., el cual literalmente dice: “Toda persona tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito, de manera decorosa a las autoridades legalmente establecidas; y a que se le resuelvan, y a que se le haga saber lo resuelto.”, Y esto conlleva también a la vulneración de un principio procesal de vital importancia como lo es el de economía procesal dado que el contribuyente que no esté domiciliado en San Salvador tendrá que incurrir en gastos que afectarán su patrimonio cuando éste tenga que desplazarse desde su domicilio fuera del departamento de San Salvador hasta el tribunal de apelaciones para presentar su recurso de apelación, esto también implica una desigualdad entre los contribuyentes domiciliados en San Salvador y los no domiciliados en la capital ostentan un beneficio procesal dado que ellos no tienen que sufrir el desgaste de movilizarse de un departamento a otro.

<sup>190</sup> Las notificaciones de las prevenciones por medio del tablero en el tribunal de apelaciones ponen en una situación de desventaja a los contribuyentes inscritos en el IVA dado que corren el riesgo de no tener conocimiento de dicha prevención por el hecho de no apersonarse al tribunal de apelaciones por tal razón la Administración Tributaria deberían agotar otros mecanismos de notificación tales como correo electrónico, mediante fax o cualquier otro medio tecnológico de comunicación dado que nuestro ordenamiento jurídico tributario permite dichos medios de notificación en sus artículos 165 y 168.



si él no se apersona al TAIIA , y por lo tanto, se declararía inadmisibile el recurso interpuesto.

En la práctica lo que sucede es que al momento de presentar el escrito de interposición del recurso de apelación por el contribuyente, la persona encargada de la recepción del mismo por parte del TAIIA, revisa las formalidades de este, y si detecta que el contribuyente no ha señalado lugar para recibir notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, simplemente no recibe el escrito que contiene el recurso de apelación; lo cual aún es más grave, ya que se limita el derecho de acceder a la jurisdicción que tienen los administrados y se le acorta el tiempo al contribuyente para hacer uso de su derecho a recurrir el cual es de quince días hábiles después de recibida la notificación respectiva.

#### **4.3 Requisitos de presentación del escrito**

El recurrente debe tomar en consideración para interponer el recurso de apelación ante el TAIIA, lo siguiente:

1. Identificar y de ser posible agregar la resolución emitida por la Administración competente, según el caso: liquidación de impuesto o imposición de multa.
2. Considerar si todavía se está dentro del término perentorio que se dispone el cual es de 15 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la notificación que le efectuó la Administración competente.
3. El escrito en original y copia debe ir dirigido al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

Si el recurrente es persona natural, debe cumplir con las siguientes condiciones:

- a) Si el escrito es presentado por él mismo, deberá identificarse con el Documento Único de Identidad, u otro documento de identificación<sup>191</sup>.
- b) Consignar su Número de Identificación Tributaria (NIT) y Número de Registro de Contribuyente (NRC), cuando aplique, en el escrito de interposición del recurso<sup>192</sup>.
- c) Si no acude personalmente a presentar el escrito, deberá enviarlo con su firma autenticada por un Notario, para que pueda ser presentado por otra persona.
- d) También puede presentar el escrito de interposición del recurso de apelación un apoderado que compruebe la personería con que actúa.

Si el recurrente es persona jurídica, debe cumplir con las siguientes condiciones:

- a) El escrito deberá presentarlo el representante legal de la entidad apelante quien deberá identificarse con el documento único de identidad, Dui, u otro documento de identificación legal.
- b) Consignar Número de Identificación Tributaria (NIT) y Número de Registro de Contribuyente (NRC), de entidad representa, en el escrito de interposición del recurso.
- c) Si no acude personalmente el representante legal a presentar el escrito, deberá enviarlo con su firma autenticada por un Notario, para que pueda ser presentado por otra persona.

---

<sup>191</sup> Como lo pueden ser el pasaporte, o la licencia de conducir.

<sup>192</sup> Estos datos se encuentran consignados en la tarjeta del contribuyente del IVA, la cual es emitida por la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda.

- d) También puede presentar el escrito de interposición de recurso de apelación un apoderado de la persona jurídica que compruebe la personería con que actúa anexando los documentos que comprueben su calidad o mencionando que ya está acreditado su personería ante la dirección general de impuestos internos o dirección general de aduanas.

#### **4.3.1 Contenido del Escrito**

El recurrente al momento de presentar escrito de interposición de la apelación deberá tener en cuenta lo siguiente:

El escrito deberá ser dirigido al TAIIA.

El recurrente, persona natural o jurídica, deberá consignar su NIT o NRC, según corresponda.

Deberá hacer relación de la resolución que impugna, mencionando la clase de impuesto a que se refiere.

Expresar puntualmente las razones de hecho y de derecho en que apoya sus agravios o razones de inconformidad.

Por disposición legal, debe señalar lugar para oír notificación dentro del radio urbano de San Salvador.

Lugar y fecha del escrito.

Indicar y enumerar los documentos que acompañan el escrito.

Firmar escrito de interposición del recurso, agregar auténtica de ser necesario.<sup>193</sup>

---

<sup>193</sup> Documento, **Trámite del Recurso de Apelación, Proceso de Emisión de Sentencias**, descargado directamente del sitio web oficial del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas <http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Servicios/Tr%E1mite%20del%20Recurso%20de%20Apelaci%F3n>. Sitio visitado el 26 de Agosto de 2016.

### **4.3.2 Tramitación del recurso**

La tramitación del recurso de apelación está contemplada en el artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, a continuación se desarrollaran las etapas pertinentes a la tramitación de este recurso como lo son la improcedencia del recurso, la admisión del recurso, los efectos del recurso, el informe de la dirección general de impuestos internos, la apertura y producción de pruebas, y la resolución del recurso.

### **4.3.3 Efectos del recurso**

El Recurso de Apelación tiene un efecto suspensivo aunque no esté expresamente en la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA pero se entiende que mientras este en trámite el recurso en el tribunal anteriormente mencionado, la Dirección General de Impuestos Internos debe suspender todo acto reclamado relacionado con el expediente sobre el que se ha apelado, para que posteriormente sea el TAIIA quien resuelva lo pertinente, pudiendo confirmar, modificar, revocar o anular lo resuelto por la DGII.

### **4.3.4 Improcedencia del recurso**

Antes de desarrollar adecuadamente el trámite correspondiente a la apelación, es necesario hacer hincapié en que existe la tendencia a caer en la improcedencia del recurso, las razones por las cuales se puede declarar improcedente el recurso de apelación se reduce a que la resolución de la que se pretenda apelar no admita el recurso de apelación; debido a que este recurso únicamente es procedente para las resoluciones definitivas en

materia de liquidación oficiosa de impuestos e imposición de multas, que emita la DGII; por lo tanto, cualquier otra resolución de la que se pretenda apelar que no sea de las antes indicadas será declarada improcedente por el TAIIA<sup>194</sup> y Funcionamiento del TAIIA pero se entiende que mientras este en trámite el recurso en el tribunal anteriormente mencionado, la Dirección General de Impuestos Internos debe suspender todo acto relacionado con el expediente sobre el que se ha apelado, para que posteriormente sea el TAIIA quien resuelva lo pertinente, pudiendo confirmar, modificar, revocar o anular lo resuelto por la DGII.

#### **4.3.5 Informe de la Dirección General de Impuestos Internos**

Es la misma LOFTAIIA<sup>195</sup> en su Art. 4 inc. 2° quien ordena a la DGII que brinde un informe sobre lo actuado en relación a la liquidación oficiosa de impuesto y los puntos que dieron origen para que el sujeto pasivo interpusiera el Recurso de Apelación.

Anteriormente la manera de proceder era, admitiendo el llamado *recurso de rectificación*, donde la Administración era la que conocía de sus liquidaciones de impuesto para que la misma corrigiera los errores cometidos, obteniendo y pudiendo hacer corrección en los errores técnicos – jurídicos cometidos, quedando de esta forma la posibilidad de decretar ineficaz o invalidar el fallo emitido por la Administración Tributaria.

Con la implementación y aplicación del Recurso de Apelación, la Dirección General de Impuestos Internos mediante el informe rendido ante el TAIIA puede corregir o subsanar los errores cometidos o simplemente puede

---

<sup>194</sup> **Ibíd**

<sup>195</sup> **Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, Art. 4**

rectificarlos nuevamente, dejando al arbitrio del Tribunal la valoración de todo lo actuado por la DGII.

Una vez se admita el Recurso de Apelación el TAIIA, pedirá el correspondiente informe juntamente con el expediente a la DGII; llevándose a cabo cualquiera de las siguientes situaciones:

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

Tomando en consideración que la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas en el Art. 4 inc. 3<sup>196</sup> da solución a lo planteado anteriormente, que en caso de no recibir el respectivo informe por parte de la DGII a pesar de haber recibido la respectiva notificación el Tribunal mandará a traer o recoger dicho expediente, ordenando posteriormente la habilitación al plazo respectivo para la apertura de las pruebas, por el termino respectivo de cinco días hábiles contados a partir de la respectiva notificación al apelante para que este solicite la producción de pruebas ofrecidas previamente por él.

En el segundo de los casos se puede decir que la falta del mismo o su retraso en la presentación no afecta el proceso en curso, pues la finalidad del informe es nada más ilustrar o guiar a los miembros del Tribunal de una manera exhaustiva sobre el desarrollo del caso hasta antes de la resolución de la cual se pretende apelar, para que estos puedan emitir una resolución totalmente apegada a derecho.

---

<sup>196</sup> **Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas de El Salvador.**

#### **4.3.6 Apertura y producción de pruebas**

Si el Tribunal considera que se han cumplido los requisitos que conllevan a la admisión del recurso y posteriormente admite el mismo, existiendo o no el informe solicitado a la DGII se decretará la apertura a las pruebas ofrecidas por los apelantes por el plazo de cinco días a partir del día de haber realizado la notificación respectiva, durante este plazo el apelante deberá presentar un escrito ante el TAIIA<sup>197</sup> donde solicite la producción de la prueba ofrecida en el escrito que previamente presentó al momento de interponer dicho recurso de apelación.

Cuando se haya realizado la producción de las pruebas será el mismo Tribunal quien dé la orden, de mandar a “oír” al apelante con el objeto de que sean presentadas sus alegaciones finales, durante el plazo improrrogable de ocho días los cuales serán contados a partir del día siguiente de haber realizado la notificación de dicha decisión.

Las valoraciones de las pruebas que el Tribunal realice serán determinantes y fundamentales al momento en que el TAIIA emita una resolución apegada a la Ley sobre el caso sobre el cual se apela, sin embargo cuando se llegue a esta etapa procesal será el mismo Tribunal quien corra traslado al apelante para que este aporte todos los elementos necesarios que sean requeridos para poder desvirtuar toda la información correspondiente a la liquidación ordenada por la DGII.

En este proceso se anula totalmente la prueba testimonial, puesto que el proceso de liquidación está basado y fundamentado en toda su totalidad y extensión en documentos que respaldan la liquidación efectuada tanto por la administración por el sujeto pasivo o también llamado administrado.

---

<sup>197</sup> **Ibíd.**

#### 4.3.7 Resolución del recurso

En la resolución del Recurso de Apelación pueden darse tres circunstancias, las cuales versan en la confirmación, modificación o la revocatoria por parte del TAIIA, sobre la resolución emitida por la DGII, la cual fue el origen para iniciar el proceso de interposición del Recurso de Apelación, una vez emitida la decisión por el Tribunal se tiene por agotado el procedimiento en la vía administrativa.

