

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



**LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE
FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,
EN LOS IMPUESTOS INTERNOS**

**TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADA EN
CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTADO POR:

DINORA BEATRIZ CALLEJAS DE PINEDA (CARNÉ CD 09030)

DOCENTE ASESOR

Licdo. Samuel Merino González

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, JULIO 2017

TRIBUNAL CALIFICADOR

LICDO. EUGENIO TEVEZ CASTILLO

(PRESIDENTE)

LICDO. NOÉ GEOVANNI GARCIA

(SECRETARIO)

LICDO. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

(VOCAL)

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Maestro Roger Armando Arias

RECTOR

Ing. Nelson Bernabé Granados

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

Dr. Manuel de Jesús Joya

VICERRECTOR ACADÉMICO

Maestro Cristobal Ríos

SECRETARIO GENERAL

Licda. Dina Alhely Castellon Cruz

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata

DECANA

Dr. José Nicolás Ascencio Hernández

VICEDECANO

Lic. Juan José Castro Galdámez

SECRETARIO

Lic. René Mauricio Mejía Méndez

DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

Lic. Miguel Ángel Paredes Bermúdez

DIRECTOR DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

AGRADECIMIENTOS

A Jesús de Nazaret, todo lo que soy y he sido hasta el momento se lo debo a mi bello Jesús, toda la gloria y honra es para él, siempre ha estado en todo momento junto a mí y ahora sigue conmigo, nada hubiese hecho yo sin la voluntad de mi padre celestial.

A mi amada madrecita Deysi Campos Sorto, quien ha estado pendiente de mí en todo momento, la que me dio la vida y me ha apoyado en todo lo que de alguna manera yo le he pedido.

A mi amado esposo Walter Pineda Valdez, quien ha estado en todo momento dándome ánimos.

A mis hijos Walter Ernesto Pineda Callejas; Kevin Omar Pineda Callejas y mi princesa Pamela Beatriz Pineda Callejas, porque ellos y ella, pues han sido el motor para mi marcha, motorcitos por los cuales yo decidí prepararme para darles una mejor vida, por su amor tan puro y sincero, ellos y ella siempre serán lo más importante en mi vida y por los cuales luchare por siempre para verlos triunfar en la vida en todos los aspectos, siempre se desvelaron conmigo cuando estudiaba y me decían “DALE MAMI VOS PODES” les amo mis bebés.

A mi hermana mayor Ana Elizabeth Callejas, por sus consejos y por guiarme cuando le pedía instrucción, gracias hermanita querida.

A mis amigas y amigos, los cuales han comprendido mis cambios de humor por tanta presión, pero siempre estuvieron ahí para alentarme.

A mi asesor Lic. Samuel Merino, por sus buenos oficios y por guiar mi trabajo de grado, me enseñó mucho y se lo agradezco infinitamente.

ÍNDICE

RESUMEN.....	5
ABREVIATURAS Y SIGLAS.....	7
INTRODUCCIÓN.....	i
CAPITULO I	
ANTECEDENTES HISTÓRICOS	
1.1. Evolución Histórica de la Prescripción.....	8
1.1.1. Derecho Romano.....	8
1.2. Evolución Histórica de Caducidad.....	9
1.2.1. Derecho Romano.....	9
1.3. Evolución Histórica de las Imposiciones Tributarias.....	11
1.3.1. Los impuestos en la Antigua Grecia.....	11
1.3.2. La Recaudación de Impuestos en el Imperio Romano.....	14
1.3.3. Los Impuestos en la Edad Media.....	16
1.3.4. Tributación en el Nuevo Mundo.....	17
1.3.5. Historia de los Impuestos Internos en El Salvado.....	19
1.4. Implementación en el Sistema Jurídico Salvadoreño.....	20
1.4.1. Aparecimiento en la Legislación Tributaria.....	20
1.4.2. Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.....	21
1.4.3. Código Tributario.....	21
1.5. Creación del Ministerio de Hacienda.....	22
CAPITULO II	
GENERALIDADES DE LA ACTIVIDAD FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	
2.1. Definición de Hacienda Pública.....	25
2.1.1. Teoría Clásica o Fundacional.....	26

2.1.2. Teoría de la Función Pública.....	27
2.1.3. Teoría de la Potestad de la Imposición.....	27
2.1.4. La Función de Fiscalización.....	30
2.1.5. La Función de Recaudación.....	31
2.2. Facultad Fiscalizadora de la Administración Tributaria.....	34
2.3. Definición de Tributos.....	35
2.3.1. Naturaleza.....	37
2.3.2. Clasificación.....	37
2.4. Impuestos.....	38
2.4.1. Naturaleza.....	40
2.4.2. Clasificación.....	40
2.4.2.1. Ordinarios y extraordinarios.....	41
2.4.2.2. Personales o Subjetivos y Reales u objetivos.....	41
2.4.2.3. Fijos o Proporcionales, Progresivos	
Regresivos y Directos e Indirectos.....	42
2.4.2.3.1. Impuestos Fijos o Proporcionales.....	43
2.4.2.3.2. Progresivos y regresivos.....	43
2.4.2.3.3. Directos e Indirectos.....	44
2.5. Tasas.....	45
2.5.1. Características.....	47
2.5.2. Diferencias entre Impuestos y Tasas.....	48
2.6. Contribuciones Especiales.....	49
2.6.1. Clasificación.....	50
2.6.1.1. Contribuciones de Mejora.....	50
2.6.1.2. Contribuciones Parafiscales.....	52

CAPITULO III

MARCO JURÍDICO REGULATORIO DE LAS INSTITUCIONES

DE LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD COMO FORMA DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

3.1. Análisis Constitucional referente a la extinción de las obligaciones tributarias por medio de la aplicación de la prescripción y caducidad.....	53
3.1.1. Principios Constitucionales regulatorios de la Administración Tributaria.....	55
3.1.1.1. Principio de la Unidad de la Constitución.....	56
3.1.1.2. Principio de Igualdad.....	57
3.1.1.3. Principio de Legalidad.....	58
3.1.1.4. Derecho de Propiedad.....	59
3.1.1.5. Principio de Proporcionalidad.....	60
3.2. Análisis de Legislación Secundaria Referente a la Extinción de las Obligaciones Tributarias por medio de la Aplicación de la Prescripción y Caducidad.....	62
3.2.1. Prescripción en Materia Civil.....	62
3.2.1.1. Condiciones para que Opere la Prescripción.....	63
3.2.1.2. La Prescripción debe Alegarse como Excepción o bien como Acción.....	64
3.2.1.3. Contra quienes opera la Prescripción.....	66
3.2.2. Prescripción en Materia Tributaria.....	66
3.2.2.1. Principios que Rigen las Actuaciones de la Administración Tributaria.....	68
3.2.2.2. De las Obligaciones Tributarias y su Extinción.....	69
3.2.2.3. Extinción de la Obligación del Sujeto Pasivo de la Relación Jurídica Tributaria a Través de la Prescripción.....	70

3.2.2.4. Declaratoria de Prescripción.....	73
3.2.2.5. Plazo para la Prescripción.....	74
3.2.2.6. Momento en el cual Opera la Prescripción.....	75
3.2.3. Caducidad.....	76
3.2.4. Momento para la Invocación de la Caducidad.....	77
3.2.4.1. Invocación de la Caducidad ante la Dirección General de Impuestos Internos.....	78
3.3. Como Opera la Caducidad.....	81
3.4. Plazo de la Caducidad.....	83
CAPÍTULO IV	
LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LOS IMPUESTOS INTERNOS	
4.1. Origen Etimológico.....	85
4.1.1. Facultad.....	85
4.1.2. Fiscalización.....	86
4.1.3. Inspección.....	86
4.1.4. Investigación.....	87
4.1.5. Control.....	87
4.2. Funciones y Facultades de la Administración Tributaria a Través de la Dirección General de Impuestos Internos (GGII).....	87
4.2.1. Funciones Básicas.....	88
4.2.2. Facultades de Fiscalización y Control.....	88
4.3. Relación Jurídica Tributaria Obligatoria y Nacimiento de la Obligación Tributaria Sustantiva.....	90
4.3.1. El Hecho Imponible.....	91
4.3.1.1. Concepto y Naturaleza.....	92

4.3.1.2. Fundamento del Hecho Imponible.....	92
4.3.1.3. Elementos del Hecho Imponible.....	93
4.3.1.3.1. Elemento Objetivo o Material.....	93
4.3.1.3.2. Elemento Subjetivo.....	94
4.3.2. La cuantificación de la Obligación Tributaria	
Base Imponible.....	95
4.3.2.1. Características de la Obligación Tributaria.....	97
4.3.2.1.1. Obligación Sujeta al Principio de Legalidad.....	98
4.3.2.1.2. Obligación Ex Lege.....	99
4.3.2.1.3. Obligación de Derecho Público.....	100
4.3.2.1.4. Obligación Pecuniaria.....	100
4.3.2.1.5. Exigibilidad.....	101
4.3.3. Sujetos de la Relación Jurídica Obligatoria.....	102
4.3.3.1. Sujeto Activo.....	102
4.3.3.2. Sujeto Pasivo.....	103
4.3.3.2.1. Contribuyente.....	104
4.3.3.2.2. Responsables.....	104
4.3.4. Extinción de la Obligación Tributaria Sustantiva.....	106
4.3.4.1. Formas de Extinción de la Obligación Tributaria.....	107
4.3.4.1.1. Pago de la Deuda.....	107
4.3.4.1.2. Prescripción.....	109
4.3.4.1.2.1. Interrupción de la Prescripción.....	110
4.4. Procedimientos para Hacer Efectiva la Prescripción y	
Caducidad de las Facultades de Fiscalización y Control	
de la DGII.....	111
4.4.1. Trámite para Alegar la Prescripción del Pago de	
Impuestos Sobre la Renta ante la Dirección General de	

Impuestos Internos.....	112
4.4.2. Invocación de la Caducidad ante la Dirección	
General de Impuestos Internos.....	113
4.4.2.1. Como Opera la Caducidad.....	115
CAPITULO V	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
5.1. Conclusiones.....	117
5.2. Recomendaciones.....	118
BIBLIOGRAFÍA.....	120

RESUMEN

Esta investigación tiene como propósito esencial el tema **“La Prescripción y Caducidad de las Facultades de Fiscalización y Control de la Administración Tributaria, en los Impuestos Internos”**.

Da inicio con la argumentación en el capítulo uno, con la Evolución Histórica de la Prescripción, exponiendo las generalidades de esta figura, trayendo a colación desde los tiempos romanos cómo ha evolucionado y como se aplica; De igual manera se estudia el concepto de la Caducidad; Evolución histórica y su trascendencia desde el derecho romano.

Así como la evolución histórica de las imposiciones tributarias, desde el punto de vista en la antigua Grecia; También la recaudación de impuestos en el imperio romano; De igual manera la historia y evolución de los impuestos en la edad media; La tributación en el nuevo mundo; La más importante que es la historia de los impuestos internos en El Salvador; La implementación en el sistema jurídico salvadoreño, su legislación tributaria y la creación del Ministerio de Hacienda.

Posteriormente, en el capítulo dos, se establecen las generalidades de la actividad fiscalizadora de la administración tributaria, dando una breve reseña de los últimos años del sistema impositivo salvadoreño, esto con respecto a sus procesos en cuanto a la recaudación y optimizar la eficiencia de sus ingresos de impuestos internos en general;

Así como las definiciones de los conceptos de Hacienda Pública, sus teorías clásica o fundacional, teoría de la fundación pública, teoría de la potestad de la imposición; La función de Fiscalización entre otras funciones; También la facultad fiscalizadora de la administración tributaria; de igual manera definición de tributos; Su naturaleza, su clasificación, impuesto, su naturaleza, clasificación, entre otros.

En cuanto al capítulo tres, se analiza el Marco Jurídico Regulatorio de las Instituciones de la Prescripción y Caducidad como Forma de Extinción de las Obligaciones Tributarias, se hacen diferentes análisis desde el punto de vista y acuñado por el derecho civil, pero principalmente por nuestro Derecho Constitucional; De igual manera estudian los principios constitucionales regulatorios de la administración tributaria, de igual manera de la unidad de la Constitución, entre ellos: Igualdad, legalidad, propiedad, proporcionalidad; Análisis de legislación secundaria; Igual la prescripción en materia Civil, entre otros.

En el capítulo cuatro, se encuentran las figuras de la Prescripción y Caducidad de las Facultades de Fiscalización y control de la Administración Tributaria en los Impuestos Internos, así como también su origen etimológico, facultad, fiscalización, inspección, investigación, control; Así mismo las funciones y facultades de la administración tributaria a través de la dirección general de impuestos internos (DGII), sus funciones básicas, sus facultades de fiscalización y control, relación jurídica tributaria obligacional y nacimiento de la obligación tributaria sustantiva, el hecho punible, concepto y naturaleza, entre otros.

Finalmente, se desarrollan en el capítulo cinco, las conclusiones y recomendaciones, que surgieron luego de haber realizado la investigación, documental, cabe mencionar que dichas conclusiones, son producto de la experiencia y conocimiento adquirido, en el contacto con la realidad jurídica y social del país; así también las recomendaciones que son los pilares fundamentales, que sirven para mejorar el desarrollo económico y social de la nación.

ABREVIATURAS

Art.	Artículo.
Inc.	Inciso.
C.n.	Constitución de la República.
L.O.D.G.I.I.	Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.
R.A.C.T.	Reglamento de Aplicación del Código Tributario.
C.T.	Código Tributario.
C.C	Código Civil.

SIGLAS

MH	Ministerio de Hacienda.
DGII	Dirección General de Impuestos Internos.
FGR	Fiscalía General de la Republica.
UAAP	Unidad de Audiencia y Aperturas a Pruebas

INTRODUCCIÓN

La presente trabajo de grado que se titula “LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EN LOS IMPUESTOS INTERNOS” está enfocado, en los principios constitucionales legales e igualitarios de nuestra legislación jurídica, es una investigación enfocada en cuanto a que los contribuyentes conozcan sus derechos, es decir que es una Investigación, que contiene los lineamientos técnicos jurídicos que encaminaran a la ejecución del trabajo de investigación.

Con el fin de exponer sistemáticamente el camino a seguir para la realización del estudio sobre la contraposición existente entre los derechos del sujeto activo en sus Facultades de Fiscalización y Control de la Administración Tributaria, en los Impuestos Internos y del sujeto pasivo a alegar o invocar la prescripción o caducidad correspondientemente, esto cuando se les notifique en autos de fiscalización para la verificación del cumplimiento de las referidas obligaciones.

La Administración Tributaria, a través de la Dirección General de Impuestos cuenta con vastas facultades para el ejercicio de sus funciones de fiscalización y control en materia de Impuestos Internos; El Servicio de Impuestos Internos han sido reducidos a dos grandes fuentes: Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la transferencia de Bienes Muebles y Servicios.

No obstante, existen otros tipos de impuestos internos, como lo son el Impuesto a la Transferencia de bienes Inmuebles, el Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas endulzadas y el Impuesto sobre las Bebidas Alcohólicas Nacionales o Extranjeras. El sistema tributario salvadoreño se basa en impuestos directos e indirectos, aunque el mayor aporte se produce por el lado de los impuestos indirectos, sobre todo el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Durante este proceso se ha investigado y se ha desarrollado el origen de la Prescripción y de la Caducidad, siendo instituciones antiguas que son reguladas desde el Derecho Romano, así como también su evolución hasta su regulación actual en el Derecho Tributario en nuestro país.

Se analiza también las instituciones relacionadas como los tributos y el impuesto sobre la renta, competencia, organización, funcionamiento y atribuciones de la Dirección General de Impuestos Internos, así como la exposición de manera general de las Direcciones e instituciones que la conforman para concretizar los actos que estas emiten y que son fiscalizables.

Se explica de manera breve el sistema normativo interno de los principios constitucionales de nuestra Carta Magna, de igual manera se basa en la investigación y la ley secundaria que regula la forma operacional de dichas instituciones, así mismo las facultades de fiscalización, su origen, elementos, clasificación, características, validez y eficacia; como también jurisprudencia, definiciones legales, y el procedimiento en que operan dichas instituciones,

Así también sus efectos, el cual surge de un estudio exhaustivo del acto administrativo, en consecuencia se determina si pueden incoarse los procedimientos jurisdiccionales, y establecer así su ilegalidad, nulidad, o si se ha hecho de forma conforme a Derecho, o si violenta un Derecho Constitucional, de tal forma que la declaración de un acto administrativo es la forma de manifestación de la Administración y que tiene efectos jurídicos.

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS

En este capítulo, da inicio a la investigación, en cuanto a los orígenes de la prescripción y caducidad y de como fueron evolucionando, en las diferentes etapas de los Estados antiguos.

1.1. Evolución histórica de la Prescripción.

1.1.1 Derecho Romano.

Etimológicamente, el vocablo prescripción deriva del latín prescrito que proviene del verbo prescribere, que se compone de dos raíces que son escribere, que significa “escribir antes” o “al principio”.¹

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

¹ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Amparo, Referencia: 647-2003* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004).

entonces la perpetuidad de las acciones derivadas del *Ius Civile*, al establecer dicha Constitución que el plazo de la duración de la posesión sería de treinta años, sin hacer mención alguna de la buena fe o de justo título, con motivo de lo anterior, nació otra institución que fue la “prescriptivo longuissimi temporis”.²

1.2. Evolución Histórica de Caducidad.

1.2.1. Derecho Romano.

Este concepto proviene del latín *cadere*, que significa “caer” y *caducus* que quiere decir, “lo poco durable”, “lo muy anciano”, “lo pronto a perecer” y tiene sus atestados en la Roma, en lo que se conocía como “Leyes Caducarias” las mencionadas normas se votaron en el gobierno de Augusto. Ellas buscaban exhortar el matrimonio y evitar el aumento de la población y reivindicar las buenas tradiciones. Dichas normativas ofrecieron a la sociedad tres categorías:

Los célibes: Los cuales eran los que no estaban casados o sin hijos vivos de matrimonios anteriores. Los *orbis*: Esta categoría, eran los casados sin hijos vivos. Los *partes*: Así como también los casados y con por lo menos un hijo vivo.

El objetivo primordial de las Leyes Caducarias, pues se encontraba la de era estimular el voto religioso del matrimonio y acrecentar la urbe, se comienzan a implementar sanciones legales para los célibes y los *orbi*, ejemplo ello es que en la Ley Julia se les privaba a los célibes de las asignaciones que les eran otorgadas en testamentos, mientras que a los *orbi*, sólo les permitía recibir únicamente la mitad de las herencias o legados a los que tuvieran derecho, mientras que los padres eran recompensados. Ahora bien, si los

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

célibes contraían matrimonio, obtenían el derecho a heredar, mientras que los orbi si querían recibir el total de su herencia o legado eran obligados a tener descendencia, circunstancia que tenía que suceder dentro del término establecido por la ley, y en caso de no hacerlo su beneficio o derecho caducaba.

Gómez Corraliza, señala que la esencia de la caducidad en el derecho Romano consistía en que: *“debían asumir voluntariamente y conscientemente, el estado de casados si eran célibes, o engendrar descendientes si eran orbis, dentro del plazo que las leyes marcaban, si no lo hacían, no nacía el derecho a heredar, y su parte hereditaria, la parte respecto de la cual se creaba la incapacidad para recibirla, pasaba al padre, si es que había alguno designado en el testamento, de esta manera, los padres se veían recompensados con las partes “caducas”, y si no había padres, la parte caduca pasaba al tesoro público.”*³

También, explica que la noción técnica del concepto de caducidad fue elaborada por la doctrina alemana a finales del siglo XIX, y considera a Grawein, como el padre del concepto jurídico de caducidad ya que fue el primero en hacer una distinción doctrinal entre las figuras de caducidad y prescripción.⁴

La Enciclopedia Jurídica Omeba define a la caducidad: en sentido etimológico, “llámese caduco, del latín caducus, a lo decrepito o muy anciano, lo poco durable”. Se dice que ha caducado lo que ha dejado de ser o perdido su efectividad. Caducidad es la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, sea por falta de uso, por terminación de plazo u otro

³ B. Gómez Corraliza, *La Caducidad*. (Madrid, Editorial Montecorvo, S. A, 1990), 32.

