

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2011
PLAN DE ESTUDIO 1993**



**“EFICACIA DEL DERECHO DE DEFENSA EN EL PROCEDIMIENTO DE
LIQUIDACION OFICIOSA”**

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

PRESENTAN:

**AGUILAR SANCHEZ, NANCY GABRIELA
ARIAS ALVARENGA, KARLA PATRICIA
BELISMELIS CALDERON, RODRIGO JOSE**

**LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, NOVIEMBRE DE 2011.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO

RECTOR

MAESTRA ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO

VICERRECTORA ACADÉMICA

DOCTORA ANA LETICIA DE AMAYA

SECRETARIA GENERAL

LICENCIADO NELSON BOANERGES

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JULIO OLIVO GRANADINO

DECANO

DOCTOR DONALDO SOSA

VICEDECANO

LICENCIADO OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES

SECRETARIO

DOCTORA EVELYN FARFAN MATA

DIRECTOR DE ESCUELA

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO.

AGRADECIMIENTOS

Nuestros más sinceros agradecimientos:

A Dios, dueño de nuestras vidas y de cada uno de nuestros pasos, Él que ha preparado nuestro camino y que nos ha conducido hasta aquí, siendo la parte más importante de nuestras vidas, la luz que nos ilumina en todo momento y que nos ha llevado de la mano a lo largo de nuestra carrera universitaria, y sin Él no habiéramos podido llegar hasta aquí, este logro no tendría sentido.

A nuestros padres, en especial mención nuestras madres, puesto que trazaron en nuestras vidas un ejemplo a seguir, gracias por su apoyo incondicional que nos han brindado a lo largo de nuestros estudios, nuestro mayor orgullo es ofrecerles lo que ahora somos, de igual forma hacemos extensivo el agradecimiento a nuestros familiares que de una u otra forma estuvieron presentes en los momentos más importantes de nuestras vidas para darnos su cariño y en especial su confianza.

A nuestros amigos y amigas por compartir con nosotros todos los momentos de alegrías y tristezas y que de alguna manera nos apoyaron a lo largo de toda la carrera, brindándonos su amistad.

De manera especial a nuestro Asesor de Tesis *Licenciado Samuel Merino González*, quién nos ha dado a conocer sus fortalezas y debilidades, quien se mostró como un amigo ante nosotros y nos ha ayudado a lograr este objetivo, gracias por brindarnos sus atenciones y dedicarnos su tiempo.

Los Autores.

PRINCIPALES ABREVIATURAS

C. COM	Código de Comercio.
C.C	Código Civil.
C.T.	Código Tributario.
C.T.Ch	Código Tributario de Chile.
Cn.	Constitución de la República de El Salvador.
CNPT	Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica.
CSJ	Corte Suprema de Justicia.
D.L.	Decreto Legislativo.
D.O.	Diario Oficial.
DGII	Dirección General de Impuestos Internos.
DGT	Dirección General de Tributación de Costa Rica.
DUDH	Declaración Universal de Derechos Humanos.
IVA	Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
LISR	Ley de Impuesto sobre la Renta.
LIVA	Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
LODGII	Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.
LOFTAI	Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.
LRJCA	Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa Costarricense.
OEA	Organización de Estados Americanos.
ONU	Organización de la Naciones Unidas.
RACT	Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

RAF	Revisión de Actuación Fiscalizadora de Chile.
GGFR	Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Costarricense.
SII	Servicio de Impuestos Internos de Chile.
TAIA	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.
TFA	Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica.
UAPP	Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba.
UPET	Unidad de Programación y Evaluación Tributaria.

ÍNDICE

INTRODUCCION	I
CAPITULO I	1
1. EVOLUCIÓN, ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y ASPECTOS DOCTRINARIOS DEL DERECHO DE DEFENSA Y EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.....	1
1.1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL DERECHO DE DEFENSA.....	2
1.1.1 <i>Origen del Derecho de Defensa.</i>	2
1.1.1.1 Egipto.....	3
1.1.1.2 India.....	4
1.1.1.3 Grecia.	4
1.1.1.4 Inglaterra.	6
1.1.1.5 Francia.	7
1.1.1.6 España.	11
1.2 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL DERECHO DE DEFENSA EN EL SALVADOR.....	14
1.2.1 <i>Evolución del Derecho de Defensa Constitucional.</i>	15
1.3 DESARROLLO CONCEPTUAL DEL DERECHO DE DEFENSA.....	18
1.4 CARACTERÍSTICAS DEL DERECHO DE DEFENSA.....	22
1.5 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL LA TRIBUTACIÓN.	22
1.5.1 <i>Edad Antigua.</i>	23
1.5.2 <i>Edad Media</i>	29
1.5.3 <i>Edad Moderna.</i>	34
1.6 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS TRIBUTOS.....	36
1.7 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.....	37
1.8 DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.	39
1.8.1 <i>Nociones Generales.</i>	40
1.8.2 <i>Función de la Determinación Tributaria.</i>	40
1.8.3 <i>Concepto de Determinación Tributaria.</i>	41
1.9 FORMAS DE INICIACIÓN DE LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO.....	42
1.9.1 <i>Autoliquidación.</i>	42
1.9.1.1 Efectos Jurídicos de la Autoliquidación.	43

1.9.2	<i>Liquidación de Oficio</i>	45
1.9.3	<i>Mixta</i>	50
1.10	NATURALEZA JURÍDICA DE LA DETERMINACIÓN OFICIOSA.	51
1.10.1	<i>Administrativa</i>	51
1.10.2	<i>Determinativa</i>	52
1.10.3	<i>Constitutiva</i>	52
1.10.4	<i>Mixta</i>	52
1.11	MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS.	53
1.11.1	<i>Base Cierta</i>	55
1.11.2	<i>Base Presuntiva o Estimación de Oficio</i>	56
1.11.3	<i>Base Mixta</i>	59
CAPITULO II		61
2. RECONOCIMIENTO JURÍDICO DEL DERECHO DE DEFENSA Y EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.		61
2.1	DERECHO DE DEFENSA.	61
2.2	REGULACIÓN JURÍDICA DEL DERECHO DE DEFENSA.....	65
2.2.1	<i>Reconocimiento Constitucional del Derecho de Defensa</i>	65
2.2.2	<i>Reconocimiento Constitucional en El Salvador del Derecho de Defensa</i>	69
2.2.3	<i>Reconocimiento Jurídico Internacional del Derecho de Defensa</i>	70
2.2.3.1	Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH).....	72
2.2.3.2	Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (ONU).....	72
2.2.3.3	Convención Americana sobre Derechos Humanos (OEA).....	73
2.2.3.4	Protocolo Segundo de 1977 adicional a los Convenios de Ginebra.	74
2.3	REGULACIÓN JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO.	76
2.3.1	<i>Reconocimiento Constitucional del Procedimiento de Liquidación de Oficio</i>	77
2.3.2	<i>Procedimiento de Liquidación de Oficio</i>	78
2.3.2.1	Procedencia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa.	81
2.3.2.1.1	Obligaciones del Contribuyente.	81
2.3.2.1.2	Veracidad o Exactitud en Declaración presentada.	82
2.3.2.1.3	Incumplimiento en Solicitudes hechas por la Administración Tributaria.	83
2.3.3	<i>Procedimiento de Fiscalización</i>	84
2.3.4	<i>Liquidación Provisional de Los Impuestos</i>	91

2.3.5	<i>Iniciación del Procedimiento de Liquidación de Oficio</i>	92
2.3.5.1	Apertura a Prueba.....	94
2.3.5.2	Valoración de la Prueba.....	95
2.3.6	<i>Liquidación Definitiva</i>	97
CAPITULO III		98
3. LEGISLACIÓN COMPARADA DEL DERECHO DE DEFENSA Y EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA CON OTRAS LEGISLACIONES		98
3.1	LEGISLACIÓN DE CHILE.....	98
3.1.1	<i>Proceso de Fiscalización</i>	102
3.1.2	<i>Procesos Masivos</i>	102
3.1.3	<i>Procesos Selectivos</i>	103
3.1.4	<i>Notificación</i>	108
3.1.5	<i>Desarrollo de la Fiscalización</i>	112
3.1.5.1	Citación.....	113
3.1.5.2	La Liquidación.....	114
3.1.6	<i>Base para la Liquidación de Oficio</i>	115
3.1.6.1	Liquidación provisional.....	116
3.1.6.2	Prueba y Carga de la Prueba.....	116
3.1.7	<i>Giro</i>	117
3.1.8	<i>Recursos de Interposición</i>	118
3.1.8.1	Recurso de la Actuación Fiscalizadora.....	118
3.1.8.2	Recurso de Reclamación del Contribuyente.....	120
3.2	LEGISLACIÓN DE COSTA RICA	122
3.2.1	<i>Formas de determinación</i>	123
3.2.2	<i>Institución Competente</i>	125
3.2.3	<i>Notificación</i>	129
3.3	DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN OFICIOSA.....	130
3.3.1	<i>Clases de liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio</i>	130
3.3.2	<i>Carga de la prueba</i>	131
3.3.2.1	Prueba mediante documentos oficiales.....	132
3.3.3	<i>Plazos para resolver</i>	133
3.3.4	<i>Recursos de Apelación en el Procedimiento de Determinación Oficiosa</i>	134

3.3.5	<i>Impugnación por el contribuyente</i>	135
3.3.6	<i>Resolución de la Administración Tributaria</i>	136
3.3.6.1	Requisitos de la resolución.....	136
3.4	SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS DE IVA Y RENTA REGULADO EN LA LEGISLACIÓN DE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL SALVADOR.....	137
3.4.1	<i>Semejanzas</i>	137
3.4.2	<i>Diferencias</i>	140
3.4.3	<i>Resultado Conclusivo entre legislaciones Chile-El Salvador</i>	146
3.5	SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA ENTRE LA LEGISLACIÓN DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA Y EL SALVADOR.....	148
3.5.1	<i>Semejanzas</i>	148
3.5.2	<i>Diferencias</i>	152
3.5.3	<i>Resultado Conclusivo entre Legislaciones Costa Rica-El Salvador</i>	159
	CAPITULO IV	162
	4. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION Y LIQUIDACION OFICIOSA, PAPEL DE LA DGII Y LA UTILIZACION DE LA GARANTIA DEL DERECHO DE DEFENSA	162
4.1	PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA Y FISCALIZACIÓN.....	162
4.1.1	<i>Papel de la DGII en el Procedimiento de Fiscalización</i>	163
4.1.1.1	Etapas del Procedimiento de Fiscalización desarrollado por la DGII.....	165
4.1.1.1.1	La Notificación.....	167
4.1.1.1.2	Requerimiento de Exhibición de Información.....	167
4.1.1.1.3	Investigación Preliminar y Planeación de la Auditoría.....	168
4.1.1.1.4	Ejecución de la Auditoría.....	168
4.1.1.1.5	Requerimientos de información probatoria.....	169
4.1.1.1.6	Informe de Auditoría.....	169
4.1.2	<i>Papel de la DGII en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa</i>	171
4.1.2.1	Bases que utiliza la DGII para determinar la Liquidación de oficio.....	172
4.1.2.1.1	Base Cierta.....	172
4.1.2.1.2	Base estimativa, indicial o presunta.....	173
4.1.2.1.3	Base Mixta.....	174
4.2	EFFECTIVIDAD DEL DERECHO DE DEFENSA EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.....	176
4.2.1	<i>Procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas</i>	181
4.2.1.1	Apertura a Pruebas.....	184

4.2.1.2	Valoración de la Prueba.....	184
4.2.1.3	Liquidación Definitiva.	186
4.2.1.4	Impugnación de la Resolución Final.	187
4.3	RECURSO DE APELACIÓN COMO MECANISMO DE DEFENSA EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.....	188
4.3.1	<i>Definición de Recurso de Apelación.</i>	189
4.3.2	<i>Procedimiento a seguir en la interposición del recurso de Apelación vía administrativa ante el TAIIA.</i>	190
4.3.2.1	Procedencia De La Apelación.....	190
4.3.2.2	Competencia Del Tribunal De Apelaciones De Los Impuestos Internos Y De Aduanas (TAIIA).....	191
4.3.2.3	Iniciación y Requisitos del Recurso de Apelación.	191
4.3.2.3.1	Requisitos de Presentación del Escrito.	192
4.3.2.4	Contenido del Escrito.	193
4.3.2.5	Tramitación Del Recurso.....	194
4.3.2.6	Improcedencia Del Recurso.	194
4.3.2.7	Admisión Del Recurso.....	194
4.3.2.8	Efectos Del Recurso.	196
4.3.2.9	Informe De La Dirección General De Impuestos Internos.	196
4.3.2.10	Apertura y Producción De Pruebas.....	197
4.3.2.11	Resolución Del Recurso.	198
	CAPITULO V	200
	5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	200
5.1	CONCLUSIONES.	200
5.2	RECOMENDACIONES.	204
	BIBLIOGRAFIA	208
	ANEXO1	215

INTRODUCCION

A continuación se presenta el desarrollo del trabajo de investigación denominado “Eficacia del Derecho de Defensa en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa”.

En el primer Capítulo se desarrolla la evolución, antecedentes y aspectos doctrinarios del Derecho de Defensa, así como su origen en países como Egipto, India, Grecia, Inglaterra, Francia y España; así como la evolución histórica del Derecho de Defensa en El Salvador, partiendo de las evoluciones en las que han experimentado las diferentes constituciones de la Republica, expresando el desarrollo conceptual del derecho de defensa, sus características, para luego pasar a la evolución histórica de la Tributación y de los Tributos, desde la Edad Antigua, Media, Moderna y así llegar a la determinación tributaria de los impuestos como lo son la autoliquidación y sus efectos jurídicos; y la liquidación de oficio y concluyendo en la naturaleza jurídica y métodos de la determinación oficiosa.

Se continúa en el segundo capítulo, donde se pretende desarrollar el reconocimiento jurídico del derecho de defensa y el procedimiento de liquidación oficiosa, de cómo este ha ido evolucionando en las diferentes constituciones que el estado salvadoreño ha reconocido y su regulación en los Instrumentos Internacionales.

En el Tercer Capítulo se aborda el Derecho Comparado del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta, haciendo la comparación del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de

IVA y Renta con el contemplado en las Legislaciones Tributarias de Costa Rica y Chile, de esta comparación se destacan conclusiones de vital importancia para la mejor aplicación del Procedimiento de Liquidación de los Impuestos de IVA y Renta en El Salvador.

El cuarto Capítulo del presente trabajo se pretende establecer la eficacia que brinda la administración tributaria en la aplicación del derecho de defensa en el desarrollo del procedimiento de liquidación oficiosa y en la interposición del recurso de apelación, ya que este es concebido como medio de defensa con el que cuenta el contribuyente ante cualquier resolución que emita la dirección general de impuestos internos.

Finalizando la presentación de este trabajo con las Conclusiones y Recomendaciones, con las cuales se origina la explicación de la problemática investigada, aportando alternativas de solución para que cada uno de los autores que intervienen en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa para los Impuestos de IVA y Renta, mejoren sus actuaciones, con el fin de alcanzar un mayor grado de eficacia, para garantizar el interés del Estado en la obtención de los ingresos para el financiamiento del Gasto Público, así como el interés del contribuyente que es sujeto a un Proceso de Liquidación de Oficio de los Impuestos de IVA y Renta, en el que se les respeten sus Derechos.

CAPITULO I

1. EVOLUCIÓN, ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y ASPECTOS DOCTRINARIOS DEL DERECHO DE DEFENSA Y EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.

El Derecho¹ de Defensa² como garantía constitucional dentro del Procedimiento de Liquidación Oficiosa, tiene gran relevancia dentro de nuestro cuerpo normativo, ya que constituye el núcleo del derecho al debido proceso por lo tanto toda persona tiene derecho a defender sus derechos al verse en una situación de vulnerabilidad en todo procedimiento administrativo como judicial, en el de liquidación de oficio no es la excepción.

El estado a través de sus dependencias deberá ejercer su poder de imperio frente a las circunstancias que se presenten deberá guardar, respetar y observar las garantías del debido proceso, todos aquellos funcionarios deben velar porque el derecho sea aplicado eficazmente en cada institución, el estado así mismo debe garantizar³ y dar una seguridad jurídica a todos los ciudadanos teniendo un control sobre todos los funcionarios que tienen a su

¹ CABANELLAS DE TORRES, G., "Diccionario Jurídico Elemental", Nueva Edición actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, Editorial Heliasta S.R.L., 2006, Pág.97. "El Diccionario define la palabra "Derecho" como una palabra proveniente del latín *directur, directo; de dirigir, enderezar o alinear. Establece que por la complejidad de esta palabra, es aplicable en todas las esferas de la vida, y su singularidad de constituir la fundamental en esta obra y en todo el mundo jurídico (positivo, histórico y doctrinal), aconsejan, más que nunca, a proceder con orden y detalle."*

² *Ídem.*, Pág. 92. "El Diccionario hace una definición de la palabra "Defensa" y la define como: La acción o efecto de defender o defenderse. Amparo, protección. Arma defensiva. Abogado defensor. Hecho o derecho alegado en juicio civil o criminal, para oponerse a la parte contraria o a la acusación"

³ *Ídem.*, Pág. 102. "Los Derechos y Garantías los concibe dentro del Derecho Constitucional como: El conjunto de declaraciones solemnes por lo general, aunque atenuadas por su entrega a leyes especiales donde a veces se desnaturalizan, que en el código fundamental tienden a asegurar los beneficios de la libertad, a garantizar la seguridad ya fomentar la tranquilidad ciudadana frente a la acción arbitraria de la autoridad. Integran límites a la acción de ésta y defensa para los súbditos o particulares."

cargo dependencias estatales y de cómo estos desarrollan sus funciones y como velan por los derechos de los contribuyentes.

La primera fase en que todo derecho del ciudadano debe ser salvaguardado es en los requisitos y pasos a seguir en un procedimiento administrativo determinado, adonde el funcionario se encuentra en una relación directa con el contribuyente o ciudadano, y que es adonde debe hacer valer el contenido constitucional como principal norma legal, por consiguiente todas las leyes secundarias como aquellas que rigen de forma directa a la institución de que se trate.

A través de la historia ha habido ciertos derechos que han sido regulados a medida a transcurrido el tiempo, en este capítulo se desarrollara en algunos momentos claves como el derecho de defensa ha ido evolucionando y como puede ser aplicado al procedimiento de liquidación oficiosa así como la evolución de este.

1.1 Evolución Histórica del Derecho de Defensa.

1.1.1 Origen del Derecho de Defensa.

El origen del derecho de defensa se puede encontrar en las civilizaciones más antigua cuando el hombre a partir de que adquiere conocimiento de sí mismo, comienza a dar indicios de solucionar sus problemas en una forma racional, y es así como se postula el derecho natural, y desde ahí el hombre ha librado una ardua batalla por la libertad en todas sus formas y por todos los medios posibles.

Pero en el devenir histórico de los regímenes políticos y con el nacimiento de los sistemas de Estado, es necesario que exista una democracia real en un estado determinado.

Para ello era necesario el derecho a la libertad, y que cada persona fuera libre de disponer sobre si mismo logrando así una sociedad más justa, ya que se limitaba el uso excesivo de la fuerza.

Es así como fue desarrollándose poco a poco en las sociedades el derecho de defensa, aplicado cuando una persona se siente transgredida y que se le ha vulnerado su libertad.

En la actualidad cada individuo puede hacer uso de esta garantía constitucional pero para llegar a esto en la actualidad, es necesario ver el origen de este y cómo funcionaba en las civilizaciones antiguas tales como:

1.1.1.1 Egipto.

La función de juzgar estaba encomendada a un tribunal independiente del poder real a cargo del sacerdocio, de entre cuyos miembros se escogían sus treinta jueces y su presidente.⁴ Estos tenían a su cargo el conocimiento de todos los asuntos criminales y civiles que se suscitaban en el Imperio.

⁴ BRENES CORDOVA, A., "Historia del Derecho", 2da. Edición, Editorial Gutenberg, San José, Costa Rica, 1929, Pág. 21 y 22. "En el antiguo Egipto la administración de justicia era confiada al sacerdocio, quienes actuaban de forma independientemente del poder real y de entre los que se elegían 30 Jueces y un presidente para constituir el tribunal que conocía de todas las materias líticas de importancia. El trámite judicial era simple y por escrito, la defensa era admitida como contrapartida de la acusación y las garantías del imputado estas mandadas posesiones tales como la pena de muerte contra el falso testimonio y la falsa acusación."

1.1.1.2 India.

En la India la justicia era confiada y administrada por el rey, el cual era asistido por Brahamanes y otros consejeros, los juzgamientos eran de acuerdo a la ley natural, a la costumbre y la ley escrita.⁵

En este país la justicia era ejercida de manera cuidadosa sobre todo cuando se llevaba a cabo el examen testimonial por su temor al castigo después de la muerte, debido a sus profundas creencias en las vidas sucesivas.

Se admitía la defensa y la acusación, cuyos alegatos aportaron sólida contribución lógica. En el día de las leyes de Manú, se encuentran las leyes de la administración de justicia así como los delitos y las penas siendo uno de los Códigos más antiguos de la humanidad.

La justicia era la expresión de la verdad por lo que se presume que en cierto modo reconocía el Derecho de Defensa.

1.1.1.3 Grecia.

En el siglo V destacaba la justicia en Grecia, la justicia penal era administrada por varios tribunales tales como: la asamblea del pueblo que actuaba en casos excepcionales se buscaba delitos políticos acá el imputado no tenía garantías, efecto que se justificaba por gravedad del hecho.⁶

⁵ Ídem., Pág. 24. "En esta época aparecen ya nuevos elementos en la función de impartir justicia como es la existencia de jueces, el nombramiento de investigadores y la aparición de pruebas como medio de defensa. También se admitían la acusación y la defensa, con lo que pretendían tener un conocimiento más real del hecho."

⁶ VELEZ MARICONDE, A., "Derecho Procesal Penal", 2da. Edición, Ediciones Lener, Buenos Aires, Argentina, 1969, pág. 26. "La organización política la constituían las Ciudades-Estados, estos regían el sistema ateniense cuyo carácter acusatorio permitían amplias libertades a los protagonistas del conflicto social, de un lado el que acusaba, del otro lado el imputado, quien gozaba de amplias facultades para ejercer

El Areópago era el tribunal supremo considerado el más justo de Atenas, que sesionaba de noche limitaba el alegato de las partes y el puerto era secreto.

El proceso tenía las características del sistema procesal penal acusatorio, los que sufrían no podía iniciar el proceso, el ofendido entablaba la acción y si no lo hacía éste, no podía ser ningún otro ciudadano que se considerase perjudicado cuando el delito lesionaba el interés general.

Se iniciaban con una investigación reuniendo las declaraciones y pruebas proporcionadas por los adversarios, una vez depurado el proceso, demandante y demandando exponían moralmente ante un tribunal popular, además se permitió la defensa aparte de: incapaces, mujeres y menores quienes podían ser representados por su tutor legal, por su patrono y los esclavos por su dueño pero era potestad del acusado y aún de acusador pedir permiso al tribunal para reforzarse o ser sustituido por un morador forense a quien se le permitía intervenir siempre y cuando no percibirá honorarios.

En los juicios privados el demandante tenía la facultad de replicar con intervenciones breves, mientras que en los juicios públicos las penas dependían del daño ocasionado.

La sesión se dividía en tres partes: la acusación, la defensa y la última la resolución que detectaron Jueces, quienes sólo escuchaban las intervenciones de las partes y que procedían a la votación consistentes en depositar en una urna blanca son héroes, como en obtiene quitas, contadas

su defensa. Es así como el derecho de defensa viene a constituir una norma jurídica aceptada por la sociedad misma, pues constituye quizás la única y válida garantía para una correcta aplicación de justicia."

por el presidente para emitir el veredicto por simple mayoría y en caso de empate el acusado era absuelto.

El proceso en Atenas realizado por la participación directa de los ciudadanos en el ejercicio de la acusación y la defensa, y por la oralidad y publicidad del debate que es la base de la sentencia, pintando ciertas oportunidades a la defensa.

1.1.1.4 Inglaterra.

El Derecho Inglés se identificó por ser un conjunto de reglas sin un orden normativo o coherente, lo que dificulta el conocimiento exacto del sistema y sus detalles en tal forma, que durante la época de los Sajones en cada Condado existía un tribunal formado por los representantes de cada pueblo, precedido por "Sheriff" o representante del Rey y sus fallas no dependían del estudio y balance de los pueblos sino por la cantidad de juramentos obtenidos.⁷

El derecho de Defensa entre los Ingleses adquiere matices de consagración con la imposición de la Carta Magna del Rey Juan sin Tierra, el 19 de Junio de 1215, por parte de los Bárbaros Laicos y Eclesiásticos, al establecer entre otras garantías que "ningún hombre libre podría ser detenido, preso, ni desposeído de lo que legalmente se halle en su poder; como tampoco privado de sus libertades, puesto fuera de la Ley desterrado, ni castigado de ninguna manera; sino por sentencia legalmente pronunciada contra él por sus iguales o pares según la Ley del país."⁸

⁷ ROMERO, Iver, "Esbozo histórico del Proceso Penal", *Revista Jurídica*, No. 1, Facultad de Derecho de Costa Rica, 1981, Pág.74

⁸ Ob. Cit., BRENES CORDOVA, A., Pág. 172.

Habiéndose consolidado y proliferado los derechos del reo plasmado en la Carta Magna en las "Provisiones de Oxford" en 1258, por gestiones de 24 varones de la Monarquía.

El proceso penal Inglés desde la Carta de Juan sin Tierra, viene respetando los principios de que el procedimiento debe ser publicado, inclusive el sumario, tanto es así, que al reo jamás se le incomunica, el Juez no debe indagarle en secreto o fuera de audiencia, y aún durante estos se le haga saber que no está obligado a declarar contra sí mismo; lo que implica que la defensa es amplia y plena; teniendo el reo derecho de nombrar defensor desde un principio y éste está obligado a asistir durante todos los trámites procesales.⁹

Una vez leídas las Piezas de cargo, el imputado es comunicado por el Juez a seleccionar la manera como prefiere ser juzgado; si por vía de la confesión o por vía de la negación, si se decide por la primera es advertido de las responsabilidades que su confesión representa, por lo que se le requiere con benevolencia a que desista, pero si aún insiste, se prescinde del jurado, de los alegatos y se le condena sin más trámite.

1.1.1.5 Francia.

La historia del Derecho en Francia se puede dividir en tres períodos: El antiguo que comprende desde que se convirtió en nación independiente durante el Siglo V bajo el reinado de Clodoveo I (481 - 511) hasta 1789 en que fue derrocada la Monarquía. El intermedio iniciado con la Revolución de

⁹ *Ídem., Pág. 141.*

1789, hasta la publicación del título preliminar del Código Civil el 15 de Marzo de 1803; y el nuevo que es el que ha regido desde esta última fecha.