De lo anterior se tiene por confirmado dos presupuestos consistentes en lo siguiente:

1.- Modificación o revocatoria de la resolución emitida por la DGII: en ese contexto se entiende que el Tribunal de Apelaciones e Impuestos Internos y de aduanas pasa a modificar ya sea totalmente o parcialmente la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos y por tanto revoca la misma.

2.- Se confirma la resolución emitida por la DGII: el Tribunal de Apelaciones e Impuestos Internos y de Aduanas luego, de examinar el recurso de apelación, y analizar la prueba proporcionada en el proceso, emite su resolución confirmando lo ya establecido por la Dirección General de Impuestos Internos, es en este momento donde se tiene por agotada la vía administrativa<sup>198</sup> y le nace al apelante que está inconforme con la decisión, el derecho de recurrir a la vía judicial

---

<sup>198</sup> El texto de la STD 446/2012 del 09-05-2015, se refiere a sus antecedentes...”De conformidad con la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, para interponer una demanda ante esta instancia judicial es necesario que la misma cumpla con los presupuestos procesales tasados en dicha ley. En razón de lo anterior, en cada caso se debe revisar que se haya cumplido con cuatro presupuestos básicos: (i) el correcto agotamiento de la vía administrativa, e, (ii) la interposición de la demanda dentro del plazo establecido por la normativa en comento, iii) legitimación; y, iv) que se trate de la impugnación de un acto administrativo.



dando inicio al Juicio Contencioso Administrativo, donde tendrá por interpuesta la demanda ante la Corte Suprema de Justicia.

#### **4.4 Proceso contencioso administrativo**

##### **4.4.1 Presupuestos procesales para la iniciación del proceso**

Para iniciar el proceso contencioso administrativo la LJCA confiere potestades a los Magistrados para examinar requisitos formales, con el fin de conocer del fondo del asunto y resolver la controversia trazada en la demanda. El artículo 7 LJCA estipula aspectos fundamentales que el demandante debe plantear; el primero de las disposiciones es el agotamiento de los recursos administrativos como una carga de parte del particular previo a acudir ante la Sala de lo Contencioso Administrativo a interponer la demanda, por lo cual nos remitimos a la forma de cómo debe hacerse.

Para decidir respecto a la procedencia del control jurisdiccional de un acto, se debe valorar el cumplimiento de dos puntos de suma importancia: primero, el agotamiento de la vía administrativa y, segundo, el ejercicio de la acción dentro del plazo legalmente prescrito.

El agotamiento de la vía administrativa está enlazado intrínsecamente con la figura procesal de los recursos administrativos, tales medios impugnativos tienen un rol trascendental para la interposición de la demanda en esta jurisdicción, porque nuestro sistema legal exige para la admisibilidad de una demanda el agotamiento de la vía, lo cual se produce cuando el particular ha empleado en tiempo y forma los recursos pertinentes o, bien, cuando la ley

de la materia lo disponga de forma expresa, de conformidad con el artículo 7 letra a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.<sup>199</sup>

El mecanismo judicial de protección con que cuentan *los particulares* frente a las actuaciones ilegítimas de las entidades gubernamentales es el proceso contencioso administrativo. En ese sentido, este tribunal es el encargado de dirimir en principio, los conflictos que se presentan entre la Administración Pública y los administrados.

Normalmente en el contencioso administrativo, la Administración Pública tiene legitimación pasiva, es decir es la parte demandada. En cuanto a la legitimación activa, interesa destacar que están legitimados para incoar la acción contenciosa las personas naturales y jurídicas titulares de un derecho subjetivo que se considere infringido o quien tuviere un interés legítimo, individual, colectivo o difuso en ello; las entidades administrativas, para impugnar los actos o disposiciones dictadas por otra entidad administrativa, *cuando afecten su competencia o sus derechos*; la Administración Pública para impugnar sus propios actos, vía proceso de lesividad; los funcionarios titulares del Ministerio Público en los casos que determine la ley y algunas entidades en defensa de intereses difusos.”

La Sala de lo Contencioso Administrativo tiene competencia para valorar prueba vertida en procesos anteriormente deducidos en instancias administrativas, cuando las mismas sean constitutivas a los presupuestos de hecho del acto administrativo impugnado, conforme a los parámetros de ley, como por ejemplo el buen uso y empleo de la sana crítica o el sistema tasado de valoración.<sup>200</sup>

---

<sup>199</sup> **Sala de lo Contencioso Administrativo**, Sentencia Interlocutoria con fuerza definitiva, Referencia 176-2012, (El Salvador Corte Suprema de Justicia 2012)

<sup>200</sup> **Sala de lo contencioso Administrativo**, Sentencia Definitiva, Referencia 52-F-2001 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004)

Incontinenti, de lo anterior se puede deducir en un juego de palabras que una vez finalizado el proceso contencioso administrativo y su fallo es confirmando las resoluciones del TAI y la DGII, a la parte afectada es decir al demandante le queda únicamente iniciar un proceso de Amparo ante la Sala de lo Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia.

#### **4.4.2 Proceso de amparo**

A través del proceso de amparo cualquier persona perjudicada puede hacer del conocimiento de la Sala de lo Constitucional<sup>201</sup> la violación o la amenaza a sus derechos constitucionales (excepto el de libertad) por parte de un funcionario público, autoridad u órgano del Estado,<sup>202</sup> para que dicha Sala actúe y le restituya en el ejercicio de los mismos.

La demanda de amparo puede presentarse en la Secretaría de la Sala de lo Constitucional<sup>203</sup>, y los que residen fuera de San Salvador lo pueden hacer también ante un Juez de Primera Instancia de la República. Dicha demanda deberá presentarse por escrito y firmada por el solicitante.

En ella deberá constar todos los datos personales de quien lo pide, la Autoridad o el funcionario y el acto contra lo que se reclama, así como el derecho constitucional que se considere violentado y los hechos en que fundamenta su pretensión.

Si la ejecución del acto contra el que se reclama puede producir un daño irreparable en la esfera jurídica del solicitante, puede requerirse en la

---

<sup>201</sup> Información tomada de la página web de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 06-05-2017 de las catorce horas con quince minutos. [http://csj.gob.sv/constitu/CONSTITUCIONAL\\_01.html](http://csj.gob.sv/constitu/CONSTITUCIONAL_01.html)

<sup>202</sup> **Ley de Procedimientos Constitucionales**, D.L. N.º 2996, 14 de octubre de 1960, D.O. 15, (Tomo 186, 22 de enero de 1960)

<sup>203</sup> **Ibíd**, Artículo 13.

demanda a la Sala de lo Constitucional, que ordene la suspensión del mismo, con carácter provisional. Una vez admitida la demanda se inicia el trámite de la misma, en donde las partes procesales deberán cumplir con todas las etapas procedimentales enmarcadas en la Ley de Procedimientos Constitucionales<sup>204</sup>, hasta su fenecimiento y respectivo archivo.

De esta forma todo con todo lo anterior expuesto, queda muy claro que las únicas vías de acceso para poder impugnar o recurrir las resoluciones emitidas ya sea por la DGII, TAI y la SCA cuando considere el -demandante, apelante, contribuyente- (según sea el caso), y tras iniciado un proceso de liquidación oficiosa del IVA.

Este no conforme con dicha resolución, le nace la oportunidad procesal de iniciar todos los mecanismos de impugnación ya expuesto detenidamente, en las distintas instancias, el proceso contencioso administrativo, y proceso de amparo, da como conclusión que si se considera efectivo el ejercicio del derecho de reclamación de los contribuyentes consagrado en la Constitución.

Pero ¿qué tan efectivo puede ser la utilización del recurso de apelación en el marco de la liquidación oficiosa del IVA? esa interrogante es la raíz de esta investigación, es la medula espinal que consideramos a bien profundizar en su estudio para obtener respuestas, sacar conclusiones y hacer recomendaciones para que se proteja así los derechos de los contribuyentes ya sea el derecho a recurrir, el debido proceso, y la seguridad jurídica, el cual se desarrollara a continuación.

---

<sup>204</sup> **Idem.**

#### **4.4.3 Análisis y consideraciones finales respecto a la eficacia de la interposición del recurso de apelación administrativa, como mecanismo de impugnación en el marco del proceso de liquidación oficiosa tributaria que poseen los contribuyentes inscritos para el impuesto de transferencia de bienes muebles y prestación de servicios IVA**

En la actualidad se aprueban leyes que están orientadas al beneficio de los administrados o contribuyentes, y que las mismas sean aplicadas respetando los derechos fundamentales establecidos en la Constitución de la Republica, las garantías y principios procesales que rigen para brindar una seguridad jurídica que posee toda persona o administrados frente a la administración pública, y de esa manera obtener resultados eficaces apegados conforme a derecho.

Ahora bien, por eficacia debemos entender que es aquella capacidad de alcanzar el objetivo que se desea como consecuencia de una acción.<sup>205</sup>

Otra definición de eficacia consiste en lo siguiente: *“el logro de los resultados de manera oportuna y guardando relación con sus objetivos y metas”*<sup>206</sup>

En los capítulos anteriores se ha estudiado el Derecho Tributario, partiendo desde sus orígenes históricos hasta llegar al proceso previamente establecido en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, para la interposición del Recurso de Apelación Administrativa como una forma de impugnación que poseen los contribuyentes frente a la administración de justicia para poder revocar multas o lo designado en el caso del proceso de liquidación

---

<sup>205</sup> Eficacia del latín. *efficacia*. “Capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera”. Definición tomada de la Real Academia Española de fecha 02-02-2017 de las ocho horas con cuarenta y cinco minutos. <http://dle.rae.es/?id=EPQzi07>.

<sup>206</sup> Definición de eficacia tomada del Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera Del Estado, artículo 2, inciso 12. Órgano Ejecutivo Ministerio de Hacienda, Decreto Ejecutivo No. 82. Fecha:16/08/1996. Diario Oficial: 161, (Tomo: 332, Publicación Diario Oficial 30 de agosto1996)

oficiosa que la administración pública imponga en contra de los administrados.

En este sentido y después del análisis de sentencias emitidas por el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas, así como también de la entrevista realizada a los Licenciados José Noé Cerón y Carlos Ernesto Torres ambos en calidad de vocales del TAI, <sup>207</sup> hemos notado ciertos puntos a analizar sobre la interposición del recurso en mención.

De cierta manera la interposición del recurso de apelación en el proceso de liquidación oficiosa tiene ciertas ventajas y desventajas para el apelante, puesto que para dar inicio a dicho trámite el contribuyente debe tener el conocimiento previo de los pasos a seguir, así mismo del cometimiento o no de la infracción que se le atribuye y que le ha hecho acreedor de la multa, siendo así que utilice la interposición de dicho recurso únicamente para dilatar el cumplimiento del pago de la multa impuesta, así mismo según la fundamentación que argumente en el recurso se pueden dar dos situaciones, siendo estas que el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas modifique parcialmente o revoque la multa impuesta por la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas, obteniendo de esta forma los beneficios que todo contribuyente espera.

Pero según los datos estadísticos de las resoluciones que son sometidas a conocimiento del TAI, <sup>208</sup> observamos que en su gran mayoría estas son sentencias confirmando la decisión del DGII, siendo así que posiblemente estemos frente a la vulneración de los derechos que poseen los contribuyentes, como lo es la igualdad procesal que tiene frente a la administración pública, en vista de que las decisiones de la DGII y del TAI

---

<sup>207</sup> Ver anexo III, del organigrama del Tribunal de Impuestos Internos y de Aduanas.