⁴ *Ibíd.*

motivo, alguna ley, decreto, costumbre, instrumento público, etcétera. La caducidad pertenece al campo del dejar de ser.⁵

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, caducidad significa: “extinción de una facultad o de una acción por el mero transcurso de un plazo configurado por la ley como carga para el ejercicio de aquellas; de la instancia: terminación de un proceso por no realizarse ninguna actuación judicial en el mismo.”⁶

1.3. Evolución Histórica de las Imposiciones Tributarias.

1.3.1. Los impuestos en la Antigua Grecia.

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

En la época de las monarquías hereditarias, había una nobleza poderosa, que poseía la tierra. Y sólo podía ser ciudadano el que contribuía con bienes propios a determinados gastos públicos o sociales. Los gastos corrientes del Estado se iban cubriendo con los productos del patrimonio real y sólo en

⁵ Manuel Osorio y Florit, *M. Enciclopedia Jurídica Omeba*, 2ª. ed. (Argentina: Editorial Bibliográfica, 1995), 72.

⁶ <http://dle.rae.es/?w=diccionario>

ocasiones extraordinarias se acudía a las contribuciones especiales. Los ciudadanos griegos sintieron que las rentas de los bienes de la Corona no bastaban para atender a todos los gastos colectivos. Y ellos querían para sus actos de culto religioso el máximo esplendor, para las fiestas la mejor música, para sus plazas o ágoras limpieza y embellecimiento. Se hizo necesario acudir a los impuestos indirectos, esto es, a los que gravan los gastos y consumos familiares. La relación entre ingresos y gastos públicos aparecía por primera vez en la historia de la Humanidad.⁷

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

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

⁷ Impuestos Indirectos son aquellos que gravan a los bienes e indirectamente el ingreso del consumidor o del productor.

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

Estos repartos y los partenones que surgen en todas las acrópolis de Grecia reducen los fondos públicos y los dejan sin reservas para casos de necesidad o para gastos de guerra. En tales ocasiones no hubo más remedio que establecer impuestos directos, los que gravan la renta o el patrimonio de los ciudadanos.⁸

Es de notar que la democracia en la ciudad Atenas no concebía los impuestos directos como los únicos equitativos, y así en épocas de paz recaudaba impuestos indirectos, como los que recaían sobre el mercado y el consumo. Los derechos de aduanas nunca superaron el 2.5%, lo que permitió la afluencia al puerto del Pireo de los productos de los demás países.

Estas prestaciones tributarias no libraban a los ciudadanos con mayores posibilidades económicas de la obligación de financiar los coros que participaban en las fiestas que eran organizadas por el Estado, o equipar para mantener un navío de combate en tiempos de guerra.

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

⁸ John Stuart Mill, *Índice Sobre la influencia del gobierno, Biblioteca Virtual Antorcha, Capítulo II y Capítulo IV*. En el cual define que un impuesto directo es “El que se exige de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen. Los impuestos directos recaen sobre el ingreso o sobre el gasto.

estatua de Atenea encargada por Pericles, y servir de tesorería para los tributos del imperio, anteriormente ubicada en Delos.

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

1.3.2. La Recaudación de Impuestos en el Imperio Romano.

La historia de la humanidad jamás había visto un bloque económico y comercial tan inmenso, ni ciudad alguna había cosechado los beneficios materiales del imperialismo, como lo hizo Roma. El botín de los triunfos militares, las valiosas obras de arte de Grecia, Egipto y otros países conquistados, así como los constantes tributos de las colonias y provincias, tanto en dinero como en productos, todos fluían hacia Roma para llenar de riqueza y lujo a la ciudad capital.

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

⁹ Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental, Edición Actualizada y Aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas*, (Argentina: Ediciones Heliasta, 2003).

impuestos, ha dejado un recuerdo en los evangelios, donde "publicano" es sinónimo de pecador y ladrón.

La Hacienda Pública de Roma era eminentemente patrimonial, ya que la fuente principal de sus ingresos venía del arrendamiento de las tierras que eran de dominio público tomadas por sus ejércitos en la expansión de su territorio. Otra fuente de ingresos para las arcas del Estado lo constituían los botines que eran arrebatados a los vencidos y los tributos que éstos debían pagar a Roma.¹⁰

En el gobierno republicano el ciudadano romano generalmente no pagaba impuestos directos, pero en tiempos de guerra debía realizar determinadas prestaciones monetarias en función de préstamos forzosos, las cuales eran reembolsadas con las ganancias que dejaban las guerras. En este proceso el rey había sido sustituido por dos cónsules, que ejercían poder civil y militar. Existían los pretores que se encargaban de administrar la justicia y los cuestores quienes organizaban la Hacienda. Los contribuyentes se clasificaban según la importancia de sus patrimonios, ganados, industrias, pero en la mayoría de casos se imponían las cargas en cantidades iguales por cabeza (capitación).

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

1.3.3. Los Impuestos en la Edad Media.

¹⁰ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Amparo, Referencia: 537-2005* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2005).

Después de la caída del imperio Romano, muchos hombres libres confiaron sus pequeñas propiedades y se entregaron ellos mismos a los grandes señores latifundistas o Señores Feudales, a cambio de que los protegieran. Igualmente, se hizo costumbre que los soberanos delegaran a sus súbditos y funcionarios grandes porciones de terreno o feudos para compensarles por los servicios civiles o militares prestados. Es así como a hacia el siglo VIII ambos fenómenos dieron origen al vasallaje como forma única de contrato o relación personal.¹¹

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

Las exacciones o gravámenes que se percibían por las explotaciones de minas, molinos, hornos, fraguas, bosques, pastos, ríos navegables, por la caza y la pesca, formaban parte de los derechos y prerrogativas del rey y de los señores feudales, es decir generaba la obligación de pago, que a la vez constituyeron verdaderos monopolios señoriales, con estos ingresos patrimoniales.¹²

Las personas eran parte del dominio del señor o soberano. Igualmente, al dedicarse al comercio o a la industria y ejercer un oficio eran tareas que pertenecían al señor feudal, y para poder realizar esas actividades era

¹¹ Manuel Osorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. *Datascan. Electrónica*, (Guatemala: Editorial: Porrúa, 2008), 98.

¹² *Ibíd.* 26.

necesario obtener el permiso o licencia del señor feudal. Lo que requería el pago de una cantidad amparada en los requerimientos de la corona sobre sus súbditos, y que era conocida como las regalías.

Dentro de la jerarquía humana estaban los siervos de la gleba, adscritos a la tierra, quienes estaban obligados a prestar su trabajo de manera gratuita, para el mantenimiento de los caminos, y para reparar el castillo feudal, el cultivo de las tierras del señor, tributos de peaje y rentas de todo tipo. Estos colonos llevaban al castillo del señor sacos de grano, toneles de vino, tinajas de aceite, gallinas, cerdos, ovejas. Y si no lo hacían a su debido tiempo y voluntariamente, las huestes del señor se encargaban de requisarles sus productos a la fuerza.

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

1.3.4. Tributación en el Nuevo Mundo.

Desde que el Papa Alejandro VI, promulgó la bula, por medio de la cual concedía a los monarcas católicos de España, Fernando e Isabel, dominio pleno sobre las tierras e islas ubicadas de acuerdo a un meridiano, se iniciaron una serie de procesos de colonización y conquista en aquel entonces considerado como Nuevo Mundo.

El 5 de febrero de 1504, los monarcas hispanos pusieron en vigor la primera medida recaudatoria que alcanzaría al dominado Nuevo Mundo, medida que llamaron Real Cédula, en donde los reyes ordenaban que todos los vasallos, vecinos y moradores de Indias, pagasen el quinto, esto es, la quinta parte del mineral que encontrasen, explotasen o arrebatasen a los naturales, mismo que

debía entregarse a los oficiales de la Real Hacienda de la provincia que se tratase.

Entre estas imposiciones se encontraba la Alcabala, que era un impuesto de origen árabe que gravaba las compras y ventas de cualquier producto. Con el tiempo, también se aplicó a las herencias, donaciones y arriendos. Su valor varió durante la Colonia entre el 2% y el 6% del valor de las mercaderías.¹³

La Monarquía hispánica creó el Consejo de Indias en el año 1524 para que atendiera todos los asuntos relacionados con los territorios españoles en América, y éste duró hasta 1834. Dentro de las imposiciones del pago de impuestos que España estableció en América durante la época de la Colonia, mediante la institución de la Real Hacienda, destacaban el Almojarifazgo y las Derramas.

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

1.3.5. Historia de los Impuestos Internos en El Salvador.

Antes de introducirse en El Salvador, el sistema de impuestos sobre la renta, las fuentes de obtención de los ingresos fiscales, lo constituían los sistemas de tributación indirecta: a la importación, exportación y consumo, cuyo sistema duró hasta 1915; ya que ante el inicio de la primera guerra mundial, y el grave deterioro fiscal originado en la baja recaudación que el estado percibía en

¹³ *Ibíd.* 26.

concepto de importación, exportación y consumo, el país enfrentaba una difícil crisis económica y social.

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

Según el Doctor Álvaro Magaña, en su ensayo sostiene *“que la Reforma Tributaria de 1915, fue efectivamente una reforma entendida como tal, pues las siguientes leyes que se emitieron fueron y son nada más que modificaciones a la ley original de 1915; ya que al conceptualizar el término de reforma, nos dice que éste será”*.¹⁴

Entendida como la introducción de cambios importantes, que inciden en forma determinante en las estructuras económicas y sociales prevalecientes, proyectándose en el contexto del proceso del desarrollo como factor que contribuye eficazmente en el contexto tributario, esa reforma, conlleva una modificación significativa tendiente a mejorar la captación de recursos tributarios por el sector público, en forma que se llegue a contar con un verdadero sistema tributario.

1.4. Implementación en el Sistema Jurídico Salvadoreño.

1.4.1. Aparecimiento en la Legislación Tributaria.

El antecedente más remoto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentra en aquellos días, cuando los países Centroamericanos recién habían declarado su independencia de España, y dado que la nueva nación

¹⁴ Álvaro Magaña, *Ensayos de Derecho tributario, "La Reforma tributaria de 1915: Una visión retrospectiva"*. (San Salvador, Universidad de El Salvador, 1984) 30.

había nacido con deudas, la Asamblea Nacional, en 1823,¹⁵ votó por la implementación en todo el territorio de las Provincias Unidas, un impuesto a los ingresos o ganancias, y el cual estimaba que los trabajadores comunes pagaban cuatro reales; los artesanos, seis reales; los tejedores seis reales por telar; los abogados cinco pesos; los arrendadores un medio por ciento de los ingresos de la propiedad.¹⁶

Según estima Robert S. Smith, en su investigación al respecto, se duda que alguna vez este impuesto haya sido cobrado. Posteriormente, la Asamblea Nacional, decidió no crear nuevos impuestos para sostener al gobierno federal, pensó más bien, en establecer tres o cuatro fuentes de ingresos, que estuvieran bajo la Jurisdicción Federal. Sobre este punto, la Comisión de Finanzas, en Abril de 1824, aconsejó a la Asamblea Nacional: “... *debemos seguir la conducta de las naciones más experimentadas en la ciencia de las cuenta y no suprimir los impuestos existentes para sustituir otros, porque esto último no llenaría el vacío creado por la remoción del primero*”.¹⁷ Además las propuestas para la implementación de impuestos directos, fueron rechazadas porque se pensaba que "retardaba la formación de capital", por lo que dicha Comisión recomendó que las aduanas, el tabaco, los monopolios de pólvora, y el servicio postal, permanecieran bajo el control del naciente estado. Esta recomendación si fue adoptada por la Asamblea General y puesta en práctica por el Gobierno.¹⁸

¹⁵ Robert S. Smith, "Financiamiento de la Federación Centroamericana, en la revista de la Integración y el Desarrollo de Centroamérica", *Revista Judicial*, n.28 (Publicación del Banco Centroamericano de Integración Económica BCIE, (1981): 139 - 177.

¹⁶ Robert S. Smith, "Compilación de Leyes no insertadas en las colecciones oficiales", *Revista Judicial*, n. 2 //(San José, 1937): 141- 144, 167, 175, 251-256.

¹⁷ *ibíd.* 147-148

¹⁸ *Ibíd.* 148-72.

1.4.2. Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

1.4.3. Código Tributario.

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

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

Con el Decreto Legislativo No. 230 de fecha catorce de diciembre de dos mil, publicado en Diario Oficial No. 241, Tomo 349, del veintidós de ese mismo mes y año, para su vigencia a partir del uno de enero de dos mil uno, se genera cierto ordenamiento y codificación de las regulaciones enfocadas a la materia tributaria, es así como las instituciones de la Prescripción y Caducidad que eran reguladas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, son derogadas e incorporadas en este nuevo cuerpo normativo.

1.5. Creación del Ministerio de Hacienda.

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

febrero de 1833, y nombró como Secretario de Hacienda y Guerra a Juan José Córdova.¹⁹

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

Posteriormente se integran el Ministerio de Economía con el de Hacienda, pero el 13 de marzo de 1950 queda funcionando el Ministerio de Hacienda independientemente. En síntesis, desde 1829 el Ministerio de Hacienda está organizado, controlando las finanzas y equilibrando el gasto público, lo que ha traído como consecuencia el mejoramiento social y económico del país.

La Dirección General del Presupuesto fue creada en 1939 según Decreto Legislativo No. 45, publicado en el Diario Oficial No. 98 del 9 de mayo de 1939, con el propósito de que un ejecutivo (Director General) se dedicara de manera permanente a los estudios necesarios para lograr la preparación y ejecución de presupuestos realistas y equilibrados auxiliando así al presidente de la República y al Ministro de Hacienda en la delicada labor del manejo de la Hacienda Pública, a partir de esa fecha inicia sus funciones, enmarcando su actuación en los preceptos legales contenidos en la Ley Orgánica de Presupuestos decretada el 14 de mayo de 1938 y que fuera derogada por la que tomó vigencia el 29 de diciembre de 1945, que a su vez fue sustituida por la vigente desde el 1º. De enero de 1955.²⁰

¹⁹ Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv.

²⁰ *Ibíd.*

Hasta el año de 1952 fue elaborado el presupuesto bajo el sistema tradicional en el que los egresos se proyectaban por renglones específicos de gastos. En el año de 1964 se introduce al país el Sistema de Presupuesto por Programas, como instrumento estratégico mediante el cual se pudieron concretar los objetivos estatales en materia de política económica y fiscal.

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

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

CAPITULO II

GENERALIDADES DE LA ACTIVIDAD FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En este capítulo, se da inicio con las diferentes definiciones de las instituciones en estudio, como sabemos, es importante tener en cuenta y sobre todo saber el significado de cada una de ellas, de igual manera se menciona de como el Sistema Impositivo salvadoreño ha estado sujeto a procesos de reforma con el fin de facilitar la recaudación de los ingresos.

Durante los últimos años, el Sistema Impositivo Salvadoreño ha estado sujeto a un proceso de reforma a fin de simplificar la recaudación y de optimizar la eficiencia. Los ingresos por impuestos percibidos por el Estado en concepto de impuestos Internos han sido reducidos a dos grandes fuentes: Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Servicios. No obstante, existen otros tipos de impuestos internos, como lo son el Impuesto a la Transferencia de Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas o Endulzadas y el Impuesto sobre la Bebidas Alcohólicas Nacionales o Extranjeras.

La legislación tributaria salvadoreña también comprende los impuestos externos (que son los impuestos de importación) como fuente de ingreso del Estado. En El Salvador existen dos niveles de imposición, la estatal y la local. Así mismo El sistema tributario salvadoreño se basa en impuestos directos e indirectos, aunque el mayor aporte se produce por el lado de los impuestos indirectos, sobre todo el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

La realidad es que se pagan muy pocos impuestos y los contribuyentes con elevados ingresos y fortunas son los que, en términos relativos, menos pagan ya que en lo relativo a renta no existen tasas diferenciadas.

2.1. Definición de Hacienda Pública.

Según el tratadista José Ferreiro Lapatza, en su obra, Curso de Derecho financiero Español, expresa *“que en el sentido subjetivo hace referencia al estado y demás entes públicos en cuanto al desarrollo de la actividad financiera, y que tiene normalmente encontradas en la realización de ingresos y gastos públicos”*.²¹ Asimismo se puede delimitarlo a tres aspectos fundamentales, de la hacienda pública los cuales son: los aspectos subjetivo, objetivo y funcional.²²

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

Aspecto objetivo: la Hacienda Pública es entendida como la manifestación estática del fenómeno financiero, puede llevarnos únicamente a dos tipos de conceptos: a) Hacienda como conjunto organizado de recursos, es decir bienes y derecho; y b) Hacienda como un patrimonio público es decir como derecho y obligaciones, este segundo concepto es el que constituye la Hacienda Pública en su aspecto objetivo.²³

El aspecto funcional: se identifica en este sentido con la actividad financiera, dirigida a la obtención de ingresos y la satisfacción de gastos. De manera que

²¹José Ferreiro Lapatza, *curso de derecho financiero español*, (España: Editorial Marcial Pons, 2006), 8.

²² *Ibíd.* 9.

²³ *Ibíd.*

funcionalmente Hacienda Pública y actividad financiera son expresiones equivalentes.²⁴

La Hacienda Pública, como organismo y como concepto en el derecho positivo español, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda, dentro de la organización administrativa del reino español. De ahí pasa a la América Latina, y a México, donde la dependencia del Gobierno Federal encargada de realizar la actividad financiera estatal se ha conocido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda, agregándosele posteriormente la innecesaria expresión u y de Crédito Público. El Fisco es la concreción jurídico-económica del Estado.

Por fiscal debe entenderse, lo perteneciente al Fisco, y Fisco significa, entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tenga la facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestión, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaría el género y de autoridad fiscal la especie.²⁵

2.1.1. Teoría Clásica o Fundacional.

Esta teoría se basa principalmente en que el derecho tributario tiene su origen en el Principio de Legalidad, es decir en la existencia de un instrumento normativo en el cual deben tipificarse los supuestos de las pretensiones

²⁴ Ferreiro Lapatza, 8.

²⁵ Ibíd.

tributarias del Estado o la Administración Tributaria, como de las obligaciones seguidas de los ciudadanos.

2.1.2. Teoría de la Función Pública.

La Teoría de la Función Pública parte de la definición de derecho tributario, en el que expresa que la Función Pública no es más que una función tributaria de entes públicos, es decir, que se encuentra orientada a la necesidad de recaudar de fondos por parte del Estado para la consecución de sus fines y por consiguiente deviene la necesidad de una exacción u obligación coactiva de pago, hacia los ciudadanos. Por lo tanto, se debe entender que existen poderes jurídicos destinados a cumplir la función tributaria que se sintetiza en la potestad tributaria al que le corresponden deberes jurídicos dirigidos a recaudar tributos que sirven a cumplir el fin público del Estado.²⁶

2.1.3. Teoría de la Potestad de la Imposición.

Esta teoría es desarrollada por juristas italianos en los que destacan: Alessi y Michelli. Michelli utiliza como clave de sistematización del derecho tributario la llamada potestad de imposición, llamando así a la potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público pretende concretar la prestación tributaria.

Se pueden mencionar que la relación que existe entre las teorías se determina de manera muy importante es destacar que la potestad de imposición puede manifestarse mediante una pluralidad y una multiplicidad de actos que corresponden a diferentes momentos de inter de concreción del ente impositor a la percepción del tributo.

²⁶ Héctor Villegas, *Manual de Derecho Financiero*. 7ª ed. (Argentina: Editorial de Palma, 2001), 45.

Aquí no se habla de una relación tributaria y tampoco de una obligación tributaria cuando se aborda el concepto de inter. Siguiendo este orden de ideas, sobre las teorías de la naturaleza del derecho tributario retomaremos ciertos puntos de la teoría de la potestad de la imposición, ya que cuando se afirma que el derecho tributario deviene de una potestad administrativa, nos estamos refiriendo concretamente a la potestad otorgada por ley a la administración tributaria, donde se le otorgan facultades provenientes de normas secundarias, que se retomaran más adelante, en las cuales se desarrollan actos y procedimientos que ayuden a la percepción de los tributos, esto se da a través de las facultades de fiscalización.²⁷

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

Respecto a la figura de la Prescripción: es el acto del sujeto activo que tiene importancia por cuanto puede convertirse en una forma de prolongar indefinidamente la prescripción afectando los principios de la certeza y la seguridad jurídica esta es tratada generalmente como una institución que surge del Derecho Civil y que consiste en el modo de liberarse de una obligación por no haberse pedido su cumplimiento durante el tiempo fijado por

²⁷ *Ibíd.* 47

la ley, o bien la estimación de la deuda por no haber usado de su derecho el acreedor contra el deudor dentro del tiempo señalado por la ley.