Derecho antiguo Francés fue en todo heterogéneo ya que su formación se vio influida por el Derecho Romano; feudal, económico, y consuetudinario, más las ordenanzas viales, la jurisprudencia de los parlamentos y las doctrinas de los juristas.¹⁰

Durante el período de Carlo Magno, se llegó a deteriorar tanto la Administración de Justicia que aunque la defensa del acusado mantiene fueros, también se degenera, pues consiste su misión en denegar los derechos y exigir la espada como máximo método probatorio; de tal manera que el derecho de defensa se relacionaba con la esgrima.

Al sustituirse los duelos judiciales por los procedimientos inquisitivos establecidos por la Monarquía, la defensa del imputado empeoraba a medida que las ordenanzas reales iban haciendo su aparición, así surgió la decretada por Luis XII en 1498, la de Francisco I en 1535, la de 1539, que confirmaba en triunfo de los principios inquisitivos que culminaron en la obra de codificación de 1670, bajo el Gobierno de Luis XIV (18) donde el Rey absorbía todos los poderes públicos, imponiendo su voluntad en toda la nación y en los procesos penales en general, se excluía toda intervención de los Abogados.

Los enciclopedistas del Siglo XVIII propugnaron modificaciones en el orden social y político incidiendo lógicamente en el régimen social penal imperante, estimando que la omnipotencia del Monarca del Estado se oponía

¹⁰ *Ídem.*, Pág. 147 y 148.

a los derechos del individuo, donde la acusación es todo y la defensa nada, por lo que se inspiraron en la ilustre República de Roma del pasado y en la Inglaterra del presente.

Cuyos procedimientos se caracterizaban por la publicidad de los debates, la plena libertad de la defensa y el juicio por jurados¹¹, enunciando la reforma total que se produjo por obra de la Revolución.

El período de intermedio surge con la Revolución del 14 de Julio de 1789, con la toma de la Bastilla, durante el reinado de Luis XVI cuya política se oponía a la reforma que trataba de seguir el parlamento.

El Clero, la Nobleza y la Burguesía se transformaron en una Asamblea Nacional Constituyente, y desafiando el poder real de la Monarquía, dispusieron cumplir el juramento hecho en Versalles de no desunirse sin haber promulgado una Constitución a Francia¹², así una de las providencias admitidas fue la declaración de los "derechos del hombre y del ciudadano" y modificaron la ordenanza de 1670 mediante la Ley de octubre de 1789 que a pesar de seguir conservando la confidencialidad de los actos iniciales, le pedía al Juez actuar con adjuntos hasta que el imputado era atendido por un defensor, que debió ser nombrado de oficio por el mismo instructor desde el primer interrogatorio, o so pena de nulidad; se prohibía el juramento del imputado y se establecía tres jueces para el procedimiento extraordinario y se garantizaba la intervención de la defensa, aunque el proceso continuaba siendo escrito.¹³

¹¹ *Ob. Cit.*, VELEZ MARICONDE. A., Pág. 87.

¹² *Ídem.*, Pág. 104 y 105.

¹³ *Ídem.*, Pág. 112.

La Revolución Francesa adoptó el sistema acusatorio Inglés por adecuarse a sus nuevas concepciones políticas, donde el interés individual preponderaba al colectivo y así con la reforma de Agosto de 1790 se implantó el doble jurado de acusación y de juicio aún cuando se dejó subsistente un momento preliminar instructora muy breve, no del todo secreto y cuyos actos no tenían un valor para el juicio.¹⁴

Se determinan ciertos principios los cuales rigen la obligatoriedad del ejercicio de la defensa en juicio, derivados directamente de los derechos del hombre los cuales son:

- Libertad Ilimitada en la expresión de la defensa.
- Obligación impuesta a los jueces de proveer al acusado un defensor en caso de rehusarse a designarla.
- Obligación impuesta a los profesores de derecho y abogados para dedicar parte de las horas de trabajo a la atención a los pobres de solemnidad.
- Prohibición absoluta a las autoridades judiciales para compeler de algún modo al acusado a declarar en su contra.
- Derecho reconocido al inculpado para la designación del defensor desde el momento que era detenido.
- Derecho del defensor de estar presente en todos los actos procesales, sin que pudiera violársele el conocimiento de las actuaciones aplicadas a partir de la iniciación del proceso.

¹⁴ *Ídem.*, Pág.153.

- Obligación impuesta a las autoridades judiciales de recibir las pruebas que ofrecía el acusado dentro de los términos señalados para su admisión, estableciendo como excepciones que la prueba confesional, documental y la inspección judicial y reconstrucción de hecho, pudiera rendirse hasta la audiencia que precedía al fallo siempre que concurrieran causas que demostraran que la prueba no fue presentada en el período del sumario por causas ajenas a la voluntad del que promotor.
- Obligación de las autoridades de auxiliar al inculcado para obtener la declaración de personas cuyo examen solicitará el Juez, proveía el nombramiento de defensor si el inculcado se mostrara renuente a designarlo, tan luego como era su declaración preparatoria.¹⁵

Tal cambio radical en el proceso Francés no perduró, pero tuvo gran influencia en la posterior legislación Napoleónica. Finalmente el período nuevo surge con la vida del fervor revolucionario que significó el encuentro del sistema Inglés y la tradición Francesa resentida por el empuje de los Filósofos y reformadores.

1.1.1.6 España.

En sus primeros tiempos invadida por los Romanos, adoptó durante siglos las costumbres de esta última civilización, pero después de destruido el Imperio Romano por los Bárbaros Germánicos, España fue invadida por Visigodos (los Bárbaros de mayor cultura) convirtiendo el derecho Español

¹⁵ *Ídem., Pág. 157.*

en una legislación doble: Los godos se regían por el Código de TOLOSA y los Hispanos Romanos por el Breviario de Aniano.¹⁶

En el siglo VII, Recesivito promulgó "el libro de los Jueces" más conocidos como "Fueros Juzgos" que con notable sabiduría y procedencia se propuso la Unidad Legislativa de España disponiendo eliminar el Jurado; consignar al Juez como delegado del Rey, y prohibir las ordalías y los combates judiciales.

La reina de las pruebas era la confesión del acusado, se toleraba el tormento en forma limitada y una de sus restricciones es que se realizaban en público.¹⁷

La invasión Musulmana y reconquista que dominaron a España entre los siglos VIII y XII, caracterizada por el deterioro provocado en el "Fuero Juzgo" y bajo el dominio del liberalismo moro renacieron en España las costumbres Germánicas que ya estaban abolidas por el "Libro de los Jueces" por lo que renació el juicio oral y público como garantía del imputado; pero volvió la ordalía el juramento y el combate judicial en detrimento de sus intereses.

Durante la primera época de la reconquista surgió una Anarquía en la legislación española, ya que cada ciudadano obtenía del Rey o respectivo señor Feudal, un fuero; apareció el "Fuero de Albedrío" que facultaba a los jueces a resolver los casos sin sujetarse a ninguna ley.¹⁸

¹⁶ ROMERO, Iver, "Proceso Histórico del Proceso Penal", Revista Judicial No. 2, Facultad de Derecho, Universidad de San José, Costa Rica, 1980, Pág. 71.

¹⁷ *Ídem.*, Pág. 72.

¹⁸ *Ídem.*, Pág. 106 y 107.

Este fraccionamiento del poder ponía en peligro la estabilidad real, lo que justificaba las tentativas para implantar una legislación general unificada, el fuero real es un ejemplo de ese esfuerzo para tal objetivo, emitida a fines de 1225 el fuero real representaba como característica el hecho de que en la prueba se admitía la confesión; la apreciación del testimonio se restringía respecto al sexo y parentesco; y el juramento subsidiario constituía un medio de salvación para el imputado a falta de pruebas; sin embargo las ordalías permanecían vigentes.¹⁹

El camino nuevo, abierto por el derecho Romano, por el canónico y por la famosa escuela de Glosadores, adoptadas con la obra de Alfonso X de Castilla, llamado el sabio, que al principio se llamó "Libro de las Leyes" tomando fama luego con el nombre de "Las Partidas", cuya redacción terminó en 1265, adquiriendo fuerza obligatoria hasta que el ordenamiento de Alcalá, las puso en vigor supletoriamente en 1348; acentuándose gradualmente en virtud de instituciones que se encuentran en las ordenanzas reales de castillo en 1484, en la nueva recopilación de 1567 y en la Novísima Recopilación de 1805.²⁰

Las referidas partidas contienen algunas disposiciones sobre procedimientos penales referentes al derecho de defensa, reguladas en forma dispersa; contemplándose en el capítulo VI de la partida 3ª, la garantía de que el acusado podía ser asistido por un "vocero" o abogado; con relación a ellos se encuentran muchos aspectos que revelan el interés despectado por la posibilidad que surge de que los señores de los pleitos se hagan asistir en procesos penales; la obligación del juez de dar abogados a la viuda, al

¹⁹ *Ob. Cit., VELEZ MARICONDE, A., Pág. 87, 88 y 92.*

²⁰ *Ídem., Pág. 111 y 112.*

huérfano y al cuitado si se lo pidiera y si el favorecido no pudiera pagar la obligación de asistencia, que el abogado lo haga por amor a Dios.²¹

Sin embargo no existiendo leyes reglamentarias, los procesos se ajustaban a los preestablecidos en el sistema antiguo.²²

En 1872 se dicta la Ley provisional de enjuiciamiento criminal, que implanta el sistema mixto. El procedimiento es realmente mixto, en cuanto a los artículos 188 y 561 plantean que el sumario es escrito, secreto y no contradictorio.

Mientras que los artículos 596 y siguientes regulan que el juicio ante los tribunales de derecho o el jurado popular, es siempre oral, público y contradictorio.

El tribunal según lo dispuesto por el artículo 653 ha de apreciar las pruebas practicadas en el juicio según su conciencia, actúe o no el jurado.

1.2 Evolución Histórica del Derecho de Defensa en El Salvador.

El abordaje de la evolución histórica del derecho de defensa, en el ordenamiento jurídico procesal de El Salvador, se analizará desde el momento en que este adquiere reconocimiento por el Estado, es decir a partir de su independencia del Reino de España en 1821, enfocándose el análisis en la legislación fundamental que reguló tal derecho, de ahí que se abordará su evolución a nivel constitucional.

²¹ *Ídem.*, Pág. 112.

²² *Ídem.*

1.2.1 Evolución del Derecho de Defensa Constitucional.

Se hará un análisis constitucional de la inviolabilidad del derecho de defensa, desde las Constituciones de la República Federal de Centro-América, de la cual formó parte El Salvador.

Cabe señalar que son tres los momentos en los cuales existió una unión política y administrativa entre todas o algunas de las naciones de Centro América, reflejados en la existencia de ordenamientos jurídicos Constitucionales rectores de su organización estatal, forma de gobierno y régimen de garantías individuales.

Es así, que en 1824, se establece la primera nación centroamericana, al promulgar el 22 de noviembre la Constitución de la República Federal de Centroamérica, integrada por los cinco países que participaron en la gesta independentista de España: Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica.

En este ordenamiento jurídico se establece en el Título X, las “Garantías de la Libertad Individual”, no existiendo en la redacción del mismo una referencia directa o expresa a la consagración del derecho de defensa, pero no obstante ello, algunos de sus artículos vagamente se refieren a algunas de las manifestaciones de este derecho o a los principios vinculados con el mismo; es así que los Arts. 153 y 155 disponen lo que en la actualidad se conoce como el Principio de Legalidad, pues establecen que ‘Todos los ciudadanos y habitantes de la República sin distinción alguna, estarán sometidos al mismo orden de procedimientos y de juicios que determinen las leyes.

La Segunda Constitución que refleja la unidad política y administrativa a la que nos referimos, fue promulgada en Managua, Nicaragua, el 27 de agosto de 1898, estableciendo la República Federal de “Estados Unidos de Centro América”.

En este cuerpo legal, al igual que en el anterior, no se regula de forma expresa el derecho de defensa a favor de los habitantes de la República, pero no obstante ello, en el Título III “De los Derechos Civiles y Garantías Sociales”, se produce una evolución en cuanto a la consagración de garantías individuales que hace la Constitución de 1824, pues además de regular el Principio de Legalidad (Art. 28 y 29), establece el principio de igualdad ante la ley (Art. 33), de irretroactividad, el derecho de petición (Art. 23), y el conocido como Derecho de Audiencia (Art. 27), que como se verá más adelante es el género, de la especie derecho de defensa, aunado a ello, dispone en su Art. 42 que los derechos señalados no excluyen otros que nazcan del principio de soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno que adopta.

Luego de la constitución anterior, es hasta 1921, que se produce un nuevo movimiento integracionista, que lleva a promulgar el 9 de septiembre de ese año, la Constitución Política de la República de Centroamérica por los Estados de Guatemala, El Salvador y Honduras, cuerpo legal que en su Título IV “De los Derechos y Garantías”, dispone de forma expresa la vigencia del derecho de defensa como garantía individual, al decir en su Art. 32 “La Constitución garantiza a los habitantes de la República...el derecho de defensa”, deja entrever el aspecto Material del derecho de defensa, pues al tenerse que interrogar al imputado dentro del período de cuarenta y ocho horas de su detención, sin poder obligarlo a declarar en contra de sí mismo,

no se deduce otra cosa que tal diligencia funciona en el sentido de promover el ejercicio del derecho de defensa material por parte del imputado.

Una vez analizadas las Constituciones de carácter regional o federal que a lo largo de la historia han estado vigentes en El Salvador, es necesario abordar la regulación Constitucional propia de este país, al respecto debe señalarse que han existido a lo largo de su vida independiente 14 Constituciones: 1824, 1841, 1864, 1871, 1872, 1880, 1883, 1886, 1939, 1944, 1945, 1950, 1962 y 1983.

Tan abundante material Constitucional, ha oscilado de lo conservador a lo liberal, según el vaivén político imperante al momento de su promulgación, es por ello que algunas reconocen una gran amplitud de derechos individuales a los habitantes de la República, mientras otras reducen ese catalogo a los derechos más fundamentales.

Por su parte, la Constitución de 1841 de corte liberal, regula de forma pormenorizada los derechos y garantías que reconoce, pues su Título 16 “Declaración de los Derechos, Deberes y Garantías del Pueblo y de los Salvadoreños en particular”, se refiere a ellos, es así que en primer lugar algunas de las Constituciones señaladas, fueron concebidas para darle vigencia a Constituciones ya derogadas y reformarlas para adaptarlas a las nuevas realidades del país, es así que la Constitución de 1872 es una reforma de la de 1871; la de 1944 establece reformas a la de 1939; y la de 1945 le da vigencia a la de 1886 con algunas reformas, la Constitución de 1824, promulgada el 12 de junio de ese año reconoce en su Art. 68 que el derecho a conservar y defender la vida y la libertad, por parte de los ciudadanos es innegable; agregando que “Ninguna persona puede ser

privada de... su libertad, sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo á las formulas que establecen las leyes”.

Al Derecho de Defensa; pero no le basto al legislador constituyente de esa época, hacer esa declaración, sino que en el Art. 87 reguló el derecho a abstenerse a declarar, a la contradicción y aportación de prueba de descargo, y a la defensa material y técnica, al estipular que “Ningún ciudadano ó habitante podrá ser llevado á dar testimonio en materias criminales contra sí mismo ni contra sus parientes del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad; y en todo proceso criminal tendrá el derecho de producir cuantas pruebas le sean favorables, de ser careado con los testigos cuando lo pida, y de hacer su defensa por sí mismo, ó por medio de su abogado, ó defensor”; y aún más, regula al igual que la anterior, el Principio de Legalidad (Art. 80).

En idénticos términos se refieren las Constituciones de 1864 y 1871 a los derechos antes señalados (Arts. 77, 86, y 92), pero agrega la primera una declaración concordante con la teoría del Derecho Natural imperante en la época, al establecer en su Art. 76 que “El Salvador reconoce derechos y deberes anteriores y superiores a las leyes positivas”, disposición reproducida en el Art. 98 de la Constitución de 1871. En las cuales se ha desarrollado satisfactoriamente la evolución que este derecho ha tenido a lo largo de la historia legal de El Salvador.

1.3 Desarrollo Conceptual del Derecho de Defensa.

El Derecho de Defensa La “defensa” en un sentido lato, se entiende como aquel derecho, reconocido Constitucionalmente, que tiene toda persona, de

solicitar ante un órgano de justicia, una solución justa ante un determinado litigio. Aquí se presenta el problema del individuo a quien supuestamente se le ha lesionado un derecho, por lo que deberá recurrir a la justicia para efectuar su reclamo, conforme a una garantía constitucional que va avalar dicha reclamación.

En un sentido más estricto debemos decir que mediante la “defensa”, las partes deberán estar en la posibilidad tanto en el plano Jurídico como en el fáctico de ser convocadas para ser escuchadas, y colocarse frente al Sistema en una formal contradicción con “igualdad de armas” siendo pues, como lo señala Julio Maier, *“una garantía frente al Poder del Estado y representa una limitación del poder estatal”*.²³

Según el autor Guillermo Cabanellas de Torres por “Derecho” se entiende *“facultad natural de obrar de acuerdo con nuestra voluntad, salvo los límites del derecho ajeno, de la violencia de otro, de la imposibilidad física de la prohibición legal.”*²⁴

Este concepto da soporte a las afirmaciones antes expuestas, una vez establecido lo anterior se debe dejar claro que una investigación exhaustiva sobre la evolución del derecho de defensa no corresponde a los fines que se han determinado en nuestra investigación, por lo que se hará un esbozo sobre aspectos relevantes en su desarrollo como derecho reconocido positivamente.

²³ “Concepción del Derecho de Defensa: definición efectuada por informe del Estudio Torres y Torres Lara-Abogados. “El derecho de Defensa”, Teleley: www.teleley.com/articulos/art-derecho_de_defensa.pdf, Página web consultada en fecha 21/04/2011 a las 21:25 horas.

²⁴ Ob. Cit., CABANELLAS DE TORRES, G, Pág. 97.

De importancia capital dentro del contenido del debido proceso, el derecho de defensa consiste en la facultad de todo justiciable a disponer de todos los medios, garantías e instrumentos que el ordenamiento pone a su alcance para la defensa real y efectiva de sus derechos e intereses jurídicos, cuya privación o desconocimiento en su perjuicio conlleva lo que denominamos indefensión o violación del derecho de defensa.

La violación del derecho de defensa no sólo se produce cuando se vulneran las reglas procesales, sino también cuando se atenta contra cualquier otro derecho envuelto en el proceso, ya sea por parte del órgano jurisdiccional, o por la de una de las partes, siempre que implique la privación o disminución de las posibilidades de defenderse.

Algunos autores consideran como distinto al de la defensa el derecho a la asistencia o defensa letrada o técnica, esto, la asistencia de un consejero o de un abogado. Sin embargo, entendemos que tal derecho es una forma del ejercicio del derecho de defensa, ya que en El Salvador, salvo en materia de amparo y procedimientos administrativos, es obligatoria la asistencia o ministerio de abogado ante todo tribunal y en todas las materias.

Para Linares Quintana el derecho de defensa implica que todo habitante de la Nación tiene *“la posibilidad efectiva de acudir ante algún órgano jurisdiccional -judicial o administrativo- en procura de justicia, y de realizar ante el mismo todos los actos razonablemente encaminados a una cabal defensa de su persona o de sus derechos en juicio, debiendo, por lo menos, ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios de defensa en la forma y con las solemnidades prescritas por las leyes respectivas”*; por su parte, el autor Cavalcanti -citado por el mismo Linares Quintana-, afirma que es *“la garantía de plena defensa presupone que el acusado tenga la*

*posibilidad de traer al conocimiento del juez las informaciones y las pruebas necesarias para el esclarecimiento de la verdad, permitiendo el reconocimiento de la inocencia del acusado o la atenuación de su responsabilidad”.*²⁵

El autor español José Magaldi Paternostro dice que el Derecho de Defensa es:

*“El derecho subjetivo público fundamental que otorga a todas las personas las facultades necesarias para hacer frente eficazmente a una imputación criminógena, incluyendo el conocimiento inmediato de la misma como presupuesto del ejercicio de dichas facultades”.*²⁶

Su necesaria existencia deviene de que el Derecho de defensa cumple dos funciones básicas: actúa en forma con las demás garantías; y es la garantía que torna operativas a todas las demás.

La Constitución de la República como máxima normativa legal dentro de nuestro ordenamiento jurídico acoge en su Art. 11 el derecho de Defensa sobre cualquier tipo de opresión de los derechos de cualquier persona si ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes estos de cualquier carácter evitando la toma de decisiones de manera autónoma y autoritaria por parte del Estado en sus dependencias institucionales, al igual que lo retoma en su artículo siguiente de la Constitución.

²⁵ LINARES QUINTANA, S., “Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional”, Tomo V: “La Libertad Constitucional, Libertades Particulares”, Editorial alfa, Buenos Aires, Argentina, 1953, Pág. 168.

²⁶ MAGALDI PATERNOSTRO, M., “La Protección Penal del Derecho de Defensa”, en Estudios Jurídicos en honor del Profesor Octavio Pérez-Vitoria, Tomo I, Editorial Bosch, Barcelona, España, 1983, Pág. 434.

1.4 Características del Derecho de Defensa.

El Derecho de Defensa cuenta con tres características:²⁷

- Es un derecho constitucionalmente reconocido, cuyo desconocimiento invalida el proceso;
- Convergen en él una serie de principios procesales básicos: la inmediación, el derecho a un proceso justo y equilibrado, el derecho de asistencia profesionalizada y el derecho de no ser condenado en ausencia y;
- El beneficio de la gratuidad.

Así, al parecer, el derecho de defensa, se encuentra estrechamente ligado a un principio fundamental, el cual es el de la igualdad. Y es por ello, que a través de las tres características anteriormente citadas, se pretende, de alguna forma, buscar un equilibrio entre las partes involucradas en un proceso judicial o administrativo.

1.5 Evolución Histórica del la Tributación.

Los impuestos y contribuciones publicas entendidas en el sentido etimológico de colaboración económica, son tan antiguos como la misma sociedad humana, ya que siempre han existido comunidades que deben de satisfacer las necesidades colectivas y de ello existen métodos encaminados

²⁷ BERNALES BALLESTEROS, E. y otros, "La Constitución de 1993", Editorial Grijley. Lima, Perú, 1997. Pág. 663.

a hacer de los miembros de la comunidad aporten su colaboración económicas para dichas necesidades; al ponernos a analizar dicha evolución vemos que dichos conceptos han ido adquiriendo distintos significados a medida que evoluciona la realidad social en la que se va proyectando.

1.5.1 Edad Antigua.

En cuanto a la tributación en la Edad Antigua, podemos mencionar que el Derecho Financiero²⁸ adquiere un desarrollo en las monarquías absolutas del antiguo Oriente como por ejemplo Egipto y Babilonia, debido a las necesidades ocasionadas por las guerras, y eso hizo que la administración fiscal ocuparan un lugar preponderante dentro de la administración estatal²⁹.

Los primeros censos conocidos, fueron elaborados con carácter fiscal para proceder al reclutamiento militar. El Código de Hammurabi era una colección de leyes y edictos del rey Hammurabi de Babilonia, que constituye el primer código conocido en la historia.

Los fragmentos de tablas hallados en la antigua Babilonia, indican que ya en el año 3800 a. de c., se llevaban a cabo para hacer cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los impuestos³⁰.

²⁸ OSORIO, Manuel, "Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales", Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1997, Pág. 323. "El diccionario define al Derecho Financiero como la rama del Derecho Público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuestos, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización."

²⁹ DERAS DE REYES SANTOS, V., "Principios Generales de los Impuestos y Consideraciones sobre la Ley de Alcabala", Universidad de El Salvador, Tesis presentada para optar al grado de Doctor en Jurisprudencia, Universidad de El Salvador, 1974, P. 1 y 2.

³⁰ <http://www.consejerofiscal.com/Default.aspx?tabid=74>, Página web consultada el 29/04/2011 a las 14:31 horas.

En Grecia no se contaba con la técnica de los Egipcios y los Babilonios, pues sus gastos públicos eran demasiado pequeños en aquella época, ya que esos se producían con ocasión de fiestas religiosas o de edificaciones públicas, y ni aun en estos casos se producían, pues generalmente eran costeados por algunos ciudadanos en servicio honorífico a la ciudad.

A Grecia se la puede estudiar en dos períodos:

- Grecia Antigua
- Grecia Clásica

En la época de las monarquías hereditarias (Grecia Antigua) había una nobleza poderosa, porque poseía la tierra. Y sólo podía ser ciudadano el que contribuía con bienes propios a determinados gastos públicos o sociales; tener o no tener derechos políticos dependía por ejemplo de poder mantener un caballo de guerra.

Los gastos corrientes de Estado se iban cubriendo con los productos del patrimonio real y solo en ocasiones extraordinarias se acudía a las contribuciones. En estos primeros tiempos de la monarquía los ingresos del Estado procedían principalmente del patrimonio privado del Rey, consistente en tierras y ganado; más tarde se sumaron ciertas tasas³¹ por la administración de justicia, y por el usufructo de los bienes comunales.

³¹ *Ob. Cit., OSORIO, Manuel, Pág. 959., "El concepto Tasa, es definida por Tamagno como: una relación de cambio, en virtud de la cual se pagaría una suma de dinero contra la prestación de un determinado servicio público. Igual idea mantiene Ramírez Gronda al señalar que la tasa es el pago de un servicio público por el usuario. Capitant, advierte que la tasa representa un concepto opuesto al de impuesto ya que constituye un procedimiento de repartición de las cargas públicas sobre la base del servicio prestado al beneficiario de ese servicio. Lo contributivo aparte, tasa significa además determinación del valor o precio de algo, precio máximo o fijo que se señala por la autoridad a ciertos productos o servicios."*

El impuesto para las fiestas populares se le denominaba Liturgia y existía la Eisfora que era un impuesto de guerra aplicado al capital.

Los ciudadanos griegos sintieron que las rentas de los bienes de la corona no bastaban para atender a todos los gastos colectivos, ellos querían para sus actos de culto religioso el máximo esplendor, para las fiestas mejor la música, para sus calles o ágoras limpieza y embellecimiento. Se hizo necesario acudir a los impuestos internos³².

En la Grecia Clásica, Atenas encabeza la Liga de Estados, que le pagan una cuota anual para construir navíos y equipar a los soldados: El tesoro de un hombre culto, inteligente y emprendedor va a conducir los destinos de Grecia: Pericles³³, a él corresponde el mérito de proteger las ciencias y las artes, así como 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.