<sup>208</sup> Ver anexo II, Cuadro estadístico de recursos de apelación sentenciados desde enero 2012 hasta noviembre de 2016.

no están sometidas al conocimiento de un ente superior, como lo sería la Sala de lo Contencioso Administrativo.

Después de consolidar toda la información antes mencionada entramos al análisis y consideramos que la interposición de dicho recurso posee un trámite sencillo y muy fácil de realizarse de acuerdo al artículo 2 y siguientes de Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, para de esta forma poner en acción a la entidad administrativa pertinente de resolver dichos recursos.

Se han encontrado datos alarmantes en cuanto a la toma de decisiones y a la manera de resolver del tribunal de apelaciones de impuestos internos y aduanas del Ministerio de hacienda para sustentar lo antes dicho vamos a dar una breve definición de las tres formas en la cual dicho tribunal puede resolver un recurso de apelación presentado ante ellos;

La primer forma de resolver es mediante una *revocatoria* esto significa que el tribunal de apelaciones deja sin efecto en todas sus partes la resolución pronunciada por la dirección general de impuestos internos;

El tribunal de apelaciones también se puede pronunciar *modificando* una resolución de la dirección general de impuestos internos esto implica que una parte de dicha resolución se revoca y otra parte Se confirmó un ejemplo podría suscitarse cuando un contribuyente interpone recurso de apelación para solicitar se deje sin efecto la multa impuesta en razón de no pagar en debida forma los impuestos generados por el impuesto a la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios IVA, el tribunal de apelaciones luego de analizar todos los considerandos, argumentos del contribuyente apelante, y justificación de la administración tributaria entre otros determina que el contribuyente si debe pagar una multa económica

pero en un monto menor a lo establecido en primera instancia por la dirección general de impuestos internos, es decir el hecho de la imposición de una multa para el apelante se confirma, lo que se modifica es el monto pecuniario a pagar en concepto de esa multa;

Y por último existe la *confirmación* esto implica que el tribunal de apelaciones confirma en toda medida la resolución pronunciada por la dirección general de impuestos internos.

Desde enero del 2012 hasta el 9 de noviembre 2016, se han Interpuesto 306 recurso de apelación en cuanto a la liquidación oficiosa del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios IVA, de los cuales 209 sufrieron una confirmación, 80 una modificación, y apenas 17 fueron revocados,<sup>209</sup> dichos datos son preocupantes porque denotan la poca efectividad que este recurso posee hacia los contribuyentes apelantes, de acá surgen interrogantes muy importantes como la siguiente: ¿no existe alguna vulneración constitucional hacia el apelante dado que la misma entidad gubernamental conoce en primera instancia y en apelación?, ¿será posible que la misma institución gubernamental admita algún error de ellos mismos en primera instancia y se atreva revocar su decisión de primera instancia?.

Determinando de esta manera que el recurrente se encuentra en una situación de desventaja, porque obligatoriamente si quiere hacer uso de su derecho a recurrir lo tiene que hacer siempre ante la misma institución que le impuso la sanción o en nuestro caso la multa el *Ministerio de Hacienda*, él juega un rol de juez y parte, y esto inequívocamente produce una situación

---

<sup>209</sup> Ver anexo I y anexo II cuadro estadísticos del recurso de apelación de enero 2012 a noviembre 2016. Base de datos del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas.



de desconfianza del apelante el cual maneja la premisa, *“si ellos mismos resuelven lo que ellos han dictado cómo me verá favorecido”*.

Por consiguiente “autonomía” sería indispensable o necesario una separación o del Tribunal de Apelaciones con el Ministerio de Hacienda, ya que al estar sometido al mismo crea una duda aparente sobre la eficacia y seguridad jurídica, en razón de que la misma institución conoce en primera y segunda instancia; porque al momento de que esta falla es poco probable o como se dijo ya existe un margen incertidumbre que la misma revoque la resolución emitida por la DGII, pues como se ha expuesto ya, la premisa que consiste en *“que probabilidad existe que la misma institución que conoce en segunda instancia admita que ha existido algún error al momento de exigir la deuda tributaria, por medio de la liquidación de oficio”* la respuesta a dicha premisa está sustentada en el análisis de los datos estadísticos que obtuvimos el cual se tiene claro que en un periodo de 4 años y luego de haberse interpuesto 306 recursos de apelación por liquidación oficiosa del IVA, solamente se revocaron 17 resoluciones de la DGII.

De lo anterior cabe recalcar que no es el único factor por el cual se considera de que no es eficaz el recurso de apelación en el marco de la liquidación oficiosa del IVA, en razón de que encontramos algunas dificultades como el escaso personal con el que cuentan el mismo, lo cual hace que en algunas procesos no se puedan resolver rápidamente, pues en la información brindada en la entrevista realizada se tuvo de conocimiento sobre la extensión de algunos proceso y sobre todo la dificultad para resolver cada uno de ellos en el periodo establecido, recordando que el TAII tiene su sede en San Salvador, donde se encuentra centralizada su actividad, sin que haya oficinas o delegaciones regionales para el resto del país, por consiguiente y siendo la única sede a la que se puede interponer el recurso de apelación esta se sobrecarga y hace difícil que se resuelva con rapidez todos los

recursos interpuestos. Ergo, esto traería aparejada otra justificante más por la cual no es eficaz el recurso de apelación ya que al ser lento el proceso, este perjudica tanto al contribuyente como la administración pública, puesto esta deja de percibir o de cobrar la deuda tributaria.

En vista de lo aludido anteriormente se concluye que la interposición del recurso de apelación administrativa en el caso que nos atañe *“no es eficaz para los contribuyentes que lo interponen”* dado que no se logra alcanzar el efecto que el contribuyente esperaba tras la realización de una acción en este caso tras la interposición del recurso de apelación en un lapso de cuatro años y después de más de 300 recursos presentados apenas 17 resoluciones favorecieron al recurrente, esto conlleva que al contribuyente que no haya alcanzado el efecto que él esperaba ha invertido su tiempo y dinero sin frutos. Los contribuyentes al conocerlo poco eficiente de la interposición de este recurso nada más lo utilizan como un medio dilatorio que les permite ganar tiempo y dilatar el proceso dado que con el hecho de la presentación del recurso de apelación se suspende el cobro de la sanción o multa económica impuesta hasta que no se resuelva el recurso interpuesto por tal razón los contribuyentes interponen el recurso de apelación solamente para alargar el tiempo y tener la posibilidad de pagar la multa o sanción económica posteriormente.

Después de lo expuesto anteriormente y respaldando con la jurisprudencia y datos estadísticos nace otra pregunta para futuras investigaciones *¿la ineficacia que existe en la presentación del recurso de apelación administrativa en cuanto a la liquidación oficiosa del impuesto a la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios IVA?* se deberá a que los contribuyentes son mal asesorados a la hora de interponer un recurso de este tipo, o se deberá a la poca disponibilidad que tiene el ente

encargado de resolver dichos recursos para favorablemente al contribuyente y afectar a la institución gubernamental donde ellos laboran.

## **CAPITULO V**

### **5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Como en toda investigación deben generarse conclusiones y recomendaciones en las cuales se ha dado a bien, enfocarlas en la administración financiera del Estado en este caso al Ministerio de Hacienda y el contribuyente inscrito al IVA y hacer de su conocimiento la posibilidad de recurrir.

#### **5.1 Conclusiones**

De la anterior investigación se logra concluir:

La liquidación de oficio de impuestos 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.

Las resoluciones, por medio de las cuales se liquide de oficio un impuesto, emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos, se consideran impugnables en sede administrativa ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

El recurso de apelación administrativa es considerado un mecanismo administrativo a través del cual se busca controlar la legalidad de los actos administrativos frente a la misma Administración, con el objeto que se

revoque o modifique una decisión tomada en primera instancia dando lugar a un procedimiento en sede administrativa.

El recurso de apelación está prescrito en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

Que el recurso de apelación en el proceso de liquidación oficiosa del IVA no es eficaz, en razón de que existe un margen de desventaja para el administrado, porque obligatoriamente si quiere hacer uso de su derecho a recurrir lo tiene que hacer siempre ante la misma institución que le impuso la sanción o en nuestro caso la multa el *Ministerio de Hacienda*, él juega un rol de juez y parte, y esto inequívocamente produce una situación de desconfianza del apelante.

Otra razón por la cual se concluye es que, no es eficiente el recurso de apelación es que al no existir una autonomía entre las instituciones que examinan en primera y segunda instancia, nos lleva a razonar sobre que posibilidad existiría de que la misma institución acepte o admita que hubo un error en la resolución de la liquidación oficiosa del IVA, interpuesta por parte de la DGII, ergo, de lo anterior se deduce que existe una fluctuación a la hora de dar un fallo por parte del TAIJ ya que siempre prevalecería o estaría por encima del apelante lo ya realizado por la DGII.

Además la investigación arroja otro factor sobre la ineficacia desde el punto de vista de que tan ágil es el recurso de apelación es decir que tan rápido es el proceso que determine si se confirma revoca o modifica la resolución impuesta por el DGII, de la cual se obtuvo como resultado de que no es eficaz pues por el escaso personal con el que cuenta el TAIJ y por ser la única sede a nivel nacional para poder interponer el recurso y no contar con sede regionales, se hace dificultoso que resuelvan en el plazo estipulado por

ley, ya que tienen una acumulación de procesos y no son capaces de abarcarlos a todos.

Así mismo con la investigación se constató que a consecuencia de que el proceso es lento, este perjudica tanto al contribuyente como la administración pública, puesto esta deja de percibir o de cobrar la deuda tributaria, otro motivo por el cual es ineficaz el recurso de apelación.

Los contribuyentes al conocer lo poco eficiente de la interposición de este recurso nada más lo utilizan como un medio dilatorio que les permite ganar tiempo y demorar el proceso dado que con el hecho de la presentación del recurso de apelación se suspende el cobro de la sanción o multa económica impuesta hasta que no se resuelva el recurso interpuesto por tal razón los contribuyentes interponen el recurso de apelación solamente para alargar el tiempo y tener la posibilidad de pagar la multa o sanción económica posteriormente.

Como último punto de enfoque que arrojo nuestra investigación es que el contribuyente con el recurso de apelación se tiene por agotada la vía administrativa dando paso así a la vía jurisdiccional esto significa que el administrado puede iniciar un proceso contencioso administrativo para que revoquen la decisión interpuesta por el TAI y la DGII y de si la SCA confirmaras dichas resoluciones aún puede el contribuyente presentar un proceso de amparo un amparo contra ley dependiendo cual sea la razón de su demanda, para revocarlo y con este finaliza todas los medios de impugnación con el que se cuenta para recurrir una resolución en el marco de la liquidación oficiosa del IVA.

## **5.2 Recomendaciones**

Como producto de la investigación realizada se proponen las siguientes recomendaciones:

El tribunal de apelaciones de impuestos internos a través del Ministerio de Hacienda debe promover la apertura de oficinas de atención departamentales en las ciudades que según datos estadísticos posee el mayor número de contribuyentes inscriptos al IVA como lo serían Santa Ana y San Miguel y de esta manera no centralizar todos los casos en la única oficina disponible del Taii en San Salvador, es tu beneficiaría de sobremanera a los contribuyentes del Oriente y occidente del país que no tendrían que hacer viajes extenuantes hacia la capital del país para hacer uso de su derecho a recurrir.