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

En cuanto a la Caducidad: es una auténtica sanción ante el ejercicio extemporáneo de determinadas facultades y poderes. Ello implica que en el principio de legalidad y el valor de seguridad jurídica es un estado de derecho tengan por contenido no solo la exigencia de la autoridad para actuar pueda estar debidamente habilitada para ello, es decir el poder de las potestades correspondientes, dentro del plazo que en cada caso establece el ordenamiento jurídico.

Es el vencimiento del plazo o término que el Código otorga a la Administración Tributaria para ejercer su poder fiscalizador y sancionatoria; la cual requiere para su materialización del simple transcurso del tiempo, no siendo necesaria la alegación ni declaración de la autoridad administrativa.

Según la opinión de la Sala de lo Contencioso Administrativo, la caducidad *“es la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto y vigor, por falta de uso, por terminación del plazo u otro motivo”*. Así el trámite o instancia finaliza o cesa sus efectos de pleno derecho, cuando concurren las circunstancias que previó el legislador, como el caso de autos, al establecerse

*que la caducidad produciría sus efectos de pleno derecho, ante el transcurso del tiempo”.*²⁸

2.1.4. La Función de Fiscalización.

Es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza por medio de un cuerpo de auditores con el propósito de efectuar una auditoría integral, para comprobar si los contribuyentes han cumplido con las obligaciones formales y sustantivas

Función de Fiscalización Tributaria por la Administración Tributaria es material y humanamente imposible que se haga sobre todos los contribuyentes. Por esta razón la Administración Tributaria debe ejercer su función fiscalizadora en forma selectiva, es decir tomar un grupo de contribuyentes del universo existente, para verificar su grado de cumplimiento. Para ello puede adoptarse criterios como: La importancia fiscal de los contribuyentes (grandes, medianos o pequeños), la actividad económica desarrollada, ubicación geográfica, etc. La función de fiscalización debe ser permanente, con la finalidad de difundir y crear un real riesgo para los contribuyentes; así mismo, debe ser sistemática, para que, con el diseño y ejecución de un adecuado plan de fiscalización selectiva, lenta pero progresivamente, se logre fiscalizar a un mayor número de contribuyentes.

La función de fiscalización tiene su principal objetivo en comprobar el incumplimiento de los contribuyentes para poder forzarlos a cumplir con las obligaciones tributarias. Comprende todo el conjunto de tareas que tienen por objeto compeler al contribuyente al cumplimiento de su obligación y, por

²⁸ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia Definitiva, Referencia 77-D-2002*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2003).

consiguiente, a diferencia de la función de recaudación, la de fiscalización es una función esencialmente activa.²⁹

A la administración tributaria le son desconocidos los contribuyentes y, por consiguiente, su primera tarea de la fiscalización es tomar las medidas necesarias para identificar los contribuyentes que le son desconocidos. Los contribuyentes identificados por la Administración están en un registro adecuadamente estructurado, de forma que la tarea concreta de fiscalización será la incorporación de aquellos sujetos que realizan el Hecho Generador del impuesto, no identificados aún por la Administración Tributaria en el registro de contribuyentes que ésta lleva. Precisamente una de las funciones básicas de la Administración Tributaria es llevar un registro y control de los Sujetos Pasivos del impuesto.³⁰ En tal sentido lo establece el artículo 24 del C.T.

2.1.5. La Función de Recaudación.

Esta función de recaudación no solo comprende el hecho de percibir en caja, sino, además, el conjunto de operaciones que inician con la preparación de un formulario adecuado para presentar la declaración, la recepción de la misma y la percepción del pago.

Los factores determinantes de los ingresos tributarios, es decir, el conjunto de variables en función de las cuales se conforman los datos de la recaudación tributaria y que, por lo tanto, constituyen el componente esencial de cualquier labor relacionada con ellos. Entre estos factores determinantes, se toman en cuenta determinantes de primer grado como la legislación tributaria, el valor de la materia gravada, las normas de liquidación e ingreso de los tributos, el incumplimiento en el pago de las obligaciones fiscales y los factores diversos.

²⁹ Guillermo Cabanelas de Torres, 2003.

³⁰ Cañenguez Montano L. *Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador*, (El Salvador: Editorial e Imprenta de la Universidad de El Salvador, 2002), 37.

Y factores de segundo grado como: los objetivos de la política económica y fiscal.³¹

El ciclo económico, el contexto internacional y las expectativas acerca de su evolución. Sin embargo, para efectos de nuestra investigación el tratamiento de los determinantes será diferente y se estudiarán los que se consideran principales. Que es el proceso en el cual se obtienen los datos de recaudación, a través de la acción de sus factores determinantes. Los factores determinantes de los ingresos tributarios según este planteamiento dependen de los determinantes directos o de primer grado y los determinantes indirectos o de segundo grado, los cuales se explican a continuación: Determinantes directos, legislación tributaria.

La estructura de los impuestos es fijada por leyes, que especifican el objeto del gravamen, su base imponible, las alícuotas, el momento de perfeccionamiento del hecho imponible, las deducciones admitidas y las exenciones, tanto de carácter objetivo como subjetivo. En este factor también se toma en consideración la estimación de los gastos tributarios, ya que se estudia la cuestión de los tratamientos impositivos especiales (exenciones, deducciones, etc.)

Valor de la materia gravada: En este determinante se toma lo que es la magnitud, medida en valores monetarios, de los conceptos económicos gravados por la legislación tributaria. Por lo tanto, abarca la totalidad de la materia gravada definida por la legislación, es decir que cuando se hace referencia a él se está considerando la materia gravada potencial.³²

³¹ José L. Ayala García, "Introducción al Derecho Tributario Salvadoreño" (tesis de grado, Universidad de El Salvador, 2008), 144.

³² Saúl Cañenguez Montano, 37.

Normas de liquidación e ingreso de los tributos: Son las normas contenidas tanto en las leyes de procedimiento tributario, que se aplican a la generalidad de los impuestos, como en disposiciones reglamentarias dictadas por las administraciones tributarias, que establecen en forma pormenorizada las prácticas que deben seguirse para el ingreso de los gravámenes. Estas normas fijan los conceptos que deben abonarse en cada tributo, es decir, declaraciones juradas, anticipos, retenciones, percepciones y pagos a cuenta, así como los métodos para determinar el monto de cada pago base de cálculo y alícuotas y las fechas en que deben ingresarse.

En este también se especifican los créditos que pueden computarse contra cada una de las obligaciones tributarias, tales como saldos a favor de los contribuyentes, beneficios derivados de regímenes de promoción económica, pagos efectuados en otros impuestos, etc. Además, precisan los medios de pago con los que pueden cancelarse las obligaciones tributarias. Estos medios pueden agruparse en bancarios y no bancarios. La importancia de esta distinción radica en que sólo algunos medios de pago forman parte de los datos de recaudación.³³

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

No se debe confundir la función de recaudación, con el hecho que las unidades de recaudación dentro de la Administración que realicen funciones de

³³ *Ibíd.*

fiscalización, como podría serlo la determinación de contribuyente moroso o cualquier otra similar, funciones que puede ser aconsejables que las realicen, sin que por ello se altere la naturaleza de tales funciones, seguirán siendo tareas propias de la función de fiscalización, aunque se realicen a través de unidades propias de la función de recaudación.

2.2. Facultad Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria tendrá atribuciones de fiscalización, inspección, investigación y control, dichas atribuciones caducan de acuerdo a las circunstancias o particularidades en que se encuentre el contribuyente para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, cada una de estas facultades se definen de la siguiente manera.

El concepto de Fiscalización deriva de la expresión fisco que tiene antecedente en la raíz latina fiscos, dicho significado, según el diccionario es: “caja de caudales”; “erario”; “cesta de junco”; “dinero”. Fiscalización es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho.³⁴

El Código Tributario en el Artículo 174 último inciso establece que: El proceso de fiscalización inicia, con la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, la cual se denomina: Auto de Designación de auditor y finaliza con la emisión del correspondiente informe de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso. En el auto de designación de auditor se identifica al sujeto pasivo (contribuyente), al que se le va efectuar la fiscalización, en el que se indican los períodos (meses) o ejercicios (años),

³⁴ Ayala García, “Introducción al Derecho Tributario Salvadoreño”, 50.

impuesto, y obligaciones (formales y sustantivas) que serán objeto de investigación, así como también el nombre del auditor o auditores que realizarán el estudio.

Es importante mencionar que además del “Auto de Designación” la Administración Tributaria puede utilizar como medio de entrada a los negocios de los contribuyentes, otro tipo de documento para dar inicio a una revisión fiscal, y cada uno de ellos conlleva una finalidad diferente, entre ellos se tienen.³⁵ a) Credencial: Utilizada para realizar estudios de verificación; b) Auto de Gestión: Utilizado para verificar obligaciones formales y operatividad del contribuyente en la marcha de su negocio, es decir, en períodos actuales y futuros; c) Auto de Comisión: Verificación puntual sobre el cumplimiento a la obligación formal de emitir y entregar facturas o documentos equivalente autorizados, en operaciones con consumidores finales.³⁶

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

2.3. Definición de Tributos.

El Jurista López Fonseca, expresa que *“son las obligaciones o cargas que los contribuyentes están obligados a pagar al estado, en virtud de que tiene la potestad soberana de exigirlos con la justificación de que estos le son útiles*

³⁵ R. López Fonseca, “Actuación De La Administración Tributaria y del Administrado en el Proceso de Fiscalización”, VII Jornadas Conferencias Venezolanas de Derecho Tributario, (Caracas, 2004), 5.

³⁶ Sergio Francisco de la O Garza, *Derecho financiero mexicano*, (México: Editorial Porrúa, 1994), 67.

*para el cumplimiento de sus fines ya que tiene como objetivo destinarlos a la realización de obras que retribuyen a los habitantes del territorio, sus aportaciones particulares en forma global, pues el conjunto de tributos reunidos durante un determinado ejercicio tributario, son utilizados para beneficio de la generalidad en obras de infraestructura o de beneficencia”.*³⁷

Así también Rodríguez Bereijo expresa que “Los Tributos son ingresos públicos de que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir”. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines”.³⁸

El tributo, “no es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios.³⁹ Este mecanismo consiste en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la ley. El tributo, pues, es una obligación cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente público acreedor el ingreso tributario. Los Tributos son las prestaciones en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.⁴⁰

³⁷ Código Tributario de El Salvador, Art. 12. “los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

³⁸ A. Rodríguez Bereijo, *Introducción al Estudio del Derecho Financiero, Estudios de Hacienda Pública*, (Madrid: Editorial Salamanca, 1976), 69.

³⁹ F. Ainz de Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª ed. (Madrid: Universidad Complutense facultad de Derecho, 1991), 126.

⁴⁰ *Ibíd.* 127-128.

Un primer acercamiento a la definición legal de Tributos se puede encontrar en el art. 11 del Código Tributario Salvadoreño: *“tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”*.⁴¹ García Vizcaíno define el tributo *“como toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley. Nota característica del tributo es su obligatoriedad, fundamentada en la coactividad del Estado (entendido en sentido lato de Nación, provincias, municipalidades)”*.⁴²

2.3.1. Naturaleza.

Las teorías privatistas consideraban que los tributos eran derechos o cargas reales, o se asemejaban a la *obligatio ob rem* de los romanos, específicamente al referirse a los gravámenes inmobiliarios. La doctrina contractual (basada en la posición rousseauiana) los asimilaba a los precios derivados del cumplimiento de un contrato entre el Estado y los particulares o a las primas de seguro que los particulares pagaban al Estado por la seguridad de sus personas y bienes. Las doctrinas publicistas aparecen, en Alemania, vinculadas con la teoría orgánica del Estado, y en Italia, con las obras de Ranelletti, Cammeo y Romano, explicando al tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio.⁴³

2.3.2. Clasificación.

Estos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales, los cuales se desarrollan a continuación. Esta clasificación tripartita es la más difundida

⁴¹ Código Tributario de El Salvador.

⁴² Catalina García Viscaíno, *Derecho Tributario Parte general*, (México: Editorial Porrúa, 1996), 41.

⁴³ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, (Argentina: Editorial de Palma, 1986), 15.

en la doctrina y la que acepta el ordenamiento jurídico salvadoreño. Clasificación que es además recogida en el Art. 223 ordinal 4 Cn., conforme al cual: forman la Hacienda Pública: *“los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan”*.⁴⁴

De igual forma el inciso 2 del Art. 3 de la Ley General tributaria Municipal establece que son tributos municipales, los Impuestos, las Tasas y las contribuciones Especiales Municipales. Por tal motivo para evitar estas imprecisiones, trataremos cada tributo por separado, destacando sus características específicas, no sin antes mencionar que, en el hecho imponible, hechos tipificados por la ley, cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir, es donde radica la diferencia entre las distintas clases de tributos. Dicha clasificación es la siguiente.

2.4. Impuestos.

El impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente;⁴⁵ el cual se puede definir como el tributo exigido por el estado a quienes se hallan en las situaciones considerados por la ley como hechos imponibles viendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativos al obligado.⁴⁶

El impuesto es una clase de tributo (obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario) regido por Derecho público. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la Administración (acreedor tributario). Surge exclusivamente por la potestad tributaria del Estado, principalmente con el objeto de financiar sus gastos. Su

⁴⁴ Constitución de la República de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador), Artículo 223.

⁴⁵ Carlos M. Giuliani Fonrouge, Derecho financiero, 16.

⁴⁶ V. Vizcaino Calderón, *“Ingresos de Derecho Público o de Derecho Privado, Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado”*. (PGP, 1981), 94.

principio rector, denominado "Capacidad Contributiva", sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad.

En relación con los impuestos, existen innumerables clasificaciones; algunas de ellas son las siguientes:⁴⁷

a) Impuestos subjetivos y objetivos: los primeros son aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo de la obligación tributaria son tenidas en cuenta en el momento de cuantificar el importe del tributo; los segundos son aquellos en los que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria.

b) Impuestos periódicos e instantáneos: en los periódicos el 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 resultante asocia una deuda tributaria distinta; por su parte, en los instantáneos, el presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo;

c) Impuestos directos e indirectos: los primeros son aquellos cuyo método impositivo es directo, es decir que la norma jurídica tributaria establece la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor; por el contrario, se está en presencia de métodos impositivos indirectos, cuando la norma tributaria

⁴⁷ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Amparo Referencia: 100-2001*(El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2001).

concede al sujeto pasivo de un impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquélla.

2.4.1. Naturaleza.

El impuesto no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción a la potestad tributaria del estado. Es además una institución de derecho público. El impuesto es una obligación unilateral coactivamente por el estado en virtud de su poder de imperio.⁴⁸

Se podría agregar que el impuesto es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado, en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes.⁵⁹⁸ Tal sistema importa la existencia de un órgano de dirección en cargado de satisfacer las necesidades públicas.⁴⁹

2.4.2. Clasificación.

El impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente; elemento propio y de carácter positivo del impuesto es la ausencia de vinculación entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto.

Esto significa que la nota distintiva del impuesto se identifica en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa. Así pues, se dice que el impuesto es un tributo no vinculado, ya que no existe

⁴⁸ Juan Martín Queralt, y C. Lozano Serrano, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, (España: Editorial Tecno, 1990), 93.

⁴⁹ M. Cortés Domínguez, *Ordenamiento tributario español*, (Madrid: Editorial Civitas, 1985), 87.

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

2.4.2.1. Ordinarios y extraordinarios.

Esta distinción se refiere a la periodicidad o perdurabilidad de los impuestos dentro del sistema tributario. Aquellos en los que el presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo o es de realización progresiva. En estos casos es necesario fraccionar la duración del hecho imponible en diferentes periodos, llamados Periodos Impositivos a cada uno de los cuales corresponde el nacimiento de la obligación de tributar. La obligación tributaria nace, por ejemplo, cuando el hecho imponible se prolonga durante un año; cada año nace, entonces una obligación distinta, porque cada año es un periodo impositivo. De esta manera el hecho imponible adquiere una duración determinada.

En cambio, los impuestos que surgen en períodos de crisis, de alteraciones profundas en la economía, para lograr ajustes en los gastos públicos son extraordinarios. Antiguamente, esta clasificación en impuestos ordinarios y extraordinarios era efectuada según que su "recaudación cubriera

necesidades habituales de la colectividad o emergencias sociales (guerras, catástrofes, etc.).⁵⁰

2.4.2.2. Personales o Subjetivos y Reales u objetivos.

De esta doctrina propone Sainz de Bujanda la distinción entre impuestos Reales y Personales. Impuestos Reales: Es aquél que grava una manifestación de riqueza que, puede ser pensada prescindiendo de su relación con una determinada persona.⁵¹ Por ejemplo, la renta que produce un edificio puede ser gravada sin tomar en cuenta el sujeto que habrá de pagar el impuesto. Impuestos Personales: Por el contrario, grava una manifestación de riqueza que no puede ser pensada sino en relación a una determinada persona.⁵² El elemento objetivo del hecho imponible en el impuesto personal no puede existir ni configurarse al margen del sujeto de la relación obligatoria. A modo de ejemplo, podemos mencionar el impuesto sobre la renta, que grava la renta global, la que ha de imputarse siempre a un sujeto determinado, el gravamen de las sucesiones y el impuesto de donaciones. En el impuesto personal la persona entra, pues, a formar parte de la propia existencia del hecho imponible.⁵³

2.4.2.3. Fijos o Proporcionales, Progresivos, Regresivos y Directos e Indirectos.

Impuestos Subjetivos: Son aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo son tomadas en cuenta en el momento de cuantificar la deuda tributaria⁵⁴. Ejemplos; el impuesto sobre la renta, el gravamen de las

⁵⁰ David Ricardo García, *Principios de Economía Política e imposición fiscal*, (Barcelona, Biblioteca de cultura económica, 1932), 61.

⁵¹ Cabanellas de la Torre, *Diccionario de Derecho Usual*, Argentina: Edición Heliasta S.R.L, 1972), 118.

⁵² *Ibíd.* 61.

⁵³ *Ibíd.* 139.

⁵⁴ *Ibíd.* 64.

sucesiones; el impuesto de donaciones.

Impuestos Objetivos. Son aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar la deuda, ejemplo el IVA.

Esta clasificación entre impuestos subjetivos y objetivos atiende a los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. Por lo que no coincide con la anterior que distingue entre impuestos reales y personales, atendiendo a la específica configuración del hecho imponible.

2.4.2.3.1. Impuestos Fijos o Proporcionales.

Son impuestos fijos aquellos en los cuales se establece una suma invariable por cada hecho imponible, cualquiera que sea el monto de la riqueza involucrada. También se menciona que los impuestos graduales, son aquellos que varían en relación con la graduación de la base imponible. Como, por ejemplo, al clasificarse a las empresas en diferentes clases según ciertos parámetros (número de obreros y empleados, capital invertido, volumen de ventas, etc.), con un impuesto fijo por cada categoría. Obviamente, constituye un progreso respecto del impuesto fijo, pero adolece aún del defecto de profundas desigualdades por el carácter discontinuo de la graduación y, por lo tanto, por el tratamiento igual de contribuyentes en condiciones muy desiguales y desigual en condiciones no tan desiguales.

2.4.2.3.2. Progresivos y regresivos.

Una cualidad importante de los sistemas de impuestos es como varían a medida que aumenta la base imponible a la que se aplica el impuesto.