En la época del apogeo cultural los ciudadanos griegos prestaron una gran colaboración al Estado, pues los más ricos sacrificaron su fortuna a favor de aquel asumiendo cargos públicos cuyo desempeño imponía grandes gastos,

³² *Ídem.*, Pág. 496., "Impuestos Interno: Son aquellos impuestos proporcionales sobre la venta de ciertos bienes, especialmente suntuarios o de esparcimiento, de carácter indirecto y normalmente superiores a los que rigen sobre la generalidad de los artículos de consumo."

³³ <http://es.wikipedia.org/wiki/Pericles>, Página web consultada en fecha 30/04/2011 a las 09:00. "Pericles: Importante e influyente político y orador ateniense en los momentos de la edad de oro de la ciudad. Fue el principal estratega de Grecia, gran dirigente, hombre honesto y virtuoso, llamado el Olímpico por su imponente voz y por sus dotes de excepcional orador. (Pericles 495 a. C. -429 a. C.)"

así como las numerosas donaciones y fundaciones en esa época los ciudadanos para fines públicos.

Los esclavos y metecos³⁴ contribuían para con el Estado de forma forzada pues se les sometía a trabajos en las minas de plata de Laurión o se les gravaba con contribuciones especiales por el ejercicio del comercio o la industria.

Los aliados también estaban sometidos a las contribuciones fiscales, en esta fecha surgen con el carácter de estabilidad, los impuestos directos³⁵ como el de aduanas sobre la importación y la exportación, así como ciertos impuestos al consumo y al tráfico, como complemento a las prestaciones voluntarias, pero su recaudación no la verificaba ninguna dependencia del Estado, sino que se efectuaba por el sistema de arrendamiento, este sistema que estuvo vigente en muchos países, aún en la edad media, tiene inmensa importancia y sustituye al presupuesto formal.

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.

³⁴ <http://es.wikipedia.org/wiki/Meteco>, Página web consultada en fecha 30/04/2011 a las 23:14 horas, "Meteco: Es llamado Meteco a un simple extranjero, un no-griego, viviendo en una de las ciudades-estado griegas. La palabra no tenía el significado peyorativo que tiene hoy día."

³⁵ Ob. Cit., OSORIO, Manuel, Pág. 475., "Impuestos Directos: Son los que son establecidos de manera inmediata sobre las personas o bienes, recaudando de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados, y cuyo importe es percibido del contribuyente por el agente encargado de la cobranza."

Los ciudadanos acomodados que asistían a los juegos de las fiestas oficiales debían de dar dos óbolos³⁶ para que los pobres pudiesen disfrutar igualmente de los espectáculos.

Cuando esto no bastaba se repartía lo que sobraba cada año del presupuesto del Estado; estos repartos y los Partenones³⁷ que surgen en 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.

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

Roma es la heredera política financiera del Estado-Ciudad, pues incorporo en su imperio los progresos de las finanzas griegas, la política financiera del imperio romano, se caracterizó por la explotación fiscal de los nuevos territorios conquistados y de los pueblos sometidos; la tributación del ciudadano romano era exigua³⁸ ya que únicamente se le podía obligar al “tributum” que era una contribución ocasional.

³⁶ <http://es.thefreedictionary.com/%C3%B3bolos>, Página web consultada en fecha 01/05/2011 a las 09:00 horas. “El sitio web brinda dos conceptos: 1. Cantidad pequeña de dinero que se da como limosna o donativo para contribuir en algún fin y 2. Unidad de peso y moneda de plata que se usaron en la antigua Grecia.”

³⁷ <http://es.wikipedia.org/wiki/Parten%C3%B3n>, Página web consultada en fecha 01/05/2011 a las 11:40 horas. “Partenones: El Partenón es uno de los principales templos dóricos que se conservan, construido entre los años 447 y 432 a. C., sus dimensiones aproximadas son: 69,5 metros de largo, por 30,9 de ancho; las columnas tienen 10,4 metros de altura. Está dedicado a la diosa griega Atenea, a la que los atenienses consideraban su protectora.

³⁸ <http://es.thefreedictionary.com/exiguas>, Página web consultada en fecha 02/05/2011 a las 09:35 horas. “Con exigua se refiere a que los impuestos de los Romanos en esa época eran escasos, pequeños o insuficientes”

Los impuestos servían para el pago de la tropa, y al aumentar el ingreso de los territorios conquistados, el “tributum” se recaudaba cada vez con menos frecuencia, apareciendo por última vez en el año 167 a. c.

Durante la etapa republicana por lo general el ciudadano romano no pagaba impuestos directos. Pero con ocasión de guerras había de realizar determinadas prestaciones monetarias que tenían carácter de préstamos forzosos pues eran reembolsados con las ganancias de las propias guerras.

Así llega la época de Dioclesiano, a la supresión del viejo sistema financiero, quien lo sustituye por una nueva orientación económica, que fija precios de tasa y salario³⁹; y esta reforma ya no respeta los privilegios de los ciudadanos romanos los cuales eran tradicionales.

La reforma de dicho emperador a finales del siglo III a. de c., formalizo la venta de plazas al mejor postor, el mecanismo era sencillo, el gobierno requería una cantidad determinada de dinero para cubrir así el presupuesto, así vendía mediante un pago adelantado una jurisdicción territorial a un individuo o sindicato de individuos que se encargaría de cobrar los impuestos en ese territorio, el comprador asumía los riesgos pero a cambio podía quedarse con los excedentes cobrados.

A lo largo del tiempo fueron muchos los tributos que Roma estableció sobre las ciudades pesó un impuesto en específico, el impuesto territorial⁴⁰

³⁹ Ob. Cit., OSORIO, Manuel, Pág. 894. “Salario: Académicamente el estipendio o recompensa que los amos dan a los criados por razón de su servicio o trabajo, por extensión, estipendio con que se retribuyen servicios personales.”

⁴⁰ http://www.gestionforestal.cl:81/mg_03/gestion/gexpneg/txt/203.html, Página web consultada el 05/05/2011/ a las 08:30 horas. “Impuesto Territorial: Es el impuesto de los bienes raíces que se define conceptualmente como un impuesto de carácter patrimonial que se determina sobre el avalúo de las propiedades y cuya recaudación es destinada en su totalidad a las municipalidades del país constituyendo una de las principales fuentes de ingreso y financiamiento de los gobiernos locales.”

que se repartía en proporción al valor de los bienes inmuebles. Ciertas provincias recaudaban los diezmos o decimas partes de los frutos de la tierra y enviaban su importe a la capital del imperio.

En las vías romanas se cobraban portazgos⁴¹ y pontazgos⁴², se exigió un gravamen sobre las herencias entre parientes lejanos, se cobraron tasas sobre el precio de la venta de esclavos y por darles libertad, impuestos sobre las ropas de las elegantes romanas y sobre objetos muebles.

1.5.2 Edad Media.

En la edad media las finanzas no constituyeron un todo unitario y en ella se distinguen tres periodos, así: a) la primera edad media o época del feudalismo, caracterizado por el predominio de la economía natural; b) la época del apogeo de la Edad Media, caracterizada por una economía monetaria expansionada por la aportación de metales preciosos debida a la Italia; y c) la tardía Edad Media, caracterizada por el florecimiento del poder de los principios territoriales y de las ciudades.

Podemos mencionar que en los tiempos en los que siguieron la desaparición de la autoridad y de la unidad de Roma, muchos hombres ponían su confianza en sus pequeñas propiedades y ellos mismos se entregaban a un gran señor latifundista a cambio de protección; igual que la de los soberanos que concedían a sus súbditos y grandes funcionarios,

⁴¹ <http://es.thefreedictionary.com/portazgos>, Página web consultada en fecha 06/05/2011 a las 10:00 horas. "Portazgos es definido como Impuesto que se paga por pasar por un lugar determinado o el lugar en que se cobra este impuesto."

⁴² http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_de_pontazgo, Página web consultada en fecha 03/06/2011 a las 07:00 horas. "Pontazgo: Fue un tributo cuyos orígenes se encuentran en la edad media en toda Europa y por el cual aquellas personas que cruzaban un puente pagaban una cantidad, en forma de lo que en la actualidad se conoce con el nombre de arancel o peaje, en función de su residencia, su número y los bienes que portaban al paso."

porciones de tierra para compensar por todos los servicios civiles o militares prestados, a esto se funde en una única forma de contrato o relación personal: El Vasallaje⁴³.

La función del Vasallo, a cambio de la protección del “señor”, debían de prestarle a este múltiples servicios, sobre todo el de combatir a su lado las frecuentes guerras contra los bélicos vecinos y tenían que pagarles cuantiosas rentas, y menciona que si en la época imperial romana habían aumentado los tributos en dinero, estas rentas generalmente se pagaban en especie. Importa mucho mencionar que estas llamadas “rentas” tenían mucho de “tributos” porque se imponían por los señores feudales.

Dentro del dominio del señor estaban incluidas las personas, y dedicarse al comercio o a la industria o ejercer un oficio eran tareas propias del señor feudal, por lo que era necesaria una especie de licencia para poder realizar dicha actividad, y esta llevaba consigo el pago de una cantidad, las cuales eran las regalías⁴⁴.

Aquí podemos mencionar también el último de los escalones de la jerarquía humana, y eran los siervos de la gleba, que estaban obligados a prestar sus servicios gratuitamente especialmente en el mantenimiento de los caminos, reparaciones al castillo feudal, cultivo de tierras, tributos de peajes, entre otros.

⁴³ <http://galeon.com/universalhistoria/elvasallaje.html>, Página web consultada en fecha 08/06/2011 a las 15:32 horas. “Vasallaje: Conjunto de instituciones que crean y rigen obligaciones de obediencia y servicio, de parte de un hombre llamado “Vasallo” hacia un hombre libre llamado “señor” en obligaciones de protección y sostenimiento por parte del “Señor” respecto del “vasallo”.”

⁴⁴ <http://es.wikipedia.org/wiki/Regalía>, Página web consultada en fecha 08/06/2011 a las 16:00 horas. “Regalías: Llamado también royalty es el pago que se efectúa al titular de derechos de autor, también se utiliza para hacer referencia a los derechos provenientes de la soberanía de los reyes en el antiguo régimen.”

Cuando esta clase de ingresos y todos aquellos que fueron obtenidos de ventas de bienes patrimoniales no bastaron para atender los gastos públicos y privados del Rey, fue necesario acudir a los subsidios⁴⁵ y así se reanuda la historia del impuesto.

En el reino Franco de la primera Edad Media, los ingresos de la hacienda pública llevan consigo rasgos germánicos y romanos; y podemos mencionar que aquellos de origen germano son los provenientes de la organización común de la defensa y de la administración de justicia, así como los presentes ofrecidos al Duque⁴⁶, al Rey o a los señores; y aquellos de origen romano los provenientes de impuestos y contribuciones forzosas y los de aduana.

Podemos decir que en esta época las necesidades estatales son escasas y se cubren mayormente en aportaciones voluntarias en especie, este estado dura hasta el siglo XIII; de ahí el patrimonio del Rey continúa siendo la fuente principal de ingresos del soberano, aquí los gastos para la defensa son insignificantes, y otros ingresos provienen de la venta de privilegios para el ejercicio del comercio y tráfico, y del impuesto especial que con este mismo motivo pagan los judíos.

Entran a formar parte del sistema tributario durante los siglos XV y XVI una serie de impuestos de consumo⁴⁷ como por ejemplo sobre la cerveza y

⁴⁵ Ob. Cit., OSORIO, Manuel, Pág. 942. "Define la palabra subsidio como socorro, ayuda, cantidad que se entrega con fines benéficos o sociales; impuesto que grava a veces la industria y el comercio, nombre dado a la indemnización o auxilio de los comprendidos en el seguro contra el paro."

⁴⁶ <http://es.wikipedia.org/wiki/Duque>, Página web consultada n fecha 09/06/2011 "Duque: uno de los títulos nobiliarios europeos con que los monarcas muestran su gratitud a ciertas personas. Su forma femenina es Duquesa, y el señorío de un duque se llama ducado. Se suele conceder a hijos de la realeza que no son herederos.";

⁴⁷ http://es.wikipedia.org/wiki/Impuestos_especiales, Página web consultada en 09/06/2011 a las 12:30 horas. "Impuestos de Consumo: Llamados también Impuestos Especiales, integran una de las figuras más antiguas y de las primeras en aparecer en los sistemas fiscales más lejanos en el tiempo."

el vino, de ahí la hacienda de las ciudades imperiales, consiste en un conjunto de impuestos diferentes, puesto que al impuesto sobre el patrimonio o territorial se le da el nombre de pedido o contribución al tesoro, y podemos mencionar como impuestos de consumo mas importantes como los de aduanas y accisas.⁴⁸

Luego, llego el periodo de Las Cortes, en donde el pueblo harto de las exigencias de los Reyes, se rebelan en ocasiones de forma tumultuosa; los reyes ante esto, ceden en ocasiones y aceptan consultar a sus súbditos a la hora de poner los tributos y la aplicación de los mismos, comienzan a ser pagados estos para atender los gastos públicos y el contribuyente se convierte como el protagonista de la resistencia frente al Rey.

Como ejemplos de estas revelaciones del pueblo ante la Realeza podemos mencionar las Cortes reunidas en León en el año de 1188; y en la Carta Magna de Inglaterra en el año de 1215 en donde se proclamó el principio de que el impuesto ha de ser consentido por quien tiene que pagarlo.

En acuerdos de este tipo entre los gobernantes y Las Cortes está el origen remoto del Presupuesto Público⁴⁹, como documento que aprueba el parlamento, y así la Hacienda pública corre menos riesgos de ser utilizadas por los reyes y gobernantes a sus caprichos.

⁴⁸ <http://www.fiscal-impuestos.com/los-impuestos-especiales-de-fabricacion-naturaleza-y-elementos-estructurales.html>, Página web consultada en fecha 09/06/2011 a las 14:00 horas. "Accisas: Son impuestos sobre consumos específicos en los que además de su capacidad recaudatoria, destaca su finalidad extra fiscal, como instrumentos de las políticas sanitarias, energéticas o de medio ambiente."

⁴⁹ http://es.mimi.hu/economia/presupuesto_publico.html, Página web consultada n fecha 10/06/2011 a las 13:12 horas "Presupuesto Básico: Es un plan contable elaborado por el Gobierno Nacional en el que se estiman los ingresos y gastos en función de los lineamientos de política de mediano y largo plazo".

Poco a poco los señores medievales se fueron doblegando y así formaron grandes naciones unidas y sometidas a la soberanía absoluta de un monarca, y a este periodo de la Edad Media se le conoce como:

Monarquías Absolutas⁵⁰, en donde estos reyes y sus sucesores comienzan a gobernar con mano firme en nombre del bien común, y así poder lograr construir una hacienda Pública con más medios, con una mejor organización y con un principio de autocontrol.

Luego de enfrentamientos entre naciones por apetencias territoriales y conflictos económicos, la hacienda no logra muchas veces recaudar tributos equitativos para todos, y luego para hacerle frente a estos gastos colectivos no bastan los impuestos directos reducidos solo a los propietarios de tierras; así como de multiplicar los impuestos indirectos que recaían sobre todo tipo de artículos de consumo.

Fue así como se implemento el impuesto “del papel sellado”⁵¹ en donde de él será heredero el Impuesto de Timbre del Estado⁵², que durante muchos años ha proporcionado importantes ingresos al Tesoro Público y aún hoy en día perduran figuras tributarias muy semejantes.

⁵⁰ http://www.educared.org/wikiEducared/Monarqu%C3%ADa_absoluta_y_parlamentarismo..html,

Página web consultada en fecha 10/06/2011 a las 13:00 horas. “Monarquía Absoluta: Era la forma de gobierno en la cual el rey gobierna los tres poderes (judicial, ejecutivo y legislativo) y es el representante de Dios en la tierra, es regido por la ley divina y es hereditario.”

⁵¹ Ob. Cit., OSORIO, Manuel, Pág. 711. “Papel Sellado: El marcado con emblemas nacionales que se utiliza en el otorgamiento de documentos públicos y en el trámite de causas judiciales y de expedientes administrativos, cuyo origen fue en España.”

⁵² Ídem, Pág. 542. “Los Impuestos de Timbre son aquellos impuestos que son de naturaleza documental, el gravamen se causa cuando se otorga un documento en el que concurren las condiciones previstas en la Ley de impuestos.”

1.5.3 Edad Moderna.

En cuanto a la Edad Moderna podemos decir que aquí ya la hacienda Pública se perfecciona y se ajustan los catastros⁵³ y a la vez se iban suprimiendo todos los privilegios de la nobleza y los del clero y así ir perfeccionando los distintos impuestos.

En el siglo XVII se generaliza la imposición sobre la propiedad agrícola empezando a gravar al propietario de la tierra aunque estuviera arrendada y ellos suponía un avance a la Tributación directa en relación con el antiguo Impuesto de Capitación⁵⁴ y obviamente aproxima al tributo con la complejidad que este va adquiriendo en el régimen de la propiedad privada.

La revolución Industrial viene a determinar los cambios que se van a reflejar en los sistemas de tributarios, en donde las formulas societarias, la propiedad mobiliaria alcanzando una entidad considerable y la representación de capital en los títulos valores viene a determinar una creciente acumulación del poder económico en las manos de socios, industriales y accionistas; y es así como aparecen los impuestos reales⁵⁵ sobre los bienes inmuebles, los títulos valores y así como también los primeros impuestos personales sobre la renta.

⁵³ <http://es.wikipedia.org/wiki/Catastro>, Página web consultada en fecha 16/06/2011 a las 12:31 horas. "Catastro: Inmobiliario es un registro administrativo dependiente del Estado en el que se describen los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales."

⁵⁴ <http://www.iberfinanzas.com/index.php/impuesto-de-capitacion.html>, Página web consultada en fecha 16/06/2011 a las 13:30 horas. "Impuesto de Capitación: Es aquel impuesto que grava, con una cantidad fija, a todos y a cada uno de los miembros de una población independientemente de su nivel de renta, riqueza o cualquier otra circunstancia objetiva o subjetiva. La recaudación por el mismo afecta incondicionalmente e igualitariamente a toda la colectividad."

⁵⁵ <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/impuestos-reales/impuestos-reales.html>, Página web consultada el 16/06/2011 a las 14:00 horas. "Impuestos Reales: Impuestos llamados también objetivos o de producto; y que son aquellos que gravan las rentas objetivamente con independencia de las circunstancias personales del sujeto pasivo."

En esta época podemos mencionar la historia financiera de Prusia, en el cual sus ingresos fiscales procedían de la contribución, exacción⁵⁶ que caía sobre las demarcaciones campesinas en donde se pagaban en dinero o a veces en especie, y servía para la manutención del ejército y de la accisa de los ciudadanos que se componían de los impuestos sobre bebidas, carnes y cereales, así como impuestos sobre el ganado y otros como los artesanales u territoriales.

Luego Prusia al derrumbarse, tubo que reorganizar las devastadas finanzas, y es así como el edicto financiero de 1810 tenía como finalidad reducir el número de los impuestos y también como el reducir la recaudación y conseguir más justa distribución de la carga tributaria a través de la abolición de los privilegios fiscales.

Siendo así como este nuevo impuesto de clases conduce por evolución al impuesto clasificado sobre la renta de 1851 en donde aparece por primera vez la idea de la progresividad fiscal.

Luego la reforma tributaria de Miguel entre 1891 y 1893 y la Ley del impuesto sobre la renta del 20 de junio de 1891, facilita a Prusia el transito moderno del sistema tributario personal, en donde los antiguos impuestos de clase y clasificado sobre la renta se transforman en un impuesto general sobre la renta.

⁵⁶ Ob. Cit., OSORIO, Manuel, Pág. 409. "Exacción: Es la acción o efecto de exigir, con aplicación a impuestos, prestaciones o multas y deudas."

1.6 Evolución Histórica de los Tributos

Los impuestos y contribuciones públicas, entendidas en su sentido etimológico de colaboración económica, son tan antiguos como la sociedad humana.

Ya que siempre han existido comunidades que deben de satisfacer necesidades colectivas, existirán métodos encaminados a hacer que los miembros de la comunidad aporten su colaboración económica para la satisfacción de esas necesidades comunes.

Al analizar la evolución que han ido adquiriendo los Tributos a lo largo del tiempo, podemos ir observando que los conceptos han ido adquiriendo un distinto significado a medida que estos vayan cambiando conforme la realidad social sobre las que estos se proyecten.

La estructura Económica y la estructura Jurídico-Política vienen a condicionar la función del tributo en las distintas formaciones sociales, según se encuentra dividida la propiedad, forma de Estado, régimen político vigente, etc., y forman parte a la hora de juzgar el papel desempeñado por el tributo en un determinado momento histórico.

En las sociedades donde no existía la propiedad privada, en donde prima lo social sobre lo individual, las aportaciones del individuo a las cargas comunes revisten naturaleza personal, no patrimonial, el cumplimiento de obligaciones de carácter militar, la prestación⁵⁷ de propio trabajo personal constituye la contribución individual al cumplimiento de las cargas comunes.

⁵⁷ *Ídem.*, Pág. 790. "Prestación: Es considera como el objeto o contenido de un deber jurídico.

Pero a medida en que las estructuras económicas se desarrollan de distinta manera, y las formaciones sociales van adquiriendo una mayor complejidad y a medida que se va desarrollando la propiedad privada.

Se generalizan los intercambios comerciales entre los territorios y hacen su aparición los impuestos aduaneros⁵⁸ y aquellos que gravan el consumo de determinados artículos, que se unen a los llamados Impuestos de Capitación y que vienen a constituir la forma más antigua de imposición directa.

1.7 Evolución Histórica del Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

La doctrina establece que el acto de liquidación “es el que consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible.”⁵⁹

Uno de los antecedentes más remotos de la Determinación Oficiosa en nuestro país se encuentra en la Ley de Papel Sellado y Timbres de 1915, Título IV, Capítulo VI Facultades de la Dirección General, específicamente en su Art. 4 Inc. 2º que se refiere a una de la potestades de la Dirección General de Impuestos Internos, de tasar por medio de resolución y ordenar el pago de impuesto de papel sellado y de Timbres, pero dicha Ley de Papel Sellado y de Timbres no fue lo suficiente para darle cobertura a las necesidades de la Administración Tributaria en cuanto a funciones, por lo que en febrero de

⁵⁸ <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/impuestos-aduaneros/impuestos-duaneros.html>, Página web consultada en fecha 06/06/2011 a las 15:35 horas. “Impuestos Aduaneros: Impuestos de titularidad comunitaria y está constituido por los derechos a la importación, cuya exigencia es consecuencia de la entrada de productos en el territorio aduanero de la comunidad.”

⁵⁹ LAGO MONTERO, J.M., “Tratado de Derecho Tributario”, Editorial Temis, S.A, Madrid, España, 2009, Pág. 388.

1986 se promulgó una nueva Ley de Papel Sellado y Timbres⁶⁰ en la cual en su título seis “Facultades de la Dirección General” prácticamente establece de lo que hoy conocemos como Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

Luego se deroga esa normativa y se crea la LIVA en el año de 1992, para luego al hablar de renta se tenía como antecedente el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, en la LISR (Ley de Impuesto sobre la Renta) del año de 1951 en cuanto mencionaba que no existía un procedimiento específico de Liquidación Oficiosa, para que años más tarde fuera derogada dicha ley por la Ley de Renta de diciembre de 1963.⁶¹

Por “Liquidación” en el ámbito tributario deberá entenderse como “un acto de la Administración Tributaria en virtud del cual se determina la cuantía de una obligación pecuniaria derivada de la relación jurídico-tributaria, produciendo como efecto primordial la exigibilidad de dicha obligación a cargo del sujeto pasivo.”⁶²

Liquidación oficiosa, es el concepto objeto de desarrollo de nuestra investigación se puede entender como: el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuesto Internos, quien es la entidad que por medio del funcionario competente, deberá realizar dicho procedimiento; declara que existe una deuda tributaria, liquidándola y haciéndola exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial.

⁶⁰ Ley de Papel Sellado y Timbres, D.L.No.284 del 31 de enero de 1986; D.O.No.33, Tomo 290 del 19 de febrero de 1986.

⁶¹ Ley del Impuesto sobre la Renta, D.L.No.472, del 19 de Diciembre de 1963; D.O.No.241, Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963.

⁶² Ref., 49-2006

La Liquidación Oficiosa del tributo, es un acto administrativo que forma parte de un procedimiento encaminado a la determinación final del tributo adeudado por un contribuyente, dicho acto deberá comprender la individualización del contribuyente sea este persona natural o jurídica.

1.8 Determinación Tributaria.

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

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

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

Sólo así contaremos con la cifra líquida a pagar por el contribuyente, la cual será, en definitiva, la suma recaudada.⁶³

1.8.1 Nociones Generales.

Toda persona que sea parte de una comunidad determinada debe aceptar el deber de contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento del gasto público. Para Hensel, la obligación tributaria es una obligatio ex lege cuyo nacimiento requiere dos elementos.⁶⁴

- La existencia de una norma legal que disponga un presupuesto abstracto, general e hipotético que puede producirse en la vida real para que cree una obligación tributaria a cargo de los particulares.
- La realización en la vida real de ese hecho jurídico contemplado por la ley.

1.8.2 Función de la Determinación Tributaria.

Consiste en sacar la obligación del mundo de la abstracción y llevarla a la cuantificación para poder así determinar su monto; es decir que se debe de establecer de forma clara y concreta; por medio de las obligaciones formales o accesorias, como son: facturas, créditos fiscales, declaraciones, etc. Que el contribuyente ha realizado con el fin de establecer la configuración del

⁶³ BELISARIO VILLEGAS, H., "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 8a. edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003, Pág. 171.

⁶⁴ FOLCO, Carlos María, "Procedimiento Tributario", Editorial Rubiznal-Culzoni, Buenos Aires, Argentina, 2000, Pág. 241.

presupuesto de hecho, la base imponible y la cuantía de la obligación de manera individualizada.⁶⁵

1.8.3 Concepto de Determinación Tributaria.

La Institucionalización del concepto de Hecho Imponible por parte de Jarach expresa que la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del mismo de forma concreta que pueda subsumirse en la definición legal del Hecho Imponible abstracto, agregando que el Hecho Imponible no crea por si solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley.