Considerar la contratación de más personal para la atención en el tribunal de apelaciones de los impuestos internos del Ministerio de Hacienda, dado que después de una entrevista realizada a los vocales de dicho tribunal ellos manifestaron tener una carga laboral bastante pesada y esto acarrea retrasos de hasta 9 meses para la resolución de un recurso presentado.

Tomar en cuenta la reforma de la ley de organización y funcionamiento del tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduana del Ministerio de hacienda con el objeto de establecer de una manera más clara aspectos ambiguos y algunos vacíos que está presente como por ejemplo, no detallar de una manera precisa qué se entiende por razones de hecho o de derecho que fundamentan el recurso de apelación, así como también no regular cuál es el tiempo que se tiene para declarar la admisibilidad del escrito que acompaña al recurso presentado entre otros.

Para no obligar al Contribuyente a señalar lugar para recibir notificaciones en el área urbana de San Salvador o notificarse mediante el tablero del tribunal, y tomando en consideración la falta de recursos de material humano, que pudieren impedir hacer efectivo el conocimiento de las resoluciones que dicte el TAIIA, en pro del derecho de defensa que otorga nuestra Constitución es recomendable que éste haga uso de las facultades que le otorga el artículo 5 inc. 2º de su ley, el cual le permite auxiliarse de otras autoridades administrativas, tales como delegaciones fiscales, para dar a conocer a los contribuyentes sus decisiones a través de exhortos, provisiones, comisiones y órdenes, emanadas del mismo; o en todo caso, hacer uso de los medios de notificación reconocidos en los artículos 165, 168, 170 del C.T., tales como notificación por fax, correo electrónico u otros medios electrónicos que dejen rastro perceptible de la notificación. Esta medida beneficiaría en su mayoría a los contribuyentes del interior del país que se les hace difícil viajar a hacia la capital del país.

El Ministerio de hacienda debe promover a través de campañas televisivas y radiales la posibilidad que existe de apelar las resoluciones de la dirección general de impuestos internos en las cuales se impone multas o sanciones todo esto con el afán que el contribuyente conozca sus derechos y los ejerce dado que es mínimo el porcentaje que ejerce su derecho de impugnación, y mucho de estos casos es por desconocimiento de tal posibilidad. Así como se realizan campañas masivas para indicarle al contribuyente que debe presentar su declaración de impuesto sobre la renta es decir una obligación, de la misma forma se deberían promover sus derechos.

Considerar la posibilidad de modificar la presentación y tramitación del recurso de apelación en búsqueda de hacerlo más sencillo ágil y de esta manera se torne eficaz para el contribuyente, para tales efectos se recomienda que el recurso de apelación no sea conocido por la misma



institución gubernamental que impuso la sanción o la multa en este caso el Ministerio de hacienda porque esto genera desconfianza y poca credibilidad a los ojos del contribuyente, porque se considera casi imposible que la misma institución gubernamental que impuso la multa o la sanción la revoque en apelación de tal forma lo indicado sería la existencia de unos juzgados independientes que conocieran de dichos casos y de esta manera se alcanzaría la eficacia del recurso de apelación administrativa para los contribuyentes.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

**Arrieta Gallegos, F.** "Impugnación de las Resoluciones Judiciales". Editorial Jurídica Salvadoreña, San Salvador, 1996.

**Schinder, Ángel.** "Concepto y Especies de tributos". En AA.VV., Director Horacio A. García Belsunce, Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen I, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

**Benvenuto Griziotti.** "Principios de Ciencia de las Finanzas", Editorial Roque De Palma, Buenos Aires 1959.

**Bacre, Aldo** "Recursos Ordinarios y Extraordinarios", Editorial la Rocca, Argentina, 1999.

**Bielsa, Rafael.** "Cuestiones de jurisdicción, acciones y recursos" 1° edición. Editorial La Ley. Buenos Aires, 1956.

**Canesi, José.** "Derecho Administrativo". 1° edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1972. Vol. I.

**Couture, Eduardo.** "Fundamentos del Derecho Procesal Civil" Editorial De palma, 3ª edición, Buenos Aires. AR. 1997. ISBN-950-14-1222-9.

**Chiovenda, Giuseppe.** "Instituciones de Derecho Procesal Civil". 2° edición. Revista de Derecho Privado. Vol. II. Madrid, 1954.

**Devis Hechandia, Hernando.** “Teoría General del Proceso”. Editorial Universidad, Buenos Aires, 1997.

**Dellarocca, Fernando.** “Instituciones de Derecho Procesal Canónico”, Descleè de Brouwer, Buenos Aires, Argentina.1950.

**Diez, M.M.** “Manual de Derecho Administrativo”. Tomo 2, Plus Ultra, Buenos Aires, 1980.

**Fraga. G.** “Derecho Administrativo” 24° edición, Porrúa, México DF, 1985.

**García Vizcaino, Catalina.** “Derecho Tributario: Parte Especial, El Derecho Tributario Vigente”. Tomo III, Segunda Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999.

**Gamero Casado, Eduardo.** “Derecho Administrativo: La Jurisdicción Contencioso Administrativa. El Acto Administrativo”. Monografía, Consejo Nacional de la Judicatura, San salvador, 2001.

**Gamero Casado, E., y Fernández Ramos, S.** “Manual Básico de Derecho Administrativo”, 4° edición, Tecnos, 2007.

**García De Enterría, Eduardo y Fernández Tomas, Ramón.** “Curso de Derecho Administrativo”, 9ª edición, Editorial Civitas, Madrid, 1999.

**Giulliani Fonrouge, Carlos.,** Derecho Financiero, Volumen I Edición II De palma, Buenos Aires, Argentina, 1970.

**Gordillo, Agustín A.** “Tratado de derecho administrativo: procedimiento y recursos administrativos: parte especial.” 3ª edición, Editorial Macchi, Buenos Aires, 1982.

**Jara Cristi, M.** “Manual de derecho administrativo”. 1º edición. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 1948.

**Kuri De Mendoza, S. y otros.** Manual de Derecho Financiero. 1ª edición; Centro de. Investigación y Proyecto de Reforma Judicial I, San Salvador, 1993.

**Montero Aroca, J. y Flores Martíes, José.** “Los Recursos en el Proceso Civil”. 1º edición. Tirant lo Blanch, Valencia, 2001.

**Queralt, Juan Martín y otros.** “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. 9º Ed., Editorial Tecnos S. A., Madrid, 1998.

**Sainz De Bujanda, Fernando.** “Lecciones de Derecho Financiero”. 9º edición. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones. Madrid, 1991.

**Villegas, Héctor.** Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I, Edición I, De palma, Buenos Aires, Argentina, 1992.

## **TESIS**

**Barahona Bojorge, Julio Ernesto.** *“El recurso de apelación como medio de impugnación de las resoluciones emitidas por la dirección general de impuestos internos, en el proceso de liquidación oficiosa del impuesto sobre*

*la renta*". Trabajo de investigación para obtener el grado de Licenciada En Ciencias Jurídicas de la Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011.

**Barreiro Bajaña, Sixto Manuel.** *"Historia Económica del IVA en el Ecuador"* (Tesis de grado para obtener el grado de Economía con Mención En Gestión Empresarial. Escuela Superior Politécnica del Litoral ESPOL. Ecuador. 2014.

**Benítez Perla, J. y Otros,** *El impuesto a la Transferencia de bienes muebles y a la Prestación de Servicios IVA Consideraciones en Torno a su Clasificación y a los hechos generados,* Tesis, UJMD, El Salvador, 1993.

**Duarte Osoria, Ana Patricia.** *"Análisis Sobre El Principio De Igualdad Y Su Interpretación En Cuanto A La Exoneración De Multas Y Recargos Que Otorga El Presidente De La Republica De Guatemala A Los Contribuyentes Que Incurran En Infracciones Tributarias"* Tesis para Optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala. 2009.

**García Hernández, Verónica.** *"Impacto Financiero del IVA en Empresas Dedicadas a la Compraventa, Distribución y Comercialización de Alimentos (Alimentos Mexicanos, S.A DE C.V.)* Tesis para optar al título de Contador Público. Escuela Superior de Comercio y Administración Unidad Tepepan. México. 2003.

**Garay Romero, Kricia Yaneth.** *"Diseño De Una Guía de Obligaciones Tributarias Formales y Sustantivas, Mercantiles y Laborales Dirigidas a Comerciantes Dedicados a la Compra y Venta de combustible en la ciudad de San Miguel año 2013"* Tesis para optar al grado de Licenciatura en

Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador. 2014.

**González Paredes, María Johanna.** *“Importancia De La Prueba Documental Admitida En El Código Orgánico Tributario Como Medio De Defensa Del Contribuyente En El Procedimiento Administrativo”*. Tesis doctoral para optar al Grado de Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos. Universidad De Los Andes. Venezuela 2009.

**Gutiérrez López, Salvador.** *“Breves Comentarios a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)”*. Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Universidad de El Salvador. San Salvador, El Salvador, 1998.

**Hernández, Sabrina Gabriela.** *“El Procedimiento de Liquidación Oficiosa como Mecanismo de Control de la Evasión Fiscal en el Marco de la Ley del Impuesto sobre la Renta”*. Tesis para optar al grado en Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad de El Salvador, 2013.

**Huachisaca Vera, Jessenia Eleana.** *“Análisis de cumplimiento tributario correspondiente al período fiscal 2007 de una empresa comercial y de servicios ubicada en la ciudad de Guayaquil dedicada a la compra y venta de equipos de fotocopiado y de oficina, servicio técnico de garantía, mantenimiento y asesoría de los mismos”* Tesis para optar al grado de Auditor-Contador Público Autorizado Escuela Superior Politécnica Del Litoral, Guayaquil – Ecuador 2007.

**Juarez, Cruz.** *“Cumplimientos de las obligaciones formales y sustantivas de los contribuyentes contenidos en el Código tributario de El Salvador”*, Tesis

de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, El Salvador, 2011

**Mejicano Hernández, Alexander; Quintanilla Zelaya, Jorge William, Rivera Campos Félix Esaú.** *“Guía de obligaciones en el proceso de formación legalización y continuidad de operaciones de las medianas empresas dedicadas a la venta de artículos de primera necesidad, en la ciudad de San Miguel, periodo 2010”* Tesis para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador.

**Menjivar, Ángel Manuel.** *“La Certeza En La Determinación De La Obligación Tributaria Sustantiva A Través Del Procedimiento De Liquidación Oficiosa”* Tesis para Optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas. Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2008.

**Parada Díaz, José Ramiro,** *“Estudio somero sobre los procedimientos tributarios administrativos y contencioso”* Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales “Isidro Menéndez”, Universidad Dr. José Matías Delgado, 1986.

**Ramos Fernández, Donald Estuardo.** *“El derecho tributario y los principios de legalidad en Guatemala”* Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos Guatemala, 2009.

**Rivas de Rivera, Lilian Guadalupe.** *“Medios de Impugnación en el procedimiento de liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la renta”* Tesis para obtener el grado de Licenciada en ciencias Jurídicas. Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2014.

## **LEGISLACION**

Codigo Tributario, D.L. No.230, 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, Tomo No.349, publicado el 22 de diciembre de 2000.

Ley del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios Mediante D.L. N° 296, del 24 de julio de 1992, D.O. N° 143, Tomo 316, del 31 de julio de 1992

Ley de Papel Sellado y Timbres, D.L. 1 junio de 1915, D.O. No. 147, Tomo 78 del 25 de junio de 1915.

Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas de El Salvador.