Normalmente esta base imponible es algún valor relacionado con el ingreso total, renta o ganancia de un cierto individuo o agente económico.⁵⁵

Los impuestos regresivos atiende a las manifestaciones de tipo económicas Impuestos como por ejemplo: La tarifa que la persona paga no guarda relación con la riqueza que se posee; eso significa que afectan a los que tienen menos (suelen ser impuestos indirectos). Impuestos Progresivos: Se tiene en cuenta la capacidad económica del sujeto (suelen ser los directos, pero no siempre). Los que tienen menos riqueza pagan menos que los que tienen mayor capacidad contributiva.⁵⁶

Los impuestos progresivos reducen el agobio sobre personas de ingresos menores, ya que ellos pagan un menor porcentaje sobre sus ganancias. Esto puede ser visto como algo bueno en sí mismo o puede ser hecho por razones pragmáticas, ya que requiere menores registros y complejidad para personas con menores negocios.

Los impuestos regresivos son utilizados por los estados en actividades en las que es de interés nacional el que se trabaje con grandes volúmenes de capital, un ejemplo clásico lo constituyen las exportaciones de productos elaborados con materias primas del país, como las maderas exóticas, la minería, o en algunos casos (cuando los volúmenes y el desarrollo de la industria en el país lo permite) los combustibles.⁵⁷

2.4.2.3.3. Directos e Indirectos.

Impuestos Directos: Se aplican de forma directa, afectando principalmente a los ingresos o propiedades. Gravan manifestaciones inmediatas de capacidad

⁵⁵ E. García de Enterría, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I 2ª ed. (Madrid: Editorial Civitas, 1986), 90.

⁵⁶ *Ibíd.* 89

⁵⁷ H. García Belsunce, *Temas de Derecho Tributario*, (Argentina: Editorial: Abeledo Perrot, 1982), 45.

contributiva. Se establecen sin que el Estado pretenda que el impuesto se traslade a una persona distinta del obligado.⁵⁸ Estos impuestos gravan a la persona obligada en la norma, se trata de que el impuesto recaiga sobre el obligado por la ley, que la riqueza de este se vea afectada. Gravan una situación estática entendida como aquella riqueza que una persona posee en un tiempo determinado.

2.5. Tasas.

Por su parte, la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada con el contribuyente. De este concepto, se puede extraer las siguientes características de la tasa.

Es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio.

Debe ser creada por ley.

Su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago.

El producto de la recaudación es exclusivamente destinado al servicio o actividad respectiva.

Debe tratarse de un servicio o actividad divisible a fin de posibilitar su particularización.

La actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal, es decir que se trata de actividades que el Estado no puede dejar de prestar porque nadie más que él está facultado para desarrollarlas, administración de justicia, poder de policía, actos administrativos en sentido estricto. También se puede definir a la tasa como el tributo que como obligación tiene al hecho

⁵⁸ M. Guevara Ayala, "Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña", (Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, 1977), 90.

generador como la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.⁵⁹

Algunos autores dicen que es una prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de una ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado.⁶⁰ Es decir, es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago.⁶¹

La mayoría de autores coinciden en que la tasa es el tributo que más discrepancias ha causado y el que mayores dificultades presenta para su caracterización. Ello se debe a que quienes han tratado el tema han confundido elementos económicos, jurídicos y políticos. En relación con lo anterior, cabe resaltar que esta última característica de la tasa, es la que determina su esencia; es decir que las demás características pueden resultar comunes con otra clase de ingresos, pero la nota distintiva en el caso de las tasas es precisamente el hecho que debe haber una contraprestación realizada por el Estado o el Municipio que se particulariza en el contribuyente, y que dicha contraprestación no puede ser efectuada por un ente privado.

El hecho generador de la tasa está caracterizado por la prestación efectiva o potencial de un servicio público, individualizado en la persona del contribuyente y que es inherente al Estado. Se prescinde deliberadamente de las circunstancias relativas a la ventaja que el servicio puede proporcionar al

⁵⁹ Ramón Fernández, Tomás n, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2ª Edición, (Madrid: Editorial Civitas, 1986), 170.

⁶⁰ C. Giuliani Fouruge, *Procedimiento Tributario*, (Argentina: Editorial: Abeledo Perrot, 1979), 115.

⁶¹ C. Vizcaíno García, *Derecho Tributario*, 99.

contribuyente y de la demanda voluntaria por parte de éste, elementos que pueden faltar sin alterar el concepto de la tasa.⁶²

La Ley General Tributaria Municipal por su parte establece en el Art. 5 que: *“Son Tasas Municipales, los Tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios”*.⁶³

Podemos pues decir que tasa es aquel tributo, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación de un servicio o la realización de una actividad por parte del Estado, que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.

Actualmente, como recursos estatales, las tasas tienen una importancia cuantitativa reducida, y son más significativas para las provincias y municipalidades, en especial cuando estas entidades no pueden recaudar impuestos. Por regla general, las leyes que disponen exenciones excluyen de éstas a las tasas o tasas retributivas de servicios.⁶⁴

2.5.1. Características.

Por consiguiente ciertas características esenciales de la tasa como lo son: El carácter tributario de la tasa, lo cual significa, según la caracterización general una prestación que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.⁶⁵

La noción de tasa conceptúa que su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago.

⁶² *Ibíd.* 180

⁶³ Ley General Tributaria Municipal de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991).

⁶⁴ *Ibíd.* 250

⁶⁵, Enrique Argumedo, “Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño”, (Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, 1974), 65.

Se afirma que dentro de los elementos caracterizantes de la tasa se halla la circunstancia de que el producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo.

El hecho imponible está constituido por la prestación individualizada de un servicio o la realización de una actividad obligatoria por parte del Estado, que ésta vinculada con el obligado al pago. Es pues, la actuación estatal vinculante que no puede prestarse por el sector privado- el elemento más importante que caracteriza a la tasa.⁶⁶

El servicio de las tasas tiene que ser divisibles corresponde el examinar la actividad estatal vinculante en donde debe ser inherente a la soberanía estatal. En cuanto al sujeto activo de la tasa éste debe ser un ente público ya que, como hemos señalado, el presupuesto objetivo consiste, precisamente, en la actuación de un ente público.⁶⁷ El sujeto pasivo es la persona beneficiada o afectada por la actuación de dicho ente, que en muchos casos el mismo solicita.

En el sistema tributario salvadoreño, se encuentran servicios que generan el pago de tasas, sin que el producto de éstas se encuentre afectado al financiamiento de los mismos. En relación con lo anterior, cabe resaltar que esta última característica de la tasa, es la que determina su esencia; es decir que las demás características pueden resultar comunes con otra clase de ingresos, pero la nota distintiva en el caso de las tasas es precisamente el hecho que debe haber una contraprestación realizada por el Estado o el Municipio que se particulariza en el contribuyente, y que dicha contraprestación no puede ser efectuada por un ente privado.

⁶⁶ Manuel Aragón, *Constitución y Democracia*, (España: Editorial Tecno, 1989), 86.

⁶⁷ Royo Fernández, Pérez, *Derecho financiero y tributario*, Parte General, 9ª ed. (España: Editorial Civitas, 1999), 50.

2.5.2. Diferencias entre Impuestos y Tasas.

El impuesto es el producto que destina a la financiación de los servicios generales o necesidades públicas genéricas, sin que se haga alusión a posibles beneficiarios indirectos o directos concretos. Y de la tasa, en que la actividad administrativa productora del beneficio o del aumento del valor no se dirige inmediatamente al beneficiario, sino a la colectividad, aunque repercuta en su favor.⁶⁸

Las tasas se distinguen de los impuestos, en cuanto aquéllas responden a un servicio público divisible, en tanto que los impuestos financian servicios públicos indivisibles, ya que, respecto de estos últimos, pese a que son útiles para toda la comunidad, no hay posibilidad fáctica de particularizarlos o individualizarlos en personas determinadas.⁶⁹

En las tasas, la actuación estatal debe estar directa e inmediatamente referida al obligado; en cambio, en las contribuciones especiales dicha actuación se halla indirecta y mediatamente referida al obligado al pago, pues entre tal actuación y la obligación de pago media una circunstancia o hecho intermediario, que es, por ejemplo, la valorización de un inmueble en la contribución de mejoras se requiere, en este caso actuación estatal. Asimismo, en las contribuciones de mejoras es necesario el beneficio, que puede no existir en las tasas.

2.6. Contribuciones Especiales.

Las contribuciones especiales o contribuciones de mejora son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la

⁶⁸ *Ibíd.* 72.

⁶⁹ J. Gonzales García, *Derecho Tributario II*, 3ª ed. (Argentina: Editorial Civitas, 1994), 61.

realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.⁷⁰ Existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir.

Otros autores establecen que es el Tributo destinado a financiar el costo de alguna actividad estatal, sea un servicio de previsión social con la contraprestación de obtener un beneficio, generalmente de obras públicas (de mejoras o de seguridad social).⁷¹

2.6.1. Clasificación.

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

2.6.1.1. Contribuciones de Mejora.

Es la contribución especial cuyo beneficio para los contribuyentes deriva de obras públicas (plazas y jardines públicos; pavimentación, ensanchamiento y prolongación de calles, rutas o caminos rurales; etc.). En virtud de las obras públicas que el Estado (en sentido lato) realiza, es equitativo que los sujetos que resultan beneficiados por éstas deban tributar por los beneficios recibidos (v.gr., por el aumento del valor venal o plusvalía de los inmuebles cercanos a tales obras).

La contribución por mejoras es una contribución compulsiva, proporcional al beneficio específico derivado, destinada a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común. Esta figura se aplica en la

⁷⁰ M. Cortés Domínguez, *Ordenamiento tributario español*, (España: Editorial Civitas, 1984), 90.

⁷¹ *Ibíd.* 97.

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

Sin embargo, en la práctica se han presentado serios problemas cuando se está frente a una obra costosa, cuyos beneficios no se circunscriben a un área geográfica determinada, sino a toda la ciudad. Este problema ocurrió por primera vez en el Distrito Federal con motivo del Viaducto Miguel Alemán, pues no obstante ser una obra que quedaba comprendida dentro del impuesto de planificación, dado que benefició enormemente a los predios colindantes, se observó que si se pretendía derramar su elevado costo entre los propietarios de los predios que estaban dentro del área geográfica imponible, sobre todo los que están frente a esa obra, sería tanto como obligarlos a comprar nuevamente sus inmuebles.⁷²

Por otra parte, se consideró que esa vía pública no solamente beneficiaba a los propietarios cuyos predios estaban dentro del área geográfica, sino a todos los habitantes del Distrito Federal y por ello el Departamento se abstuvo de exigir esta prestación por estimar, como se señaló, que es una obra que

⁷² *Ibíd.*

beneficia a toda la colectividad, a todo el Distrito Federal, y que por su elevado costo sería injusto pretender recuperarlo exclusivamente de los propietarios de los predios que están dentro del área geográfica gravable. Este criterio ha privado también en la construcción del Anillo Periférico y Ejes viales. En la contribución por mejoras encontramos como sujetos de la misma, según Giannini, en primer lugar, a los que encontrándose en determinada situación, experimentan una particular ventaja económica, como consecuencia de una actividad administrativa de interés general.

2.6.1.2. Contribuciones Parafiscales.

Son las contribuciones especiales recaudadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. Tienen por destino la seguridad social, bolsas de comercio, colegios profesionales, etc. La expresión "parafiscalidad" se originó en un documento oficial francés de 1946 (Inventario de la situación financiera, redactado bajo la dirección del ministro R. Schuman), consagrándose este neologismo rápidamente.

Por lo que se sostiene que los aportes y las contribuciones de seguridad social tienen el carácter de contribuciones especiales y, específicamente, de contribuciones parafiscales. Además de los beneficios del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, constituyen beneficios no periódicos de seguridad social las asignaciones por matrimonio, nacimiento, adopción, etc.

CAPITULO III

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

El presente capítulo, menciona las diferentes Instituciones en estudio, aca menciona la jerarquía que se debe respetar, como se sabe en el salvador contamos con diferentes leyes secundarias, estas están sujetas a la supremacía de la Constitución de la República de El Salvador.

3.1. Análisis Constitucional referente a la extinción de las obligaciones tributarias por medio dela aplicación de la prescripción y caducidad.

El ejercicio de la potestad tributaria, que tiene reservado el estado debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, Al igual que sucede en cualquier tipo de obligación, la forma de normal de extinción de las obligaciones tributarias es el pago o cumplimiento; asimismo, la normativa tributaria, acoge otros modos de extinción entre los cuales se encuentra la prescripción.⁷³

Es sabido que la prescripción es un concepto acuñado por el derecho civil en el que se diversifica en dos especies: adquisitiva o usucapión y extintiva, prescindiendo de la usucapión y centrándonos en la extintiva, la doctrina civilista destaca de la misma que motiva la extinción de un derecho por permanecer inactivo o no reconocido durante un cierto tiempo.

Tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, conforme a las garantías individuales que constituyen el límite a la actuación del estado frente a los particulares. De

⁷³ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia definitiva, Referencia: 76-F 2003*. (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2006).

acuerdo con esta idea, estas son el límite de la potestad tributaria del Estado frente al particular.⁷⁴

El establecimiento de un tributo no solo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, pues de no ser así el contribuyente podrá ejercer el medio de control constitucional, para dejar sin eficacia un tributo en contra del orden establecido por la Norma suprema. Es así como la constitución se perfila como la base fundamental de toda legislación, esta ha sufrido diversas reformas a lo largo de la historia desde que surgió la primera Constitución de 1824 con la confederación hasta la más reciente del año mil novecientos ochenta y tres.

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

La Constitución de 1950 estableció el principio con el mismo texto de 1885 en su Art. 119, que corresponde al VIII relativo a la “Hacienda Pública”, volviendo de este modo a seguir en cuanto a su ubicación, el criterio del constituyente de 1871. En el mismo Título VIII, con igual texto y el mismo número, aparece después en la Constitución de 1962 y, por último, en 1983 también con el mismo texto se incluye como Art. 231 en el Capítulo II sobre “Hacienda Pública” que forma parte del Título VII sobre el “Régimen Administrativo”, concretando una novedosa ubicación en la historia constitucional y en la de cualquier otro país.

⁷⁴ Luis Humberto Delgadillo, “*Principios de Derecho Tributario*”, (México: Ediciones LIMUSA NORIEGA, 2001), 14

Así se puede decir que la evolución del sistema tributario salvadoreño es el reflejo de su desarrollo histórico en otras latitudes. En una primera etapa el principio de la autocomposición, o sea, esta versión primera, tiene como propósito de concretar el consentimiento de los impuestos; la cuestión esencial era proteger a los contribuyentes de los abusos de la monarquía.⁷⁵ Posteriormente, nace ese producto de la revolución francesa que es la función legislativa, la cual asume dicha protección, como resultante de la idea de representación y de la división de poderes en un régimen constitucional. Es que la función legislativa frente a los excesos del Ejecutivo, y el grado en que esto se logre, depende del acatamiento del Órgano Ejecutivo a la ley.

3.1.1. Principios Constitucionales regulatorios de la Administración Tributaria.

Los principios son ideas sintéticas, síntesis geniales que sirven a manera de matrices generales de todo cosmos o dimensión del conocimiento. En Derecho son conceptos fuerza, conceptos o proposiciones que explican, dan cuenta, y delimitan un determinado saber o conocimiento. Son conceptos o proposiciones que inspiran e informan la creación, modificación y extinción de las normas jurídicas. En el Derecho tributario estos existen por ser límites a la potestad tributaria, es decir existen como control del poder del Estado para crear, modificar y extinguir tributos. Así, la determinación del contenido de los principios tributarios tiene un ámbito específico: la potestad tributaria del Estado. Por consecuencia mediante estos principios se subordina al propio Estado a la voluntad general de la sociedad, protegiendo a la sociedad de cualquier arbitrariedad del uso del poder estatal en el ejercicio de su potestad tributaria.

⁷⁵ Ibíd.

Frente a la eventual recepción legislativa de los principios generales del Derecho, los constitucionales de carácter tributario definen el modelo de Hacienda Pública que la Constitución ha escogido, de su conjugación se deduce cómo quiere el constituyente que se haga efectivo el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Por tanto, estos principios están en la base del orden jurídico positivo y que, por ello, deben de ser actualizados por el poder legislativo y aplicados por el juzgador.

Por eso los principios tributarios son el límite del Poder Tributario del Estado, a fin de que no se vulnere los derechos fundamentales de la persona, ni se colisione con otros sectores y potestades con las cuales se debe coexistir. Y estos derechos fundamentales están preferentemente en, por ejemplo, el derecho a la propiedad privada y a la riqueza, porque como se sabe, los tributos son una afectación a la riqueza de las personas.⁷⁶

3.1.1.1. Principio de la Unidad de la Constitución.

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

Desde este planteamiento, se rechaza la posibilidad de ponderar en esta sede los contenidos constitucionales y graduar el peso jurídico o axiológico entre ellos, pues no existe en el Derecho positivo ningún argumento que permita

⁷⁶ *Ibíd.* 38.

afirmar que una parte de la Constitución es “*más constitucional que otra*”.⁷⁷ La premisa es que toda norma jurídico constitucional forma parte de un sistema normativo fundamental, en tanto que la Constitución agrupa los aspectos que se consideran fundamentales para la convivencia social y que han sido producidas con procedimientos distintos a los utilizados en la formación de las leyes ordinarias; y que, por ello, presentan un grado de validez superior a éstas.⁷⁸

3.1.1.2. Principio de Igualdad.

El artículo 3 de la Constitución de la República reconoce que todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión. En relación con tal derecho, la Sala de lo Constitucional ha distinguido en su jurisprudencia entre: la igualdad ante la ley; y la igualdad en la aplicación de la ley.⁷⁹

Dentro del Derecho Tributario Luis Hernández Berenguel afirma que “*existen tres aspectos fundamentales en este principio: a) ‘Imposibilidad de otorgar privilegios personales en materia tributaria, es decir ‘la inexistencia de privilegios’’. Nadie puede pagar menos tributos por cuestiones raciales, sociales, sexuales, sino en relación directa con su condición económica. Aquí la igualdad está en determinar la condición económica, y eludir o negar cualquier diferencia política. b) ‘Generalidad y/o universalidad de los tributos. Por tal ‘la norma tributaria debe aplicarse a todos los que realizan el hecho generador de la obligación’’. Otra vez la razón de la imputación tributaria es en la generación de la riqueza, en las rentas o en actos que tienen que ver con*

⁷⁷ Sala de Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad*, Referencia: 46-2005, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2005).

⁷⁸ *Ibíd.*

⁷⁹ Sala de lo Constitucional, *Sentencia definitiva*, Referencia: 288-A-2003, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004).

un factor económico. c) “Uniformidad”. La uniformidad supone que ‘la norma tributaria debe estructurarse de forma tal que se grave según las distintas capacidades contributivas, lo que a su vez admite la posibilidad de aplicar el gravamen dividiendo a los contribuyentes en grupos o categorías según las distintas capacidades contributivas que posean y que se vean alcanzadas por el tributo.’”. La relación establecida debe ser entre capacidad contributiva y tributo. Para Marcial Rubio Correa este principio de la Igualdad se define como “la aplicación de los impuestos sin privilegios.”⁸⁰

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

3.1.1.3. Principio de Legalidad.

El Principio de Legalidad, o de Reserva de la Ley, delimita el campo y legitimidad del obrar del Estado para imponer tributos. No cualquier órgano puede imponer tributos, sino sólo aquellos que pueden o tienen la potestad para ello, y sólo la tienen si están autorizados por ley, que resulta decir, están autorizados por la sociedad, puesto que la ley es la voluntad o autorización de la sociedad.

⁸⁰ Marcial Rubio Correa, *Enrique Vemales, Constitución y Sociedad Política*, (Argentina: Editorial DESCO, 1996), 98.

Al respecto se ha dicho que el principio de legalidad, actúa como un límite formal al ejercicio del poder tributario. La sujeción a dicho principio supone que el poder tributario sea ejercido por quien la posee”, y no por cualquiera. Es la forma la que determina la jurisdicción, y/o competencia para crear tributos, y es esta creada por ley. El principio de legalidad en su manifestación de vinculación positiva, se encuentra recogido en el ordenamiento jurídico salvadoreño, con rango constitucional. Es así que el artículo 86 inciso final de la Constitución señala que: *"los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la Ley"*.⁸¹

Lo anterior implica, que la Administración Pública únicamente puede dictar actos en ejercicio de atribuciones previamente conferidas por la ley, y de esta manera instaurar el nexo ineludible acto-facultad-ley. La habilitación de la acción administrativa en las distintas materias o ámbitos de la realidad, tiene lugar mediante la correspondiente atribución de potestades, entendidas como sinónimo de habilitación: sólo con una habilitación normativa la Administración puede válidamente realizar sus actuaciones. En los términos del autor Luciano Parejo: “las potestades son, en último término y dicho muy simplificado, títulos de acción administrativa”.⁸²

3.1.1.4. Derecho de Propiedad.

En una primera aproximación, se puede definir el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, como el deber del legislador tributario de no establecer tributos que en su configuración determinen una tributación que anule las posibilidades de actuación económica del sujeto, al provocar una tributación irracional. Así se entiende en función de lo anterior, la no

⁸¹ Constitución de El Salvador, 1983.