La conexión entre el Hecho Imponible y la norma demuestran que el primero es un hecho jurídico, es decir, un hecho que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos.⁶⁶

El autor Villegas, conceptúa la Determinación Tributaria refiriéndose al *“acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeatur”); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“quantum debeatur”).”*⁶⁷

⁶⁵ SANCHEZ GUEVARA, C. y otros, *“Recurso contra la determinación oficiosa del impuesto al valor agregado a trabes de las presunciones”*, Universidad “José Simeón Cañas”, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, El Salvador, 1997, Pág. 40. *“Desde el momento en que la ley crea la obligación tributaria se estará en condiciones para determinar el monto del crédito a favor del fisco, de tal manera que una vez determinada la base imponible y fijado el monto de la prestación a cumplir por los sujetos pasivos, la obligación puede ser exigible, quedando obligado desde el momento que es informado.”*

⁶⁶ GARCIA VIZCAINO, C.; *“Derecho Tributario”*, Tomo II, 2da. Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2000, Pág. 36.

⁶⁷ *Ídem.*, Pág. 36.

1.9 Formas de Iniciación de la Determinación Tributaria del Impuesto.

Doctrinariamente existen tres procedimientos para la iniciación del de la Determinación del impuesto.

- Por el sujeto pasivo o autodeterminación mediante declaraciones juradas (Autoliquidación);
- Por el Fisco o de oficio (Procedimiento de Liquidación Oficiosa);
- Mixta, por los particulares y el Fisco, conjuntamente.⁶⁸

1.9.1 Autoliquidación.

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

Esta forma de liquidación consiste en la cuantificación de la deuda tributaria por el mismo sujeto pasivo. El declarante interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.⁶⁹

⁶⁸ *Ob. Cit., BELISARIO VILLEGAS, H., Pág. 171*

⁶⁹ *Ídem., Pág. 176.*

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

1.9.1.1 Efectos Jurídicos de la Autoliquidación.

Tiene el efecto de cuantificar la prestación debida y cumplirla ingresando su importe.

- Si interviene la Administración y la estima correcta, o no interviene en el plazo de la caducidad, se habrá cumplido definitivamente y extinguido el tributo o la prestación pecuniaria a que se refiera la declaración presentada.
- La declaración no es vinculante para la Administración, pero si ésta liquida basándose en hechos distintos a los declarados deberá expresarlo al sujeto de conformidad a la ley, so pena de anulabilidad por provocar indefensión.
- La declaración solo puede ser modificada por el sujeto pasivo mediante otra declaración en donde haga constar que modifica otra presentada con anterioridad, en cualquier tiempo o circunstancia cuando se trate de aumentar el impuesto o disminuir el excedente o remanente a favor del contribuyente, pero cuando se trate de una modificación a favor del contribuyente sólo podrá hacerse en un plazo de dos años, de

conformidad al Art.212 C.T., lo anterior sin perjuicio del derecho de fiscalización que compete a la Administración.

- La Autoliquidación no es un acto administrativo, en consecuencia no puede imputársele la presunción de legalidad ni el resto de efectos de los actos administrativos, tampoco puede ser en consecuencia objeto de recurso alguno contra él.

La falta de conciencia tributaria ha dejado severas consecuencias en el diseño de la operación tributaria contemporánea en la mayor parte de los países de América Latina. En efecto, el fracaso de la relación directa Fisco-contribuyente llevó a redefinir los procesos tributarios en forma sustancial.

La eliminación de las declaraciones tributarias como rito vinculante entre el ciudadano y el Estado y la generación de las retenciones en la fuente constituyen un nuevo modelo que aparentemente hace a un lado la conciencia.

Todo el sistema reposa en la confianza que pueda ofrecer el cumplimiento voluntario de un amplio universo de contribuyentes, cuyo control en la práctica resulta dificultoso y, en algunos casos, directamente imposible.

El Autor Jarach, discrepa de la posición según la cual la declaración jurada constituye una forma de determinación, basándose en que aquélla tiene por destinatario a la Administración, “la que puede y debe verificarla o establecer su correspondencia con la situación de hecho que constituye el supuesto de la obligación”.⁷⁰

⁷⁰ *Ob. Cit., GARCÍA VIZCAÍNO, C., Pág. 40.*

Si la Administración entiende que no refleja la realidad, debe proceder a la Determinación Tributaria, hecho que no representa una simple impugnación de la declaración jurada, “sino un acto de determinación originario en el cual la declaración jurada constituye un elemento informativo utilizable en la medida de su veracidad y correspondencia con los hechos y el derecho pertinente”.

Concluye diciendo que tal declaración es “un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a su cargo (del declarante), para conocimiento de la Administración recaudadora”.⁷¹

Pero, en relación a lo expuesto, debe entenderse que la Administración Tributaria no impugna la declaración en el caso de haber sido presentada por el contribuyente, cuando procede a realizar una liquidación de oficio, sino lo que hace es complementar esos datos aportados con el informe obtenido mediante la fiscalización.

1.9.2 Liquidación de Oficio

La cual es elaborada por la Dirección General de Impuestos Internos. En el ordenamiento legal tributario salvadoreño pese a su importancia no aparece definición del Procedimiento de Liquidación de Oficio, por ello se hace necesario profundizar el análisis del concepto, para dejar claro la forma de aplicación de dicha institución jurídica.

Según la doctrina podemos entender por Procedimiento de Liquidación “*La serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria.*”⁷²

⁷¹ *Ídem.*, Pág. 40.

Este tipo de procedimiento es elaborado por la Dirección General de Impuesto Internos, y se origina cuando el contribuyente no ha presentado su o sus declaraciones ó cuando éste ha omitido en sus declaraciones ingresos obtenidos; dividiéndose dicha determinación de oficio en determinación con base cierta y con base presunta.

La Dirección General de Impuestos Internos, realiza la determinación de oficio cuando el sujeto no ha presentado sus declaraciones, estando este obligado a hacerlo; o cuando el sujeto presentó la declaración pero la esta ofrece dudas o cuando el sujeto pasivo lleve atrasada su contabilidad.

El contenido jurídico estructural que encierra la determinación oficiosa de los impuestos, es el siguiente:

1) Que la Determinación precisa el importe de la prestación u obligación acorde con su finalidad Liquidatoria, en el entendido de que no siempre ello ha de traducirse en un ingreso a favor del fisco, sino que puede darse el caso que arroje un importe con el ya ingresado por el sujeto, o incluso menor, dando lugar entonces a un derecho a la repetición o devolución a favor de este último y la correlativa obligación del ente público de rembolsar el exceso, de acuerdo a lo establecido en el Art.212 C.T., lo cual en general no es practicado por la Administración Tributaria, enfocándose su actuación de liquidar precisamente en el importe de la deuda tributaria que le favorezca.

2) En el acto de liquidación se debe de identificar el concepto por el que se liquida, es decir, el impuesto o la deuda tributaria cuya cuantía se determina,

⁷² KURI DE MENDOZA, S. y otros, "Manual de Derecho Financiero", 1ª. Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993, p. 414.

lo que implica expresar todos sus elementos configuradores, como por ejemplo: el presupuesto del hecho concreto, sujeto obligado, período impositivo, etc.

3) El acto de liquidación debe de contener la autoridad u órgano que lo dicta, pues tal omisión impediría conocer si se ha dictado por quién era competente para liquidar esa concreta prestación u obligación.

4) El acto de liquidación debe contener el requisito general de motivación de los actos administrativos que imponen deberes u obligaciones o afectan a los derechos e intereses de los administrados, debiendo reflejar los hechos, datos, valoraciones y, en general, criterios que han servido al liquidador para obtener la cuantía fijada.

Debe guardarse especial atención, a la especificación de los elementos de cuantificación de la prestación establecidos por la ley y su aplicación al caso concreto, so pena de incurrir en vicios de ilegalidad la liquidación que los omite.

En concreto, el acto de liquidación habrá de expresar los elementos que permitan fijar el límite de los concretos deberes de prestación u obligación.

5) Finalmente, en cumplimiento de la segunda finalidad del acto liquidatorio, habrá de contener éste la pretensión de cobro, exigencia o mandato imperativo de que, si procede, se ingrese la prestación en el importe liquidado.

Con ello se manifiesta la voluntad de la Administración (en aplicación de la ley) de que se cumpla la pretensión, indicando, en su caso, al obligado los medios, el plazo y el órgano o dependencia para efectuar el ingreso.

6) Como característica externa, habría que añadirse la exigencia de notificación de las actuaciones, como requisito esencial para su eficacia y su recurribilidad. Notificaciones que realiza la Administración Tributaria en el transcurso del procedimiento de liquidación oficiosa, valiéndose de los diferentes medios para dar conocimiento a los interesados – contribuyentes, responsables, terceros extraños – sus decisiones u otros actos que puedan afectarlos, como intimaciones de pago, requerimientos de informaciones o de declaraciones juradas, citaciones para comparecencia, la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas e informe de auditoría, la notificación del propio acto de liquidación de oficio, etc.

Con la función y el contenido antes descrito, el acto de liquidación se presenta como un acto administrativo, dotado de presunción de legitimidad, el cual al no ser recurrido o no comprobarse lo contrario a través de los medios de impugnación que otorga la legislación tributaria, adquiere la calidad de firmeza y como consecuencia lógica su exigibilidad, como lo establecido en los Arts.74 y 75 C.T.

Las liquidaciones oficiosas pueden ser tanto provisionales como definitivas Art.145 C.T., teniendo una distinción sustantiva y otra procedimental.

En el sentido sustancial, radica su esencial diferencia en que en la liquidación definitiva, se ha comprobado completamente el hecho generador, que es en otras palabras, la que ha sido girada una vez que la DGII entiende que dispone de todos los datos y elementos de juicio necesarios para llevar a cabo la cuantificación del impuesto, como resultado de la valoración de la prueba que se aportó por el contribuyente dentro del procedimiento para la determinación oficiosa de los impuestos, que regula el Art.186 C.T.

En caso contrario, la liquidación es provisional, cuando se práctica sobre hechos y bases imponibles que sólo presunta y probablemente son ciertos, que están expensas a ser confirmadas mediante el procedimiento para la determinación oficiosa regulado en el Art.186 C.T., como sucede con la liquidación que se realiza por el auditor tributario en el Informe de Auditoría que rinde a la Administración Tributaria, de conformidad al Art.174 Inc. 3º C.T.

En el sentido procedimental la distinción entre la liquidación provisional y definitiva, consiste en que la primera no produce vinculación definitiva ni para el sujeto ni para la Administración, la cual puede ser rectificadas sin limitación alguna por esta última cuando a su juicio los informes de auditoría que la contienen son diminutos, o podrá perfectamente ordenar un nuevo informe cuando adolezcan de deficiencias y no le instruyan lo suficiente para realizar una justa liquidación, o cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique, de conformidad a lo estipulado en el Art.174 Inc. 4º C.T.

Señala la doctrina, que lo que distingue ambas liquidaciones no es el lugar que ocupan en el procedimiento de liquidación de oficio, puesto que eso es sólo una consecuencia, sino la posibilidad o no de un nuevo pronunciamiento de la Administración dentro del procedimiento de liquidación de oficio.

Cabe aclarar, que la liquidación definitiva es inmodificable, es decir, que una vez pronunciada la voluntad de la Administración sobre la cuantía del impuesto, cerrando y concluyendo el procedimiento de liquidación oficiosa por medio de resolución, de conformidad al Art.186 C.T.

Esta no podrá modificarla o revocarla posteriormente, quedando dicha competencia en caso de la presentación de recursos por parte del sujeto pasivo y de acuerdo a su procedencia expedita a los Tribunales respectivos.

En cambio, la liquidación provisional es susceptible de ser modificada en el transcurso del procedimiento de liquidación, precisamente antes de la notificación de los resultados de auditoría al sujeto pasivo, como ya se decía en los supuestos que regula el Art.174 Inc. 4º C.T., y en la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas, en tanto no haya transcurrido el período de la caducidad.

En suma, las Liquidaciones Provisionales nacen, pues, sin vocación de permanencia, estando llamadas a ser rectificadas por la definitiva, de acuerdo a lo establecido en el Art.186 C.T., aunque no necesariamente ha de darse una corrección si del resultado de la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas no se ha arrojado nuevos hechos o elementos a los tenidos en cuenta para la Liquidación Provisional.

Ahora bien, por encima de la clasificación expuesta, debe de quedar claro que ambas liquidaciones participan del contenido, naturaleza y efectos descritos del acto de liquidación.

La Determinación Tributaria es un procedimiento reglado, no discrecional, puesto que no depende de ponderaciones sobre oportunidad o conveniencia.

1.9.3 Mixta.

Este tercer procedimiento involucra la actividad del contribuyente como del Fisco.

1.10 Naturaleza Jurídica de la Determinación Oficiosa.

Sobre el tema de la Naturaleza jurídica de la Determinación Oficiosa, existen diversas corrientes que tratan de explicarla.

1.10.1 Administrativa.

La Determinación de Oficio tiene carácter administrativo, que se manifiesta cuando el organismo recaudador la fórmula, sin conocimiento de parte, de modo que aunque le sean requeridos elementos al responsable, no cabe la posibilidad de que éste formule alegaciones antes de que se emita; es decir, antes del dictado de la Determinación no se aplica el principio de contradicción, audiencia o bilateralidad.⁷³

El autor Jarach, establece Determinación de Oficio es de naturaleza jurisdiccional, de modo que si no se cumplió la obligación en mayor o menor medida, la pretensión tributaria que la declara puede compararse con una sentencia constitutiva, sino a una sentencia de simple *acertamento* declarativa, o, de considerársela junto con la orden de pagar, a una sentencia condenatoria, dado que el acto de Determinación no produce una modificación de la relación jurídica existente, sino que viene a afirmar su existencia.⁷⁴

⁷³ Ob. Cit., GARCIA VIZCAINO, C., Pág. 37.

⁷⁴ Ídem. Pág. 41

1.10.2 Determinativa.

La primera de las corrientes establece que la Naturaleza Jurídica de la determinación de Oficio es de carácter determinativa; es decir que existe la obligación tributaria, pero que esta para ser de carácter efectivo debe de ser establecida para que se dé su conocimiento y de igual forma su liquidación.

1.10.3 Constitutiva.

Esta corriente establece que la obligación tributaria es de carácter constitutivo, es decir, que lo que le da vida a la obligación es la determinación.

Afirman que no basta que se cumpla el presupuesto de hecho previsto por la ley para que nazca la obligación de pagar tributos.

Para ello es necesario un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso y que precise su monto, antes de la determinación sólo puede haber actos preparatorios o una relación jurídica pre-tributaría, pero la deuda sólo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de la determinación.⁷⁵

1.10.4 Mixta.

Esta corriente es la que establece la existencia de la obligación tributaria antes de ser determinada, pero con la determinación de la obligación se

⁷⁵ Ob. Cit., BELISARIO VILLEGAS, H., Pág. 171.

complementa, ya que sabe cuál es su monto, manifestando que en algunos casos ni siquiera se tiene conocimiento de la obligación.⁷⁶

En nuestro país, la obligación tributaria nace con el hecho generador del tributo y la determinación es un acto que indica cual será el montón de esa obligación, lo cual significa que la naturaleza jurídica de la determinación tributaria es de carácter determinativo, ya que el acto tributario debe producirse para hacer posible la recaudación y que el Estado pueda así satisfacer las necesidades públicas, como función política que debe cumplir estando ligado a la existencia de él mismo.

1.11 Métodos para la Determinación Oficiosa de los Impuestos.

Para poder desarrollar este apartado, empezaremos por establecer que la determinación en término general es considerada como: una fijación, señalamiento de términos o límites y Señalamiento de plazo.⁷⁷

Partiendo de esa definición, podemos establecer que la Determinación oficiosa del impuesto, es el acto o el conjuntos de actos que son originados por la administración, particulares o de ambos en conjunto, con el fin de que se establezca en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de los hechos imponible y el alcance cuantitativo de la determinada obligación.⁷⁸

⁷⁶ Ob. Cit., SANCHEZ DE GUEVARA, C. y otros, Pág. 41

⁷⁷ Ob. Cit., OSORIO, Manuel, Pág. 325.

⁷⁸ "El Ministerio de Hacienda define de manera expresa que la determinación se puede establecer que la determinación oficiosa de los impuesto puede ser tomada desde las perspectivas; del contribuyente la cual se entiende como: autoliquidación, desde la perspectiva del fisco, la cual se establece como: liquidación oficiosa, y de igual forma actuando los dos de común acuerdo." http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1?_piref476_2086346_476_2037843_2037843.tstring=D, Página Web consultada el 01/08/2011. Página Web consultada en fecha 01/07/2011 a las 12:15 horas.

La ley al describir el nacimiento de una obligación, la vincula a la realización de hechos por parte del sujeto pasivo⁷⁹ es decir que se tendrá que establecer un proceso para buscar la existencia y medida de la obligación para que se establezca la determinación del impuesto.

El proceso de determinación tiene como objetivo principal, buscar adecuar voluntariamente la conducta del contribuyente, a la corrección voluntaria de las declaraciones.⁸⁰

La determinación oficiosa del impuesto es practicada por la administración tributaria, específicamente por la Dirección General de impuestos Internos (DGII) en determinados y diferentes casos antes expuestos:

- Cuando el contribuyente o sujeto pasivo no presentó la declaración a que estaba obligado.
- Cuando la declaración o documentación complementaria presentada sea objeto de duda sobre su veracidad, o que no llene los requisitos y datos exigidos por la ley.
- Cuando el contribuyente no lleve contabilidad, o la lleva atrasada, que no la presente a los auditores, que no tenga la documentación que sustente las operaciones realizadas.

⁷⁹ Ob. Cit., SANCHEZ DE GUEVARA, C., y otros, Pág. 54

⁸⁰ Ídem., Pág. 54. "Es decir que el proceso de determinación del impuesto busca que el contribuyente presente sus declaraciones aun después de vencido el termino que da la ley, estableciendo que el contribuyente cuenta con la oportunidad de modificar dichas declaraciones para que se dé un aumento o una disminución del impuesto en cualquier tiempo y circunstancia."

La Administración Tributaria, de acuerdo a la doctrina, puede utilizar tres métodos al momento de determinar el impuesto, dándole así cumplimiento al Art. 184 del C.T.:

- Base Cierta.
- Base Presuntiva o Estimación de Oficio.
- Base Mixta.

La doctrina tiene a bien establecer que la determinación oficiosa del impuesto procederá de acuerdo a las Base Cierta y Base presuntiva, no dejando de lado, la Base Mixta, la cual es reconocida por nuestra legislación.

Las bases a que se refiere el citado artículo eran las bases utilizadas de forma exclusiva para la liquidación del Impuesto al Valor Agregado hasta antes de la vigencia del C.T., teniendo variaciones en cuanto al Impuesto sobre la Renta, pero que a partir de la nueva normativa, las bases se generalizan para todos los impuestos internos, lo que permite la unificación de los criterios a utilizar.

1.11.1 Base Cierta.

La Determinación del método sobre base cierta se establecerá por el conocimiento cierto de la materia imponible, y será obligatoria cuando el contribuyente lleve en forma legal sus libros o sus registros contables y la documentación que los respalde.

Sobre ésta, deben considerarse los elementos existentes que permitan conocer en forma directa y concreta el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, debe de haber una apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos, sirviéndose para ello las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente.⁸¹

Resulta de una Determinación de Oficio Directa y por conocimiento certero de la materia imponible,⁸² esto se da cuando el Fisco se dispone de todos los elementos que se relacionan con el presupuesto del hecho, respecto a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él.

Cuando la Administración Tributaria dispone de todos los elementos necesarios para conocer directamente y con certeza la existencia tanto de la obligación tributaria como de su magnitud.⁸³

1.11.2 Base Presuntiva o Estimación de Oficio.

Este tipo de Base aplica cuando el Fisco se encuentra imposibilitado a obtener los elementos ciertos, o no existen elementos contundentes dentro de la organización del contribuyente, para poder así, conocer con exactitud si la obligación tributaria existe o cual es su dimensión pecuniaria.⁸⁴

⁸¹ MARTÍN, José María, "Derecho Tributario Procesal", 2da. Edición, Madrid, España, 1987. p. 59.

⁸² GARCÍA CABRERA, C. y otros, "El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa para el Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios e Impuesto Sobre la Renta", Universidad de El Salvador, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2007, Pág. 60. "La base cierta le facilita a la Administración Tributaria dictar o emitir una resolución que determine el tributo en un mayor grado de certeza y exactitud."

⁸³ Ídem., Pág. 61 "Es decir, que es de conocimiento del Fisco la certeza del hecho y los valores imposables, valiéndose de datos reales del contribuyente, datos que son obtenidos ya sea por el propio deudor, del responsable, de terceros o por acción directa del Fisco."

⁸⁴ Ob. Cit., SÁNCHEZ DE GUEVARA, C. y otros, Pág. 58. "Esta base indica que el Fisco carece de datos que le fueron requeridos al contribuyente, de falta de comprobantes o si la contabilidad del responsable cuenta con deficiencias que hacen imposible aplicar el método de Determinación Sobre base cierta."

Es decir que aplicara el método de Determinación sobre Base Presunta cuando por parte de la Administración Tributaria se carezcan de elementos que le permitan conocer con exactitud, la magnitud de la materia imponible, es partiendo de lo anterior, que se utilizará el método indiciario o indirecto, de carácter excepcional y de aplicación subsidiaria.

a) De carácter excepcional por cuanto requiere ejercitar facultades específicas otorgadas por la ley.

b) De aplicación subsidiaria, sólo cuando el Fisco esté imposibilitado de practicar la Determinación sobre Base Cierta.

Al faltar las características de certeza y exactitud del método de base cierta, se da pie a que sea el Fisco quien determine la obligación tributaria, de acuerdo al régimen de las presunciones, originando el mayor grado de probabilidad posible al que pueda arribarse en el caso concreto.

A ésta base se le conoce también como Base Estimativa, Indicial o Presunta.

Esta base, se radica básicamente en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de más grande dificultad en su comprobación en razón de que se enfatiza a elementos presuntivos que pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los sujetos pasivos, entre estos elementos están:

- Los indicios, los cuales en materia tributaria son los indicadores o datos que le sirven al Fisco, cuando no existe declaración jurada de cualquier tipo de impuesto. Por medio de los indicios, el Fisco consigue información o datos que el sujeto del impuesto, está obligado a proporcionar o no lo ha dado; una vez el Fisco cuenta con la información, podrá imponer el impuesto respectivo, ya que dichos indicios revelaran la real capacidad contributiva de dichos sujetos,⁸⁵ también encontramos las llamadas presunciones que por su naturaleza o calificación jurídica, se denominan legales, de derecho.⁸⁶

El C.T. hace mención de los dos tipos de presunciones, siendo el Art.191 el encargado de abordar las Presunciones Legales y el Art.192 las Presunciones de Derecho.

El Art.191 C.T., hace referencia a las presunciones legales expresando: *“se presume el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por éste Código o las leyes tributarias, la presunción se llama legal”*.

Además en el Art.192 de la misma normativa hace referencia a las presunciones de Derecho, el cual reza: *“Si por expresión de este Código o de las leyes tributarias se establece que se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”*.

⁸⁵ Ídem., Pág. 59. *“En la Práctica, la Dirección General de Impuestos Internos, aplica los indicios tomando solamente como base la información obtenida dentro del negocio, fuera del negocio y la proporcionada por el contribuyente, es decir que la aplicación de los indicios, tiene que basarse en las informaciones, como en los signos de los auditores puedan obtener de las contabilidades, registros y declaraciones de los signos exterior.”*

⁸⁶ Ob. Cit., GARCÍA CABRERA, C. y otros, Pág. 63.

El Código Civil⁸⁷ también regula las presunciones legales y de derecho, dichas presunciones se establecen en el Art.45 expresando: “*se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas*”, clasificándolas a la vez en Presunción Legal que es la determinada por la ley permitiendo prueba en contrario, y en Presunción de Derecho para la cual es inadmisibile prueba contraria.

La Administración Tributaria debe utilizar hechos que razonablemente permitan inferir con cierto grado de certeza, la verdadera magnitud de la materia imponible.

1.11.3 Base Mixta.

En la legislación salvadoreña, además de las bases citadas, utiliza también la base mixta; de acuerdo al Art.184 C.T. la cual se considera que es la más justa y equitativa de las bases anteriores, ya que es el resultado de la aplicación de la base cierta y la presuntiva, a este efecto la administración tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.⁸⁸

Por ejemplo, un contribuyente importa mercadería de otros países, este presenta la póliza y factura en los que constan las cantidades de mercaderías y el valor de estas, con la documentación presentada la aduana

⁸⁷ “Las presunciones legales y de derecho que regula el Código Civil, serán aplicadas supletoriamente a las del Código Tributario.”

⁸⁸ CAÑENGUEZ MONTANO, S., “Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador”, 1ª. Edición, Editorial Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2002, Pág.81. “La Base Mixta en la Determinación del Impuesto es la se realiza entre el Fisco y el contribuyente, es por eso que se establece como una base equitativa, ya que se lleva a cabo de una manera coordinada entre ambos”.

procede a la fijación cuantitativa del importe a pagar, así como los impuestos correspondientes.

En este ejemplo el sujeto pasivo es el que aporta los datos solicitados por la Administración Tributaria; pero quien fija el importe a pagar es el Órgano Fiscal y no el Sujeto Pasivo.⁸⁹

⁸⁹ *Ob. Cit., SÁNCHEZ DE GUEVARA, C. y otros, Pág. 65.*

CAPITULO II

2. RECONOCIMIENTO JURÍDICO DEL DERECHO DE DEFENSA Y EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.

En este capítulo se tratara de establecer el reconocimiento jurídico de Derecho de Defensa y el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, y de cómo actúa el Derecho de Defensa como mecanismo de defensa de que se lleve un debido proceso, dentro del proceso administrativo, ya que es de interés y obligación de la Administración Tributaria informar y orientar a los contribuyentes y otros obligados tributarios, a efecto que estos conozcan sus derechos contenidos en todas las disposiciones legales en su relación con autoridad tributaria encargada de la administración, y esta investigación, en el procedimiento administrativo, específicamente en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

La finalidad es de que exista una transparencia en el desarrollo del procedimiento y de que se fortalezca una relación con la Administración Tributaria y los contribuyentes la cual se debe de basar en la equidad, legalidad, certeza y respeto.

2.1 Derecho de Defensa.

Como se ha tratado de explicar y dar a conocer en el capítulo anterior, en el derecho sajón el derecho a la defensa tiene la categoría de un derecho natural y en el derecho constitucional francés se considera como un principio general del derecho, es decir, que no hace falta su consagración positiva para su reconocimiento, es decir que es de carácter inherente e inviolable

para la persona, sin embargo, en nuestro país, se ha elevado al rango más alto que se le puede otorgar a un derecho en nuestro ordenamiento, al constitucional.

De la necesidad de vivir en grupo es que se deriva la existencia de una institución, la cual tiene por objeto satisfacer los requerimientos básicos y fundamentales de dicho grupo.