Ley de Procedimientos Constitucionales, Decreto Legislativo N.º: 2996; Fecha:14/01/60, Diario Oficial: 15; Tomo: 186 fecha de Publicación Diario Oficial: 22/01/60.

Reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera Del Estado, articulo 2, inciso 12. Órgano Ejecutivo (Ministerio de Hacienda), Decreto Ejecutivo No. 82. Fecha:16/08/1996. Diario Oficial: 161, Tomo: 332, Publicación Diario Oficial: 30/08/1996

## **JURISPRUDENCIA**

Referencias de sentencias dictadas por el TAIIA

I1203021TM, I1203026TM, I1203027M, I1203028TM, I1203032T,  
I1204008TM, I1204020TM, I1205029M, I1205064T, I1206001T, I1206014M,  
I1206025, I1206051TM, I1208010M, I1209009M, I1209020M, I1209026M,  
I1209037M, I1210003M, I1210006M, 1210007M, I1211002M, I1211003M



## **DICCIONARIOS**

Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, Datascan, S.A. Guatemala, C.A.

## **FUENTES ELECTRONICAS**

<http://www.monografias.com/trabajos23/recursos-administrativos/recursos-administrativos.shtml> sitio consultado el 25 de Julio de 2016

[http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1?\\_piref476\\_2086346\\_476\\_2037843\\_2037843.tabstring=l](http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1?_piref476_2086346_476_2037843_2037843.tabstring=l) sitio consultado el 22 de agosto de 2016

<http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Servicios/Tr%E1mite%20del%20Recurso%20de%20Apelaci%F3n> sitio consultado el 26 de Agosto de 2016

<http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Servicios/Tr%E1mite%20del%20Recurso%20de%20Apelaci%F3n> sitio consultado el 26 de Agosto de 2016

<http://dle.rae.es/?id=EPQzi07> sitio consultado el 2 de febrero de 2017

## ANEXO 1

### ESTADÍSTICO DE RECURSOS DE APELACIÓN INTERPUESTOS EN MATERIA DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (IVA)

**CUADRO 1**  
**ESTADÍSTICO DE CASOS INGRESADOS IVA**  
**PERIODO ENERO 2012 AL 9 DE NOVIEMBRE DE 2016**

MES AÑO	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGOS	SEPT	OCT	NOV	DIC	TOTAL
2012	9	28	18	4	6	9	5	6	12	5	15	5	122
2013	11	22	6	7	5	6	6	6	6	6	2	0	83
2014	7	3	1	0	0	2	1	1	1	3	1	4	24
2015	6	7	2	0	2	3	2	3	4	3	3	4	39
2016	5	13	3	1	1	1	4	2	4	4			38 <sup>1/</sup>
<b>TOTAL</b>	<b>38</b>	<b>73</b>	<b>30</b>	<b>12</b>	<b>14</b>	<b>21</b>	<b>18</b>	<b>18</b>	<b>27</b>	<b>21</b>	<b>21</b>	<b>13</b>	<b>306</b>

<sup>1/</sup> Dato al 09 de noviembre de 2016.

## ANEXO 2

**CUADRO 2**  
**ESTADÍSTICO DE RECURSOS DE APELACIÓN IVA SENTENCIADOS**  
**CON FALLOS REVOCATORIO Y MODIFICATORIO**  
**PERIODO ENERO 2012 AL 9 DE NOVIEMBRE DE 2016**

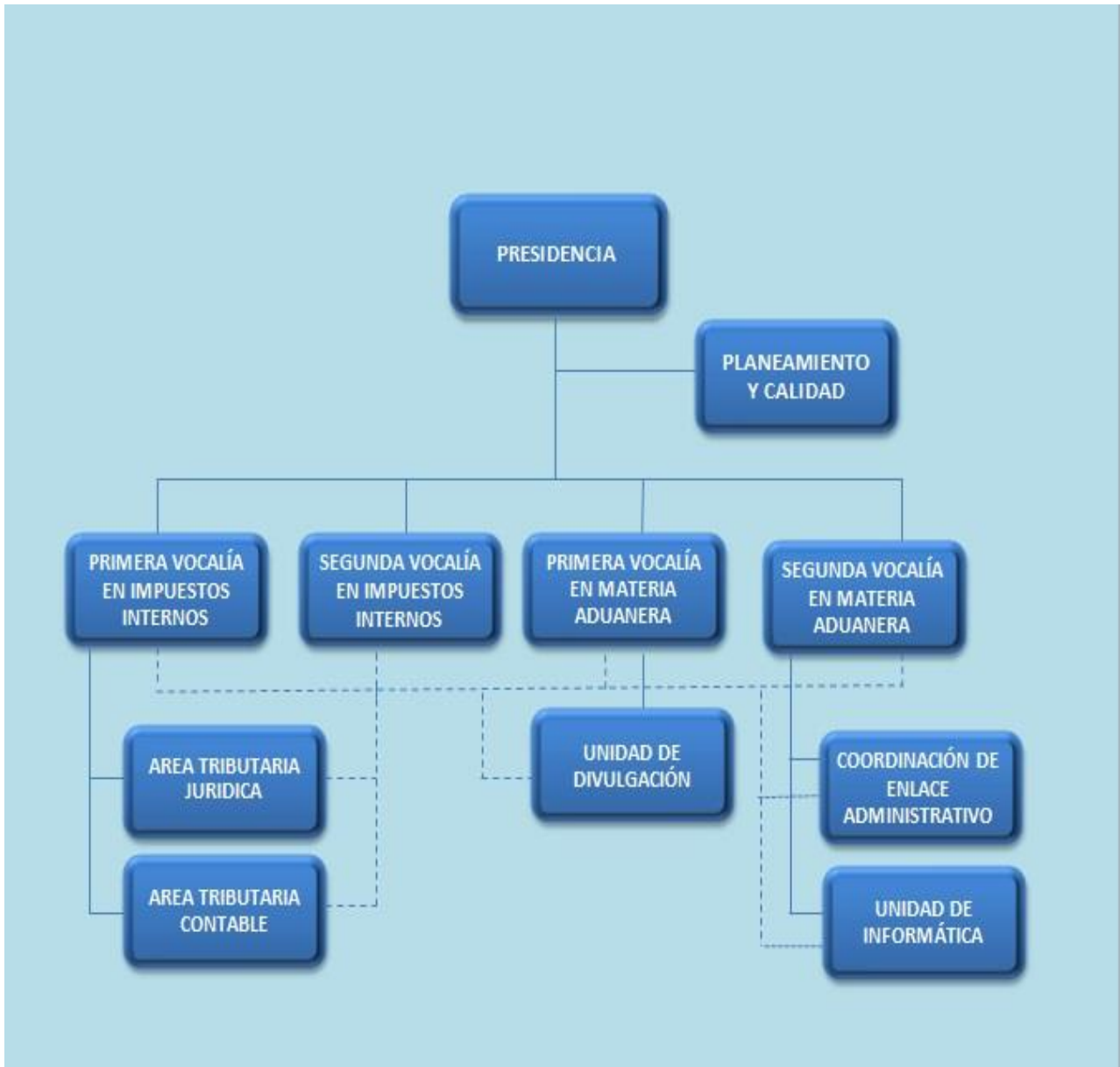
<b>FALLO</b>	<b>REVOCATORIO</b>	<b>MODIFICATORIO</b>	<b>CONFIRMATORIO</b>
<b>AÑO</b>			
<b>2012</b>	<b>5</b>	<b>21</b>	<b>96</b>
<b>2013</b>	<b>5</b>	<b>18</b>	<b>60</b>
<b>2014</b>	<b>2</b>	<b>10</b>	<b>12</b>
<b>2015</b>	<b>4</b>	<b>16</b>	<b>19</b>
<b>2016</b>	<b>1</b>	<b>15</b>	<b>22</b>
<b>TOTAL</b>	<b>17</b>	<b>80</b>	<b>209</b>

1/ Dato al 09 de Noviembre de 2016

2/Modificatorio: Una parte se confirma y otra parte se revoca

### ANEXO 3

#### ORGANIGRAMA DEL TRIBUNAL.



## ANEXO 4

### AUTORIDADES DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS

<b>Nombre</b>	<b>Función</b>
Lic. Yoni Adalberto Girón Escobar	Presidente
Lic. Alvaro Renato Huevo	Primer Vocal en Impuestos Internos
Lic. Román Carballo	Segundo Vocal en Impuestos Internos
Lic. Carlos Ernesto Torres Flores	Primer Vocal en Materia Aduanera
Lic. José Noé Cerón Escobar	Segundo Vocal en Materia Aduanera

## **ANEXO 5**

### **ATRIBUCIONES DE CADA AREA DEL TRIBUNAL.**

#### **Área de Presidencia**

1. Planificar, coordinar, dirigir y controlar las actividades jurídicas, contables y de apoyo administrativo.
2. Analizar y definir criterios para la resolución de los recursos de apelación interpuestos por los recurrentes contra resoluciones definitivas sobre liquidación de oficio, imposición de multas y otras propias de su competencia.
3. Planificar la gestión anual de la Institución, definida en su Plan de Trabajo Operativo, así como elaborar la Memoria de Labores y Anteproyecto de Presupuesto Anual de la Institución, conjuntamente con las unidades involucradas.
4. Aportar estudios y proyectos de reformas a Leyes de competencia del Tribunal a los Titulares del Ramo de Hacienda, cuando se le solicite.
5. Atender consultas que son solicitadas por las Direcciones Generales de Impuestos Internos y de Aduanas, contribuyentes, representantes o apoderados.
6. Fomentar el desarrollo de eventos como: Coloquios, Seminarios, etc. con el propósito de divulgar el quehacer del Tribunal y la temática tributaria.
7. Proponer y apoyar el boletín del Tribunal como medio de divulgación entre las Instituciones y el recurrente.
8. Definir, aprobar e implantar la política y los objetivos de calidad de la Institución.

9. Impulsar y apoyar el Sistema de Calidad y los programas de mejora continua de la Institución.

### **Vocalías Impuestos Internos**

1. Ejecutar todo el proceso legal de sustanciación del Recurso de Apelación, desde su interposición hasta la notificación de la sentencia que dicta el Tribunal.
2. Dar respuesta oportuna a los traslados emitidos por la Corte Suprema de Justicia dentro de los plazos legales.
3. Realizar estudios jurídicos en materia tributaria.
4. Brindar capacitación interna y externa en materia tributaria.
5. Evacuar consultas a los contribuyentes.
6. Cumplir con los requerimientos del Sistema de Calidad establecidos según la Norma Internacional ISO 9001:2000.
7. Mantener actualizada la Base de datos jurídica de los criterios sustentados por el Tribunal con base al análisis de las sentencias emitidas.

### **Unidad de Planeamiento y Calidad**

1. Verificar permanentemente el desarrollo del Sistema de Gestión de la Calidad, estableciendo estándares de resultados que permitan evaluar la gestión del TAIIA.
2. Apoyar al Presidente en la toma de decisiones en lo relativo al área de Gestión de la Calidad.
3. Verificar el cumplimiento de las normas y procedimientos establecidos por el TAIIA.

4. Promover la capacitación en lo relacionado con la Norma ISO 9001-2000.
5. Coordinar la implementación de acciones correctivas conjuntamente con las jefaturas involucradas.
6. Dar seguimiento a las inspecciones definidas en los planes de control de la calidad y a las acciones correctoras resultantes de las mismas.
7. Difundir entre el personal, los objetivos y Política de Calidad de la Institución.
8. Efectuar seguimiento y cierre definitivo a las no conformidades señaladas en las auditorías practicadas a la Unidad por AENOR y por la Secretaría de Estado con la finalidad de consolidar el Sistema y mantener la certificación.