⁸² Luciano Alfonso Parejo, *Manual de Derecho Administrativo*, (Barcelona: Editorial Ariel, 1994), 398.

confiscatoriedad en materia tributaria se presentaría como una especificación del derecho a la propiedad privada en el ámbito tributario.

El derecho a la propiedad, por tanto, no es absoluto o perpetuo, ni tampoco, consecuentemente, exclusivo. No es exclusivo porque hay restricciones y servidumbres que afectan el goce o el uso de la propiedad, y vinculado con su propia esencia, el ejercicio en función social, Art. 103 Cn. No es perpetuo, no sólo por la privación que pueda resultar de una insatisfacción jurídico-privada ventilada en tribunales competentes, sino también porque puede extinguirse o privarse materialmente, mediante la expropiación, sin necesidad de haberse condicionado previamente el bien.⁸³

Debe interpretarse el derecho de propiedad como la plena potestad sobre un bien, que a la vez contiene la potestad de poder ocuparlo, servirse de él de cuantas maneras sea posible, y la de aprovechar sus productos y acrecimientos, así como la de modificarlo y disponer jurídicamente de él. Si a la propiedad se le pone en la Constitución el calificativo de privada, sin desconocer su función social, siempre deberá estar en mayor medida al servicio o utilidad del contribuyente, que al servicio o utilidad de la Hacienda pública. De no ser así, no tendría sentido que en la Constitución se hubiese hablado de la propiedad como privada.

3.1.1.5. Principio de Proporcionalidad.

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

⁸³ Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad Referencia: 24-98 2002*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2003).

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

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

En el ejercicio de la potestad tributaria, el gravar razonablemente a los administrados se trasluce por lo preceptuado en el Art. 131 ordinal 6° de la C.n.: “Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6°. Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa”.⁸⁴

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

3.2. Análisis de Legislación Secundaria Referente a la Extinción de las Obligaciones Tributarias por medio de la Aplicación de la Prescripción y Caducidad.

En el presente apartado, se desarrollarán todos los aspectos secundarios de la obligación tributaria y las formas de poder extinguirla mediante las diferentes

⁸⁴ Constitución de El Salvador, 1983.

leyes que se aplican en el sistema normativo salvadoreño, aplicado a la prescripción y la caducidad tanto en la materia civil como en la materia tributaria.

3.2.1. Prescripción en Materia Civil.

La prescripción es una manera de adquirir la propiedad de bienes o extinguir una acción ligada a un derecho de contenido patrimonial por el transcurso del tiempo y requisitos de ley. En Derecho Civil, Mercantil y Administrativo, la Prescripción es el medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo que la ley determina, y que es variable según se trate de bienes muebles o inmuebles y según también que se posean o no de buena fe y con justo título.

En cuanto a las clases de prescripción Extintiva y Adquisitiva.⁸⁵ Se tiene que la Prescripción Extintiva es la manera de extinguir acciones ligadas a derechos de contenido patrimonial por la inactividad del acreedor y por el transcurso del tiempo. Se le conoce también como Prescripción Liberatoria. La Prescripción Adquisitiva es el medio de adquirir un derecho de propiedad de los bienes por la posesión continuada en el tiempo y otros requisitos señalados por ley. Se le conoce también como usucapión. Esta clase prescripción se desarrollará en el apunte de la usucapión. La Prescripción, es una institución de derecho que nuestra legislación Civil reconoce en el Título XIII del Código Civil vigente, el cual es complementado por los Capítulos I al IV, que encierran distintos tipos de supuestos de cómo se ejecuta o funciona ésta institución jurídica.

La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y

⁸⁵ Estas se regulan el Código Civil.

concurriendo los demás requisitos legales. Una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción.⁸⁶

3.2.1.1. Condiciones para que Opere la Prescripción.

La necesidad de que la prescripción deba ser alegada es una de sus características principales, al grado que ello la diferencia de la caducidad y en algunos casos de la preclusión; como hemos anotado anteriormente al tratar estas instituciones.

De esto se deduce que el juez no puede declararla de oficio; y el fundamento de esta disposición legal, según el parecer de Giorgi citado por Alfonso Parejo, estriba en dos razones: *“la primera, la de que no es el tiempo solamente, sino que también a la inercia del acreedor que se debe la muerte de la obligación. Ahora bien, la inercia puede ser interrumpida por actos extrajudiciales, y el juez que lo ignora se expondría a cometer una injusticia. La segunda razón es, que siendo la prescripción el ultimum proesidium del deudor, y pudiendo en algún caso repugnar a la conciencia de un caballero, debe exclusivamente depender de la libre voluntad del deudor el valerse de ella. En esto no han permitido los legisladores que la moral quede supeditada al derecho”*.⁸⁷

Sobre esta cuestión Mercadé citado por Alfonso Parejo, opina *“Que las personas interesadas en invocar la prescripción, son en síntesis los acreedores del deudor, tomando la palabra acreedores en sentido amplio y comprensivo de cualquiera que tenga pretensiones a ejercitarlas contra quien tratase de abandonar la invocación de la prescripción”*.⁸⁸

⁸⁶ Código Civil Art. 2231. “El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el Juez no puede declararla de oficio”.

⁸⁷ Alfonso L. Parejo, *Manual de Derecho Administrativo*, (Barcelona: Editorial Ariel, 1994), 398.

⁸⁸ *Ibíd.*

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

3.2.1.2. La Prescripción debe Alegarse como Excepción, o bien como Acción.

El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el Juez no puede declararla de oficio". Art. 2231 C. La necesidad de que la prescripción deba ser alegada es una de sus características principales, al grado que ello la diferencia de la caducidad y en algunos casos de la preclusión; como hemos anotado anteriormente al tratar estas instituciones.

La prescripción, entre todos los métodos de extinguir las obligaciones, es el único que no opera ipso jure, sino *ope exceptionis*, lo cual significa que la prescripción ni hace perecer la acción ni extingue las obligaciones si los interesados no la invocan. De esto se deduce que el juez no puede declararla de oficio; y el fundamento de esta disposición legal.

Según el parecer de Giorgi, citado por Alfonso, estriba en dos razones: “la primera, la de que no es el tiempo solamente, sino que también a la inercia del acreedor que se debe la muerte de la obligación. Ahora bien, la inercia puede ser interrumpida por actos extrajudiciales, y el juez que lo ignora se expondría a cometer una injusticia. La segunda razón es, que siendo la prescripción el ultiman presidium del deudor, y pudiendo en algún caso repugnar a la conciencia de un caballero, debe exclusivamente depender de la libre voluntad

del deudor el valerse de ella. En esto no han permitido los legisladores que la moral quede supeditada al derecho”.⁸⁹

En la legislación salvadoreña, precisamente en el texto del Art. 2232 C., señala que el que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla. ¿Qué otras personas, a más del deudor, pueden alegar la prescripción para aprovecharse de ella? Ya se ha visto que cualquiera persona interesada tiene el derecho de hacer valer la prescripción. Pero, debe entenderse, que ese interés debe ser un interés jurídico, y no un simple deseo o capricho. Como tales personas podemos considerar, entre otras: a) A los herederos que, a su vez, pueden alegar la prescripción que pudo invocar su causante; b) A los causahabientes singulares; c) A los fiadores simples o hipotecarios; d) A los codeudores solidarios o conjuntos, o de una obligación indivisible; e) A los que responden subsidiariamente de una obligación principal del deudor, etc.

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

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

3.2.1.3. Contra quienes opera la Prescripción.

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

⁸⁹ Ibíd. 399.

corporaciones nacionales y de los individuos particulares que tienen la libre administración de lo suyo.⁹⁰

El artículo anterior tiende a sentar una regla general en el sentido de que las disposiciones referentes a la prescripción, se aplican tanto a favor como en contra de las entidades nacionales o privadas y de ciertos individuos particulares, ahí señalados. La referencia a los individuos particulares que tienen la libre administración de lo suyo no es feliz ni acertada por cuanto la misma ley, en materia de prescripción, tiene disposiciones a favor de incapaces, como las de los Arts. 2248 y 2259 C.C.⁹¹

3.2.2. Prescripción en Materia Tributaria.

En materia tributaria, la prescripción extintiva tiene plena aplicación como modo de extinguir la obligación tributaria principal. Es el vencimiento del plazo, que una vez materializado, imposibilita a la Administración para reclamar al deudor moroso, la obligación principal y sus accesorios, por no haber ejercido sus acciones y derechos dentro del plazo que el Código establece; ésta requiere alegación de la parte interesada.⁹²

Es la extinción de las obligaciones, es necesario primero, definir qué es Obligación Tributaria. Así dice el recordado Profesor Edison Gnazzo citado por Zavala que: *“se puede definir a la misma como una relación de derecho público por la cual y como consecuencia de la producción del hecho generador, un sujeto activo denominado Estado exige de un sujeto pasivo la extinción de la*

⁹⁰ Código Civil Salvadoreño Art. 2236. Las reglas relativas a la prescripción se aplican igualmente a favor y en contra del Estado, de las iglesias, de las Municipalidades, de los establecimientos y corporaciones nacionales, y de los individuos particulares que tienen la libre administración de lo suyo.

⁹¹ Código civil salvadoreño. Artículo 2248. La prescripción ordinaria puede suspenderse, sin extinguirse; en ese caso, cesando la causa de la suspensión, se le cuenta al poseedor el tiempo anterior a ella, si alguno hubo.

⁹² Código Tributario de El Salvador, Artículo 82 y 212.

misma, la que se realiza normalmente mediante el pago de una suma de dinero. No debe confundirse la obligación tributaria con el tributo propiamente dicho. La obligación encierra básicamente obligaciones para ambas partes, pero que persigue en último análisis el cumplimiento total, puntual y correcto de la misma. El pago del tributo constituye el objeto esencial de la obligación, sin perjuicio de existir otros aspectos adicionales o conexos, vinculados precisamente a esa obligación central".⁹³

La prescripción es un modo de extinción de la obligación tributaria y se viene a constituir en un medio de sanción a aquel acreedor negligente que dejó pasar el tiempo sin ejercer sus acciones y derechos.⁹⁴ Es decir, es el medio de extinción de una obligación tributaria a través del transcurso del tiempo debido a que no se ejercieron las acciones y derechos contemplados en la ley, así la prescripción extingue las acciones y derechos de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de las multas y demás accesorios.

En el marco jurídico secundario tributario existen todo un conjunto de leyes que son de aplicación, la principal de ellas es el código tributario y su reglamento a los cuales se hará referencia, estableciendo nociones generales y específicas con las figuras de prescripción y caducidad, además de los vínculos con los tributos de lo que el mismo regula.

Continuando con el desarrollo del tema que se analiza atiende, se señalan los aspectos generales de lo establecido por el Código Tributario, es así que se iniciará, el estudio con las fuentes del ordenamiento tributario la cuales son establecidas en el Art. 5 del Código Tributario, que específicamente son consideradas fuentes del ordenamiento tributario: a) Las disposiciones

⁹³ José Luis Zavala, Manual de Derecho Tributario, (México: Editorial Cengage Learning, 2003), 89.

⁹⁴ *Ibíd.* 99.

constitucionales; b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de leyes; c) Los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo; d) La jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.

3.2.2.1. Principios que Rigen las Actuaciones de la Administración Tributaria.

Las acciones y derechos de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de las multas y demás accesorios se extinguen por la prescripción, por no haberse ejercido las acciones y derechos establecidos en el Código. La prescripción se interrumpirá con la notificación del requerimiento de cobro administrativo efectuada al sujeto pasivo o responsable solidario por la Administración Tributaria, de conformidad a las disposiciones de este Código.⁹⁵

Es necesario establecer los parámetros generales, que sirvan de guía a la actividad de la administración Tributaria y es en el marco de los siguientes principios generales donde se establece que las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a dichos principios: Justicia; Igualdad; Legalidad; Celeridad; Proporcionalidad, Economía; Eficacia; y Verdad Material.⁹⁶

Con base al principio de eficacia, los actos de la Administración Tributaria deberán lograr su finalidad recaudatoria con respecto a los derechos fundamentales de los administrados. Las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos.⁹⁷

⁹⁵ Código Tributario, Art. 3

⁹⁶ Constitución de la Republica de El Salvador, Art. 131 Ord. 6º

⁹⁷ *Ibíd.* Art. 3 C.n.

3.2.2.2. De las Obligaciones Tributarias y su Extinción.

Los medios, formas o modos de extinguir las obligaciones son todos aquellos hechos o actos jurídicos mediante los cuales ellas cesan de producir efectos jurídicos en forma definitiva, en virtud de dejar de existir en la vida jurídica. La mayoría, no todos, de los medios o modos de extinguir son convencionales, es decir actos jurídicos bilaterales, que requieren la concurrencia de las voluntades de las partes que intervienen, vale decir, la voluntad del sujeto pasivo o deudor de cumplir y la aceptación explícita o implícita del sujeto activo o acreedor de recibir el cumplimiento.

Los medios o formas de extinguir las obligaciones tributarias no son todos los contemplados en el derecho privado, pues de éstos hay que excluir desde luego todos aquellos aplicables a obligaciones de especie o cuerpo cierto, pues la obligación tributaria es una obligación de género, desde el momento que su objeto es la prestación de una suma de dinero a título de tributo; según esto, los modos de extinguir las obligaciones tributarias pueden catalogarse como sigue: Pago; Compensación; Confusión; Condonación o remisión; Transacción; Prescripción.

El Código Tributario en su Artículo 12 clasifica a los tributos en tres clases (impuestos, tasas y contribuciones especiales) y en los Artículos siguientes desarrolla cada uno de la siguiente forma: a) impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica Art.13 C.T; b) tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servidor público individualizado al contribuyente Art.14 C.T; c) contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo

producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación Art.15 C.T. ⁹⁸

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

3.2.2.3. Extinción de la Obligación del Sujeto Pasivo de la Relación Jurídica Tributaria a Través de la Prescripción.

Así se puede decir, que la relación jurídica tributaria, es el vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las Normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

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

A) El Estado constituye el Sujeto Activo, en razón de la potestad de imperio para imponer las leyes, por ende, los tributos. Aun cuando no se llegue a expresar en la Ley, ha de entenderse que por ser el Estado el único que puede imponer

⁹⁸ Código Tributario, Art. 17.

Leyes, en su condición de representante financiero del Estado (Fisco) sea el titular del crédito del Estado.

B) La parte o Sujeto Pasivo, le corresponde a quien la Ley designa como la obligada al cumplimiento de la obligación tributaria o de pagar el tributo. En efecto, lo normal es que coincida la identidad del sujeto pasivo del impuesto con la del sujeto pasivo de la obligación; tipificándose lo que se denomina “contribuyente” (la persona respecto de la cual se producen los presupuestos de hecho del impuesto). Sin embargo, puede acontecer que el sujeto pasivo del impuesto no sea, precisamente, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuando así la Ley prevé esa posibilidad.

Contribuyente, generalmente es la misma persona sobre la que coincide la identidad de sujeto pasivo, que soporta la carga económica, del impuesto con la de sujeto pasivo de la obligación.⁹⁹ Empero, la Ley puede disponer o identificar como contribuyente a un tercero por ser quien ha de soportar o mejor decir, responder por la carga tributaria efectiva (a pesar de que ella no sea quien sea el sujeto pasivo del impuesto).

El Sustituto: Por mandato de Ley se puede ser obligado por deuda propia y/o por deuda ajena; y, en materia tributaria esta configuración es muy empleada por razones de economía administrativa de los tributos. A estos efectos, se establece la figura legal del Responsable y del Agente Retenedor.

El Responsable, utilizado de manera frecuente en los impuestos al consumo, la obligación tributaria que nace del impuesto, se hace recaer en quien transfiere

⁹⁹ Código Tributario.

el bien, en sustitución de la persona que lo adquiere o que presuntamente sea el consumidor.¹⁰⁰

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

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

Compensación: Las compensaciones tienen lugar cuando los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro,

¹⁰⁰ Maribel Sousa de Moreno, "El Congreso Internacional de Derecho Tributario La Extinción de las obligaciones Tributarias Tribunal Administrativo Tributario Panamá" *Revista Jurídica*. n.2 (2013): 125.

operándose la extinción de ambas deudas hasta el límite de la menor. La diferencia del crédito debe ser devuelta al contribuyente o acreditada para el pago de futuras deudas tributarias.

Confusión: La obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de deudor, produciéndose iguales efectos que el pago. Es decir, se reúnen la calidad de deudor y acreedor simultáneamente. Si la concurrencia de las dos calidades se verifica solamente en una parte de la obligación o con respecto a alguno de los obligados solidarios, hay lugar a la confusión y se extingue la obligación tributaria sólo en esa parte o con respecto a ese sólo obligado respectivamente.¹⁰¹

Se puede catalogar dentro de aquellos que dan o pueden dar una satisfacción al acreedor; en una misma persona se reúnen las calidades de acreedor y deudor se produce de derecho una confusión, que extingue la deuda y produce los mismos efectos que el pago. Es de considerar que según el artículo 70 del mismo código establece que al efectuarse el pago, éste se entenderá perfeccionado cuando se tuviere a disposición o se hicieren efectivos los medios de pago empleados. La prescripción de la acción para el cobro de los medios de pago empleados no afectará la prescripción para la acción de cobro de la deuda tributaria. El pago de la obligación prescrita no dará derecho a repetir lo pagado.

3.2.2.4. Declaratoria de Prescripción.

La prescripción para que produzca efecto debe ser alegada por la parte interesada, y la Administración Tributaria será la encargada para declararla y que produzca efectos. Cuando la parte interesada solicite la prescripción esta

¹⁰¹ *Ibíd.*

deberá estar acompañada por la certificación de los Juzgados de Menor Cuantía y de la Fiscalía General de la República, en donde debe contener que el contribuyente no ha sido demandado, la prescripción aplica tanto para la deuda principal como para la multa y/o intereses.¹⁰²

3.2.2.5. Plazo para la Prescripción.

La obligación tributaria sustantiva, las multas y demás accesorios prescribe en diez años.¹⁰³ Las multas y sanciones aisladas por incumplimientos a las normas contenidas en el Código Tributario y demás leyes tributarias, prescriben en diez años.

La prescripción comenzara a computar: Cuando se trate de impuesto autoliquidados por el contribuyente, a partir del día siguiente al concluir el plazo legal o al de su prórroga para pagar. Unidad y pluralidad de plazos en razón de objeto del plazo: Una de las principales y básicas funciones de la Administración Tributaria es la forma de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Ahora bien, cuando no ha existido el debido cumplimiento, la Administración Tributaria deberá proceder como primera etapa a determinar de oficio la obligación tributaria incumplida total o parcialmente y, como segunda etapa, el sujeto activo deberá proceder al cobro coactivo de la obligación determinada. Pero la acción de la Administración y del sujeto activo para realizar todo este procedimiento de determinación y cobro del tributo debe estar sujeto a prescripción, a menos que se establezca su imprescriptibilidad. La cuestión que se plantea entorno a este punto es saber si existe un solo plazo de prescripción para ambas etapas o dos plazos distintos: uno para que la Administración determine la obligación y otro sucesivo para el que sujeto activo cobre

¹⁰² Código Tributario. Artículo 82 Inc. 3º

¹⁰³ Código Tributario. Artículo 83.

ejecutivamente la obligación ya determinada por la Administración. (Entendiéndose plazo de caducidad y prescripción) Si se piensa que la determinación practicada por la Administración es constitutiva de la obligación tributaria, o del crédito tributario, parece que lo consecuente sería establecer dos plazos de prescripción diferentes y sucesivos.