Surge entonces la figura del Estado que es el ente encargado de velar y de regular las relaciones de los miembros de la sociedad.

De la figura estatal nacen una serie de obligaciones a cargo del mismo estado, que implican toda una labor de organización y administración para que la sociedad se desarrolle, estas actividades, son muy importantes para la sociedad, pero, también resulta muy complejo para el Estado dar una entera satisfacción.

Siendo así porque la función pública que el gobierno desempeña requiere tanto de los recursos humanos como de los económicos para que se desarrollen eficazmente.

Luego entonces, por un lado surge el Estado como la institución encargada de coordinar, administrar, satisfacer y garantizar las necesidades sociales básicas, pero por otro lado surge el requerimiento de obtener los recursos materiales necesarios para poder sufragarlas.

Las leyes que impongan contribuciones a los particulares deberán ser proporcionales a la capacidad económica del contribuyente, señalando con certeza y claridad el sujeto que debe pagarla, el hecho generador de la

obligación tributaria, de manera que la obligación fiscal no resulte incomoda para el contribuyente en su cumplimiento, siendo el Derecho de

Defensa un mecanismo con el que cuenta el contribuyente, ya que al sentir que la imposición de una obligación fiscal trasgreda o no sea justa, puede hacer uso de Derecho de Defensa que le otorga el procedimiento administrativo para objetar en base a pruebas o documentos la imposición de cumplir con una determinada obligación.

Todo procedimiento administrativo constituye en sí una garantía del derecho a la defensa, pues sin procedimiento es difícil poder establecer o determinar si las partes pudieron esgrimir sus alegatos y presentar sus pruebas en defensa de sus derechos o intereses.

De allí que cada vez que la Administración Tributaria requiera manifestar su voluntad, debe tramitar el procedimiento legalmente establecido y durante su tramitación brindarle audiencia a los interesados.

Manifestándose así la garantía del debido proceso y específicamente el Derecho de Defensa con el que cuenta el contribuyente.

José Garberí Llobregat, señala que el derecho de defensa, en su acepción más rigurosa, constituye el derecho público constitucional que asiste a toda persona a quien se le pueda atribuir la comisión de un hecho punible, mediante el cual *se le garantiza la posibilidad de oponerse eficazmente al ejercicio del ius puniendi de los poderes públicos, y hacer valer dentro de cada instancia sancionadora los derechos afectados por la imputación.*⁹⁰

⁹⁰ GARBERÍ LLOBREGAT, J., "El Procedimiento Administrativo Sancionador", Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, España, 1998, Pág. 32

Nuestra Constitución y nuestros cuerpos normativos consagran una serie de derechos y garantías a favor de los ciudadanos, muchos de los cuales, limitan el ejercicio del poder del Estado en diferentes áreas o ámbitos de libertad.

Por cuestiones sociológicas, dichas esferas constitucionales han sido más palpables en el ámbito del Derecho Penal, pero de igual forma, los aludidos derechos y garantías también se reflejan en otras ramas jurídicas de suma importancia histórica como lo es el Derecho Tributario, es en razón de esto que la Administración Tributaria debe actuar con estricto sometimiento a la Constitución y a las leyes que regulan su actuación y facultades.

La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia concibe el Derecho de Defensa como:

“un derecho de contenido procesal que implica, que para solucionar cualquier controversia, es indispensable que los individuos contra quienes se instruye un determinado proceso, tengan pleno conocimiento del hecho o actuación que se les reprocha, brindándoseles además una oportunidad procedimental de exponer sus razonamientos y de defender posiciones jurídicas a efecto de desvirtuarlos -principio del contradictorio-; y sólo podrá privárseles de algún derecho después de haber sido vencidos con arreglo a las leyes, las cuales deben estar diseñadas de forma que posibiliten la intervención efectiva de los gobernados.”⁹¹

⁹¹ Sala de lo Contencioso Administrativo, Ref. 60-Ev-2006; San Salvador, a las diez horas veinte minutos del tres de septiembre de dos mil ocho. “La finalidad de la garantía de audiencia en relación con el Derecho de Defensa, es que se le concede a los gobernados mediante un determinado procedimiento como condición a la imposición de una pena, es doble. De una parte, supone dar al acusado la plena posibilidad de defenderse, al hacérsele saber el ilícito que se le reprocha, y al facilitarle el ejercicio de los medios de defensa que estime oportunos. La segunda finalidad es que la autoridad decisoria disponga de todos los elementos de juicio necesarios para emitir su resolución; y es que el conjunto de actuaciones en que se plasma el proceso, constituye el fundamento de la convicción de la autoridad que decide la situación que se

2.2 Regulación Jurídica del Derecho de Defensa.

El Derecho de Defensa es una garantía consagrada en nuestra constitución y en las leyes secundarias, el cual es concebido como una garantía que las reglas del debido proceso exige nuestra Constitución y demás leyes que conforman nuestro ordenamiento jurídico.

Exhorta a que exista una condena o imposición de una multa o pena y que debe de existir un adecuado derecho de defensa en juicio.

El derecho de defensa implica, entonces: el derecho de ser oído; el conocimiento de la imputación; la necesaria correlación que debe existir entre la imputación y el fallo; la posibilidad de probar y controlar la prueba; y la equiparación de posiciones entre el acusador y el acusado; y sin lugar a dudas un presupuesto de validez del procedimiento y en fin de la sentencia.

En un estado de derecho, todos los actos que las autoridades tributarias realicen deben adecuarse a la tutela del orden jurídico con el objeto de evitar arbitrariedades y violaciones constantes a los derechos de los gobernados.

2.2.1 Reconocimiento Constitucional del Derecho de Defensa.

En El Salvador se tiene la tradición jurídica constitucional que denominamos Constitución Política de la República, en la cual se establecen

haya conocido. Cabe mencionar, que la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en reiteradas ocasiones ha expresado, que para que se configure la violación al Derecho de Audiencia y en su defecto el Derecho de Defensa, el afectado por la decisión estatal no debe haber tenido oportunidad real de defensa, privándosele de un derecho sin el correspondiente proceso o procedimiento, o cuando no se cumplieron las formalidades esenciales establecidas en las leyes que desarrollan el derecho de audiencia y en resguardo al Derecho de Defensa.”

los derechos fundamentales de los gobernados y en el que se basa toda la legislación.

Pero además, como pilar del sistema jurídico también es el fundamento de todas las leyes, las cuales se rigen bajo un principio de constitucionalidad; es decir, que deben ajustarse a las disposiciones que establezca la Constitución.

En El Salvador la jurisprudencia constitucional ha retomado el término de Debido Proceso, el cual es equiparado con la Garantía del Derecho de Defensa al sostener repetidamente, *"...que existe violación al derecho de defensa cuando el afectado por la decisión estatal no ha tenido la oportunidad real de defenderse, privándosele de un derecho sin el correspondiente proceso o cuando en el mismo no se cumplen las formalidades esenciales, procesales o procedimentales establecidas en las leyes que desarrollan el debido proceso..."*.⁹²

En el ámbito tributario, la Constitución reconoce una serie de derechos fundamentales para los contribuyentes, denominados en el mundo jurídico garantías individuales de justicia tributaria.

Así, desde hace varios siglos se han venido desarrollando una serie de principios que fungen como límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, los cuales se han ido incorporando a las diferentes constituciones de los países, forjando así lo que hoy conocemos como Derecho Tributario Constitucional, cuya mayor aportación es sentar las bases que reglan el poder impositivo del Estado tanto en lo relativo a la acción estatal dirigida a la

⁹² Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Amparo, Ref. ASO45597.98, 18 de diciembre 1998. El Salvador.

determinación y percepción de las contribuciones, como las correlativas garantías jurisdiccionales de los contribuyentes.⁹³

Son varios los países que se caracterizan por consignar en sus legislaciones primarias y secundarias, una creciente y gradual ampliación del Derecho de Defensa.

Por tal motivo, las constituciones contemporáneas incluyen expresamente en sus textos, disposiciones específicas para la tutela de este derecho, así tenemos:

- Argentina. En el artículo 18 de su constitución establece: es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos...
- Brasil. Expresa su constitución en el artículo 141 No. 25: "Es garantizada a los acusados la plena defensa, con todos los medios y recursos esenciales para ella.
- Guatemala. Artículo 60 Inc. 3o. de la constitución: "Es inviolable en juicio la defensa de la persona y de sus derechos
- República Democrática Alemana. Artículo 102 de la constitución establece: "Se garantiza el derecho a la defensa durante todo el proceso penal".
- Bulgaria. Artículo 138 constitución: " 1o. Los ciudadanos tendrán derecho a la defensa ante cualquier jurisdicción... 2o. Todo imputado tendrá derecho a defenderse.

⁹³ Ob. Cit., LINARES QUINTANA, S., Pág.11. "Es necesario que los ciudadanos conozcan de sus derechos y garantías, ya que en muchos casos los ciudadanos al ignorar cuáles son sus derechos, adoptan una posición pasiva respecto de los abusos sufridos, siendo objeto de verdaderas violaciones constitucionales a sus esferas jurídicas, ya que se debe de garantizar el derecho de defensa y cumplir con las reglas del debido proceso es misión de todo funcionario que administra justicia."

- Chipre. Establece en su artículo 12 de la constitución.

“...todo acusado de un delito tendrá como mínimo los derechos siguientes:... b) a disponer del tiempo y de las facilidades adecuadas para preparar su defensa; c) a defenderse en persona o mediante un letrado de su propia elección

- España. En su constitución el artículo 24 dice: "Asimismo todos tienen derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley, a la defensa y a la asistencia de letrado.
- Hungría. Artículo 49 No. 2 de la constitución: "Las personas procesadas en virtud de las leyes de enjuiciamiento tienen derecho a la defensa en todas las instancias del proceso".
- Italia. Expresa el artículo 24 de la constitución: la defensa es derecho inviolable en cada estado y grado del procedimiento..."

Sin embargo, aún encontramos algunos países que no lo incluyen expresamente en sus leyes primarias, tal es el caso de Colombia, en el cual el derecho a la defensa no está consagrado en un texto específico, como lo hemos visto anteriormente, sin embargo, ésta garantía está tutelada en la institución a través de los principios señalados en el artículo 26 de la misma, como son: a) El principio de Legalidad de los delitos y de las penas; b) Legalidad de la jurisdicción; c) Legalidad del proceso (plenitud de las formas propias del juicio).

2.2.2 Reconocimiento Constitucional en El Salvador del Derecho de Defensa.

En nuestro país, esta garantía constitucional se encuentran consagrada en la actual Constitución, vigente desde el 20 de diciembre de 1983,⁹⁴ en la que se establece un reconocimiento expreso al Derecho de Defensa como un derecho individual, contenido en la Sección Primera, Capítulo 1, Título III que establece o reconoce los derechos y garantías fundamentales de las personas; en su artículo 12 inc. 1º⁹⁵ adonde se reconoce directamente el derecho de defensa haciendo mención a los procesos en los que se vean vulnerados algunos derechos.

Igualmente en el Título V Art. 101⁹⁶ siempre de la Constitución, que relacionadas con todos los demás derechos constitucionalmente reconocidos conforman un marco protector para los gobernados que les garantiza una plena seguridad jurídica y en relación a nuestra investigación, reforzando este Derecho, en el Capítulo II “Hacienda Pública” del Título VII adonde se controla el manejo de todos los fondos percibidos por los contribuyentes.

De la interpretación a los preceptos constitucionales podemos observar algunas garantías básicas en materia fiscal como la proporcionalidad, equidad, legalidad, igualdad entre otras.

Partiendo de lo establecido por la Constitución de la República, se concluye que todos los actos que realice la Administración Tributaria

⁹⁴ Constitución de la República de El Salvador de 1983, Decreto Constituyente No.38, del 15 de diciembre de 1983, D.O., No. 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

⁹⁵ Ídem., Art. 12: “...se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa.”

⁹⁶ Ídem., Art. 101: “...fomentara los diversos sectores de la producción y defenderá el interés de los consumidores.”

deberán estar fundados y motivados, así como deberán ser emitidos por las autoridades competentes.

Cada acto de la administración no solamente deberá estar fundado y motivado, sino que deberá emitirse por escrito por la autoridad jurídicamente facultada para realizarlo.

Todos los contribuyentes tienen derechos inherentes como es el Derecho de Defensa, garantía que establece que el contribuyente cuenta con el derecho a ser oído previamente a un acto que realicen la Administración Tributaria, por el cual se pueda desprender la privación de derechos.

Ahora esta garantía fundamental va orientada a que las leyes fiscales deben señalar los procedimientos necesarios para que el contribuyente sea escuchado y se pueda defender cuando un acto de autoridad afecte sus derechos como contribuyente.

Aquí es donde el derecho de defensa se torna como una garantía o derecho inherente al contribuyente, ya que a la vez que es cumplida su función por parte de la Administración Tributaria, se convierten en derechos para el contribuyente, como la asistencia gratuita mediante diversos medio de difusión y atención al público donde se explique de manera clara y sencilla.

2.2.3 Reconocimiento Jurídico Internacional del Derecho de Defensa.

El nacimiento de algunos derechos no solo nace de la constitución sino que provienen de luchas que a través de la historia tuvieron éxito y

consiguieron darle una relevancia jurídica a derechos que no estaban reconocidos en una ley.

El derecho de defensa se encuentra regulado en diferentes textos de vocación universal de manera que es necesario, para poder comprender mejor el alcance y significado de este derecho a nivel internacional, estudiando las normas por las que se rige.

Como grupo de investigación tuvimos dos motivos que nos han llevado a analizar en este trabajo los tratados Internacionales:

El primero de ellos está basado en un aspecto legal y es el hecho, que de acuerdo al Art. 144 de la Constitución, los tratados Internacionales celebrados por El Salvador constituyen Leyes de la República, los cuales prevalecen sobre las llamadas Leyes Secundarias, las que no pueden modificarlos o derogarlos;

El segundo, un aspecto real y práctico, cual es el hecho que la República de El Salvador ha suscrito muchos tratados que tienen relación con el tema de estudio, a la fecha, aparte de ser desconocida por los ciudadanos en general y lo que es más grave aún, por las autoridades de administrar justicia.

En la actualidad no se conocen casos judiciales o administrativos que hayan sido resueltos con base en los mismos, mucho menos el que la legislación secundaria haya sido adaptada al contenido de los mismos.

Como ya se mencionó anteriormente por la falta de conocimiento, posiblemente se omita algún tratado Internacional vigente que tenga relación

con este tema, dicha ignorancia facilita la vulneración al Derecho de Defensa con la que cuenta todas las personas, por lo que a continuación se expondrá disposiciones pertinentes de los principales y más conocidos tratados.

2.2.3.1 Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH).

Adoptada y proclamada por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), en su resolución 217 A (III) del 10 de diciembre de 1948.

La DUDH ha ejercido gran influencia en todo el mundo, hasta el punto de inspirar algunas legislaciones e incluirla tanto dentro de las constituciones como en las Leyes Secundarias, así como también para la realización de convenciones sobre diversos derechos concretos. Es así como en su Art. 11 establece:

“Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia, mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la Ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa”.

La DUDH no es un tratado internacional y por lo tanto no estamos ante un instrumento jurídicamente vinculante por sí mismo para los Estados, pero actualmente se considera que es un texto normativo de mucha importancia.

2.2.3.2 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (ONU).

Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966. Dicho

pacto entró en vigor el 23 de agosto de 1976, de conformidad con el Art. 49. Fue ratificado según Decreto No. 27 de la Junta Revolucionaria de Gobierno, el 23 de noviembre de 1979 y publicado en el Diario Oficial No. 218 del 23 de noviembre de 1979.

El Art. 14 No. 3 de dicho pacto establece:

“Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: ...”

a) A ser informada sin demora, en un idioma que comprenda y en forma detallada, de la naturaleza y causas de la acusación formulada contra ella;

b) A disponer del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa y a comunicarse con un defensor de su elección.

2.2.3.3 Convención Americana sobre Derechos Humanos (OEA).

Suscrita en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, Organización de Estados Americanos. Ratificado por Decreto Legislativo No. 5 del 15 de junio de 1978 y publicado en el Diario Oficial No. 113 del 19 de julio de 1978.

En cuanto al derecho de Defensa ésta convención establece en su Art.8, lo siguiente:

"Art. 8. Garantías Judiciales."

1. *“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”*

En el numerando 2, letras c y d del presente artículo, se establecen las llamadas Garantías Mínimas, que vienen a complementar la disposición del numerando 1, a saber:

2. *“Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.”*

Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

- Concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;
- Derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor.

2.2.3.4 Protocolo Segundo de 1977 adicional a los Convenios de Ginebra.

Protocolo adicional a los convenios de Ginebra del 12 de agosto de 1949 relativo a la protección de las víctimas de los conflictos armados sin carácter

internacional (Protocolo II). Ratificado por Decreto Legislativo No. 12 del 4 de julio de 1978, publicado en el Diario Oficial No. 158 del 28 de Agosto de 1978.

El derecho de Defensa en éste protocolo, lo encontramos en el Art. 6, disponiendo:

"Art. 6. Diligencias Personales"

"No se impondrá condena ni se ejecutará pena alguna respecto de una persona declarada culpable de una infracción, sino en virtud de sentencia de un tribunal que ofrezca las garantías esenciales de independencia e imparcialidad. En particular:"

a) El procedimiento impondrá que el acusado sea informado sin demora de los detalles de la infracción que se le atribuya y garantizará al acusado, en las actuaciones que precedan al juicio y en el curso de éste, todos los derechos y medios de defensa necesarios.

Junto a estas declaraciones de vocación universal, existen otras declaraciones o soft law, relativas al derecho de defensa, que si bien no tienen fuerza vinculante, sí que ejercen su influencia en los ordenamientos internos, entre las que podemos destacar:

- El conjunto de principios para la protección de todas las personas sometidas a cualquier forma de detención o prisión (conjunto de principios), adoptados por consenso por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución 43/173, de 9 diciembre de 1988. En

ámbito de aplicación de este conjunto de principios se refiere, como la rúbrica indica, a todas las personas sometidas a cualquier forma de detención, prisión o imposición de multas.

2.3 Regulación Jurídica del Procedimiento de Liquidación de Oficio.

La Administración Tributaria, tiene como función realizar un diagnóstico de los datos o cifras que son presentadas por los contribuyentes a efecto de verificar que dichos datos o cifras son reales, en atención a esto, podemos afirmar que una de las potestades más importantes que el legislador le ha atribuido a la autoridad encargada de aplicar las normas tributarias, es la de verificar el cumplimiento que de dichas normas hagan los contribuyentes y responsables a efecto de establecer, entre otras cosas, si se han ingresado al fisco la correcta cuantía de la obligación tributaria.⁹⁷

Todas las personas al encontrarse dentro de una determinada comunidad, tienen el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, pero en caso de que no se decreta la existencia de hechos que, de acuerdo a la ley, dan origen al nacimiento de una obligación tributaria no declarada por el contribuyente, entonces, cobra operatividad otra de las potestades fundamentales otorgadas al funcionario, la cual es la de determinar la obligación tributaria del contribuyente.

⁹⁷ LEMUS AVENDAÑO, E., y otros; *“De la Impugnación de las Resoluciones Tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador en los Procesos de Fiscalización que violentan los Derechos de los Administrados”*, Universidad de El Salvador, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2005, Pág. 127.

Mediante el dictado de un acto administrativo que en nuestro país es llamado “*Determinación de Oficio del Tributo o Liquidación de Oficio*”, que se realiza de forma unilateral e impositiva.

La jurisprudencia salvadoreña, manifiesta que La legislación tributaria no ha definido el concepto de liquidación tributaria, por lo que partiendo del sentido usual del término liquidación dentro del ámbito tributario y de los caracteres que la especifican, debe entenderse como un acto de la Administración Tributaria en virtud del cual determina la cuantía de una obligación pecuniaria derivada de la relación jurídico-tributaria, produciendo como efecto primordial la exigibilidad de dicha obligación a cargo del sujeto pasivo.⁹⁸

2.3.1 Reconocimiento Constitucional del Procedimiento de Liquidación de Oficio.

La Administración debe actuar con estricto sometimiento a la Constitución y de igual forma aplicar las leyes tributarias en sometimiento a esta, de no ser ajustadas las leyes tributarias a su letra o a su espíritu, cabe requerir la

⁹⁸ SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO; Ref. 49-2006; San Salvador, a las quince horas con dos minutos del día veintitrés de abril de dos mil diez. “La liquidación oficiosa de un tributo es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfaciendo los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial.

La liquidación de oficio de tributos es un acto administrativo que forma parte de un procedimiento encaminado a la determinación final del tributo adeudado por un contribuyente, dicho acto debe comprender la individualización del contribuyente sea este persona natural o jurídica, el tipo de tributo de que se trate y el período que comprenda la relación de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan. Mediante el acto de liquidación de oficio de tributos se cuantifica la obligación a satisfacer, obligación que ya preexistía por haberse materializado el hecho generador previsto por el legislador. Procede cuando no media liquidación del contribuyente, en virtud que éste no cumplió con el deber de presentar la declaración que deba contenerla, o por que los anexos que respaldan la declaración presentada no satisfacen a la Administración, o bien porque en la declaración presentada no cumple con las exigencias que establecen las Leyes Tributarias. Como puede advertirse, la liquidación de oficio de tributos tiene sus características propias, en donde el hecho generador, base imponible, tributo de que se trata, período que comprende y los antecedentes de hecho que sirvieron para determinar, juegan un papel determinante que la caracterizan de otros términos de liquidación.”

declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto. Debemos tomar en cuenta que la constitución estatuye principios generales de derecho relativos a la libertad, igualdad, etc. Que ninguna ley tributaria puede desconocer.⁹⁹

Las normas constitucionales establecen una doble delimitación al poder tributario.¹⁰⁰ Por una parte, están las limitaciones que podríamos denominar directas, las cuales consisten en disponer sobre qué tipo de manifestaciones de riqueza se puede ejercer el poder tributario, distribuyendo las potestades tributarias entre los diferentes niveles de la organización estatal; por otra parte, las limitaciones indirectas de ese poder, que provienen del reconocimiento y garantía de derechos esenciales de la persona.¹⁰¹

2.3.2 Procedimiento de Liquidación de Oficio.

En el ordenamiento legal tributario salvadoreño pese a su importancia no aparece una definición concreta del Procedimiento de Liquidación de Oficio, por ello se hace necesario profundizar el análisis del concepto, para dejar claro la forma de aplicación de dicha institución jurídica. Según la doctrina podemos entender por Procedimiento de Liquidación *“La serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”*¹⁰²

La Liquidación de Oficio es también definida como:

“aquella manifestación unilateral -provisional o definitiva- de la Administración, sobre el an quantum (una determinada cantidad) de una

⁹⁹ Ob. Cit., GARCIA VIZCAINO, C., Pág. 153.

¹⁰⁰ “Las limitaciones al poder tributario, provienen del reconocimiento y la garantía constitucional de los derechos esenciales que son inherentes a la persona.”

¹⁰¹ BIDART CAMPOS, G., “Derecho Constitucional y su Fuerza Normativa”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1974, Pág. 158

¹⁰² Ob. Cit., KURI DE MENDOZA, S. y otros, Pág. 414.

obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso. De acuerdo con ello, la noción del acto de liquidación se completa con el contenido jurídico estructural que encierra”¹⁰³

En el procedimiento administrativo sancionador la Administración Tributaria, precisamente por la naturaleza de los actos a emitirse, ha de respetar principalmente la garantía de audiencia y contradicción, favoreciendo de esta forma el derecho de defensa.¹⁰⁴

El Procedimiento de Liquidación de Oficio de los Impuestos, consiste en una labor administrativa de aplicación de las leyes de los respectivos impuestos y el C.T.; la Dirección General de Impuestos Interno (DGII) es la institución que tiene competencia legal para la aplicación de las leyes de acuerdo a los Arts.22 y 23 C.T. y Art. 3 LODGII.¹⁰⁵

Dicha competencia es desarrollada mediante procedimientos y actos administrativos con los que se persigue fundamentalmente establecer en cada caso concreto, la cuantía exacta del impuesto, lo que presupone comprobar en qué medida ha tenido lugar la realización del Hecho Generador y las circunstancias y sujetos que han concurrido en su realización, y obtener consecuentemente los ingresos que se derivan de su realización.

¹⁰³ *Ídem., Pág. 339.*

¹⁰⁴ CISNEROS RIVAS, E. y otros; “Violación a la Garantía de Audiencia en las liquidaciones oficiosas del impuesto sobre la renta en El Salvador”, Universidad de El Salvador, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2008, Pág. 32.

¹⁰⁵ Decreto Legislativo No 451 de fecha 22 de Febrero de 1990, publicado en el Diario Oficial No 56, Tomo 306 de fecha 07 de Marzo de 1990.

Dicho procedimiento se encuentra regulado en el Título IV Procedimientos Tributarios, Capítulo III Liquidación de Oficio del C.T.¹⁰⁶

El procedimiento de Liquidación de Oficio de los Impuestos, consiste prácticamente en una tarea administrativa de mera aplicación del contenido sustancial de las leyes de los respectivos impuestos y el Código Tributario,¹⁰⁷ por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, institución en quien recae dicha competencia, según lo estipulado en los Arts. 22 y 23 C.T. y Art. 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos (LODGI)¹⁰⁸, pero sin efectos ni incidencia sobre él.

La competencia de la Administración Tributaria es desarrollada mediante procedimientos y actos administrativos con los que se tiene por objetivo fundamentalmente fijar, en cada caso concreto, la cuantía exacta del impuesto.

Lo que presupone comprobar en qué medida ha tenido lugar la realización del Hecho Generador y las circunstancias y sujetos que han concurrido en su realización, y obtener consecuentemente los ingresos que se derivan de su realización.

El procedimiento se encuentra regulado en el Título IV Procedimientos Tributarios, Capítulo III Liquidación de Oficio del Código Tributario.

¹⁰⁶ Ob. Cit., GARCIA CABRERA, C. y otros, Pág. 114.

¹⁰⁷ Decreto Legislativo No 230 de fecha 14 de Diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial No 241, Tomo 349, Fecha de Publicación 22 de Diciembre de 2000.

¹⁰⁸ Decreto Legislativo No 451 de fecha 22 de Febrero de 1990, publicado en el Diario Oficial No 56, Tomo 306 de fecha 07 de Marzo de 1990.

2.3.2.1 Procedencia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

El procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos, consiste en un acto de determinación tributaria realizado por la Administración Tributaria, la cual la denomina “*determinación de oficio*” el cual se encuentra regulado en el artículo 183 del Código Tributario¹⁰⁹, este procedimiento es de naturaleza *accesoria y excepcional y establece que dicho procedimiento procederá en los siguientes casos:*

2.3.2.1.1 Obligaciones del Contribuyente.

Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado.