#### **Área Tributaria Jurídica**

1. Ejecutar todo el proceso legal de sustanciación del Recurso de Apelación, desde su interposición hasta la notificación de la sentencia que dicta el Tribunal.
2. Dar respuesta oportuna a los traslados emitidos por la Corte Suprema de Justicia dentro de los plazos legales.
3. Realizar estudios jurídicos en materia tributaria.
4. Brindar capacitación interna y externa en materia tributaria.
5. Evacuar consultas a los contribuyentes.
6. Cumplir con los requerimientos del Sistema de Calidad establecidos según la Norma Internacional ISO 9001:2000.
7. Mantener actualizada la Base de datos jurídica de los criterios sustentados por el Tribunal con base al análisis de las sentencias emitidas.



### **Área Tributaria Contable**

1. Analizar expedientes e incidentes en relación a los recursos interpuestos, con la finalidad de emitir opinión sobre aspectos económicos tributarios.
2. Inspeccionar sistemas contables o registros informales para valorar hechos económicos.
3. Evacuar consultas internas y externas.

### **Coordinación de Enlace Administrativo**

1. Servir de enlace con la Secretaría de Estado del Ministerio de Hacienda en lo relacionado a la gestión financiera, recursos humanos y activo fijo.
2. Administrar eficientemente los recursos humanos, materiales y técnicos y financieros con que cuenta el TAlIA.
3. Proporcionar el apoyo logístico necesario en la realización de los coloquios, seminarios y edición de boletín.
4. Formular el anteproyecto de presupuesto y darle su respectivo seguimiento.
5. Participar en la detección de necesidades de capacitación que administra la Dirección de Recursos Humanos y su respectivo seguimiento.
6. Proporcionar el servicio de fotocopias, transporte, limpieza y traslado de documentos a las diferentes Unidades.

### **Unidad de Informática**

1. Elaborar sistemas de información, procedimientos y estrategias informáticas de calidad.

2. Procesar y almacenar datos convenientemente.
3. Administrar la red local de computadoras.
4. Administrar las bases de datos de la Institución.
5. Generar mediante sistemas informáticos la información requerida por la Institución.
6. Brindar soporte a los usuarios de programas y sistemas de computadora.
7. Administrar los recursos materiales y técnicos con que cuenta la Unidad.
8. Capacitar al personal en el uso de las herramientas informáticas a requerimiento de las diferentes unidades del TAIIA.
9. Mantener coordinación con otras unidades informáticas del Ministerio de Hacienda.
10. Establecer y gestionar el Sistema de Gestión de Seguridad de la Información, conjuntamente con el Área de Seguridad de la Información de la Dirección Nacional de Administración Financiera de este Ministerio.

### **Unidad de Divulgación**

1. Analizar y divulgar la praxis tributaria dirigida a usuarios internos y externos.
2. Analizar criterios de aplicación de las leyes tributarias dentro de la Administración Tributaria.
3. Divulgar en forma técnica el derecho tributario y sus ramas afines a usuarios internos y externos.
4. Realizar estudios jurídicos en materia tributaria, cuando se le requiera.

## ANEXO 6

### Trámite del Recurso de Apelación (Proceso de emisión de sentencias)

<p><b>Objetivo</b> Conocer y resolver conforme a derecho los recursos de apelación presentados, considerando las reclamaciones de los recurrentes y enmarcando las actuaciones con estricto apego a las leyes vigentes, con transparencia, calidad y eficacia, a fin de administrar justicia tributaria, bajo funcionabilidad independiente, en los plazos administrativos y legales vigentes.</p> <p><b>Base Legal</b> Artículos 2 y 3 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA).</p>
--

<b>Requisitos:</b>	
1	Identificar y de ser posible (aunque no obligatorio), agregar copia de la resolución emitida por la Administración que corresponda.
2	Considerar que dispone de 15 días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución apelada.
3	Presentar el escrito en original y una copia.
4	Dirigir el escrito al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.
5	El interesado deberá cerciorarse que la resolución con la que no está conforme, es de las que admiten apelación (Liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías), para evitarse pérdida de tiempo y trámites innecesarios, porque de lo contrario, se le declarará oportunamente inadmisibile el recurso.
6	Expresar: -Las razones de HECHO (Es decir, por regla general, las circunstancias objetivas o actuaciones y/o hechos de la realidad que realizó la Administración Tributaria que motiva la interposición de recurso de apelación), y -Las razones de DERECHO (Es decir, las leyes o normas que se consideran que han sido violentadas por la Administración Tributaria en que apoya sus agravios o razones de inconformidad).
7	Por disposición legal, debe señalar lugar para oír notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador. En caso de no hacerlo, se le notificará por edicto en el tablero de este Tribunal.
8	Indicar y enumerar documentos que acompañan el escrito.
9	Lugar y fecha del escrito.
10	Firmar escrito de interposición de recurso y autenticar de ser necesario cuando proceda.

<b>Requisitos para persona natural:</b>		<b>Requisitos para persona jurídica:</b>	
1	Identificarse con el Documento Único de Identidad (DUI) u otro documento de identificación legal.	1	El escrito deberá presentarlo el representante legal de la entidad apelante, quien deberá identificarse con el Documento Único de Identidad (DUI) u otro documento de identificación legal.
2	Consignar su Número de Identificación Tributaria (NIT) y Número de Registro de Contribuyente (NRC), cuando aplique, en el escrito de interposición del recurso.	2	Consignar el Número de Identificación Tributaria (NIT), aclarando que para los caso de la DGA, según la determinación de que se trate, no es indispensable consignar el NIT y Número de Registro de Contribuyente (NRC), de su representada en escrito de interposición del recurso.
3	Si no acude personalmente a presentar su escrito, deberá enviarlo con firma autenticada ante notario, para que pueda ser presentado por otra persona.	3	Si no acude personalmente el representante legal a presentar el escrito, deberá enviarlo con firma autenticada ante notario, para que pueda ser presentado por otra persona.
4	También puede presentar el escrito de interposición del recurso de apelación un apoderado que compruebe la personería con que actúa.	4	También puede presentar el escrito de interposición del recurso de apelación un apoderado de la persona jurídica que compruebe la personería con que actúa, anexando los documentos que comprueben su calidad o citando que ya está acreditada su personería ante la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas.

**Formulario(s):** No aplica.


**Generalidades del procedimiento sobre el trámite de escritos que normalmente deben ser presentados por los interesados**

1	En la fase de apertura a pruebas, el interesado debe presentar escrito solicitando la producción de la prueba por él ofrecida.
2	Una vez las pruebas se hayan producido en el proceso, el TAIIA mandará a oír al interesado para que presente por escrito sus alegaciones finales, quien contará con ocho días hábiles para presentar el escrito correspondiente.
3	Igualmente deberá presentar escrito en caso que sea necesario contestar cualquier prevención efectuada al interesado por el Tribunal. Debe tenerse presente que por regla general las prevenciones deben ser cumplidas dentro del plazo que el Tribunal señala en el auto correspondiente.
4	Todo escrito que se presente debe estar debidamente autenticado ante notario, cuando no comparezca personalmente el interesado y debe ser presentado con una copia.
5	De igual manera de presentarse documentos anexos que no sean los originales, si éstos no estuvieran debidamente certificados ante notario juntamente con el original, deberá presentarse fotocopia para efectos de confrontación.
6	Las modalidades de notificación a que se tendrá acceso son: En el lugar señalado para oír notificaciones, por medio de FAX, correo electrónico o presentarse a las oficinas del TAIIA a notificarse personalmente.

<b>Emisor:</b>	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.
<b>Unidad organizativa responsable:</b>	Área Tributaria Jurídica.
<b>Persona responsable:</b>	Licda. Rosa Margarita Serrano Juárez Jefe Área Tributaria Jurídica.
<b>Teléfono Directo:</b>	2244-4224; 2244-4221
<b>Fax:</b>	2244-4270
<b>Correo electrónico:</b>	<a href="mailto:tribunal.apelaciones@mh.gob.sv">tribunal.apelaciones@mh.gob.sv</a>
<b>Tiempo de respuesta:</b>	9 meses (días hábiles).
<b>Ubicación:</b>	9ª. Calle Poniente, entre 83 y 85 Av. Norte No. 8169, Col. Escalón, San Salvador.
<b>Horario de atención:</b>	De lunes a viernes de 7:30 a. m. a 12:00 m. y de 12:40 p. m. a 3:30 p. m.
<b>Costo del servicio:</b>	Gratuito.



# ANEXO 7



REPUBLICA DE EL SALVADOR  
MINISTERIO DE HACIENDA  
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERIROS

**DECLARACION Y PAGO DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES  
MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS**

NUMERO DE DECLARACION  
10 8

SEÑOR CONTRIBUYENTE  
LA DECLARACION DEBE ELABORARSE EXCLUSIVAMENTE EN  
DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA US \$

**F07 V4**

PERIODO TRIBUTARIO		COMPLETE ESTE RECUADRO SOLO SI ES MODIFICACION DE DECLARACION	
MES	AÑO	Número de declaración que modifica	55
02	5	16	7

<b>A. IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE</b>	
04 NIT	09 Nombre Comercial de Casa Matriz
22 Primer Apellido / Razón o Denominación Social	
11 Segundo Apellido	12 Nombres
14 Actividad Económica Principal	16 Tel.

<b>B. OPERACIONES DEL MES</b>			
COMPRAS		VENTAS	
5 Compras Internas Eventuales o no Sujetas	65 +	5 Ventas Internas Eventuales	65 +
6 Importaciones Eventuales y no Sujetas	70 +	6 Ventas Internas no Sujetas	66 +
7 Importaciones Gravadas (Fuera Región Centroamericana)	75 +	2 Ventas Gravadas por cuenta de terceros no domiciliados	68 +
8 Internaciones Gravadas (Región Centroamericana)	76 +	0 Exportaciones (Fuera Región Centroamericana)	90 +
9 Compras Internas Gravadas	80 +	4 Exportaciones (Región Centroamericana)	91 +
10 Devoluciones, Rebajas, Descuentos u otras Deduciones sobre Compras	81 -	7 Ventas efectuadas a Zonas Francas y Depósitos para Perfeccionamiento Activo	93 +
11 Recuerda, debes llenar el detalle de Documentos Legales Emitidos, Anulados, Extraviados y/o Elaborados por Imprenta en el Periodo Tributario que Declara, según el reverso de este Formulario.		3 Ventas Internas Gravadas con Comprobante Crédito Fiscal	95 +
		9 Ventas Internas Gravadas con Factura	96 +
		10 Devoluciones, Rebajas, Descuentos u otras Deduciones sobre Ventas	97 -
14 SUMA DE COMPRAS: 100 =		1 SUMA DE VENTAS: 106 =	
		15 Ventas Gravadas por Cuenta de Terceros Domiciliados (No debe incluirse en sumatoria de cañilla 106)	