Pero, por el contrario, si se acepta que la determinación es sólo declarativa de la obligación tributaria, la cual nació al momento de ocurrir el hecho generador, parecería más lógico establecer un plazo de prescripción único y común para el procedimiento de determinación y cobro. Unidad o pluralidad de plazos en razón de la conducta del sujeto pasivo: Es un criterio aceptado el de establecer un plazo común de prescripción que podría denominarse prescripción común ordinaria, al cual se le da una extensión relativamente breve, fluctuante entre 3 a 10 años. Y otro plazo más largo que podría denominarse prescripción extraordinaria, aplicable en los casos en que el sujeto pasivo no ha presentado las declaraciones a que estaba obligado o las presentadas son dolosamente falsas o ha extraído del país los bienes afectos al tributo, o cuando la Administración Tributaria no tuvo conocimiento oportuno del hecho generador de la obligación por algún acto o hecho que lo exteriorizare.¹⁰⁴

Cuando se trate de liquidación oficiosa o imposición de multas aisladas efectuadas por la Administración Tributaria, será a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago.

3.2.2.6. Momento en el cual Opera la Prescripción.

La prescripción opera cuando se hayan cumplido los requisitos establecidos por el Código para considerarla materializada tanto para lo principal como para lo accesorio. También lo que se debe entender por prescripción al referirse a: El

¹⁰⁴ *Ibíd.*

vencimiento del plazo o término, que una vez materializado, imposibilita a la Administración para reclamar al deudor moroso, la obligación principal y sus accesorios, por no haber ejercido sus acciones y derechos dentro del plazo que el Código y las leyes tributarias establecen; ésta requiere alegación de la parte interesada. La Dirección General de Impuestos Internos será la competente para declararla y que produzca sus efectos.¹⁰⁵

Se establece de igual manera la forma en que opera la Prescripción: La prescripción opera en contra del Fisco, una vez transcurridos 10 años contados a partir del día en que debió ejercerse la acción o derecho de reclamación, de acuerdo a las reglas siguientes: Cuando se trate de impuesto autoliquidado por el contribuyente, a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal para pagar o el de su prórroga si la hubiere; y Cuando se trate de liquidación oficiosa o de imposición de multas aisladas efectuadas por la Administración Tributaria, a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago, establecido en el artículo 74 inciso 2º del Código.

3.2.3. Caducidad.

La caducidad es una auténtica sanción ante el ejercicio extemporáneo de determinadas facultades y poderes. Ello implica que en el principio de legalidad y el valor de seguridad jurídica es un estado de derecho tengan por contenido no solo la exigencia de la autoridad para actuar pueda estar debidamente habilitada para ello, es decir el poder de las potestades correspondientes, dentro del plazo que en cada caso establece el ordenamiento jurídico.

Es el vencimiento del plazo o término, que el Código otorga a la Administración Tributaria para ejercer su poder fiscalizador y sancionatoria; la cual requiere

¹⁰⁵ Código Tributario.

para su materialización del simple transcurso del tiempo, no siendo necesaria la alegación ni declaración de la autoridad administrativa.¹⁰⁶

Según el Código las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas caducarán:¹⁰⁷

En tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y para liquidar de oficio el impuesto que corresponda, así como la aplicación de sanciones conexas y en cinco años para la fiscalización, liquidación del impuesto y aplicación de sanciones en los casos en que no se haya presentado liquidación;

En tres años para requerir la presentación de liquidaciones de impuestos;

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

Es decir, la caducidad consiste en el vencimiento de los plazos para que la Administración Tributaria pueda ejercer la potestad de investigar y fiscalizar a los contribuyentes, y garantizar que éstos cumplan con sus obligaciones tributarias.

3.2.4. Momento para la Invocación de la Caducidad.

Respecto a la oportunidad en la cual se debe invocarse la caducidad, la legislación tributaria no es clara, ni determina el momento exacto para que esta institución sea aplicada por el administrado, remitiéndose a la costumbre y aplicación discrecional de las autoridades para su aceptación.

Para descifrar, a manera de ejemplo, el momento de la invocación de la caducidad se desarrollará en específico en lo referido a la Dirección General de impuestos internos, a continuación.

¹⁰⁶ Antonio Jiménez González, *Lecciones de Derecho Tributario*, (Mexico: Editorial Cengage Learning, 2004), 75.

¹⁰⁷ Código Tributario, Artículo 175.

3.2.4.1. Invocación de la Caducidad ante la Dirección General de Impuestos Internos.

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

El ordenamiento jurídico tributario salvadoreño, no regula los procedimientos a seguir, cuando se dan a conocer los hechos y pruebas del contribuyente, así como de la Administración, es el caso que nos interesa en relación a la operacionalización de la caducidad y su forma de aplicación. Para tal efecto en relación al objeto de investigación, concretamente la Dirección General de Impuestos Internos, se remite al procedimiento que tiene la figura de liquidación de oficio, para tomarlo de ejemplo como una de las figuras más utilizadas entre otras y que a su vez, tiene relación con la liquidación del impuesto sobre la Renta.¹⁰⁸

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

¹⁰⁸ *Ibíd.*

en el Capítulo III como una potestad de la Dirección General y los supuestos de su procedencia.¹⁰⁹

En la sección primera de dicho capítulo se estipula la liquidación de oficio del tributo, imposición de sanciones y procedimiento de audiencia y apertura a pruebas, en cuanto al artículo 183 del mismo cuerpo normativo regula la procedencia de la liquidación en los literales a, b y c; de esa misma forma el artículo 184 regula lo que concierne a las bases para la liquidación y las opciones con las que cuenta la Administración.

El artículo 185 del C.T., regula la corrección de error en la declaración y deberá sustituirla, esta corrección puede traer sanciones en cuanto a que pueden haber números elevados o inferiores que pueden ser a favor del Fisco o a favor del contribuyente, el artículo 186, regula el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas que la Administración Tributaria aplica en los casos de liquidación de oficio del impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias y a imponer las multas respectivas, el cual tiene su base en el artículo 11 de la Cn.¹¹⁰, de la República; para tales efectos se creó la Unidad de Audiencia y Aperturas a Pruebas, la que se encarga de abrir el proceso de audiencia y apertura a pruebas y valorar las pruebas y argumentos vertidos por los contribuyentes.

El procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas está ligado básicamente al procedimiento administrativo de fiscalización, mediante el cual se determinan posibles incumplimientos a las obligaciones formales y sustantivas definidas en la ley por parte del contribuyente sujeto a la investigación efectuada por la oficina fiscalizadora; el procedimiento de fiscalización inicia

¹⁰⁹ Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia Definitiva Referencia: 66-L-2001. (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2005).

¹¹⁰ Código Tributario Art. 201. La idoneidad de los medios de prueba se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común

con el nombramiento de un Auditor, por parte de la Administración Tributaria, por medio de Auto de Designación, en el que se especifica el contribuyente a fiscalizar, el ejercicio o periodos a fiscalizar y las facultades del auditor.

El mencionado Auto de Designación debe ser notificado en legal forma, conforme a las reglas establecidas en el artículo 165 del C.T., una vez notificado el Auto de Designación al contribuyente, se le requiere la información necesaria para efectuar la investigación y posteriormente se realiza la fiscalización; la cual culmina con el informe de auditoría o de fiscalización.¹¹¹

Previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio del impuesto e imposición de multas, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, emite el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, el cual se notifica al contribuyente conforme a lo dispuesto en los artículos 165 y 165-A y 166 todos del C.T., mediante el cual se concede audiencia al contribuyente por el plazo de cinco días contados a partir de la notificación del mismo, y en el mismo acto se abre a pruebas por diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia; juntamente con dicho auto se entrega al contribuyente una copia del informe de auditoría, a efecto de hacerlo del conocimiento de este para que pueda ejercer su derecho de defensa. Si el resultado de la fiscalización es que el contribuyente investigado ha incumplido las obligaciones tributarias, los auditores designados así lo harán constar en su respectivo informe de auditoría.¹¹²

Durante el plazo de audiencia y pruebas el contribuyente deberá señalar su conformidad o inconformidad con los resultados del informe de fiscalización y deberá aportar en ese lapso mediante escrito, todas aquellas pruebas que

¹¹¹ *Ibíd.*

¹¹² *Ibíd.*

fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente los puntos que aceptare y que rechazare si es el caso.

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

Es en esta etapa , es la oportunidad de Invocar la caducidad ya que no debe perderse de vista que la caducidad tiene por un lado, el efecto de restringir la competencia de la Administración para el ejercicio de las facultades de fiscalización, control y correspondientes sanciones concedidas expresamente en la ley, pues en atención al principio de seguridad jurídica, la ley dispone de un límite, fuera del cual la administración no puede ejercerlas, pero por otro lado, el plazo de la misma debe ampliarse en el caso de que los contribuyentes no hubieren cumplido con sus respectivas obligaciones formales, las cuales tienen por objeto garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.¹¹³

3.3. Como Opera la Caducidad.

La caducidad es la figura jurídico tributaria por virtud de la cual se extinguen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios, e imposición de sanciones, que poseen las autoridades fiscales, por su no ejercicio durante el plazo legal de cinco años o de diez años exclusivamente tratándose de contribuyentes no registrados, que no llevan

¹¹³ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. "Revista Resoluciones n. 3, *Revista Informativo del Ministerio de Hacienda*, (2002), 89.

contabilidad o que no presenten declaraciones anuales estando obligados a hacerlo, contados a partir de la fecha de nacimiento de tales facultades, el cual no está sujeto a interrupción o suspensión; siendo notorio que al operar la caducidad únicamente en contra del fisco, la misma puede hacerse valer por los contribuyentes como solicitud administrativa y como excepción procesal.¹¹⁴

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

La caducidad, es una institución que se encuentra íntimamente vinculada al ejercicio de las facultades de parte de las autoridades, a través de ella se extinguen ciertas y tales facultades de las autoridades. El término que se requiere para que la caducidad opere es de 5 años y se puede hacer valer por vía de acción elevando una petición a las autoridades a efecto de que éstas emitan una resolución declarando haber operado en un caso la extinción de las facultades a través de la caducidad.

Se puede hacer valer por vía de excepción, una vez que la autoridad ha ejercitado las facultades de comprobación, de determinación o sancionadoras, a través de la interposición de los medios de defensa se invoca la legalidad del acto combatido precisamente por el hecho de ser la materialización del ejercicio de facultades cuando éstas ya se encontraban extinguidas.¹¹⁵

¹¹⁴ *Ibíd.* 54.

¹¹⁵ *Ibíd.*

3.4. Plazo de la Caducidad.

La Administración tributaria cuenta con los siguientes plazos para poder ejercer sus potestades de fiscalización, inspección, investigación y control ante sus administrados. Cuenta con tres años para la fiscalización, cuando el sujeto pasivo haya presentado las declaraciones dentro del plazo establecido y para imponer sanciones aisladas por infracciones que se hayan cometido a las disposiciones tributarias; así también cuando se haya presentado la declaración fuera del plazo legal establecido.

Así mismo tendrá cinco años para fiscalizar, requerir y liquidar el impuesto y establecer las sanciones relacionadas, por el incumplimiento de no haber presentado la declaración y presentación de retenciones de pago a cuenta.

La caducidad no aplica:

Para los agentes de retención y percepción ya que estos son intermediarios y están obligados de enterar a la Administración Tributaria los impuestos de terceros;

Para los periodos en los que se reclamen derechos tales como: remanentes de créditos fiscales, deducciones y saldos a favor;

La caducidad se interrumpirá en aquellos casos donde la Administración Tributaria sospeche delitos de defraudación al Estado, y presente la denuncia ante la Fiscalía General de la República, por dicha razón el cómputo de los plazos de tres o cinco años se reiniciará, cuando estos sean devueltos a la Administración en caso de no encontrar delitos en materia penal.

El cómputo de la institución de la caducidad varía según el caso en concreto, donde el legislador ha establecido una serie de supuestos donde los plazos

son diferentes, de acuerdo a ellos y para ello así lo regula el artículo 175 de la ley.¹¹⁶

¹¹⁶ Código Tributario. Artículo 175.

CAPÍTULO IV
LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE
FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,
EN LOS IMPUESTOS INTERNOS

El presente capítulo, se estudia con el objeto de verificar y determinar con exactitud las facultades de cada institución, y se retoman la Dirección de Impuestos Internos (DII), y el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, en la cual enuncia sus funciones básicas, como las funciones básicas y sus facultades de fiscalización y control.

2- FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL (173 Código Tributario)

El ejercicio de fiscalización y control que la administración tributaria desarrolla para velar por el cumplimiento de las obligaciones que en esta materia tiene cada uno de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, está basado en las atribuciones conferidas a través de nuestro Código Tributario, en el cual en su artículo 173, lo establece.

3- RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA OBLIGACIONAL Y NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANTIVA

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

4.1. Origen Etimológico.

4.1.1. Facultad.

La expresión facultad surge etimológicamente del latín *Facultas*,¹¹⁷ que significa poder, también significa posibilidad de hacer u omitir algo; en especial, en lo político y administrativo, en Derecho Político y en el Administrativo, aquellas que obligan al Órgano Ejecutivo a proceder de determinada manera, por hallarse preestablecidas en la ley, que señala no solo la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y la forma en que debe hacerlo, sin dejar ningún margen para la apreciación subjetiva del agente.¹¹⁸

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

Realizar fiscalizaciones mediante el estudio de las declaraciones de los contribuyentes y responsables, tomando en consideración la información suministrada por terceras personas relacionadas con el contribuyente fiscalizado. Exigir de los contribuyentes.

4.1.2. Fiscalización.

Es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza por medio de un cuerpo de auditores con el propósito de efectuar una auditoría integral, para comprobar si los contribuyentes han cumplido con las obligaciones formales y sustantivas.¹¹⁹

4.1.3. Inspección.

¹¹⁷ Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental*, (México: Editorial Porrúa, 2003).

¹¹⁸ Osorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, 58.

¹¹⁹ *Ibíd.*

Consiste en el examen o reconocimiento que efectúa la Administración Tributaria en el lugar donde el contribuyente realiza sus actividades económicas, o en aquellos lugares de 9Artículo173 inc. 1º, Código Tributario. Terceros con los que tenga o haya tenido relación económica, con el objetivo de identificar operaciones significativas y determinar cuáles operaciones son normales o anormales.

4.1.4. Investigación.

La Administración Tributaria requiere información a los contribuyentes del impuesto como declaraciones, aclaraciones y documentos que estén relacionados con aquellos hechos que conlleven a una obligación tributaria formal o sustantiva. Así mismo requiere información a particulares, empleados, funcionarios, Instituciones Públicas o Privadas y autoridades que conozcan de antecedentes necesarios para la realización de la investigación.

4.1.5. Control.

Es un procedimiento que es realizado por medio de la observación para garantizar que el contribuyente o responsable esté cumpliendo con las obligaciones tributarias formales y sustantivas a las que este sujeto. Ejemplo: Fedatario. En complemento a lo anterior se puede afirmar que Fiscalización es el conjunto de actos autorizados por la ley, que permiten mediante procesos de auditoría, a funcionarios competentes, certificar las actuaciones de los administrados, es decir los contribuyentes.¹²⁰

La Fiscalización, constituye la típica actividad de control posterior del cabal cumplimiento de los deberes que recaen sobre los administrados, el cual se concreta en el conjunto de medidas para comprobar la veracidad de los hechos

¹²⁰ *Ibíd.*

de contenido tributario, que sirvieron de base para la determinación de la obligación tributaria.

4.2. Funciones y Facultades de la Administración Tributaria a Través de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

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

4.2.1. Funciones Básicas.

Aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le estén asignados por la Ley.

La asistencia tributaria al contribuyente.

La recepción y digitación de declaraciones; el diseño y ejecución de planes de fiscalización.

El registro y control de contribuyentes.

El pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados; y

La formulación de planes de aseguramiento y control de la calidad.

4.2.2. Facultades de Fiscalización y Control.

El ejercicio de fiscalización y control que la administración tributaria desarrolla para velar por el cumplimiento de las obligaciones que en esta materia tiene cada uno de los contribuyentes del impuesto sobre la renta,¹²¹ está basado en las atribuciones conferidas a través Código Tributario, el cual en su Artículo 173 establece que: *“La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo*

¹²¹ Sergio Francisco Garza, *Derecho financiero mexicano*, (México: Editorial Porrúa, 1994), 25-58.

cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios..”¹²²

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

Las facultades conferidas a la administración tributaria estarán limitadas por las instituciones de la caducidad y la prescripción, así tendremos que fiscalización, inspección, investigación y control no podrán ser ejercidas durante todos los ejercicios fiscales declarados o no por el contribuyente, o que no haya realizado el pago del impuesto y accesorios correspondientes.¹²³

Respecto a la forma que opera la prescripción y la caducidad, en caso que el contribuyente no presentó su declaración, transcurrieron los cinco años y la administración tributaria no ejerció sus facultades de fiscalización correspondiente, no se habrá determinado ningún impuesto por el contribuyente ni la administración lo puede determinar oficiosamente por haberle caducado sus facultades de fiscalización, consecuentemente el contribuyente quedará como omiso, sin que la administración tributaria pueda ejercer sus facultades de fiscalización ni exigir pago alguno.

¹²² Código Tributario.

¹²³ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones*” *Revista Informativa del Ministerio de Hacienda, n.4*”, (2002), 20.

Debe aclararse que la función de control interno de la oficina fiscal no lleva el ánimo de establecer impuesto, sino el de verificar que los datos contenidos en la declaración estén acordes con los principios que establece la normativa tributaria aplicable; que, si se detectan errores o deficiencias, éstas sean corregidas voluntariamente por el contribuyente. El desarrollo de la anterior facultad comprende una serie de acciones que tienen por objeto determinar y exigir el correcto cumplimiento de la obligación tributaria. En este caso, la Administración está habilitada para inspeccionar en las oficinas y establecimientos señalados por los contribuyentes, las actividades y sus correspondientes registros contables y especiales como Libros de IVA y otros, con los documentos justificativos.

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

según Blumenstein, la relación jurídica tributaria es determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial (relación de deuda tributaria) y, por otra, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación), con lo cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes. En cuanto a la obligación que se imponen a terceras personas respecto al procedimiento de determinación, se trata de un deber cívico especial establecido en interés de la comunidad y de la conservación del orden público.¹²⁴

Esta deriva del Derecho Tributario Material, se subdivide en relación jurídica tributaria en sentido amplio, y a esta se le aplica las normas tributarias entre el ente público y los sujetos pasivos; y la relación jurídica tributaria en sentido estricto u obligación tributaria, que únicamente comprende “*el crédito del ente*”

¹²⁴ Revista Informativa del Ministerio de Hacienda, (2003).

*público y la consiguiente deuda tributaria a cargo de la persona obligada al pago”.*¹²⁵

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

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

4.3.1. El Hecho Imponible.

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

Se usa para designar tanto en formulación en abstracto como a la formulación en concreto del mismo. Por ello se considera preferible asumir la distinción propugnada que resulta muy precisa e inobjetable, No se pueden establecer hechos imponibles que no sean reveladores de capacidad económica y verdad material, como lo establece el Código Tributario en el inciso noveno del art. 3,

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

al referirse a los principios que se ajustará la administración tributaria para sus actuaciones.

En opinión de Villegas,¹²⁶ pulcritud metodológica y tendencia sistematizadora, lo que permite evitar confusiones innecesarias al momento de determinar conceptos fundamentales en el campo del Derecho Tributario Art. 58 Código Tributario.

4.3.1.1. Concepto y Naturaleza.

El hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo representa la noción o concepto fundamental en la estructura del tributo. El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Por lo que se entiende que la mejor forma de captar el significado de esta fundamental categoría es la que consiste en el análisis o descomposición de las diferentes funciones que la misma desarrolla.¹²⁷

Cualquiera que sea el contenido y la estructura del hecho imponible, los efectos de su realización vienen determinados únicamente por la Ley. A los ojos del legislador tributario el hecho imponible, es eso, un hecho, y sólo la Ley su voluntad, determina los efectos que derivan de su realización. Estas consideraciones adquieren una especial relevancia con relación a los hechos imponibles constituidos por negocios jurídicos.