De acuerdo al artículo 183 del Código Tributario, Literal A), que cuando no se presenten declaración juradas, la Administración Tributaria procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente en forma directa.

El artículo 91 del C.T. establece al contribuyente una obligación al presentar la declaración tributaria, el cual literalmente dice:

“Están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto, los sujetos pasivos de los impuestos bajo la potestad de la Administración Tributaria, sea en calidad de contribuyente o de responsables, aún cuando ella no dé lugar al pago del impuesto”.

¹⁰⁹ Decreto Legislativo N°. 230, del 14 de diciembre de 2000.

Mientras que el artículo 99 del C.T., establece:

“Las declaraciones tributarias originales o modificatorias que fueren presentadas con posterioridad a la fecha de notificación del auto que ordene la fiscalización se considerarán como no presentadas “.

2.3.2.1.2 Veracidad o Exactitud en Declaración presentada.

Cuando la declaración presentada posea dudas sobre su veracidad o exactitud.

El literal B) del artículo 183 del C.T. varios aparentes por los cuales se puede iniciar el procedimiento de liquidación oficiosa, ellos son:¹¹⁰

- Cuando la declaración presentada y la documentación complementaria ofrecieren dudas sobre su veracidad o exactitud, las cuales no merece fe o los datos registrados en la declaración son erróneos a causa de ciertas discordancias con la apreciación objetiva de la realidad económica de los Sujetos Pasivos.

Existe la posibilidad que el contribuyente por error o intencionalmente puede presentar datos alterados o incorrectos sobre la información requerida en la declaración respectiva, así como alterar la documentación complementaria que da soporte a los datos consignados en la misma.

¹¹⁰ CORTEZ SEGURA, R. y otros, “El Procedimiento De Liquidación Del Impuesto Sobre La Renta En El Código Tributario Y La Falta De Un Instrumento Adecuado Que Oriente Sobre El Mismo”, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2003, Pág. 82.

- En cuanto a los errores aritméticos en que se incurre es cuando el contribuyente en la declaración respectiva existe un cálculo incorrecto del impuesto.
- Si la declaración no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos por la ley como por los requeridos en el formulario prediseñado por la DGII, como por ejemplo: el no proporcionar datos requeridos en dicho formulario o completarlo incorrectamente, así como si la firma de la declaración jurada no sea la del contribuyente.

2.3.2.1.3 Incumplimiento en Solicitudes hechas por la Administración Tributaria.

Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiere habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria.

El comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada, según lo establece el Código de Comercio en sus artículos 435 al 455, así mismo el Código Tributario en sus artículo 139 al 143 establece que es obligación y regla de igual forma, que además de llevar registros especiales, la contabilidad debe ser llevada conforme a los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiados para el negocio de que se trate en libros autorizados en legal forma.

La cual debe complementarse con libros auxiliares de cuentas necesarias y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que

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

El incumplimiento de dichas obligaciones por parte de los Sujetos Pasivos es una causal que da origen a la liquidación oficiosa del impuesto.¹¹¹

Se considera que son cuatro las fases o etapas que integran en el C.T. el procedimiento de liquidación oficiosa, que son:

- a) Procedimiento de fiscalización,
- b) Liquidación provisional,
- c) procedimiento administrativo, y
- d) la liquidación definitiva.¹¹²

2.3.3 Procedimiento de Fiscalización.

La Administración Tributaria para el cumplimiento de sus fines utiliza planes de fiscalización en cada periodo impositivo, de esta manera optimiza los recursos para hacer una efectiva liquidación del Impuesto de Renta.

¹¹¹ Ob. Cit., CORTEZ SEGURA, Pág. 86

¹¹² Ob. Cit., FOLCO, Carlos María, Pág. 257.

La Administración creó mecanismos viables a fin de asegurar el pago de la obligación tributaria. Estos mecanismos se han introducido en el texto legal relativo a cada tributo, con el fin de que toda prestación tributaria se produzca con arreglo a la ley, así como de justificar la facultad de verificación¹¹³ y de fiscalización¹¹⁴ que cada ley en particular le confiere a los órganos administrativos de gestión tributaria, en los casos que a la Administración le sea de imperativa necesidad el procurarse oficiosamente y mediante una investigación, todos aquellos datos necesarios para liquidar el tributo, cuando no han sido declarados.

Es así, que este procedimiento inicia cuando la Dirección General de Impuestos Internos realiza una fiscalización con auditores los cuales han sido designados para efectuar una Auditoria Integral, con la finalidad de poder establecer si los contribuyentes han cumplido las obligaciones sustantivas y formales impuestas por la ley.

Por lo anterior podemos establecer que la Fiscalización es el mecanismo concedido a la Administración Pública, en el cual se materializa la facultad de verificación y control de determinada entidad, a efecto de hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria, ya sea para llevar un control del pago de tributos por parte de los administrados o cuando éstos se han excedido los plazos que la ley les otorga.

El Procedimiento de Fiscalización es de carácter inquisitivo¹¹⁵, y como se conoce, los procedimientos de carácter inquisitivos consistían, en que el juez

¹¹³ "La Facultad de verificación: consiste en los actos y elementos consignados en la declaración tributaria."

¹¹⁴ "Fiscalización: es la que afecta a los actos que no hayan sido objeto de la declaración o lo hayan sido de modo parcial."

¹¹⁵ Ob. Cit., FOLCO, Carlos María, Pág. 173.

tenía tanto la facultad de investigar y como la de posteriormente juzgar e imponer sanción, es así, que mediante este procedimiento, la Administración Tributaria tiene funciones de investigación y comprobación y luego de sancionar o establecer el impuesto a liquidar, teniendo como objetivo primordial el de comprobar la correcta aplicación de la ley sustantiva tributaria por parte de los contribuyentes.

Ese carácter inquisitivo, consiste en una función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas y averiguaciones como medio de prueba en un procedimiento posterior, que normalmente será el de liquidación, regulado en el Art. 186 C.T., pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso en uno penal.

Jurídicamente, la Fiscalización se ha estructurado desde siempre como un auténtico procedimiento, el procedimiento se basa en otorgar la facultad al cuerpo de auditores que integran la Administración Tributaria, de un elenco de potestades expresadas mediante el Auto de Designación, según lo establece el Art.174 C.T., que constituyen el límite de las actuaciones a dictar en el referido procedimiento, las que a su vez deben estar orientadas a respetar los principios generales que rigen todas las actuaciones de la Administración Tributaria que se encuentran reguladas en el Art.3 C.T.

Es de mencionar que uno de los derechos fundamentales con los que cuenta el contribuyente frente a todas las acciones de la Administración Tributaria, es precisamente, la de conocer en su totalidad el contenido de las mismas, según lo establece el Art.165 C.T., para resguardar en todo momento el Derecho de Defensa que se encuentra establecido en el Art.12Cn.; por otra parte, frente a las mismas se configuran deberes

concretos del particular resumidos en una situación jurídica subjetiva de sujeción a dichas potestades.

Por otra parte, frente a las mismas se configuran deberes concretos del particular resumidos en una situación jurídica subjetiva de sujeción a dichas potestades.

Los deberes que deben de cumplir los contribuyentes se encuentran regulados Art. 126 C.T., que de forma amplia consisten en facilitar la práctica de la fiscalización, así como de proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el Hecho Generador.

“De la fiscalización, pueden resultar dos situaciones:

La primera, es que el contribuyente haya cumplido con las obligaciones tributarias exigidas que establecen las leyes tributarias y que no haya necesidad de que la Administración Tributaria realice una Liquidación de Oficio;

La segunda, puede darse que el auditor tributario haya comprobado que el Sujeto Pasivo no ha cumplido con sus obligaciones tributarias, por lo que ésta procede a liquidar provisionalmente el impuesto y da a conocer las infracciones cometidas y la supuesta sanción que corresponde.”¹¹⁶

El Procedimiento de Fiscalización Por lo general, se origina a iniciativa propia de la Administración Tributaria, a través, de la UPET, pues es a ésta a

¹¹⁶ Ob. Cit., CORTEZ SEGURA, R. y otros, Pág. 62

quien le corresponde seleccionar a los contribuyentes de acuerdo a sus planes de fiscalización, además el inicio puede darse también por denuncia pública, cuando la misma posea suficientes fundamentos, según lo establecido en el Art. 36 C.T.¹¹⁷

Una vez seleccionado el contribuyente sujeto a fiscalización, la Administración designa a través de una resolución, un Auditor Tributario que realizará la fiscalización, así como el impuesto y los períodos o ejercicios sujetos a verificación, teniendo dicho funcionario las facultades establecidas en el Art.173 C.T.; el acto administrativo que se realizará es conocido como “Auto de Designación”.

El cuerpo de auditores que forman parte de la Administración Tributaria, tiene potestades expresadas mediante el Auto de Designación, que constituyen el límite de las actuaciones a dictar en el referido procedimiento, las que a su vez deben respetar los principios generales que rigen todas las actuaciones de la Administración Tributaria.¹¹⁸

El Auto de Designación surtirá sus efectos cuando el contribuyente conozca del mismo, de acuerdo a las reglas de notificación que establece el Art.165 Inc.2º C.T. y Sig.

El Auto de Designación se debe notificar al contribuyente igual que todas las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria, por medio del Departamento de Notificaciones, o por cualquier delegado, funcionario o

¹¹⁷ QUERALT, Juan Martin y otros, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, 9ª. Edición, Editorial Tecnos, Madrid, España; 1998. Pág. 363

¹¹⁸ Ídem., Pág. 368.

empleado de la Administración Tributaria, según lo establecido en el Art. 165 C.T.

Después de haber comparado y validado la información en poder del sujeto pasivo versus la información en poder de la Dirección General de Impuestos Internos, el auditor formula un informe en el que explica en forma clara y precisa los procedimientos de auditoría utilizados y los resultados obtenidos que le permitan concluir sobre el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente fiscalizado.

En caso de determinar el incumplimiento, en las disposiciones tributarias estos deben estar respaldados por evidencia documental y objetiva en los papeles de trabajo y el expediente respectivo, fundamentándose en los artículos pertinentes de las leyes tributarias.

En los casos constitutivos de delitos de defraudación al fisco, se atenderá a lo dispuesto en el C.P., esto según el Art. 174 Inc. 3º C.T., con relación al Art. 249 C.P.

Con el informe de auditoría pueden ocurrir dos situaciones:

1. Que se encuentren observaciones que dan lugar a proceder a la Liquidación Oficiosa. Este informe contiene a la vez una Liquidación Provisional sustentada en las pruebas correspondientes.

2. De no encontrarse observaciones, la DGII, decide que no es necesario proceder a efectuarse una Liquidación de Oficio.

De darse la primera situación tiene que notificarse el Informe de Auditoría al Contribuyente según los Arts. 10 y 186 C.T. y Art. 32 RCT., concediéndosele audiencia por el término de cinco días, a efecto de que se manifieste con relación al referido informe.

La finalidad de ésta, es no sólo la obtención de los datos sino que también los medios de comprobación que los acreditarán, y que, por lo tanto en ellos se basará el inicio del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa o en caso de posterior recurso, pudieran utilizarse como medio de prueba de la cuantificación administrativa del tributo.¹¹⁹

Según el Art.165 C.T. todas las actuaciones de la Administración Tributaria deberán notificarse, y éstas serán realizadas por el Departamento de Notificaciones, o por cualquier delegado, funcionario o empleado de la Administración Tributaria.

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

- Personalmente,
- Por medio de esquila, Art.111 y sig. RCT.¹²⁰
- Por medio de edicto, Art.114 RCT.

Y existen contemplados en el Art.165 C.T. otros medios que no proceden cuando se notifican actos que involucran ejercicio de la función fiscalizadora, o determinación de impuestos, siendo los siguientes:

¹¹⁹ *Ídem.*

¹²⁰ *Reglamento del Código Tributario. D.E. Número 117 del 11 de Diciembre del año 2001, D.O. No, 234, Tomo 353, del 11 de Diciembre de 2001.*

- Por medio de correo electrónico o correo certificado, Art.168 C.T.
- Otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptibles,
- Publicación en el D. O. o en a cualquiera de los periódicos de circulación nacional. Art.170 C.T.

Estos proceden solo en los casos previstos en las leyes tributarias. Además, las notificaciones se deben de realizar de conformidad a las reglas de la notificación, con relación a los Arts. 109, 110 Inc. 1º, 111 Inc. 2º y 3º, 113, 115 Inc. 10º, 116 RCT.

2.3.4 Liquidación Provisional de Los Impuestos.

Una vez finalizado el procedimiento de fiscalización el Auditor Tributario debe formular un informe, el cual lo deberá de dirigir a la DGII, nombrándolo como “Informe de Auditoría” dicho informe tiene la finalidad de hacer constancia que el conjunto de circunstancias y hecho que, presuntamente ciertas, determinan la situación tributaria del sujeto pasivo, y en el que se pronuncia éste sobre tales extremos para que pueda ser finalmente dictado el acto administrativo por la Administración, previo el procedimiento administrativo de liquidación oficiosa.

De los resultados de la fiscalización, pueden revelarse dos situaciones: la primera es que el contribuyente haya cumplido con las obligaciones sustantivas o formales que establece las leyes tributarias y que no exista la necesidad de que la Administración Tributaria realice una Liquidación de Oficio; o al contrario, puede darse que el auditor tributario haya comprobado que el Sujeto Pasivo no ha cumplido con sus obligaciones sustantivas o

formales, por lo que ésta procede a liquidar provisionalmente el impuesto y da a conocer las infracciones cometidas y la supuesta sanción que corresponde.

2.3.5 Iniciación del Procedimiento de Liquidación de Oficio.

El procedimiento de Liquidación de Oficio o Liquidación Oficiosa tiene su marco regulatorio principalmente en el Código Tributario en el Artículo 183, el cual establece que podrá iniciar dicho procedimiento por los motivos siguientes:

a) Por la omisión de presentar declaración por quien estaba obligado para hacerlo.

b) Por presentar declaración o documentación complementaria con dudas sobre su veracidad o exactitud, que posea errores aritméticos o no cumple con todos los requisitos y datos exigidos;

c) Por no llevar o llevar incorrectamente o con atraso la contabilidad legal, no se exhibiere habiendo sido requerido, careciera de la debida documentación anexa o no se dieran a satisfacción de la Administración Tributaria las aclaraciones solicitadas.

La Liquidación oficiosa en mención no será practicada por la Administración Tributaria en sede administrativa en aquellos casos que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la omisión de delitos de Defraudación al Fisco¹²¹ en los que no sea requisito el

¹²¹ Código Penal. D.L. No. 1030 del 26 de Abril de 1997. D.O. No. 105, Tomo 335 del 10 de Junio de 1997. , Art. 249 26/04/97; "Defraudación del fisco: "Son delitos de Defraudación al Fisco los siguientes:

agotamiento de la vía administrativa, en los cuales el impuesto evadido lo determinará el Juez de la causa, en los términos y bajo los alcances que el Código Penal establezca, según el Art. 174 Inc. 3º. C.T.

Debe de entenderse que en el procedimiento de fiscalización, ya se han comprobado alguno o más de los supuestos antes enunciados para que la Administración Tributaria proceda a iniciar el procedimiento de liquidación oficiosa, y es la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, la encargada de garantizar el Derecho de Audiencia y Defensa al sujeto pasivo de conformidad a los Arts.11 y 14 Cn. y Art.186 C.T.

Ésta misma unidad, se da a conocer al sujeto pasivo completamente el contenido del Informe de Auditoría, concediéndole mediante resolución audiencia por cinco días para que manifieste su conformidad o inconformidad con el contenido del mismo, y en el caso de no estar conforme éste deberá justificar los motivos en que se ampara.

Siguiendo el acto, el contribuyente cuenta con un término de 10 días para que aporte las pruebas que considere pertinentes para comprobar sus motivos de inconformidad, manifestando la inconformidad y cumpliendo el término de 10 días pueden darse las siguientes situaciones:¹²²

- La primera, que el sujeto pasivo no haga uso de su derecho, en cuyo caso se da por entendido que el contribuyente se encuentra conforme con

a)Evasión de Impuestos; b) Apropiación indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias; c) Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indebidos; d) La falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos, a que se refieren los artículos 283, 284 y 287, y; e) La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.”

¹²²Ob. Cit. Código Tributario, “Capítulo 4. Procedimiento Administrativo De Liquidación De Los Impuestos.”

lo que se le imputa, emitiéndose en efecto el informe y la resolución de mérito que confirma el contenido del Informe de Auditoría; y

- La segunda, que el sujeto pasivo haga uso de su derecho, debiendo la Unidad antes referida valorar la prueba aportada, conforme a lo cual emite un informe que pasa al Departamento de Tasaciones, en el cual confirma o modifica el Informe de Auditoría, o bien sobresee al sujeto pasivo, para lo cual en los tres supuestos deberá fundamentar su posición.¹²³

2.3.5.1 Apertura a Prueba.

Como objeto de nuestra investigación, es importante establecer que la Constitución de la República en su Artículo 11 y 12 establecen que todo procedimiento, debe hacerse efectiva la Garantía del Debido Proceso Legal y a garantizar el respeto al Derecho de Defensa con el que cuenta el contribuyente.

El procedimiento de Liquidación Oficiosa no es la excepción ya que debe darse cumplimiento a los requisitos constitucionales en materia de procedimiento, esta garantía se pone de manifiesto al conferir a los sujetos pasivos, la posibilidad de defensa y elaboración de pruebas; en

¹²³ *Ídem. Código Tributario “Art. 186: Cuando la Administración Tributaria proceda a liquidar de oficio el impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias, y a imponer las multas respectivas, previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de impuesto e imposición de multas, ordenará la iniciación del procedimiento pertinente, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de cinco días, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o pericial según el caso, para que muestre su conformidad o no con el resultado de la auditoría. En el mismo acto se abrirá a pruebas por el término de diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia, debiendo aportar en ese lapso mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente en este último caso, los puntos que aceptare y que rechazare. Concluido el término probatorio la Administración Tributaria, someterá a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables...”*

consecuencia poseen el Derecho de Contradicción que comprende el derecho a ofrecer y aportar pruebas y alegar sobre el mérito de las mismas, según el Art.4 Lit. b) núm. 3 y 4 C.T.¹²⁴

Emitido el acto de iniciación del procedimiento de audiencia por cinco días, debe señalarse en el mismo, que se concede al contribuyente el derecho de aportar pruebas por un termino de diez días, contados partir del día siguiente al vencimiento del plazo para la Audiencia, debiendo aportar en ese lapso mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente en este caso, los puntos que aceptare y que rechazare, según lo preceptúa el Art.186 C.T.¹²⁵

Este periodo con el que cuenta el contribuyente es una clara oportunidad de defensa, que es garantizado en el artículo 11 de la Constitución y como lo establece el Art.202 Lit. b) C.T. para que el sujeto pasivo aporte todas aquellas pruebas o elementos de convicción en que se basa su oposición; y como lo establece la carga de la prueba Art.203 C.T. al sujeto pasivo le corresponde comprobar los hechos que alega a su favor”.

2.3.5.2 Valoración de la Prueba.

Terminado el periodo de prueba la Administración Tributaria específicamente la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas procederá a

¹²⁴ Ob. Cit., GARCIA CABRERA, C. y otros, Pág. 158

¹²⁵ Ob. Cit., Código Tributario Artículo 186.- “... En el mismo acto se abrirá a pruebas por el término de diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia, debiendo aportar en ese lapso mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente en este último caso, los puntos que aceptare y que rechazare. Concluido el término probatorio la Administración Tributaria, someterá a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables...”

hacer una valoración de los elementos probatorios u argumentos planteados por el contribuyente, y la idoneidad¹²⁶ de estos se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común Art.201 C.T., con el fin de emitir con posterioridad un informe que pasa al Departamento de Tasaciones.

Dicho informe podrá contener una relación que consista en:

- Los argumentos planteados por el contribuyente o responsable según el caso.

- Valoración de los argumentos vertidos, en función de las pruebas aportadas por el sujeto pasivo.

- Los hallazgos que se confirman, o se desvirtúan parcial o totalmente; y

- La conclusión a que se ha llegado de acuerdo a la valoración de las pruebas presentadas, que contendrá los ajustes, detallando las cantidades respectivas y la incidencia que ha tenido en la determinación del impuesto o resultados, según la investigación. Art. 126 RACT.

El cual tendrá como efecto que se confirma o modifica el Informe de Auditoría, o bien sobresee al sujeto pasivo, para lo cual en los supuestos deberá fundamentar su posición de conformidad a las reglas que establece el Art.186 C.T. al emitir la Resolución Liquidatoria.

¹²⁶ “Se entenderá que existe idoneidad en los medios de prueba cuando éstos sean pertinentes y se ciñan al asunto de que se trata. Art.130 RACT.

2.3.6 Liquidación Definitiva.

Concluidas las actuaciones antes referidas, es el Departamento de Tasaciones, el encargado de dictar la resolución, mediante la cual procede a liquidar de oficio el impuesto que corresponda, o en su caso, a sobreseer al sujeto pasivo que en la generalidad de casos no lo hace, debiendo de motivar su fallo de conformidad a las reglas que establece el Art. 186 C.T., la cual debe ser notificada al interesado por medio del Departamento de Notificaciones (Art.165 C.T.) para que pueda hacer uso de su derecho de recurrir en caso de no estar conforme, contando con 15 días hábiles para recurrir ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

De suceder lo contrario, es decir que el contribuyente no haga uso de su derecho o sea confirmada la resolución tanto en las instancias administrativas como jurisdiccional, la resolución proveído por el Departamento de Tasaciones adquiere la calidad de firmeza, teniendo el sujeto pasivo el plazo de dos meses para pagar el impuesto liquidado en virtud del Art. 74 C.T., de lo contrario entraría en mora, lo cual en virtud del Art. 75 C.T. volvería exigible coactivamente la obligación de pago del impuesto y haría surgir también la obligación de pagar intereses.

CAPITULO III

3. LEGISLACIÓN COMPARADA DEL DERECHO DE DEFENSA Y EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA CON OTRAS LEGISLACIONES.

En el presente capítulo se pretende dar a conocer la forma en que otras legislaciones reconocen el procedimiento de liquidación oficiosa y sobre todo hacer ver la forma en que los contribuyentes pueden hacer uso del derecho de defensa.

Es un derecho reconocido por todas las naciones, adonde algunas brindan una mayor seguridad jurídica a sus contribuyentes regulando de forma más trascendental y determinante con respecto a la forma de actuar de los funcionarios encargados de entidades estatales que participan directamente en este procedimiento.

3.1 Legislación de Chile

En la República de Chile, encontramos que la legislación que viene a regular el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos tanto como de IVA y Renta respectivamente, podemos mencionar el Decreto Ley No. 830 referido en el C.T.Ch¹²⁷, así como también en las leyes de los respectivos

¹²⁷ Código Tributario Chileno en: http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/dl830_2.htm, Página web consultada en fecha 25/07/2011 a las 14:15 horas.

impuestos y en los documentos circulares¹²⁸ que vengan al caso según corresponda al momento jurídico que se requiera.

El Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII) por sus siglas, es la institución que posee la competencia legal para poder efectuar el procedimiento en cuestión, según lo manifiesta el C.T.Ch en cuanto al ejercicio de las atribuciones que se le confieren en todo lo referido a la administración de las disposiciones tributarias chilenas¹²⁹.

El C.T.Ch menciona en sus Arts. 2, 3 y 4 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos de Chile, que el SII depende del Ministerio de Hacienda, y que es constituido por una Dirección Nacional y una de Grandes Contribuyentes, estos son organizados siendo su función fiscalizar y liquidar los tributos, además poseen dependencias que tienen competencia de acuerdo al territorio, llamadas Direcciones Regionales.

En cuanto a la Dirección de Grandes Contribuyentes podemos decir que es una Unidad especialmente creada para la fiscalización de las grandes empresas chilenas; compuesta a su vez por Departamentos de acción como lo son: Fiscalización de Grandes Empresas Nacionales, Fiscalización de Grandes Empresas Internacionales y una Oficina de Fiscalización de Grandes Organizaciones sin fines de lucro y Entidades Fiscales que figuren en la nomina.

En cuanto a las Direcciones Regionales podemos mencionar que existe una por cada región de Chile, con la excepción de la Región Metropolitana

¹²⁸ "Circulares: Son actos de la autoridad administrativa derivados o de naturaleza similar al reglamento (instructivos o reglas generales)". <http://www.monografias.com/trabajos33/derecho-fiscal/derecho-fiscal.shtml>, Página web consultada en fecha 25/06/2011 a las 16 horas.

¹²⁹ C.T.Ch, Art. 6.

que esta subdividida en 4 dando un total de 18¹³⁰ Direcciones Regionales en todo el territorio Chileno, en donde cada una posee un Director Regional que es la máxima autoridad del SII dentro de sus territorios jurisdiccionales y dependen directamente del Director, en donde tienen que supervisar el cumplimiento de las leyes tributarias y responder por la buena administración de las mismas.

La SII posee la responsabilidad de la aplicación y de la fiscalización de todos los impuestos internos que actualmente son establecidos o que se llegaran a establecer, ya sean fiscales o de otro carácter en que el Fisco posea interés y que dicho control no esté encomendado por la Ley a otro tipo de autoridad.

Entre las principales tareas que les corresponden de acuerdo al C.T.Ch a las SII podemos mencionar:

- Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos¹³¹;
- Dirigir, organizar, planificar y coordinar el funcionamiento del Servicio, dictar las órdenes que estime necesarias o convenientes para la más expedita marcha del mismo, supervigilar el cumplimiento de las instrucciones que imparte y la estricta sujeción de los dictámenes y resoluciones a las instrucciones que sobre las leyes y reglamentos emita la Dirección¹³²;

¹³⁰ "Direcciones Regionales en Chile: http://www.sii.cl/sobre_el_sii/organigrama/regionales.htm, Página web consultada en 25/06/2011 a las 16:21 horas.

¹³¹ C.T.Ch., Art. 6. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/dl830.htm>; Página web consultada en fecha 25/06/2011 a las 16:30 horas.

¹³² LOSII, Art. 7. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/ley.htm> Página web consultada en fecha 25/06/2011 a las 16:35 horas.

- Representar al Servicio en todos los asuntos, incluidos recursos judiciales en que la ley le asigne la calidad de parte, y los recursos extraordinarios que se interpongan en contra del mismo Servicio con motivo de actuaciones administrativas o jurisdiccionales;

- Crear conciencia Tributaria en los contribuyentes, informando el destino de los impuestos y las sanciones a que se exponen por el no cumplimiento de sus deberes.