<b>C. IMPUESTOS DECLARADOS EN EL MES</b>					
CREDITOS		DEBITOS			
16 Remanente Crédito del Periodo Anterior	110 +	2 Débitos por Ventas: Comprobante Crédito Fiscal	138 +		
17 Restingro Crédito Fiscal IVA por Exportaciones (sin el periodo que se aplica la resolución)	115 -	4 Débito por Ventas: Facturas	140 +		
18 Crédito Importaciones	125 +	1 Débitos por Ventas: Comprobante de Liquidación con Comprobante Crédito Fiscal	141 +		
19 Crédito por Internaciones	126 +	5 Débitos por Ventas: Comprobante de Liquidación con Factura	142 +		
20 Crédito por Importación de Servicios	127 +	3 Débito por Devolución, Rebajas, Desc. u otras Deduciones sobre Ventas	143 -		
21 Crédito por Retención IVA a No Domiciliados	128 +	<p><b>El IVA es el Impuesto que pagan los Salvadoreños cuando te compran Bienes o Servicios.</b></p> <p><b>DECLARA CORRECTAMENTE</b></p>			
22 Crédito Compras Internas Gravadas	130 +				
23 Crédito por Devolución, Rebajas, Desc. u otras Deduciones sobre Compras	131 -				
24 Crédito IVA por Proporcionalidad Mensual (No Dedicible del Débito)	132 -				
25 Crédito IVA por Ajuste de Proporcionalidad Anual (Si Resulta Superior al Establecimiento Deducido)	133 +				
26 Crédito IVA x Ajuste de Proporcionalidad Anual (Si Resulta Inferior al Establecimiento Deducido)	134 -				
27 SUMA DE CREDITOS: 145 =				2 SUMA DE DEBITOS: 150 =	

<b>D. DETERMINACION DEL IMPUESTO</b>			
Llevar a Renglón 150, Si la Suma de los Créditos es Mayor que la Suma de los Débitos.		Llevar a Renglón 160, Si la Suma de los Débitos es Mayor que la Suma de los Créditos.	
28 Remanente Crédito Próximo Periodo	150	6 Impuesto Determinado	160 +
29 Percepción Anticipo a Cuenta efectuada al Declarante	161 +	6	2% Efectuadas por Tarjetas de Crédito / Débito
30 Retención IVA efectuada al Declarante	162 +	7	
31 Percepción IVA efectuada al Declarante	163 +	9	
32 Excedente de Impuesto Periodo Anterior	164 +	0	
33 Impuesto IVA por Operaciones del Periodo según Declaración que Modifica	165 +	3	
34 Total Saldos a Favor del Contribuyente (Cañilla 161+162+163+164+165)		166 -	
35 Excedente de Impuesto para Próximo Periodo (Cañilla 160-166 Si Resulta Positivo)	167 =	2	
36 Total Impuesto por Operaciones del Periodo (Cañilla 160-166 Si Resulta Positivo)		168 =	
37 Percepción IVA efectuada en el Periodo por el Declarante	169 +	5	
38 Retención IVA a Terceros Domiciliados efectuada por el Declarante	170 +	3	
39 Percepción de Impto. (Emisores o Administradores Tarjetas de Crédito/Débito)	171 +	7	Efectuadas durante el periodo por el Declarante
40 Total Retenciones y/o Percepciones efectuadas por el Declarante		187 =	
41 Retenciones y/o Percepciones del Periodo según Declaración que Modifica	188 -	6	
42 Excedente por pago indebido o en Exceso (solicitar por escrito)	189 =	7	(Cañilla 188-187 Si Resulta Positivo)
43 Total Impuesto por Retenciones y Percepciones del Periodo (Cañilla 187-188 Si Resulta Positivo)		190 =	
44		4	
45		6	
46		8	
47		1	

<b>E. AREA DE RECEPCION DE DECLARACIONES</b>			
Declaro bajo juramento que los datos contenidos en la presente declaración son expresión fiel de la verdad. Manifiesto que tengo conocimiento que incurra en sanciones administrativas y penales en caso de incumplir la normativa legal respectiva. Sanciones entre las cuales se encuentran las establecidas en los Artículos 249-A y 250-A del Código Penal.		Uso exclusivo Institución Receptora Fecha de Recepción 200 Dia Mes Año 4	
Nombre y firma del Contribuyente, Representante Legal o Apoderado		Firma y sello del Receptor Autorizado	

## ANEXO 8

Tipo de Documentos	DETALLE DE DOCUMENTOS EMITIDOS EN EL PERIODO QUE DECLARA		DETALLE DE DOCUMENTOS ANULADOS EN EL PERIODO QUE DECLARA		DETALLE DE DOCUMENTOS EXTRAVIADOS EN EL PERIODO QUE DECLARA				
	F	G	H						
	RANGO TOTAL DE DOCUMENTOS EMITIDOS EN EL PERIODO QUE DECLARA	RANGO TOTAL DE DOCUMENTOS EMITIDOS EN EL PERIODO QUE DECLARA	RANGO TOTAL DE DOCUMENTOS EMITIDOS EN EL PERIODO QUE DECLARA	RANGO TOTAL DE DOCUMENTOS ANULADOS EN EL PERIODO QUE DECLARA	RANGO TOTAL DE DOCUMENTOS EXTRAVIADOS EN EL PERIODO QUE DECLARA	RANGO TOTAL DE DOCUMENTOS EXTRAVIADOS EN EL PERIODO QUE DECLARA			
	DEL N°	AL N°	DEL N°	AL N°	DEL N°	AL N°			
1	Facturas	0 250 0 250 0 250	5 410 5 410 5 410	1 410 1 410 1 410	1 375 5 375 5 375	5 375 5 375 5 375			
2	Factura Simplificada	9 252 9 252 9 252	7 412 7 412 7 412	3 412 3 412 3 412	3 377 3 377 3 377	4 377 4 377 4 377			
3	Comprobante de Crédito	2 254 2 254 2 254	0 414 0 414 0 414	0 414 0 414 0 414	6 379 6 379 6 379	7 379 7 379 7 379			
4	Nota de Remisión	4 256 4 256 4 256	2 416 2 416 2 416	0 416 0 416 0 416	8 381 8 381 8 381	8 381 8 381 8 381			
5	Nota de Crédito	6 258 6 258 6 258	4 418 4 418 4 418	2 418 2 418 2 418	2 383 2 383 2 383	3 383 3 383 3 383			
6	Nota de Débito	1 260 1 260 1 260	6 420 6 420 6 420	5 420 5 420 5 420	5 385 5 385 5 385	5 385 5 385 5 385			
7	Comprobante de Retención	3 262 3 262 3 262	1 422 1 422 1 422	0 422 0 422 0 422	0 387 0 387 0 387	9 387 9 387 9 387			
8	Comprobante de Liquidación	5 264 5 264 5 264	3 424 3 424 3 424	7 424 7 424 7 424	7 389 7 389 7 389	2 389 2 389 2 389			
9	Documento Contable de Liquidación	4 265 4 265 4 265	7 425 7 425 7 425	3 425 3 425 3 425	3 390 3 390 3 390	8 390 8 390 8 390			
10	Tiquetes de Alquileres Registradas	8 266 8 266 8 266	6 426 6 426 6 426	9 426 9 426 9 426	9 391 9 391 9 391	0 391 0 391 0 391			
11	Factura de Exportación	3 267 3 267 3 267	9 427 9 427 9 427	0 427 0 427 0 427	0 392 0 392 0 392	5 392 5 392 5 392			
<b>ADDETALLE DE IMPRENTAS QUE HAN ELABORADO DOCUMENTOS LEGALES EN EL MES</b>									
		NOMBRE DE PROPIETARIO, RAZÓN O DENOMINACIÓN SOCIAL DE LA IMPRENTA QUE ELABORA LOS DOCUMENTOS		NOMBRE COMERCIAL DE LA IMPRENTA		NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (NIT)		NÚMERO AUTORIZACIÓN DE IMPRENTA	
1	261	9 382	5 490	5 490	8 270	8 270	3		
2	261	9 382	5 490	5 490	8 270	8 270	3		
3	261	9 382	5 490	5 490	8 270	8 270	3		
4	261	9 382	5 490	5 490	8 270	8 270	3		
5	261	9 382	5 490	5 490	8 270	8 270	3		
6	261	9 382	5 490	5 490	8 270	8 270	3		

Nota: Si el espacio es insuficiente, agregue anexo manteniendo la estructura de este recuadro.