Pero la obligación tributaria no se ve afectada por la voluntad de las partes que en él intervienen. La obligación tributaria depende en su contenido única y exclusivamente de la voluntad de la ley. En este sentido hemos de señalar que cuando los particulares toman acuerdos sobre el pago de los tributos, tales

¹²⁶ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* 2ª ed. (Argentina: Ediciones DEPALMA, 1995). 125.

¹²⁷ *Ibíd.* 56.

acuerdos pueden tener plena validez entre ellos en la esfera jurídico privada, pero no afectan para nada en los vínculos que pueden unir a tales individuos con la Administración financiera y en concreto a las obligaciones tributarias a que deban hacer frente

4.3.1.2. Fundamento del Hecho Imponible.

El fundamento del hecho imponible se relaciona con el carácter *ex lege* de la relación tributaria: El hecho imponible es un elemento esencial del tributo, y su carácter coactivo, coercitivo, deriva directamente de la Ley. El fundamento legal da lugar a las obligaciones *ex lege*. El fundamento contractual da lugar a las obligaciones *ex contractum*.¹²⁸

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

4.3.1.3. Elementos del Hecho Imponible.

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

4.3.1.3.1. Elemento Objetivo o Material.

Los elementos integradores del aspecto material del elemento objetivo se diferencian presupuestos genéricos y específicos y presupuestos simples y

¹²⁸ *Ibíd.*

complejos. Son presupuestos genéricos aquellos que aparecen configurados por las normas con rasgos genéricos, de tal suerte que son susceptibles de una especificación que llevan a cabo las propias normas, introduciendo en el esquema general del presupuesto aquellos caracteres singulares que individualizan cada una de sus posibles manifestaciones (ejemplo de un presupuesto genérico sería el ejercicio de una actividad empresarial, cuya especificación podría venir dada por la referencia a la fabricación de productos alimenticios o farmacéuticos). Se llaman presupuestos específicos a aquellos que se agotan en sí mismos, de tal suerte que ofrecen una configuración normativa unitaria y autónoma que no provoca ningún proceso ulterior de especificación o individualización (por ejemplo, la obtención por una persona física de rendimientos del trabajo personal). Son presupuestos de hecho simples los compuestos por «un hecho aislado o único que se toma como generador de las obligaciones tributarias (por ejemplo, la transmisión onerosa de un inmueble). Por el contrario, en los presupuestos complejos estaremos en presencia de una pluralidad de hechos reunidos de tal manera que constituyan una unidad ideológica objetiva.

4.3.1.3.2. Elemento Subjetivo.

Es la persona que se vincula directa o indirectamente con esta riqueza o materia gravada. Se refiere a este poseedor, titular o cualquiera que tenga relación con la materia gravada, y determina en esa persona la condición de sujeto pasivo. Con motivo de la materialización del hecho imponible, se presume que el administrado adquiere capacidad contributiva, consecuentemente le crea una obligación de dar, cuyo objeto es la entrega de una suma de dinero. Sólo así, puede adecuarse la obligación tributaria al fin

para el cual fue creada: el suministro de medios financieros al Estado para que éste, pueda conseguir sus propias finalidades.¹²⁹

Sólo así se entiende que la obligación tributaria, de pagar un tributo, sea un medio jurídico para realizar el reparto efectivo de las cargas públicas entre los ciudadanos, de acuerdo con su capacidad económica. Considerando que el objeto del tributo es el soporte material de la imposición, la materia imponible, la renta –provecho, ganancia -obtenida por una persona, el patrimonio de un sujeto.

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

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

Objeto material. Es la riqueza efectivamente gravada por el legislador, y por tanto coincide con el elemento objetivo del tributo - Riqueza gravada: Frente a la riqueza que se quiere gravar, que pertenece, al mundo de los fines del legislador, podemos situar la riqueza efectivamente gravada objeto del tributo, en el sentido de cosa o bien sobre el que recae o pesa el tributo.

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

¹²⁹ *Ibíd.* 58.

4.3.2. La cuantificación de la obligación tributaria base imponible.

El Estado, para establecer un tributo siempre utiliza el mismo mecanismo jurídico, el cual es la ley, que fija un presupuesto de hecho, que se llama hecho imponible; y su realización, origina el nacimiento de la obligación de pagar determinada cantidad de dinero como tributo. Dicha cantidad se conoce en el Derecho Tributario como la base imponible.¹³⁰

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

La base imponible puede expresarse en diferentes unidades monetarias (renta, precios de adquisición, valor de mercado, contraprestación, etc.) o también en otro tipo de unidad de peso, volumen, longitud, potencia, cantidad de empleados, etc., así se distingue entre bases monetarias y no monetarias. La base imponible se dividirá, en su caso, en tantas partes como sean necesarias para la aplicación de tipos de gravamen diversos. En El Salvador la base imponible, se regula en el Código Tributario, en los artículos 62 y 63.

El artículo 62, establece que *“La base imponible es la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo. La base imponible expresada en moneda extranjera ha de convertirse en moneda de curso legal, aplicándose el tipo de*

¹³⁰ José Alejandro Alvarado Sandoval; Ottoniel López Cruz, *Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Documento de Apoyo a la Docencia*, (Guatemala: Editorial Serviprensa, 2012), 293.

cambio que corresponda al día en que ocurra el hecho generador del impuesto.

*La diferencia de cambio que se genere entre aquella fecha y la del pago total o parcial del impuesto no forma parte de la base imponible del mismo, pero se deben agregar a la base imponible las diferencias en el tipo de cambio en el caso de ventas a plazo en moneda extranjera ocurridas entre la fecha de celebración de ellas y las del pago del saldo de precio o de cuotas de éste”.*¹³¹

Por otra parte el artículo 63, en cuanto a las tasas alícuotas, expresa “*Son las proporciones establecidas en las Leyes tributarias aplicables sobre la base imponible a efecto de determinar el impuesto que deberá pagarse, una vez efectuadas las deducciones a que hubiere lugar*”.¹³²

En legislación comparada, la base imponible es denominada en algunos caso, como cuota tributaria, la cual se refiere a la cantidad de dinero que el sujeto pasivo ha de pagar para extinguir la deuda, en base a la capacidad contributiva; es importante hacer mención, que la capacidad contributiva puede ser absoluta o relativa; y que, por el hecho de tener bienes, salario, carros, casa; se tiene capacidad económica absoluta, pero la medida exacta de la capacidad económica, es la capacidad económica relativa, esto lo determina la Ley Impuesto sobre la Renta¹³³; así, aquellas personas que tengan una capacidad económica más grande, en teoría tendrán que pagar más impuestos.

La anterior determinación, se regula en el artículo 34, en donde la ley establece que “*Las personas naturales domiciliadas, calcularán el impuesto aplicando a la renta neta o imponible que resulte, la tabla del artículo 37. Las personas*

¹³¹ Código Tributario de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001)

¹³² *Ibíd.*

¹³³ Ley del Impuesto sobre la Renta de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991).

*naturales no domiciliadas, calcularán el impuesto aplicando a su renta neta o imponible una tasa del 25%”.*¹³⁴

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

4.3.2.1. Características de la Obligación Tributaria.

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

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

¹³⁴ *Ibíd.*

4.3.2.1.1. Obligación Sujeta al Principio de Legalidad.

El principio de Legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos a aspectos legales de su regulación, sin contravenir ni irrespetar el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una Ley.¹³⁵ Es decir que debe de estar determinada la obligación de tributar, en una ley preexistente.

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

Según la Constitución, al referirse a los impuestos, en el ordinal sexto del artículo 131, expresa que corresponde a la Asamblea Legislativa *“Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...”*.¹³⁶ Y el artículo 3 del Código Tributario establece que *“en razón del principio de legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento”*.¹³⁷

4.3.2.1.2. Obligación Ex Lege.

¹³⁵ Gladys Monterroso, *Fundamentos Tributarios. Sistema Tributario de la República de Guatemala*, (Guatemala: Editorial Comunicación Gráfica, 2009), 40.

¹³⁶ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983).

¹³⁷ Código Tributario de El Salvador, (2001).

Debido que la Constitución, como se mencionó anteriormente, consagra el principio de legalidad tributaria, y por consiguiente, la obligación tributaria debe configurarse como una *obligación ex-lege*.¹³⁸

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

4.3.2.1.3. Obligación de Derecho Público.

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

La prestación, que constituye su objeto es, una prestación patrimonial de carácter público, que deriva de la naturaleza pública de la obligación que le sirve de base. Es así que el Código Tributario establece que *“se aplicará a las relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones aduaneras y municipales”*.¹³⁹

Pero específicamente el artículo 16 del Código Tributario, expresa que *“La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes*

¹³⁸ Locución latina que significa según ley; por disposición de la misma.

¹³⁹ Código Tributario de El Salvador.

*se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”.*¹⁴⁰

4.3.2.1.4. Obligación Pecuniaria.

De acuerdo a la clasificación de las obligaciones, la tributaria se trata de dar, en la cual el contribuyente, debe de dar parte de su patrimonio, con un valor patrimonial, como lo es el dinero. Tal característica se puede verificar en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece en su art. 17 que: *“Las personas naturales deberán computar su renta usando el método de efectivo, o sea, tomando en cuenta los productos o utilidades realmente percibidos en el ejercicio, ya sea en dinero efectivo, títulos valores o en especie”.*¹⁴¹

4.3.2.1.5. Exigibilidad.

Como consecuencia de que la obligación tributaria, es un vínculo jurídico y no de carácter moral o natural, esta es exigible, por los medios legales para forzar su cumplimiento. En cuanto a la exigibilidad, esta es *Lato Sensu*,¹⁴² y se define como el momento en el cual la Administración Tributaria, el acreedor público, puede exigir el pago de una obligación tributaria, momento en que se ha de cumplir el deber de pagar.

Otro momento sería cuando, se realiza el pago material. Por lo que se deben tener presente, los siguientes aspectos: El momento en que se realiza el hecho imponible; el momento que resulta exigible la obligación tributaria; y el momento en que se efectúa realmente el pago, es decir un pago material.

Entonces de acuerdo a los momentos, la exigibilidad puede ser:

- 1) Antes del nacimiento de la obligación, en donde serían los pagos a cuenta, los anticipos de pago del impuesto.

¹⁴⁰ *Ibíd.*

¹⁴¹ Ley del Impuesto sobre la Renta de El Salvador.

¹⁴² Locución latina, que se refiere al momento en que resulta exigible la obligación tributaria.

- 2) Coincidiendo con el nacimiento de la obligación.
- 3) Con posterioridad al nacimiento de la obligación, o realización del hecho imponible, como lo es la liquidación del impuesto sobre la renta.

A manera de ejemplo se puede mencionar, la exigibilidad en el caso del Impuesto sobre la Renta, el cual es un tributo directo, que resulta por el ejercicio fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre,¹⁴³ pero se puede pagar hasta el 30 de abril¹⁴⁴ del siguiente ejercicio fiscal, por lo tanto la Administración Tributaria puede exigir el pago hasta a partir de mayo.

Lo cual constituye una exigibilidad con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria. Con base a la misma exigibilidad impuesta por el legislador, el Código Tributario define un régimen sancionatorio por el incumplimiento en la presentación de la declaración o hacerlo fuera del plazo establecido para tal efecto, independientemente a que el contribuyente deba o no pagar impuesto alguno.¹⁴⁵ Por lo que puede exigirse el pago de una obligación con anterioridad a la obligación, que podría aun no haber nacido, como son los “*anticipos*”.¹⁴⁶

4.3.3. Sujetos de la Relación Jurídica Obligacional.

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

4.3.3.1. Sujeto Activo.

¹⁴³ Código Tributario de El Salvador, artículo 98.

¹⁴⁴ La ley del Impuesto Sobre la Renta de El Salvador, artículo 48.

¹⁴⁵ Código Tributario, artículo 238.

¹⁴⁶ *Ibíd*, artículo 151.

Según Gladys Monterroso, *“el Sujeto Activo de la relación jurídica tributaria es el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la Obligación tributaria”*.¹⁴⁷ Por lo tanto el Estado, como titular de la potestad tributaria, actúa básicamente mediante los órganos que lo integran, como el Órgano Legislativo que emite las leyes tributarias; El Ejecutivo que tiene la atribución de la recaudación y cobro coactivo; y el Órgano Judicial encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial.

El autor Luis Humberto Delgadillo, también se ha pronunciado al respecto sobre el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, indicando lo siguiente: *“En toda relación jurídica el sujeto activo es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación, en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado; aquí, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo”*.¹⁴⁸

Así también el jurista Ignacio Blanco Ramos, en su libro Derecho Tributario se refiere al sujeto activo de la siguiente manera: *“Sujeto activo es el ente al que la Ley confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo”*.¹⁴⁹

En relación, al sujeto activo, la legislación salvadoreña, ofrece una breve definición, el cual dicta lo siguiente: *“Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo”*.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Monterroso, 132.

¹⁴⁸ Luis Humberto Delgadillo, *“Principios de Derecho Tributario”*, (México: Ediciones LIMUSA NORIEGA, 2003), 144.

¹⁴⁹ Ignacio Blanco Ramos, *“Derecho Tributario. Parte General y Legislación española.”* (España: Editorial Ariel, 1973), 12.

¹⁵⁰ Código Tributario, artículo 19.

4.3.3.2. Sujeto Pasivo.

En relación al sujeto pasivo, el autor Ignacio Ramos establece que el sujeto pasivo es *“la persona que, por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la Ley a satisfacer el tributo, a la que comúnmente se denomina contribuyente”*.¹⁵¹ Por otra parte Gladys Monterroso, es más contundente al expresar que: “El Sujeto Pasivo está representado por el Contribuyente, Deudor Tributario, o el Obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria.”¹⁵²

En cuanto a la definición legal, el Código Tributario establece que: *“Se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable”*.¹⁵³ Dentro de la definición legal del sujeto pasivo recién transcrita, se identifica que la misma ley reconoce que se puede ser sujeto pasivo en diferentes calidades, ya sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable, siendo analizados en el siguiente apartado.

4.3.3.2.1. Contribuyente.

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

¹⁵¹ Ignacio Ramos, 53.

¹⁵² Gladys Monterroso, 133.

¹⁵³ Código Tributario, Art. 30.

realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.¹⁵⁴

4.3.3.2.2. Responsables.

Son los sujetos pasivos por deuda ajena, la ley los define de la siguiente manera: “Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”.¹⁵⁵ Los responsables se dividen en los siguientes grupos.

Responsables por representación: Son representantes, según la ley sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan, por ejemplo a) Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores 16 obligados y los representantes de los incapaces; b) Administrador único o representantes legales de las personas jurídicas durante el período que comprenda su gestión; c) Los mandatarios respecto de los impuestos e intereses generados por los bienes que administren o dispongan durante el período de su administración.¹⁵⁶

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

Agentes de percepción: Son los responsables de percibir, del que les realiza el pago del impuesto, por ejemplo todos los agentes de percepción del

¹⁵⁴ *Ibíd.* Artículo 38.

¹⁵⁵ *Ibíd.* Artículo 42.

¹⁵⁶ *Ibíd.* Artículo 43.

Impuesto al Valor Agregado, desde el momento que calculan el precio del servicio o del bien tienen que adicionar al mismo el impuesto, como un valor agregado a la cantidad que en realidad van a recibir.¹⁵⁷

Respecto a estos dos últimos, el Código Tributario, para efectos de técnica legislativa, los agrupa en una sola categoría y establece que *“Son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción, los sujetos designados por este Código o por la Administración Tributaria, a efectuar la retención o percepción del impuesto que corresponda, en actos u operaciones en los que intervengan o cuando paguen o acrediten sumas”*.¹⁵⁸

4.3.4. Extinción de la Obligación Tributaria Sustantiva.

Se inicia este apartado, estableciendo sobre la extinción, que para Guillermo Cabanellas, quiere decir *“cese, cesación, terminación, conclusión, desaparición de una persona, cosa, situación o relación y, a veces, de sus efectos y consecuencias”*.¹⁵⁹ Sobre la Extinción de la obligación tributaria, Héctor Villegas se manifiesta así: *“Existen diversos modos de poner fin a la obligación sustancial tributaria. Es indudable que tratándose de una obligación de dar, el medio general de extinción es el pago. Éste es el medio que puede considerarse normal, pues toda la obligación, por su propia naturaleza, tiene como finalidad procurar al acreedor la satisfacción de su pretensión, la cual debe ser cumplida por el deudor”*.¹⁶⁰

De la exposición doctrinaria realizada, se establece que de los hechos jurídicos sucedidos, se generan relaciones jurídicas que aparejan derechos y obligaciones vinculadas, por un lado está el derecho que tiene una persona y

¹⁵⁷ *Ibíd.*

¹⁵⁸ *Ibíd.* Artículo 47.

¹⁵⁹ Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental, Edición Actualizada y Aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas*, (Argentina: Ediciones Heliasta, 2006).

¹⁶⁰ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* 4ª ed. (Argentina: Ediciones DEPALMA, 1994). 262.

por el otro la obligación adquirida por otra persona, lo cual está ligado estrechamente.

En esa relación jurídica el acreedor será el titular del derecho, mientras que el deudor será el obligado a cumplir lo pactado entre ambas personas. La relación jurídica culminará cuando el motivo por el cual surgió, se cumpla, es decir que el supuesto que se acordó que debía ocurrir, ocurrió o que es imposible que ocurra.

La extinción de la obligación generalmente se refiere a ese supuesto en que el motivo de la relación jurídica ya no existe, se resolvió, se perfeccionó o es imposible cumplirlo por lo que se extingue, en ese caso la relación jurídica ya no tiene razón de existencia y finaliza. En las relaciones jurídicas tributarias, la obligación del contribuyente, por lo general, es una obligación de pago, por lo que la relación quedaría cumplida al momento en que se efectúa el pago.

4.3.4.1. Formas de Extinción de la Obligación Tributaria.

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

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

4.3.4.1.1. Pago de la Deuda.

La jurista Gladys Monterroso, al hablar del pago expresa que *“Es el cumplimiento idóneo, común y más aceptado de la prestación que constituye*

*el objeto de la Relación Jurídico Tributaria, constituyendo el mismo un crédito de suma líquida y exigible que el contribuyente paga al Estado”.*¹⁶¹

Por otra parte los José Alejandro Alvarado Sandoval, y Ottoniel López Cruz: dicen que *“El pago es el modo de extinción de la obligación por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación jurídica, porque satisface la pretensión del sujeto activo, siempre que el Fisco como sujeto activo de la obligación tributaria, tenga el derecho, ya que de lo contrario los pagos hechos en exceso, debe devolverlos previa solicitud del interesado”.*¹⁶²

De los aspectos doctrinales, se puede decir que el pago no adopta en el Derecho Tributario, una estructura diversa a la que tiene como modo general de cumplimiento de las obligaciones y puede ser definido como el cumplimiento de la prestación, la entrega de una suma de dinero, establecida en la obligación tributaria.

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

¹⁶¹ Monterroso, 163.

¹⁶² José Alejandro Alvarado Sandoval; Ottoniel López Cruz, *Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Documento de Apoyo a la Docencia. Edición Actualizada.* (Guatemala: Editorial Serviprensa, S.A, 2012), 241.

Es así que el Código Tributario lo define como “la prestación efectiva de la obligación tributaria”¹⁶³; además establece que los medios por los cuales deberá pagarse son: En dinero efectivo; Con títulos específicamente autorizados para tal efecto; Mediante cheque certificado; y, Por acreditamiento de retenciones de impuesto, anticipos a cuenta o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución de conformidad a lo previsto por el Código. Y en relación al perfeccionamiento de este lo hará, cuando se tuviere a disposición o se hicieren efectivos los medios de pago empleados.

4.3.4.1.2. Prescripción.

El autor Héctor Villegas indica que *“Se acepta actualmente que las obligaciones tributarias pueden extinguirse por prescripción, configurándose este medio cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado (su acreedor) por cierto período de tiempo”*.¹⁶⁴

La prescripción de la obligación tributaria, ocurre cuando en el transcurso de un determinado tiempo sin que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, o el acreedor en términos generales, haga uso del derecho a exigir el pago correspondiente; o sea que pasa el tiempo previsto en la ley, sin que la Administración Tributaria hubiere exigido el pago. En el campo tributario la prescripción es positiva para el contribuyente, porque lo libera no solo de la obligación de pagar los tributos y multas por el paso del tiempo, sino que de la acción que tiene potestad la Administración Tributaria de realizar acciones.