En cuanto al procedimiento de liquidación oficiosa de los impuestos es parte de la Auditoría Tributaria¹³³ a la que le corresponden una serie de acciones y tasas destinadas a fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, y en este proceso en cuestión el nombre del funcionario que lo llevara deberá de estar siempre presente, así como también informar al contribuyente entregándole a este folletos informativos, respecto del proceso de auditoría y de sus derechos que se le asisten en dicha situación; y en cuanto al caso de la Dirección de Grandes contribuyentes, a todo lo descrito anteriormente se le viene a sumar el envío de una carta al contribuyente explicándole el proceso de auditoría, identificando asimismo los funcionarios responsables de la misma e invita al mismo tiempo a aclarar dudas que se tengan respecto al proceso de fiscalización que es el primer paso a efectuarse.

¹³³ "Normativas aplicadas a las Auditorías Tributarias: Circular N° 58 del 2000, Procedimientos de Auditoría, Circular N° 63 del 2000, sobre Formularios a utilizar y establece procedimientos específicos para Auditorías Tributarias, Circular N° 67 del 2001, Imparte instrucciones relativas a la aplicación de las normas de la Ley 18.320; Circular N° 22 del 2002, Modifica Circulares 67 y 73, ambas del 2001" http://www.sii.cl/principales_procesos/auditoria_tributaria.htm, Página web consulta en fecha 25/06/2011e julio de 2011 a las 17 horas.

3.1.1 Proceso de Fiscalización.

En este proceso comprende al conjunto de tareas que tienen como objetivo último, el de instar a los contribuyentes a cumplir con su obligación tributaria, cautelando lo correcto, integro y oportuno pago de los impuestos¹³⁴

El SII está autorizado por ley para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes dentro de los plazos de prescripción que tiene, y revisar cualquier deficiencia en su declaración, para liquidar un impuesto y girar los tributos a que hubiere lugar.

La auditoría tributaria constituye una actividad permanente de fiscalización. Esta consiste en verificar la exactitud de las declaraciones a través de la revisión de los antecedentes y documentación de los contribuyentes.

Para el Servicio de Impuestos Internos (SII) existen dos tipos de fiscalización, que son el de Procesos Masivos y el de Procesos Selectivos.

3.1.2 Procesos Masivos

A este tipo de fiscalización le corresponden a los planes que enfrentan un nuero significativo de contribuyentes, a través de los procesos más estructurados de atención y de fiscalización, y que cuentan para su ejecución con un apoyo informático uniforme a lo largo de Chile con el único objetivo de

¹³⁴ "El Proceso de Fiscalización, se brinda una definición de la concepción Chilena en: http://www.sii.cl/principales_procesos/fiscalizacion.htm, Página web consultada en fecha 26/06/2011 a las 15:30 horas.

lograr la eficiencia y la efectividad en la fiscalización; unas de las principales características de estos procesos masivos es que la tasa de atención es muy alta dado a que es una fiscalización dirigida al proceso particular del contribuyente.

Entre los principales programas de fiscalización empleados en estos procesos podemos mencionar las operaciones de IVA y de Renta; en donde la Operación de IVA se procesa casi un millón de declaraciones mensualmente y en lo que a Operaciones de Renta, podemos mencionar que se verifican más o menos 1,5 millones de declaraciones de renta anualmente.

La SII comenta que en el mes de mayo de cada año se realizan cruces de informaciones entre dichas declaraciones, tanto de IVA como de Renta, y más de 15 millones de registros de información referente a los ingresos obtenidos de las personas e inversiones que son realizadas.

Con los resultados obtenidos se seleccionan aproximadamente un 10% de los contribuyentes a los que son citados a comparecer a partir del mes de junio a las oficinas de la SII para analizar así las principales discrepancias.

3.1.3 Procesos Selectivos.

Los procesos selectivos de fiscalización corresponden a todos los planes que van orientados a las actividades económicas o a los grupos de contribuyentes específicos, que muestran un incumplimiento mayor, con un enfoque menos estructurado, dependiendo del objetivo que se desea alcanzar con cada programa. La tasa de atención es más baja, de acuerdo a que supone una revisión más extensiva e integral del contribuyente.

En estos procesos se encuentran los Cambios de Sujeto de IVA, la Revisión de Devolución de IVA Exportadores, las Auditorias Tributarias¹³⁵, etc. Luego de estos tipos de fiscalización, la SII posee ciertos énfasis de las acciones de fiscalización como lo son:

- El Control del cumplimiento Tributario.

Este énfasis corresponde a las acciones que realiza el SII para evaluar el comportamiento de los contribuyentes en todas las interacciones dadas por obligaciones periódicas que contempla la legislación tributaria y que establece el SII.

Para este tipo de control la fiscalización preventiva es muy útil, se alimenta de información histórica del comportamiento de los contribuyentes y luego se procesa para identificar potenciales incumplidores, con los cuales es necesario adoptar medidas más restrictivas en cuanto al nivel de facilidades que se le otorga, como el número de documentos que le autorizan a timbrar, con esto deben concurrir más seguido a las oficinas del SII para ser controlados, evitando de esta manera situaciones que al no ser corregidas a tiempo, pueden dar pie a irregularidades.

- Fiscalización del Incumplimiento Tributario.

Este tipo de fiscalización posee una relación con la tarea permanente del SII, que es la de detectar a los contribuyentes que evaden los impuestos y procurar así el integro de dichos impuestos en las arcas fiscales.

¹³⁵ *Ídem.*

Para ello, se debe enfatizar la determinación de indicadores de incumplimiento que permitan focalizar los sectores o los grupos de contribuyentes a fiscalizar, un claro ejemplo de esto son los Planes de Fiscalización.

- Persecución del fraude Fiscal.

Se materializa a través de una labor de análisis tendiente a detectar aquellas áreas y sectores de actividad más proclives¹³⁶ a la evasión tributaria, y que por su naturaleza imponen graves perjuicios económicos y sociales al país.

El objetivo primordial de este tipo de énfasis, apunta a debilitar la capacidad económica y financiera de individuos y grupos organizados que desarrollan actividades ilícitas a objeto de cortar el flujo de ingresos que permite la continuidad de sus operaciones.

- Presencia Fiscalizadora:

El SII inspecciona el terreno de las actividades y registros de los contribuyentes, accede a la documentación sustentadora, que servirá para desvirtuar o confirmar la apreciación del SII respecto del correcto nivel de impuestos que le corresponde pagar a cada contribuyente.

La Presencia Fiscalizadora en terreno es un procedimiento de revisión permanente que abarca todas las actividades económicas, con el objetivo

¹³⁶ "Proclive: Que está inclinado hacia adelante o hacia abajo." <http://es.thefreedictionary.com/proclives>,
Página web consultada el 30/07/2011 a las 13:00 horas.

fundamental de que todos los contribuyentes cumplan con todas sus obligaciones tributarias relativas a la emisión de los documentos legales, su registro, declaración y pago de los impuestos que procedan.

Dicha labor consiste principalmente en visitar y controlar a los contribuyentes, así como también el de verificar el nivel de cumplimiento de las disposiciones tributarias vigentes, y conocer la actividad comercial que desarrollan y promover el cumplimiento tributario.

Acá las notificaciones de infracción no son el objetivo principal, sino más bien una consecuencia de haber detectado claramente infracciones a las disposiciones legales vigentes en el proceso de control o revisión.

Entre las principales actividades de fiscalización realizadas en terreno están:

- Control de la emisión y registro de documentos tributarios.
- Controles puerta a puerta de establecimientos comerciales.
- Puntos fijos de control de documentación tributaria.
- Empadronamientos y levantamiento de información.
- Tasación de negocios esporádicos.
- Controles carreteros y móviles.
- Presencia en centros de venta mayorista.
- Fiscalización de expendedoras de combustibles y puntos industriales.

En cada una de estas actividades de fiscalización, los funcionarios deben contar con una orden de trabajo de sus superiores directos: Jefe de

Fiscalización Regional, Jefe de grupo de presencia o Jefe de Unidad, y deben operar en grupos de dos ó más personas, no pudiendo actuar en forma aislada.

Adicionalmente, los fiscalizadores deben portar sus respectivas credenciales, las que tienen que presentar al momento de realizar la actividad de fiscalización.

Al finalizar la fiscalización, en el caso de las actividades de Control de la Emisión y registro de Documentos, Controles Puerta a Puerta y Puntos Fijos, los contribuyentes reciben un comprobante de fiscalización, que detalla lo que se hizo y las consecuencias que pudo tener la fiscalización.

Es muy importante que el contribuyente guarde este comprobante, ya que si es nuevamente fiscalizado, este puede tener mayores argumentos para salvaguardar sus derechos.

Esta fiscalización es realizada de acuerdo a las facultades legales atribuidas al SII¹³⁷, dicha fiscalización que el SII efectúa en terreno, tiene por objetivo fundamental el de comprobar que el vendedor o el prestador de servicios, cumpla con las obligaciones que la Ley establece; en el caso de ser sorprendido infringiendo alguna de ellas, los funcionarios tienen la obligación legal de notificar la infracción detectada.

Siempre se debe de tener presente, que esta actuación no requiere de aviso previo al contribuyente y que es obligatorio cooperar con los funcionarios del SII al momento de la fiscalización.

¹³⁷ Ob. Cit., Arts. 59 y 60.

Pretende también que el contribuyente no omita ingresos que debe declarar.

De acuerdo al Art. 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas, situación que debe verse reflejada en sus declaraciones de impuestos.

3.1.4 Notificación.

El Servicio de Impuestos Internos (SII) debe de practicar toda notificación a través de los siguientes medios:

- Personalmente, Arts. 11 y 12 C.T.Ch.
- Por Cédula, Arts. 11 y 12 C.T.Ch.
- Por Carta Certificada, Arts. 11 y 13 C.T.Ch.
- Publicación en el Diario Oficial, Art. 15 C.T.Ch.

Personalmente: La notificación personal se hará entregando personalmente al notificando copia íntegra de la resolución o del documento que debe ser puesto en su conocimiento, en cualquier lugar donde éste se encuentre¹³⁸.

Por cedula: En los casos en que una notificación deba hacerse por cédula, ésta deberá contener copia íntegra de la resolución o actuación de que se trata, con los datos necesarios para su acertada inteligencia. Será entregada

¹³⁸ *Idem., Art. 12 Inc. 2º.*

por el funcionario del Servicio que corresponda, en el domicilio del notificado, a cualquiera persona adulta que se encuentre en él, y si no hubiere persona adulta que la reciba, se dejará la cédula en ese domicilio.

Esta se hará constar por escrito y por el funcionario encargado de la diligencia, el día, hora y lugar en que se haya practicado, y de la persona a quien se hubiere entregado la cédula, copia o documento correspondiente, o de la circunstancia de no haber encontrado a persona adulta que la recibiere.

En este último caso, se enviará aviso al notificado el mismo día, mediante carta certificada, pero la omisión o extravío de dicha carta no anulará la notificación¹³⁹.

Por Carta Certificada: El Art. 11 C.T.Ch, menciona que esta carta podrá ser entregada por el funcionario de correos que corresponda en el domicilio del notificado, a cualquiera persona adulta que se encuentre en él, debiendo ésta firmar el recibo respectivo, además puede fijar el contribuyente un domicilio postal para ser notificado por carta certificada, señalando la casilla o apartado postal u oficina de correos donde se le remite la carta certificada, en ese caso dicha carta deberá de ser remitida al apartado postal del contribuyente haya fijado para tal.

Podemos agregar también que el funcionario de correos debe de entregar la carta al interesado o a la persona que haya conferido poder retirar dicha correspondencia, debiendo estas firmar el recibo correspondiente, si dicho funcionario no encontrara en el domicilio al notificado o alguna persona adulta se negase a recibir dicha carta certificada o a firmar el recibo, se

¹³⁹ *Ídem., Art. 12.*

dejara constancia de este hecho en la carta bajo la firma del funcionario y la del Jefe de la Oficina de Correos que corresponda y se devuelve a la SII ya sea aumentándose o renovándose por este medio los plazos de prescripción en tres meses contados desde la recepción de la carta devuelta¹⁴⁰.

En las notificaciones por carta certificada los plazos empiezan a correr tres días después de su envío, y a falta de domicilios señalados, las notificaciones por cedula o por carta certificada pueden practicarse en la habitación del contribuyente o de su representante o lugares en que estos ejercen su actividad.

Publicación en el Diario Oficial: Las notificaciones por avisos y las resoluciones o los avisos, relativos a las actuaciones de carácter general que deban publicarse, se insertan por una vez en el Diario Oficial, pudiendo disponer el Director, Subdirector o Directores Regionales su publicación en extracto.

Para efectos de notificaciones se tiene como domicilio el que indique el contribuyente en su declaración de iniciación de actividades, o el que conste en la última declaración de impuestos, luego el SII le informa al contribuyente que se iniciara una revisión de sus antecedentes, solicitándole toda la información o documentación necesaria de lo que puede responder:

“El contribuyente no responde a la notificación”.

Se debe tener presente que este incumplimiento eventualmente tipifica la conducta sancionada en el artículo 97 N°6 del C.T.Ch, por entrabamiento a la

¹⁴⁰ *Idem., Art. 200*

fiscalización, y como consecuencia el Servicio está facultado para notificar dicha infracción.

En esta situación, el Servicio (SII) notifica por 2ª vez requiriendo los antecedentes, y esta vez bajo apercibimiento de apremio.

En esta circunstancia, si el contribuyente no da cumplimiento al requerimiento.

El Servicio está facultado para solicitar a la justicia ordinaria que aplique apremio al incumplidor de conformidad con lo que previenen los artículos 93º, 94º, 95º y 96º del C.T.Ch.

Si el contribuyente ha cambiado de domicilio o de Representante legal debe de comunicar dicha modificación en la oficina del SII que corresponda dentro de los 15 días hábiles.

De lo contrario será acreedor a una sanción¹⁴¹, si el contribuyente no responde a dicha notificación el SII registrara una anotación negativa para este por inconcurrencia y si la situación lo amerita le ingresara en la nomina de difícil fiscalización.

“El contribuyente si responde a la notificación”.

¹⁴¹ *Ídem., Art. 97 N° 1.*

Al hacer entrega el contribuyente de los antecedentes requeridos, el funcionario levantará un acta de recepción de la documentación y le hará entrega de una copia al contribuyente.

3.1.5 Desarrollo de la Fiscalización.

De la revisión efectuada a sus antecedentes ya sea declaraciones de impuestos, inversiones, documentación contables (libros, registros) es posible que ocurran los siguientes resultados:

- No hay diferencias de impuestos: Producto de la revisión se determina que el contribuyente ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias, por lo tanto se le hará entrega de la documentación que aportó, dejándose constancia mediante un Acta de Devolución. Además, se enviará una carta de aviso en que se da por terminada la revisión.
- Hay diferencias de impuestos: Dependiendo de las situaciones detectadas, puede presentarse lo siguiente:

- No hay Controversia, es decir, el contribuyente está de acuerdo con las diferencias de impuestos determinadas por la SII, por lo tanto presenta las declaraciones rectificatorias que corrigen su declaración primitiva, o bien presenta declaraciones fuera de plazo.

- Hay Controversia, es decir, que por las diferencias determinadas por la SII, el contribuyente manifiesta su desacuerdo. En estos casos, se procederá a citar cuando expresamente lo disponga la ley, o bien, si a juicio del Servicio se considera como trámite necesario para recabar mayores antecedentes.

3.1.5.1 Citación.

La Citación es una comunicación en que el SII solicita al contribuyente que presente, confirme, aclare, modifique o rectifique su declaración objeto de la revisión¹⁴².

Este trámite no es obligatorio en todos los casos de auditoría, el contribuyente tiene el plazo de un mes prorrogable, por una sola vez, hasta por un mes, para presentar su respuesta.

En caso de que el contribuyente no da respuesta a su citación, la consecuencia que se deriva, es que se habilita a la SII para proceder a liquidar las diferencias de impuestos detectadas y comunicadas al contribuyente a través de la Citación, por otro lado, no dar respuesta a la Citación en forma injustificada, será considerado un antecedente negativo al momento que el Director Regional deba pronunciarse sobre una eventual petición de condonaciones de intereses y multas que resulten de este proceso¹⁴³.

Si el contribuyente da respuesta a la citación, puede ocurrir puede que la respuesta se considere: suficiente, parcial o insuficiente.

- Suficiente: En este caso, el contribuyente presenta una declaración, rectifica, aclara o aporta más antecedentes que dejan sin efecto todos los aspectos citados originalmente, entonces el SII debe conciliar las observaciones reflejadas en la citación, poniendo en conocimiento del

¹⁴² *Ídem.*, Art. 63.

¹⁴³ Definición de citación en http://www.sii.cl/principales_procesos/auditoria_tributaria.htm#1, Página web consultada en fecha 28/07/2011 a las 12:00 horas.

contribuyente el término de la auditoría a través de una carta de aviso, y haciendo entrega de su documentación mediante el acta de devolución respectiva.

- Parcial: El contribuyente presenta una declaración, rectifica, amplia o aporta antecedentes que aclaran sólo algunos aspectos citados, entonces el Servicio concilia por esa parte y por las diferencias no aclaradas, liquida.

- Insuficiente: Es decir, con los antecedentes presentados por el contribuyente no se aclara ninguna de las observaciones citadas. En este caso, el Servicio procede a practicar las liquidaciones respectivas.

3.1.5.2 La Liquidación.

La liquidación es la determinación de impuestos adeudados hecha por el SII, y que considera el valor neto, reajustes, intereses y multas, también se emite y se notifica al contribuyente una vez que se han cumplido los trámites previos (Citación).

Los casos en los que procede la liquidación de oficio por parte de SII son:

- Cuando las declaraciones, los documentos, libros y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente no son fidedignos¹⁴⁴.

- Cuando los contribuyentes no presentan su respectiva declaración de impuestos estando así obligados a hacerlos o que se les determinen diferencias de impuestos en dicha declaración¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Art. 21 Inc. 2º, C.T.Ch.

- Cuando el contribuyente no da respuesta a la citación¹⁴⁶.
- Cuando el contribuyente presenta una respuesta parcial a la citación, y así corresponde el liquidar las diferencias no aclaradas¹⁴⁷.
- Cuando la respuesta a la citación es insuficiente; ya que con los antecedentes presentados no logran aclarar ningún tipo de observación citada¹⁴⁸.
- Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o bien al servicio prestado sirva de base o sea un elemento para determinar el impuesto, el SII sin necesidad de citación previa, tasa dicho precio o valor en los casos en que este sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se corren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza dicha operación.¹⁴⁹

3.1.6 Base para la Liquidación de Oficio.

Para proceder a practicar la Liquidación de Oficio el SII considera que lo hace sobre una Base Cierta, ya que no se encuentra estipulado expresamente en la normativa, pero establece que se debe tasar la base

¹⁴⁵ *Ídem.*, Art. 22 y 24.

¹⁴⁶ *Ídem.* Art. 64.

¹⁴⁷ *Ídem.*

¹⁴⁸ *Ídem.*

¹⁴⁹ *Ídem.*

imponible con los antecedentes que obren en su poder, según los Arts.21 Inc.2º y 64 C.T.Ch.

En base a la potestad que el Art. 63 del C.T.Ch. le confiere al SII, este hace uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, para poder así obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse.

3.1.6.1 Liquidación provisional.

Toda liquidación de impuestos practicada por el SII según lo establece el Art. 25 C.T.Ch. tendrá el carácter de provisional mientras no se cumplan los plazos de prescripción, salvo en aquellos puntos o materias comprendidos expresa y determinadamente en una revisión sobre la cual se haya pronunciado el Director Regional, sea con ocasión de un reclamo o a petición del contribuyente tratándose de términos de giro.

En tales casos, la liquidación se estimará como definitiva para todos los efectos legales, sin perjuicio del derecho de reclamación del contribuyente si procediera.

3.1.6.2 Prueba y Carga de la Prueba.

Por regla general todos los contribuyentes deben de presentar las declaraciones de los respectivos impuestos por escrito, bajo juramento, pero la Dirección puede autorizar que los informes y dichas declaraciones se presenten en medios distintos al papel, cuya lectura se efectúe por sistemas tecnológicos; y cuando el SII efectúe su impresión en papel, estos informes y

declaraciones tendrán el valor probatorio de un instrumento privado emanado de la persona bajo cuya firma electrónica se presentó¹⁵⁰.

El contribuyente debe presentar junto con su declaración, todos los documentos y antecedentes que la ley, los reglamentos o las instrucciones de la Dirección Regional les exijan según el Art.33 C.T.Ch.

Además de estar obligados atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, los que la hayan firmado y asesores que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella o de sus antecedentes, siempre que el SII lo requiera regulado en el Art.34 C.T.Ch.

Corresponde también al contribuyente desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones que se efectúen a las liquidaciones del SII, para obtener que estas se anulen o modifiquen; de conformidad a las normas pertinentes¹⁵¹.

3.1.7 Giro.

Luego de haber sido determinados los Impuestos y las multas respectivas, se girarán transcurrido el plazo de 60 días, según lo estipula el Art.24 Inc.2º. C.T.Ch.; el giro es una orden de pago de impuestos y/o intereses y multas, que emite y notifica el SII al contribuyente, remitiendo copia al Servicio de Tesorería, organismo encargado de efectuar los cobros respectivos.

¹⁵⁰ *Idem.*, Art. 30

¹⁵¹ *Idem.*, Art. 21.

3.1.8 Recursos de Interposición.

3.1.8.1 Recurso de la Actuación Fiscalizadora.

Si el contribuyente no está de acuerdo con la liquidación, puede acogerse a la instancia de Revisión de Actuación Fiscalizadora de Chile (RAF). Cuando en el producto de una Auditoría Tributaria se determinan diferencias de impuesto y se realiza una Liquidación de éstos, el contribuyente puede optar por una instancia administrativa llamada RAF y en un reclamo, es decir, puede llevar a cabo una acción posterior a la liquidación y antes del reclamo tributario.

En esta instancia, la existencia de vicios o errores manifestados en una liquidación, puede ser resuelta de forma breve y sumaria, por la autoridad administrativa, sin la necesidad de los formalismos, plazos y procedimientos que implica la comparecencia a la instancia jurisdiccional; sin embargo, acceder a esta instancia administrativa es opcional y voluntario y, en ningún caso, impide el ejercicio del derecho a reclamar de la actuación administrativa¹⁵².

Si el contribuyente desea presentar el Reclamo, renunciando a la posibilidad de este proceso de revisión, deberá declararlo en forma expresa, debiendo dejar constancia de ello en el formulario.

Del mismo modo, el contribuyente podrá renunciar a su derecho a deducir "reclamo" y optar únicamente porque el caso sea revisado en la instancia

¹⁵² Revisión de la Actuación Fiscalizadora http://www.sii.cl/principales_procesos/raf.htm, Página web consultada en 29/07/2011 a las 21:00 horas.

administrativa. Esta renuncia deberá constar en forma expresa en el formulario de presentación.

La presentación del formulario de RAF, debe ser presentada por el contribuyente en el Departamento Tribunal Tributario o la Unidad del SII que posea jurisdicción en la comuna en que se encuentra el domicilio del interesado.

Los principales elementos y antecedentes que debe consignar el formulario RAF son:

- 1º identificación del contribuyente
- 2º la liquidación o liquidaciones en reclamo
- 3º Un detalle de los documentos que acompañan al formulario.

Adicionalmente, debe acompañar el escrito con los fundamentos que lo sustentan, debe ser presentado en original y dos copias¹⁵³.

La RAF debe presentarse en el plazo de 60 días hábiles desde que se efectuó la notificación de la liquidación de impuestos. Este plazo, es el mismo establecido para el reclamo, dado que la RAF se presenta con subsidio en Reclamo, de forma que si no se resuelve favorablemente al contribuyente en esta instancia administrativa, se constituye en reclamo, el cual pasa a ser resuelto por el Director Regional. La fecha de presentación de esta solicitud, se entenderá como fecha de presentación del "reclamo" para todos los efectos legales.

¹⁵³ *Ídem.*

3.1.8.2 Recurso de Reclamación del Contribuyente.

Cualquier contribuyente que se estime lesionado monetariamente por una actuación de la Administración Tributaria, puede recurrir ante las instancias administrativas y puede accionar ante el Director Regional, por medio de un “reclamo”, respecto de:

- La liquidación: es decir, la determinación de tributos que le notifique el SII,
- El giro: en el caso de existir la liquidación y el giro sólo puede reclamarse de este último cuando no concuerde con la liquidación que le sirve de antecedente.
- El pago: sólo cuando no se conforma al giro.
- Las resoluciones: que incidan en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo.
- Los intereses aplicados por el SII; relacionados con los hechos que incidan en una liquidación o re liquidación de impuestos ya notificada al contribuyente y
- Las sanciones económicas aplicadas por el SII que incidan en una liquidación o re liquidación de impuestos ya notificada.

En forma previa o conjuntamente a la presentación de cualquier reclamo, el interesado puede solicitar a la respectiva autoridad administrativa del SII, que se pronuncie sobre sus planteamientos, especialmente sobre:

- Corrección de los vicios o errores manifestados en que se haya incurrido en una liquidación o giro.

El empleo efectivo de este procedimiento es de gran conveniencia para el contribuyente, ya que la existencia de vicios o errores manifestados en una liquidación o en un giro, puede ser resuelta en forma breve y sumaria por la autoridad administrativa, sin necesidad de los formalismos, plazos y procedimientos que implica la comparecencia a la instancia jurisdiccional; y vamos a entender por vicio o error aquél que aparece en forma clara y patente de la sola lectura del documento en discusión.

No constituyen vicios o errores manifiestos, aquellos que se fundan en cuestiones sobre las que exista controversia actual entre el contribuyente y el SII, cuestiones que, necesariamente, deberán ser resueltas en la instancia jurisdiccional.

El procedimiento administrativo previo al reclamo, se hace por la vía escrita en el Departamento Tribunal Tributario o la Unidad del SII que posea jurisdicción en la comuna en que se encuentra el domicilio del interesado, en la que se expresan los vicios de que adolecería el procedimiento de revisión administrativa seguido por el SII.

Esta presentación es conveniente efectuarla dentro del plazo para reclamar ante el Director Regional que son 60 días hábiles, contados desde la notificación de la liquidación, si el contribuyente manifiesta su disconformidad respecto del fallo del Director Regional puede apelar ante la Corte de Apelaciones que tenga competencia en el territorio de la Dirección Regional.

3.2 Legislación de Costa Rica

El código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica (CNPT) establece que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las mismas sean objetadas por la Administración Tributaria, ya sea por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o del responsable ya sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o bien mediante la estimación¹⁵⁴, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella.