## ANEXO 9

INSTRUCCIONES PARA LLENAR EL FORMULARIO "DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS"	
<b>INDICACIONES GENERALES</b>	
<p>1- Lea cuidadosamente las instrucciones generales, el formulario lénelo a máquina o manuscrito con letra de molde legible ( no se recibirá elaborada con letra de carta).</p> <p>2- <b>LUGAR, PLAZO DE PRESENTACIÓN Y PAGO DE LA DECLARACIÓN.</b> Las declaraciones podrán ser presentadas en: La Dirección General de Impuestos Internos, en los Bancos y otras instituciones financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, en cualquiera de las oficinas que estas instituciones tengan en el país y deberá efectuarse dentro de los 10 primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente.</p> <p>3- Al momento de presentar la declaración deberá exhibir la tarjeta de inscripción en el Registro de Contribuyentes (IVA)</p> <p>4- No se recibirá la declaración que esté incompleta sin los datos de identificación del contribuyente y del período tributario; el incumplimiento de estos puede ocasionarle multas.</p> <p>5- Para una mayor facilidad en el cálculo de las multas e intereses establecidos en las líneas 45 y 46, puede acudir a las oficinas que la Administración Tributaria tiene a disposición o Centros Express y solicitar la asistencia necesaria.</p> <p style="padding-left: 20px;">Añóte en la <b>casilla 02</b> el período tributario correspondiente a las operaciones del mes que declara o que modifica. Utilice solamente números arábigos con dos dígitos; por ejemplo para marzo de 2005, deberá asentar Mes: 03, Año: 2005. Si se trata de declaración modificatoria añóte el número de la declaración que modifica, en la <b>casilla 55</b>.</p>	
<b>SECCIÓN A: IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE</b>	
<p>Línea 1: Añóte en la <b>casilla 04</b> el NIT del contribuyente y en la <b>casilla 09</b> el Nombre Comercial de la Casa Matriz.</p> <p>Línea 2: Añóte en la <b>casilla 22</b> el Primer Apellido si es persona natural o Razón / Denominación Social del Contribuyente</p> <p>Línea 3: Añóte en las <b>casillas 11 y 12</b> el segundo Apellido y el nombre respectivamente; y en la <b>casilla 13</b> el NRC del contribuyente.</p> <p>Línea 4: Añóte en la <b>casilla 14</b> la actividad económica que desarrolla el contribuyente y en <b>casilla 16</b> el número Telefónico del Contribuyente.</p>	
<b>SECCIÓN B: OPERACIONES DEL MES</b>	
<b>COLUMNAS DE COMPRAS Y VENTAS:</b>	
<p>Línea 5: Registre en la <b>casilla 65</b>, el valor neto de las Compras Internas Exentas o No Sujetas y en la <b>casilla 85</b>, el valor neto de las Ventas Internas Exentas.</p> <p>Línea 6: Registre en la <b>casilla 70</b>, el valor de las Importaciones Exentas y No Sujetas y en la <b>casilla 80</b>, el valor de las Ventas Internas No Sujetas (Según consideración detallada en Art. 66 inciso 7 de la Ley de IVA).</p> <p>Línea 7: Registre en la <b>casilla 75</b>, el valor neto de las Importaciones Gravadas Realizadas Fuera del Área Centroamericana y en la <b>casilla 88</b>, el valor neto de las Ventas Gravadas por cuenta de Terceros No Domiciliados.</p> <p>Línea 8: Registre en la <b>casilla 78</b>, el valor neto de las Internaciones Gravadas realizadas dentro del Área Centroamericana y en la <b>casilla 90</b>, el valor neto de las Exportaciones Fuera de la Región Centroamericana.</p> <p>Línea 9: Registre en la <b>casilla 80</b>, el valor total de las Compras Internas Gravadas y en la <b>casilla 91</b>, el valor neto de las Exportaciones dentro de la Región Centroamericana.</p> <p>Línea 10: Registre en la <b>casilla 81</b>, el valor total de las Devoluciones, Rebajas, Descuentos, u otras Dedicaciones que disminuyan la base imponible sobre compras gravadas que le hayan realizado los proveedores en el período que declara y en la <b>casilla 93</b>, el valor neto de las Ventas efectuadas a Zonas Francas y a Depósitos para Perfeccionamiento Activo (DPA).</p> <p>Línea 11: Registre en la <b>casilla 95</b>, el valor neto de las Ventas Internas Gravadas realizadas con Comprobantes de Crédito Fiscal.</p> <p>Línea 12: Registre en la <b>casilla 96</b>, el valor neto de las Ventas Internas Gravadas realizadas con Facturas.</p> <p>Línea 13: Registre en la <b>casilla 97</b>, el valor de las Devoluciones, Rebajas, Descuentos, u otras Dedicaciones que Disminuyan la Base Imponible Sobre Ventas Gravadas que haya realizado a sus clientes en el período que declara.</p>	
<p><b>SUMAS:</b> Línea: 14 Registre en la <b>casilla 100</b>, el total que resulte de sumar aritméticamente los valores registrados en las <b>casillas 65, 70, 75, 76, 80 y 81</b>; y en la <b>casilla 105</b> el total que resulte de sumar aritméticamente los valores registrados en las <b>casillas 85, 86, 88, 90, 91, 93, 95, 96 y 97</b>.</p> <p>Línea 15: Registre en la <b>casilla 106</b>, el valor neto de las Ventas realizadas por cuenta de terceros domiciliados, la cual no deben incluirse en sumatoria de <b>casilla 105</b> (Para Comisionistas, Consignatarios y Mandatarios)</p>	
<b>SECCIÓN C: IMPUESTOS DECLARADOS EN EL MES</b>	
<b>COLUMNAS DE CRÉDITOS Y DÉBITOS FISCALES:</b>	
<p>Línea 16: Registre en la <b>casilla 110</b> el valor del Remanente de Crédito Fiscal, según declaración del mes anterior y la <b>casilla 135</b>, el valor del Débito Fiscal, según Comprobantes de Crédito Fiscal Registrados en libro de Ventas a Contribuyentes.</p> <p>Línea 17: Registre en la <b>casilla 115</b>, el valor del Reintegro (Devolución) del Crédito Fiscal IVA por Exportaciones, solo podrá declararlo en el período en que se notificó la Resolución y en la <b>casilla 140</b>, el valor del Débito Fiscal, según Facturas o Documentos Legales Equivalentes Registrados en Libro de Ventas a Consumidores.</p> <p>Línea 18: Registre en la <b>casilla 125</b>, el valor del Crédito Fiscal por las Importaciones Gravadas y en la <b>casilla 141</b>, el valor del Débito Fiscal, según Comprobantes de Liquidación por Ventas Realizadas con Comprobante de Crédito Fiscal.</p> <p>Línea 19: Registre en la <b>casilla 120</b>, el valor del Crédito Fiscal por las Internaciones realizadas (Importaciones del Área Centroamericana) y en la <b>casilla 142</b>, el valor del Débito Fiscal, según Comprobantes de Liquidación por Ventas Realizadas con Facturas.</p> <p>Línea 20: Registre en la <b>casilla 122</b>, el valor del Crédito Fiscal por las Importaciones de Servicios realizadas durante el período que declara y en la <b>casilla 143</b>, el valor del Débito Fiscal provenientes de las Devoluciones, Rebajas, Descuentos, u otras Dedicaciones que haya realizados a sus clientes sobre Ventas.</p> <p>Línea 21: Registre en la <b>casilla 128</b>, el valor del Crédito Fiscal proveniente de Retenciones IVA realizadas a No Domiciliados durante el período que declara.</p> <p>Línea 22: Registre en la <b>casilla 130</b>, el valor del Crédito Fiscal por las Compras Internas Gravadas.</p> <p>Línea 23: Registre en la <b>casilla 131</b>, el valor del Crédito Fiscal por las Devoluciones, Rebajas, Descuentos, u otras Dedicaciones sobre Compras Gravadas que haya realizado a los proveedores en el período que declara.</p> <p>Línea 24: Registre en la <b>casilla 132</b>, el valor del Ajuste Mensual al Crédito Fiscal No Deducible del Débito, proveniente de la aplicación de la proporcionalidad.</p> <p>Línea 25: Registre en la <b>casilla 133</b>, el valor del Ajuste anual al Crédito Fiscal proveniente de la aplicación de la proporcionalidad, cuando el Resultado sea Superior al efectivamente Deducido.</p> <p>Línea 26: Registre en la <b>casilla 134</b>, el valor del Ajuste anual al Crédito Fiscal proveniente de la aplicación de la proporcionalidad, cuando el Resultado sea Inferior al efectivamente Deducido.</p>	
<p><b>SUMAS:</b> Línea: 27: Registre en la <b>casilla 145</b>, el resultado de sumar aritmética los valores registrados en las <b>casillas 110, 115, 125, 126, 127, 128, 130, 131, 132, 133 y 134</b>; y en la <b>casilla 150</b> el total que resulte de la suma aritmética de os valores registrados en las <b>casillas 135, 140, 141, 142 y 143</b>.</p>	
<b>SECCIÓN D: DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO</b>	
<p>Línea 29: Registre en la <b>casilla 155</b>, el valor que resulte de restar a la <b>casilla 145</b> la <b>casilla 150</b> siendo éste el Remanente de Crédito Fiscal que podrá deducir en el mes siguiente, siempre que el valor anotado en la <b>casilla 145</b> sea superior al valor anotado en la <b>casilla 150</b>; caso contrario constituirá el Impuesto Determinado y el valor se registrará en la <b>casilla 160</b>.</p> <p>Línea 30: Registre en la <b>casilla 161</b>, el valor del IVA Anticipado a Cuenta, Percebido por los Emisores y/o Administradores de Tarjetas de Crédito o Débito.</p> <p>Línea 31: Registre en la <b>casilla 162</b>, el valor de la Retención IVA efectuada por el GRAN CONTRIBUYENTE al Declarante.</p> <p>Línea 32: Registre en la <b>casilla 163</b>, el valor de la Percepción IVA efectuada por el GRAN CONTRIBUYENTE al Declarante.</p> <p>Línea 33: Registre en la <b>casilla 164</b>, el valor del excedente de impuesto IVA detallado en <b>casilla 167</b> de la declaración del período anterior.</p> <p>Línea 34: Registre en la <b>casilla 165</b>, el valor pagado de Impuesto por operaciones del período detallado en la <b>casilla 168</b> de la declaración que está modificando.</p> <p><b>SUMAS:</b> Línea: 35: Registre en la <b>casilla 166</b>, el resultado de sumar los valores registrados en las <b>casillas 161, 162, 163, 164 y 165</b>.</p> <p>Línea 36 y línea 37: Registre en la <b>casilla 167</b>, el valor del Excedente de Impuesto para el Próximo Período siempre que el valor anotado en la <b>casilla 166</b> sea superior al valor anotado en la <b>casilla 160</b>; caso contrario constituirá el Total de Impuesto por operaciones del Período y el valor se registrará en la <b>casilla 168</b>.</p> <p>Línea 38: Registre en la <b>casilla 169</b>, el valor de Impuesto por la Percepción IVA que efectuó a Otros Contribuyentes del IVA durante el período que declara (esta casilla aplica solo para Grandes Contribuyentes).</p> <p>Línea 39: Registre en la <b>casilla 170</b>, el valor del IVA Retenido a Otros contribuyentes del impuesto de IVA efectuado durante el período por el Declarante.</p> <p>Línea 40: Registre en la <b>casilla 171</b>, el valor del Anticipo de IVA Percebido por parte de los Emisores o Administradores de Tarjetas de Crédito / Débito.</p> <p><b>SUMAS:</b> Línea: 41: Registre en la <b>casilla 187</b>, el resultado de sumar los valores registrados en las <b>casillas 169, 170 y 171</b>.</p> <p>Línea 42: Registre en la <b>casilla 188</b>, el valor de la Retención y/o Percepciones del Impuesto de IVA pagados en la declaración que está modificando.</p> <p>Línea 43: Registre en la <b>casilla 189</b>, el valor que resulte de restar a la <b>casilla 187</b> la <b>casilla 188</b>, siempre que el valor anotado en la <b>casilla 188</b> sea mayor al valor anotado en la <b>casilla 187</b>, valor que debe ser solicitado por escrito para que proceda su devolución.</p> <p>Línea 44: Registre en la <b>casilla 190</b>, el valor que resulte de restar a la <b>casilla 187</b> la <b>casilla 188</b>, siempre que el valor anotado en la <b>casilla 187</b> sea mayor al valor anotado en la <b>casilla 188</b>.</p> <p>Línea 45: Registre en las <b>casillas 192, 193, 199 y 194</b> las multas atenuadas que corresponda, las que serán calculadas por funcionarios de la Administración Tributaria, y en la <b>casilla 195</b> detallar el total de la suma de las <b>casillas 192, 193, 199 y 194</b>.</p> <p>Línea 46: Registre en la <b>casilla 196</b>, el total de las intereses ordinarios o moratorios, por el incumplimiento del pago del mismo dentro del plazo Legal, de acuerdo a cálculo efectuado por funcionarios de la Administración Tributaria.</p> <p>Línea 47: Registre en la <b>casilla 198</b>, el resultado de la sumatoria de las <b>casillas 168, 190, 195 y 196</b>, lo que constituirá el TOTAL A PAGAR.</p>	
<b>SECCIÓN E: ÁREA DE RECEPCIÓN DE DECLARACIONES.</b>	
<p>Añote el nombre y firma del Contribuyente, Representante Legal o Apoderado, el que deberá firmar en calidad de responsable de los datos declarados. En ningún caso deberán firmar personas que no tengan la calidad de Contribuyente, Representante Legal o Apoderado del contribuyente.</p>	
<b>SECCIÓN F: DETALLE DE DOCUMENTOS EMITIDOS EN EL PERÍODO QUE DECLARA</b>	
<p>Añote el rango total de la numeración de los documentos legales emitidos durante el período que declara, consignando los números de serie.</p>	
<b>SECCIÓN G: DETALLE DE DOCUMENTOS ANULADO EN EL PERÍODO QUE DECLARA.</b>	
<p>Añote de forma puntual la numeración de los documentos legales que han sido anulados, debiendo anotar un folio por cada casilla consignando los números de serie.</p>	
<b>SECCIÓN H: DETALLE DE DOCUMENTOS EXTRAVIADOS EN EL PERÍODO QUE DECLARA.</b>	
<p>Añote de forma puntual la numeración de los documentos legales que han sido extraviados, debiendo detallar un folio por cada casilla consignando los números de serie (también deberá informar por escrito a la Administración Tributaria).</p>	
<b>SECCIÓN I: DETALLE DE IMPRENTAS QUE HAN ELABORADO DOCUMENTOS LEGALES EN EL MES</b>	
<p>Añote el Nombre del Propietario, Razón o Denominación Social de la Imprenta donde mandó a elaborar la Documentación Legal durante el período que declara, el Nombre Comercial, NIT y el Número de Autorización de la Imprenta.</p>	