La legislación salvadoreña reconoce la figura de la prescripción en el artículo 82 del Código Tributario de la siguiente manera: *“Las acciones y derechos de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de las multas y demás accesorios se extinguen*

¹⁶³ Código Tributario, Artículos 69, 70.

¹⁶⁴ Héctor B. Villegas, 267.

por la prescripción, por no haberse ejercido las acciones y derechos establecidos en este Código.

La prescripción a que se refiere este artículo no opera en los casos de Agentes de Retención que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas”.¹⁶⁵

Se puede decir, que la prescripción que regula el Código Tributario, tiene elementos de la caducidad, la cual es otra forma de derechos o facultades por su falta de ejercicio, como es fundamentalmente el de estar sometida a posibles interrupciones (que además al igual que en el caso de la obligación civil, pueden derivarse de actos no sólo del acreedor, sino del propio sujeto pasivo), pero también recoge algún elemento o carácter de la caducidad como es el de su aplicación automática o de oficio.

4.3.4.1.2.1. Interrupción de la Prescripción.

Respecto a ello, los autores José Alejandro, y Ottoniel López, sostiene que *“Tiene lugar cuando se destruye la eficacia del tiempo transcurrido e imposibilita el que se cumpla la prescripción comenzada”*.¹⁶⁶ También el autor Héctor Villegas dice: *“Que la interrupción tiene como no transcurrido el plazo de la prescripción que corrió con anterioridad al acontecimiento interruptor”*.¹⁶⁷

De estas definiciones, tomadas de reconocidos autores del derecho, se identifica una característica esencial de la interrupción de la prescripción, que es que si iniciare a transcurrir nuevamente el tiempo para la prescripción de una obligación tributaria, no se podría agregar el tiempo el transcurrido con anterioridad a la interrupción.

¹⁶⁵ Código Tributario, de El Salvador.

¹⁶⁶ José Alejandro Alvarado Sandoval; Ottoniel López Cruz, 257.

¹⁶⁷ Héctor B. Villegas, 267.

La legislación salvadoreña, en el artículo 82 inciso tercero del Código Tributario, establece que: *“La prescripción se interrumpirá con la notificación del requerimiento de cobro administrativo efectuada al sujeto pasivo o responsable solidario por la Administración Tributaria, de conformidad a las disposiciones de este Código”*.¹⁶⁸

4.4. Procedimientos para Hacer Efectiva la Prescripción y Caducidad de las Facultades de Fiscalización y Control de la DGII.

La persona que alega la prescripción, es la parte interesada, así lo regula el Código Tributario en su artículo 83. En el orden jurídico es el deudor la principal la persona que debe invocarla. Así lo señala el Derecho Civil, que: *“el que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla”*.¹⁶⁹

En base al Derecho Civil, los siguientes sujetos pueden alegarla: los herederos pueden alegar la prescripción que pudo invocar su causante; los causahabientes singulares; los fiadores simples o hipotecarios; los codeudores solidarios o conjuntos, o de una obligación indivisible; los que responden subsidiariamente de una obligación principal del deudor, entre otros.

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

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), tiene su propia ley que la define de la siguiente manera: *“La Dirección General de Impuestos Internos,*

¹⁶⁸ Código Tributario.

¹⁶⁹ Código Civil, (El Salvador: 1858), Art. 2232.

*es un organismo de carácter técnico independiente, en consecuencia no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del Estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados”.*¹⁷⁰

4.4.1. Trámite para Alegar la Prescripción del Pago de Impuestos Sobre la Renta ante la Dirección General de Impuestos Internos.

En cuanto al procedimiento, se deben seguir las disposiciones establecidas en los artículos 68 literal d), 82, 83 y 84 del Código Tributario; 21 y 22 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario.¹⁷¹

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

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

El anterior escrito, deberá ser presentado, en el área de Correspondencia, Centro de Servicios al Contribuyente, luego el Área de Correspondencia remite el escrito y sus adjuntos al Departamento de Resoluciones; el Departamento de Resoluciones analiza la procedencia de lo solicitado, verifica en el Sistema

¹⁷⁰ Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos de El Salvador, (Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990).

¹⁷¹ Reglamento del Código Tributario de El Salvador.

y expedientes del contribuyente solicitante, el proceso de cobro que se ha realizado, solicita información a la Dirección General de Tesorería y Fiscalía General de la República, según el caso; analiza, emite resolución y notifica al contribuyente solicitante lo resuelto. En cuanto al tiempo de respuesta del escrito es variable entre 15 o 40 días hábiles oficina Central 40 días hábiles, dependiendo de la oficina donde se presente.¹⁷²

4.4.2. Invocación de la Caducidad ante la Dirección General de Impuestos Internos.

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

Al regular que una institución procesal opere de pleno derecho, la doctrina ha dicho que opera por ministerio de ley, es decir, por expresa disposición de ésta, por el derecho mismo, en el acto. Utiliza el Derecho aquella expresión principalmente para indicar que la caducidad se produce sin necesidad de un pronunciamiento particular y por el mismo y solo hecho de producirse. Por lo tanto la caducidad no tiene que ser reconocida o alegada en ninguna resolución de carácter administrativo o judicial, para que produzca sus efectos.¹⁷³

¹⁷² Ministerio de Hacienda,
http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Servicios/Guia?_piref476_2099380_476_2084258_2084258.grupo=78&_piref476_2099380_476_2084258_2084258.task=detail&_piref476_2099380_476_2084258_2084258.contexto=1&_piref476_2099380_476_2084258_2084258.servicio=1445

¹⁷³ Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia definitiva, Referencia: Ref. 7-K-2000* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2000).

Para tal efecto en relación a la caducidad, concretamente la Dirección General de Impuestos Internos, en cuanto al procedimiento que tiene la figura de liquidación de oficio, para tomarlo de ejemplo como una de las figuras más utilizadas entre otras y que a su vez, tiene relación con la liquidación del impuesto sobre la Renta. El régimen jurídico de un procedimiento tributario en sede administrativa, es el inicio de las garantías constitucional y legal, en cuanto que de ahí nacen los recursos constitucionales y contenciosos administrativos, lógicamente, cuando estos logran reunir los requisitos necesarios, como el de agotar la vía administrativa.¹⁷⁴

Es así que durante el plazo de audiencia y pruebas el contribuyente deberá señalar su conformidad o inconformidad con los resultados del informe de fiscalización y deberá aportar en ese lapso mediante escrito,¹⁷⁵ todas aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente los puntos que aceptare y que rechazare si es el caso.

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

Es en esta etapa en la cual se debe de Invocar la caducidad, ya que no debe perderse de vista que la caducidad tiene por un lado, el efecto de restringir la

¹⁷⁴ Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, (México: Editorial Temis, S.A., 2001, 388.

¹⁷⁵ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 2*”, Año 5, (2002), 20-21.

competencia de la Administración para el ejercicio de las facultades de fiscalización, control y correspondientes sanciones concedidas expresamente en la ley, pues en atención al principio de seguridad jurídica.¹⁷⁶

4.4.2.1. Como Opera la Caducidad.

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

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

En cuanto a las facultades que se mencionaron anteriormente, pueden extinguirse a través de la caducidad, cuando estas sean ejercidas fuera del plazo de cinco años, que detalla el artículo 175 del Código Tributario. Como se puede observar, en la transcripción del artículo.

¹⁷⁶ *Ibíd.* 30-31.

“Artículo 175.- Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este Código caducarán:

a) En tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y para liquidar de oficio el impuesto que corresponda, así como la aplicación de sanciones conexas y en cinco años para la fiscalización, liquidación del impuesto y aplicación de sanciones en los casos en que no se haya presentado liquidación;

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

c) En tres años para la imposición de sanciones aisladas por infracciones cometidas a las disposiciones a este Código, contados desde el día siguiente al que se cometió la infracción o en el plazo de cinco años en los casos que no se hubieren presentado liquidación del impuesto, retenciones o pago a cuenta dentro del plazo legal”.¹⁷⁷

Finalmente, es de considerar que en el caso en que no hubiere presentado liquidación del impuesto en el plazo debido, la facultad de la Dirección General para la aplicación de sanciones por infracciones, caduca en el plazo de cinco años, plazo según el cual, debe entenderse ampliado por efecto de la caducidad, concediendo la misma ley dicho plazo con el objeto de permitir a la Administración Tributaria un mayor margen para la verificación de la correcta aplicación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes que hubieren omitido la presentación de su declaración.¹⁷⁸ Como se puede evidenciar, la caducidad es una institución jurídica, que no solo se aplica en el Derecho Civil, sino que también en el Derecho Tributario, la cual permite extinguir los derechos o acciones.

¹⁷⁷ *Ibíd.*

¹⁷⁸ Sala de lo Civil, Sentencia definitiva, Referencia 1274-200, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2001).

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. Conclusiones.

En esta investigación, se ha estudiado a profundidad las diferentes figuras, así como: la caducidad y la prescripción, se sabe que hay mucho por hacer y por lo tanto como resultado de la misma se pasa a las conclusiones:

La Dirección General de Impuestos Internos es la facultada de hacer la inspección, fiscalización, registro, transferencias de los impuestos y más actividades que controlen la reproducción de los ingresos para el Estado a través del Ministerio de Hacienda, organismo que para alcanzar sus objetivos funciona a través de la emisión y cumplimiento de actos administrativos; sin embargo, esas funciones son restringidas por las instituciones de la prescripción y caducidad.

La Caducidad, se constituye en el área del derecho Tributario, como una guía que deben llevar las actividades fiscalizadoras administrativas y tributarias, esto para la determinación y verificación de las obligaciones tributarias formal y sustantiva, su aplicación sobrelleva efectos para ambos sujetos de la relación jurídica tributaria, y esto recae en un estado de certeza jurídica ambos actores, ya que puede ser aplicada a favor o en contra de cualquiera de los sujetos que intervengan dicha relación.

La prescripción, no se considera una salida a los deudores de mala fe, para que logren sus objetivos, al contrario lo que se busca es que se debe entender como una figura jurídica necesaria para el mantenimiento de seguridad jurídica, que la prescripción no es en sí la extinción de un derecho, sino la extinción de la acción del reclamo judicial de deuda fiscal pendiente; en pocas palabras ya no es posible accionar legalmente contra un deudor tributario, formalmente encausado y determinado en cuanto a su correspondiente

adeudo, siempre y cuando haya prescrito el plazo para hacerlo; pero si el moroso buenamente liquida la obligación pagando, este es legítimo porque la deuda sigue actual y no desaparece ni legal y mucho menos formalmente de la vida jurídica.

Se considera que los interesados tienen una carencia para asentir a la efectiva justicia, en nuestro pueblo no hay una educación o cultura orientada al reclamo de nuestros derechos frente a una violación de los mismos, porque persiste un conformismo y desconocimiento de las normas que nos permitan hacer valer nuestras prerrogativas. Con el conocimiento de estas figuras para el contribuyente, se evita que ellos de alguna manera abusen de hacer actos que vayan en contra de la administración Tributaria.

Estas instituciones contribuyen a dar garantía a los administradores en cuanto a la relación jurídica, así se protege su derecho como contribuyentes.

5.2. Recomendaciones.

Que se agilicen los trámites, que día a día los contribuyentes demandan, de esta manera se evitarían malos entendidos y la serían más eficientes, ya los trámites burocráticos deben quedar en el pasado, con el fin de dar un mejor servicio a la población contribuyente.

Que se introduzcan nuevas tecnologías, la Administración Tributaria tiene que equiparse de equipos tecnológicos más recientes, de esta forma se lograría obtener una mejor atención hacia sus contribuyentes, así no habría tanto reclamo de sus usuarios, al igual que sería todo en línea o por lo menos lo menos complicado, hay que recordar que no todos ni todas tienen el tiempo para ir hasta las instalaciones de la institución.

Que se Capaciten a los empleados, ya que hay muchos que a veces no saben cuál es el procedimiento para una diligencia, es importante contar con personal

capacitado, esto ayudaría para la celeridad en los trámites y se evitarían esas largas colas que por lo general se hacen en dicha institución, con estas capacitaciones se estaría dando un mejor servicio y se evitaría un mal procedimiento que puede ocasionar perjuicios al momento de alegar la prescripción o su interrupción, como también al alegar la caducidad.

Que el Ministerio de Hacienda, tiene que preocuparse por dar una seguridad jurídica a sus administrados, creando o publicando las diferentes unidades que puedan tener para hacer algún tipo de reclamos o que se pueda apelar, con esto estarían garantizando al administrado el derecho constitucional a ser oído y vencido en juicio por decir algo, y aplicando el derecho común de todo ciudadano.

Que se creen unidades móviles, esto para que la población de sus contribuyentes, tengan otras opciones de poder hacer sus trámites sin hacer grandes congestionamientos vehiculares, es decir se puede poner tipo sucursales cerca de los diferentes Centros Comerciales, o cerca de sus trabajos, por supuesto con gente capacitada y con todo su equipo para dar un buen servicio.

Que se Promueva una cultura de servicio e información, por parte de los empleados, ya que hay muchos y muchas que a veces contestan de mala gana y no dan la información que se les pide, en vez de ayudar e informar cómo se debe, pues hacen lo contrario, esto pues para ayudar al contribuyente a sentir confianza y lo más importante, sentir que el Estado utiliza bien los recursos humanos para el trato digno hacia sus administrados.

Que se dé un eficiente servicio a los contribuyentes y garantizarles el goce de la Justicia Tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

Libros.

Ainz de Bujanda, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, (1991). 9ª ed. Madrid: Universidad Complutense facultad de Derecho.

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

Amatucci, Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, (2001). México: Editorial Temis, S.A.

Aragón, Manuel, *Constitución y Democracia*, (1989). España: Editorial Tecno.

Bereijo, Rodríguez, *Introducción al Estudio del Derecho Financiero, Estudios de Hacienda Pública*, (1976). Madrid: Editorial Salamanca.

Blanco Ramos, Ignacio, “*Derecho Tributario. Parte General y Legislación española.*” (1973). España: Editorial Ariel.

Cañenguez Montano, L. Saúl. *Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador*, (2002). El Salvador: Editorial e Imprenta de la Universidad de El Salvador.

Cortés Domínguez, M., *Ordenamiento tributario español*, (1984). España: Editorial Civitas.

Cortés Domínguez, M., *Ordenamiento tributario español*, (1985). Madrid: Editorial Civitas.

De la O Garza Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, (1994). México: Editorial Porrúa.

De Mendoza Kuri, S y Otros, *Manual de Derecho Financiero*, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, (1993). El Salvador: Editorial Buena Vista.

Delgadillo, Luis Humberto, "*Principios de Derecho Tributario*", (2001). México: Ediciones LIMUSA NORIEGA.

Fernández Pérez, Royo, *Derecho financiero y tributario*, Parte General, (1999). 9ª ed. España: Editorial Civitas.

Fernández, Ramón, Tomas, *Curso de Derecho Administrativo*, (1986). Tomo I, 2ª ed. Madrid: Editorial Civitas.

Ferreiro Lapatza, José, *curso de derecho financiero español*, (2006). España: Editorial Marcial Pons.

García Belsunce, H., *Temas de Derecho Tributario*, (1982). Argentina: Editorial: Abeledo Perrot.

García de Enterría, E., *Curso de Derecho Administrativo*, (1986). Tomo I 2ª ed. Madrid: Editorial Civitas.

García Viscaino, Catalina, *Derecho Tributario Parte general*, (1996). México: Editorial Porrúa.

Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, (1994). México: Editorial Porrúa.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho financiero*, (1986). Argentina: Editorial de Palma.

Giuliani Fouruge, C., *Procedimiento Tributario*, (1979). Argentina: Editorial: Abeledo Perrot.

Gómez Corraliza, B., *La Caducidad*. (1990). Madrid: Editorial Montecorvo.

Gonzales García, J., *Derecho Tributario II*, (1994). 3ª ed. Argentina: Editorial Civitas.

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

Ortolán, Manuel, *Explicación Histórica de las Instituciones del Emperador Justiniano* (1960). Argentina: Editorial Bibliográfica Omeba.

Parejo, Luciano Alfonso o, *Manual de Derecho Administrativo*, (1994). Barcelona: Editorial Ariel.

Queralt, Juan Martín y Lozano Serrano, C., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, (1990). España: Editorial Tecno.

Rubio Correa, Marcial, Vemales Enrique, *Constitución y Sociedad Política*, (1996). Argentina: Editorial DESCO.

Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.*" (1995). 2ª ed. Argentina: Ediciones DEPALMA.

Villegas, Héctor, *Manual de Derecho Financiero*. 7ª ed. (2001). Argentina: Editorial de Palma.

Zavala, José Luis, *Manual de Derecho Tributario*, (2003). México: Editorial Cengag Laringe.

Tesis.

Argumedo, Enrique, “Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño”, Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, 1974.

Ayala García, José L., “Introducción al Derecho Tributario Salvadoreño”. Tesis de grado, Universidad de El Salvador, 2008.

Guevara Ayala, M., “Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña”, Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, 1977.

Legislación.

Constitución de la República de El Salvador. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983.

Código Tributario de El Salvador, El Salvador. Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001.

Reglamento de Aplicación del Código Tributario de El Salvador. Presidencia de la Republica, 2001.

Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos de El Salvador. Asamblea Legislativa de El Salvador, 1990

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

Ley General Tributaria Municipal de El Salvador. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991.

Código Civil, El Salvador. 1856.

Jurisprudencia.

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

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

Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Amparo Referencia: 100-2001*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2001.

Sala de Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad, Referencia: 46-2005*, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2005.

Sala de lo Constitucional, *Sentencia definitiva, Referencia: 288-A-2003*, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004.

Sala de lo Constitucional, *Sentencia de Inconstitucionalidad Referencia: 24-98 2002*, El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2003.

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

Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia definitiva, Referencia: 76-F 2003*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2006.

Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia definitiva, Referencia: Ref. 7-K-2000*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2000.

Sala de lo Civil, *Sentencia definitiva, Referencia 1274-200*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2001.

Revistas.

García, David Ricardo, *Principios de Economía Política e imposición fiscal, Revista Tributaria*, Barcelona: (932).

López Fonseca, R., “*Actuación De La Administración Tributaria y del Administrado en el Proceso de Fiscalización*”, VII Jornadas Conferencias Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas: (2004).

Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones n. 3, Revista Informativo del Ministerio de Hacienda*: (2002).

Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones*” *Revista Informativa del Ministerio de Hacienda, n.4*: (2002).

Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones n. 2, Año 5*: (2002).

Revista Informativa del Ministerio de Hacienda, (2003).

S. Smith, Robert, "Compilación de Leyes no insertadas en las colecciones oficiales", *Revista Judicial*, n. 2, San José: (1937).

S. Smith, Robert, “Financiamiento de la Federación Centroamericana, en la revista de la Integración y el Desarrollo de Centroamérica”, *Revista Judicial*, n.28, Publicación del Banco Centroamericano de Integración Económica BCIE: (1981).

Sousa de Moreno, Maribel, “II Congreso Internacional de Derecho Tributario La Extinción de las obligaciones Tributarias Tribunal Administrativo Tributario Panamá” *Revista Jurídica*. n.2, Panamá: (2013).

Vizcaíno Calderón, V., “*Ingresos de Derecho Público o de Derecho Privado, Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado*”, PGP: (1981).

Diccionarios.

Osorio y Florit, M. *Enciclopedia Jurídica Omeba*, (1995). 2ª. ed. Argentina: Editorial Bibliográfica.

Osorio, Manuel, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Datascan. Electrónica*, (2208). Guatemala: Editorial Porrúa.

Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*, (1993). 11ª ed. Argentina: Editorial Heliastas.

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

Guillermo Cabanellas de la Torre, *Diccionario de Derecho Usual*, (1972). Argentina: Edición Heliasta S.R.L.

Sitios Web.

Diccionario de la Lengua Española.

<http://dle.rae.es/?w=diccionario>

Ministerio de Hacienda.

www.mh.gob.sv.

http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Servicios/Guia?_piref476_2099380_476_2084258_2084258.grupo=78&_piref476_2099380_476_2084258_2084258.task=detail&_piref476_2099380_476_2084258_2084258.contexto=1&_piref476_2099380_476_2084258_2084258.servicio=1445