Asimismo aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio, si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

- Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros¹⁵⁵
- Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y
- Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

En cuanto a los indicios reveladores de la existencia y de la cuantía de la obligación tributaria, podemos mencionar los señalados en el Art.116 lit. b) CNPT y estos son:

¹⁵⁴ “Estimación: Determinación del valor que se da y en que se tasa o considera algo.” <http://es.thefreedictionary.com/estimaci%C3%B3n>, Pagina consultada el 21/09/2011a las 20:00.

¹⁵⁵ Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, Art. 104 Lit. a)

- El capital invertido en la explotación;
- El volumen de las transacciones de toda clase e ingresos de otros períodos;
- La existencia de mercaderías y productos;
- El monto de las compras y ventas efectuadas;
- El rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza;
- Los salarios, alquiler del negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales;
- El alquiler de la casa de habitación;
- Los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros.

3.2.1 Formas de determinación.

La determinación por la Administración Tributaria se debe realizar aplicando los siguientes sistemas:

- Como tesis general sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer de forma directa todos los hechos generadores de la obligación tributaria;
- Sobre base presunta, tomando en cuenta aquellos hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho

generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación.

La determinación también puede hacerse de forma provisional, en donde podemos mencionar la Determinación provisional de tributos vencidos¹⁵⁶, que es cuando los contribuyentes o los responsables no presenten declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales, y la Administración Tributaria conozca por declaraciones o por determinación de oficio, las medidas en que les ha correspondido tributar en períodos anteriores, estos los debe emplazar para que dentro de un término de treinta días, se presenten las declaraciones juradas y se pague el impuesto correspondiente.

Si dentro de dicho plazo los contribuyentes o responsables no regularizan su situación, la Administración Tributaria, puede iniciar el procedimiento de ejecución para que paguen, a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda enterar, una suma equivalente a tantas veces el total del tributo declarado o determinado por el último período fiscal, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones juradas.

En este caso sólo proceden las excepciones siguientes¹⁵⁷:

- a) Pago;
- b) Compensación;
- c) Confusión;
- d) Condonación o remisión;
- e) Prescripción.

¹⁵⁶ *Ídem.*, Art. 127.

¹⁵⁷ *Ídem.*, Art. 35.

La presentación de la o las declaraciones juradas juntamente con el pago del impuesto conforme a las mismas.

3.2.2 Institución Competente.

La institución competente para llevar a cabo la Liquidación oficiosa de los impuestos de IVA e impuesto sobre la Renta, es La Dirección General de Tributación o cualquiera de sus dependencias conocidas como la Dirección General o Administración Tributaria.

La función de la Administración Tributaria, se desarrolla por medio de un conjunto de acciones, cuyo propósito es la implantación y ejecución de sistemas y procedimientos eficientes de planificación, coordinación y control, para lograr al máximo el cumplimiento voluntario de los deberes y obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, responsables y declarantes.

Para el cumplimiento de sus funciones, la Administración puede realizar estudios estadísticos, sectoriales o territoriales, sobre el comportamiento de los contribuyentes, responsables y declarantes, así como también puede efectuar análisis técnicos, informáticos o de cualquier naturaleza, siguiendo criterios de oportunidad y conveniencia.

El personal de la Administración Tributaria, para desempeñar su labor, acredita su condición de funcionario por medio de un carné de identificación que provee la Dirección, dicho carné debe de ser exhibido al inicio de las actuaciones, excepto cuando los funcionarios de la Administración actúan dentro del marco de programas de fiscalización del cumplimiento de los deberes formales y de sanción en caso de incumplimiento.

En tales casos, deberá darse cumplimiento al deber de identificación aquí señalado, una vez constatados los hechos a verificar.

Las Divisiones de Recaudación, Gestión, Fiscalización, Normativa, Informática y el Órgano de Normalización Técnica, al igual que las distintas unidades operativas existentes en las Administraciones Tributarias Territoriales y de Grandes Contribuyentes, llevan a cabo sus funciones en el marco de los lineamientos generales que defina la Dirección General de Tributación.

La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales, y se encuentra autorizada para:

a) Requerir a cualquier persona natural o jurídica, esté o no inscrita para el pago de los tributos, que declare sus obligaciones tributarias dentro del plazo que al efecto le señale;

b) Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes, a efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente;

c) Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y los responsables los tributos adeudados y, en su caso, el interés, los recargos y las multas.

d) Organizar y gestionar el cobro administrativo de los tributos, intereses y recargos que aplica y para solicitar la intervención de la dependencia que tenga a su cargo el cobro de los créditos a favor del Estado.

La Administración Tributaria puede requerir la presentación de los libros, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrado por cualquier otro medio tecnológico, para así poder facilitar la oportuna verificación de la situación tributaria de los contribuyentes.

La Administración puede solicitar a los contribuyentes y los responsables:

- Copia de los libros, los archivos y los registros contables.
- Información relativa al equipo de cómputo utilizado y a las aplicaciones desarrolladas.
- Copia de los soportes magnéticos que contengan información tributaria.

Sin embargo la Administración no puede exigir información a:

a) Los ministros del culto, en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio.

b) Las personas que pueden invocar el secreto profesional, en cuanto a la información amparada por él. Sin embargo, los profesionales no pueden alegar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

c) Los funcionarios que están obligados a guardar secreto de datos, correspondencia o comunicaciones en general.

d) Los ascendientes o los descendientes hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad; tampoco el cónyuge del fiscalizado.

Sobre este último literal, podemos mencionar que estos tienen un deber específico como lo es:

- Las sociedades, las asociaciones, las fundaciones y los colegios profesionales deben suministrar la información de trascendencia tributaria que consta en sus registros, respecto de sus socios, asociados, miembros y colegiados.

- Las personas o las entidades, incluidas las bancarias, las crediticias o las de intermediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realizan la gestión o la intervención en el cobro de honorarios profesionales o de comisiones, deben informar sobre los rendimientos obtenidos en sus actividades de captación, colocación, cesión o intermediación en el mercado de capitales.

- Los bancos, las instituciones de crédito y las financieras, públicas o privadas, deben proporcionar información relativa a las operaciones financieras y económicas de sus clientes o usuarios.

También los funcionarios públicos de cualquier dependencia u oficina pública, los de las instituciones autónomas, semiautónomas, empresas públicas y las demás instituciones descentralizadas del Estado y los de las municipalidades, están obligados a suministrar, a la Administración

Tributaria, cuantos datos y antecedentes de trascendencia tributaria recaben en el ejercicio de sus funciones.

La Administración Tributaria puede realizar inventarios con las existencias reales, procurando en lo posible no afectar las operaciones del sujeto pasivo. De estas diligencias, deberá levantarse un acta y entregar copia al sujeto pasivo; Cuando es necesario para determinar o fiscalizar la situación tributaria de los sujetos pasivos, la Administración puede inspeccionar locales ocupados, por cualquier título, por el sujeto pasivo respectivo.

En caso de negativa o resistencia, la Administración, mediante resolución fundada, debe solicitar a la autoridad judicial competente, la autorización para proceder al allanamiento o puede solicitar mediante resolución fundada, a la autoridad judicial competente, una autorización para el secuestro de documentos o bienes, cuya preservación se requiera para determinar la obligación tributaria o, en su caso, para asegurar las pruebas de la comisión de una infracción o un acto ilícito tributario.

3.2.3 Notificación.

Todas las actuaciones de la Administración Tributaria, que son susceptibles de ser recurridas por el interesado, y todas aquellas que incidan en forma directa en la condición del contribuyente, responsable, declarante o informante frente a la Administración Tributaria, deben ser notificadas a éstos¹⁵⁸.

¹⁵⁸ *Ídem.*, Art. 137

3.3 Desarrollo del Procedimiento de Determinación Oficiosa.

3.3.1 Clases de liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio.

Las liquidaciones tributarias de oficio pueden ser previas o definitivas:

- Las liquidaciones previas, son producto de las actuaciones de los órganos encargados de las funciones de gestión y fiscalización, por medio de comprobación formal o abreviada y que no le impiden la modificación posterior por parte de la Administración mediante una liquidación definitiva.

Las liquidaciones previas se pueden distinguir de la siguiente manera:

- Las que se efectúan teniendo a la vista los datos consignados en las declaraciones y los justificantes, acompañados a la propia declaración o solicitados por la Administración Tributaria al sujeto pasivo o a terceros, así como otros datos y antecedentes que obren en poder de la Administración, cuando tales elementos de prueba ponen de manifiesto la realización del hecho generador, la existencia de elementos del mismo que no han sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, distintos de los declarados.
- Las que se efectúan con base en diferencias de interpretación jurídica de los hechos en que se ha basado la declaración, así como las que se efectúan para corregir errores de hecho o aritméticos cometidos en la declaración.

- Las liquidaciones definitivas: son producto de las actuaciones de los órganos de Fiscalización, realizadas a través de los correspondientes procedimientos de fiscalización como paso previo sea a la regularización de la situación del contribuyente o responsable, sea al traslado de observaciones y cargos a que se refiere el Art.144 del CNPT, con comprobación contable incluida, y que impiden la modificación posterior por la Administración Tributaria de los impuestos y períodos objeto de la fiscalización.

Cuando la Administración Tributaria pretende acudir al método de base presunta¹⁵⁹ debe de demostrar la existencia de alguna de las circunstancias a las que se refiere el Art. 124 CNPT como lo son:

- Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros;
- Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y
- Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

3.3.2 Carga de la prueba.

La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente, responsable o declarante respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria.

¹⁵⁹ *Idem., Art. 125, Lit. b)*

En ese sentido, corresponde al contribuyente, demostrar los hechos que configuran sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y en general los beneficios fiscales que alega existentes en su favor.

3.3.2.1 Prueba mediante documentos oficiales.

En este apartado los contribuyentes pueden invocar como prueba, todos aquellos documentos expedidos por la Administración Tributaria, siempre que se identifiquen plenamente, bastando con indicar la oficina donde se encuentran.

El contribuyente puede también aportar copia certificada del documento o certificación que compruebe su existencia.

La certificación expedida por funcionario público en ejercicio de su función tiene el mismo valor probatorio que la copia auténtica del documento.

Los libros de contabilidad del contribuyente pueden constituirse como elemento de prueba en su favor, siempre y cuando se lleven en debida forma, reflejando fielmente su situación financiera, de conformidad con las normas y los principios de contabilidad generalmente aceptados, y con los establecidos en las leyes sobre la materia.

La Administración Tributaria fijará aquellos casos en que las certificaciones de los contadores públicos autorizados sirven como prueba contable suficiente para la realización de trámites ante la Administración.

3.3.3 Plazos para resolver.

Los plazos para resolver tienen carácter ordenatorio y deben ser cumplidos por los funcionarios en la medida en que la relación entre el volumen y complejidad de los asuntos por una parte, y de los recursos humanos y materiales, por otra, así lo permitan, sin perjuicio de las sanciones y responsabilidades pecuniarias que derivan de la conducta negligente o dolosa de determinados funcionarios.

Las denuncias que presenten las personas físicas o jurídicas, relacionadas con hechos o situaciones que conozcan y puedan tener trascendencia para la gestión de los tributos, son trasladadas a los órganos competentes, en donde dichos órganos programan las actuaciones que procedan, si se considera que existen indicios suficientes de veracidad de los hechos imputados y desconocidos para la Administración Tributaria.

Pueden archivarse, sin más trámite, aquellas denuncias que se fundamentan en meros juicios de valor o en las que no se especifican y concretan suficientemente los hechos denunciados, de modo que los órganos de la Administración pueden juzgar respecto del fundamento y veracidad de los mismos.

No se considera al denunciante como parte interesada en la actuación administrativa que se inicia a raíz de la denuncia, ni está legitimado para interponer recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma.

3.3.4 Recursos de Apelación en el Procedimiento de Determinación Oficiosa¹⁶⁰

Contra las resoluciones administrativas mencionadas en los artículos 29, 40, 43, 102, 119, 146, y en el párrafo final del artículo 168 CNPT, los interesados pueden interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de los quince días siguientes a la fecha en fueron notificados.

Igual recurso procede si, dentro del plazo de dos meses indicado en el segundo párrafo del artículo 46 de esta Ley, la Administración Tributaria no dicta la resolución respectiva.

Recibido el recurso con los antecedentes, según se especifica en el párrafo anterior, el Tribunal Fiscal Administrativo lo pondrá en conocimiento del interesado para que presente los alegatos y las pruebas pertinentes en defensa de sus derechos, denegada una apelación por la Administración, el interesado puede acudir ante el Tribunal Fiscal Administrativo y apelar de hecho¹⁶¹.

Para realizar la determinación por la Administración Tributaria, deben de efectuarse las actuaciones fiscalizadoras que sean necesarias. Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración, deben proponerle al sujeto pasivo, mediante el procedimiento definido la regularización que corresponde.

¹⁶⁰ *Idem.*, Art. 156

¹⁶¹ *Idem.* Art 157.

En el supuesto de que este sujeto pasivo no regularice su situación, se continúa el procedimiento trasladándole las observaciones o los cargos que se le formulan.

El contribuyente puede pagar, bajo protesta, el monto del tributo y sus intereses determinados en el traslado de cargos u observaciones. Por ninguna circunstancia, dicho pago se considera como una rectificación de la declaración ni como una aceptación de los hechos imputados en el traslado. En este caso, el contribuyente puede impugnar el traslado de cargos.

En el evento de que la impugnación del contribuyente sea declarada, total o parcialmente, con lugar en sede administrativa o jurisdiccional, la administración debe reintegrar al contribuyente las sumas pagadas bajo protesta, junto con los intereses¹⁶² generados por estas desde la fecha del pago hasta la fecha del crédito, o desde el día en que se pone a disposición del sujeto pasivo.

3.3.5 Impugnación por el contribuyente.

El Código de normas y procedimientos tributarios Costa Rica (CNPT) en su Art. 145, regula que dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificación del traslado.

El contribuyente puede impugnar por escrito las observaciones o cargos formulados por los departamentos u oficinas correspondientes, debiendo en tal caso especificar los hechos y las normas legales en que fundamenta su reclamo y alegar las defensas que considere pertinentes con respecto a las

¹⁶² *Idem.*, Art. 57.

infracciones que se le atribuyen, proporcionando u ofreciendo las pruebas respectivas.

Vencido el plazo de treinta días a que se refiere este artículo, no cabe ningún recurso.

3.3.6 Resolución de la Administración Tributaria.

Interpuesta o no la impugnación dentro del plazo de treinta días, el director general de la Administración Tributaria, debe de resolver el reclamo¹⁶³, así como dictar y firmar la resolución que corresponda, sobre las cuestiones debatidas.

La resolución determinativa debe dictarse dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo para interponer el reclamo.

Cuando no se interpone impugnación, la resolución debe dictarla el director general de la Administración Tributaria o los funcionarios en quienes él delegue, total o parcialmente, dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo indicado.

3.3.6.1 Requisitos de la resolución.

Toda resolución administrativa debe llenar los siguientes requisitos¹⁶⁴:

- Enunciación del lugar y fecha;

¹⁶³ *Idem.*, Art. 146

¹⁶⁴ *Ídem.*, Art. 147.

- Indicación del tributo, del período fiscal correspondiente y, en su caso, del avalúo practicado;
- Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas;
- Fundamentos de decisión;
- Elementos de determinación aplicados, en caso de estimación sobre la base presunta;
- Determinación de los montos exigibles por tributos.
- Firma del funcionario legalmente autorizado para resolver.

3.4 Semejanzas y Diferencias entre el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta regulado en la Legislación de la República de Chile y El Salvador.

3.4.1 Semejanzas

Entre las semejanzas que existen entre ambas Legislaciones podemos mencionar:

- Procedimiento de Fiscalización:

El proceso de Fiscalización que se implementa en la República de Chile, comprende dos tipos de acciones específicas, siendo estas los procesos masivos y los procesos selectivos de fiscalización, que permiten que la Administración Tributaria al hacer énfasis en el control del cumplimiento tributario, la fiscalización del incumplimiento tributario, en la persecución del

fraude fiscal y en mostrar una presencia fiscalizadora activa, obtenga resultados óptimos en la recaudación de impuestos.

La presencia Fiscalizadora que implementa el SII, se encuentra regulada ampliamente en la Circular que esta emite, y viene a contribuir en la implementación de una revisión permanente de todas las actividades económicas de los contribuyentes, con el objetivo de que todos cumplan con sus obligaciones tributarias, dentro de un marco legal establecido, resguardando en todo momento los derechos que les asisten a estos, iniciando con el derecho de defensa.

En El Salvador la labor que práctica la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), amparada en la legislación tributaria es muy similar a la Chilena; porque también consiste en ejecutar facultades de fiscalización y control¹⁶⁵, no solo verificando y comprobando los datos declarados y aportados por el contribuyente, sino que también se investiga otros que pudieran haberse ocultado.

Podemos concluir que en la legislación salvadoreña, se regula ampliamente dicha actividad fiscalizadora, proporcionando a los auditores los lineamientos a seguir, y que deben ser designados previamente; y es que el desarrollo del procedimiento de fiscalización que realizamos no es tan distante al que ejecuta la administración tributaria chilena.

Debido a que nuestro C.T. nos proporciona en el Capítulo II, una gran herramienta, desarrollando todo lo concerniente, y los instrumentos con los que el auditor puede actuar eficazmente.

¹⁶⁵ *Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos; Recopilación de Leyes en Materia Tributaria, 10ª. Edición, Lic. Luis Vásquez López, Art.3..*

- Definición del Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

En cuanto a las legislaciones en estudio, podemos mencionar que en ambas legislaciones, no se encuentra contemplada la definición del Procedimiento de Liquidación Oficiosa, y que en nuestro código¹⁶⁶ se refiere a dicho término, nada más, en el capítulo III como una potestad de la DGII y los supuestos de su procedencia.

Que este es un factor que puede crear, en algunos casos controversia, entre la administración y los administrados, dada la importancia que con lleva un instituto jurídico como este, que posee una acepción muy amplia, y que al ser aplicado, sería de gran beneficio, para la administración como para los administrados el que se encontrara una postura, clara y precisa sobre el termino en la legislación de ambos países.

- Desarrollo del Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

El Desarrollo del Procedimiento de Liquidación Oficiosa en la Legislación Chilena, es muy parecida al que se aplica en nuestro país, cuanta con las etapas que son: fiscalización, citación, liquidación y giro, tal como se han desarrollado anteriormente.

Las etapas se asimilan a las de fiscalización, liquidación provisional, desarrollo del procedimiento administrativo, y liquidación definitiva, que efectúa la DGII, en el procedimiento de liquidación oficiosa salvadoreño, en ambos se persigue cumplir con una actuación eficaz y transparente donde se

¹⁶⁶ Ob. Cit., Código Tributario, Art. 183: "Liquidación de Oficio del Tributo".

respete la garantía al debido proceso a los contribuyentes, la forma en que está regulado el procedimiento en nuestra legislación no le envidia en nada al de Chile, porque el nuestro se encuentra concentrado en un solo cuerpo normativo, en cambio en Chile, es necesario aplicar las Circulares pertinentes a cada etapa del proceso.

3.4.2 Diferencias.

Entre las diferencias que existen entre ambas Legislaciones podemos mencionar:

- Instrumentos Normativos que regulan el Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

En Chile, el instrumento normativo que regula el procedimiento de liquidación oficiosa, es el Decreto Ley No.830 sobre C.T.Ch.167; en el cual no existe un capítulo o un apartado especial que desarrolla lo concerniente al procedimiento, sino más bien solo existen algunas disposiciones básicas, que se encuentran establecidas en el párrafo 3º denominado Disposiciones Varias, en el Libro Primero, y otras disposiciones relativas se encuentran más adelante dispersas en otros apartados del C.T.Ch.

Pero lo que complementa lo regulado son las llamadas Circulares, que el SII tiene la potestad de emitir, en las cuales desarrolla ampliamente lo concerniente a la fiscalización y otras fases del procedimiento no previstas en el C.T.Ch.

¹⁶⁷ Decreto Ley No. 830; publicado en Diario Oficial el 31 de Diciembre de 1974 <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/basica.htm>, Página web consultada en fecha 31/07/2011 a las 11:00 horas.

Estableciéndose así una marcada diferencia con la Legislación Salvadoreña, ya que existe un solo instrumento normativo, como lo es el Código Tributario, en el que se concentran las disposiciones relativas al Procedimiento de Liquidación de Oficio de los Impuestos de IVA y Renta, existiendo un capítulo dedicado especialmente a dicho procedimiento, facilitando su comprensión y aplicación, además de complementarse con su respectivo reglamento de aplicación¹⁶⁸.

En la Legislación Chilena no existe un solo instrumento en el cual se concentren todos los preceptos, pero con la emisión de dichas Circulares se han suplido los vacíos y se han ido implementado innovaciones al procedimiento según sea la necesidad.

En cambio en la legislación salvadoreña aunque se cuenta con el C.T. y su Reglamento, un solo cuerpo normativo, en el cual se desarrolla ampliamente el procedimiento de liquidación oficiosa, existen aun vacíos, y la administración constantemente se encuentra impulsando nuevas reformas a dicho instrumento.

- Bases para proceder a Liquidar de oficio.

En cuanto a las bases imponibles para proceder a la liquidación de oficio, la legislación Chilena no se expresa literalmente, pero si establece que el SII, solo utiliza la Base Cierta¹⁶⁹, ya que solo toma en cuenta los elementos existentes que permiten conocer en forma directa el hecho generador del impuesto.

¹⁶⁸ Ob. Cit., VASQUEZ LOPEZ, L., "Reglamento de Aplicación del Código Tributario"; Pág. 221,

¹⁶⁹ Ob. Cit., Código Tributario Chileno, Art. 21 Inc. 2º; y Art. 64.

Verificando así la exactitud de las declaraciones y obteniendo información, examinando los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración.

En nuestra legislación, se encuentra contemplado la liquidación oficiosa de acuerdo a tres métodos, la Base Cierta, la Presunta y la Mixta¹⁷⁰, y la administración aplica en un primer plano la Base Cierta, y de forma excepcional la Presunta, y si el caso lo amerita y lo permite se opta por la Base Mixta.

El grupo considera que es más ventajosa la manera en que se encuentran reguladas las Bases en nuestra legislación, ya que permiten que la DGII, cuando detecta que la Base Cierta, no le responde, ya sea porque la contabilidad no está en orden, etc., puede desecharla y buscar aspectos presuntivos, que le permitan liquidar el tributo siempre con un alto grado de certeza y exactitud.

- Organización de la Administración Tributaria

La organización de la administración Tributaria de Chile es diferente a la que poseemos en El Salvador; esta se basa en atención a la división político-administrativa del territorio del país, y de esta forma procuran que con las 18 Direcciones Regionales y sus respectivas unidades, se dé cobertura a las 15

¹⁷⁰ Ob. Cit., Código Tributario Salvadoreño, Art. 184.

regiones existentes¹⁷¹, y los funcionarios se adecuan a los problemas y características tributarias de cada región.

Así como también existe una Dirección de Grandes Contribuyentes encargada de fiscalizar, a las grandes empresas de todo el país.

En nuestro país, la DGII, su estructura se basa en una organización de tipo funcional, ya que en la área metropolitana de San Salvador posee una Dirección Central que es la que se encarga de fiscalizar y liquidar al gran universo de contribuyentes incluyendo los grandes como medianos y pequeños contribuyentes en la zona central; para el caso de la zona occidental y oriental existen dos oficinas regionales, con el fin de descentralizar las funciones de la DGII central y lograr un mayor control fiscalizador de todos los contribuyentes de esas zonas incluyendo a los grandes, medianos y pequeños contribuyentes, que los induzca al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La estructura que ha adoptado Chile, consideramos que es más eficaz, responde a las necesidades que el territorio geográficamente les exige, las Direcciones Regionales a lo largo del país logran dar mayor cobertura a todos los contribuyentes ofreciendo mejores resultados, porque una Dirección Regional solo fiscaliza y liquida a los contribuyentes adscritos a su territorio, esto además de beneficiar a la Administración Tributaria, favorece al contribuyente pues se le facilita el recibir una atención tributaria, no habiendo excusas para que estos no cumplan sus obligaciones tributarias.

¹⁷¹ Atlas Virtual de Chile: <http://www.educarchile.cl/Portal.Base/Web/VerContenido.aspx?ID=132670>,
Página web consultada en fecha 02/08/2011 a las 15:00 horas.

- La Notificación

En el procedimiento que regula la Legislación Chilena, se establece que por regla general se debe notificar, toda actuación o resolución, por medio de Carta Certificada, que es uno de los cuatro medios¹⁷² que existen para notificar siendo aplicados según la situación lo permita.

El contribuyente al ser notificado por medio de Carta Certifica, posee la opción de proporcionar un Apartado Postal, para recibir esta y de esta manera facilitar, a la Administración la forma de ser enterado de las actuaciones.

A diferencia de nuestra Legislación; que regula seis medios de notificación¹⁷³ siendo estos, personalmente, por esquila, por medio de Edictos, por medio de correo electrónico o correo certificado, por medios tecnológicos que dejen rastro perceptibles, y por publicaciones en el Diario Oficial o en un diario de mayor circulación.

Con la excepción de que en los procedimientos de liquidación oficiosa la ley permite utilizar los primeros tres medios, los demás solo cuando la ley lo estipula. Además existe la prohibición expresa de que los contribuyentes no proporcionen como lugar para ser notificados un apartado postal.

¹⁷² “Según el C.T.Ch., menciona que las Notificaciones se pueden realizar: Personalmente, Art. 11 y 12; Por Cédula, Art. 11 y 12; Por Carta Certificada, Art. 11 y 13; y Publicación en el Diario Oficial, Art. 15.”

¹⁷³ Ob. Cit., Código Tributario Salvadoreño, Art. 165.

- Los Recursos

En el procedimiento de liquidación oficiosa de Chile, si el contribuyente no está de acuerdo con la liquidación que ha sido efectuada, puede acogerse a la instancia de RAF¹⁷⁴.

Si no se resuelve en esta etapa las diferencias suscitadas, y persisten las diferencias entre la postura del SII y el contribuyente, se pasa a la siguiente etapa que es el recurso de Reclamo, ante el Director Regional respectivo.

A diferencia de Chile, en nuestro país el contribuyente ante la administración solo posee el Recurso de Apelación¹⁷⁵ ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (TAII), y si la resolución no lo satisface este puede optar por interponer la demanda ante una instancia superior, como lo es la Sala de lo Contencioso Administrativo, iniciando un Juicio Contencioso Administrativo.

Las principales ventajas que se observan en los Recursos interpuestos en Chile, son que al interponer la RAF, se interpone subsidiariamente el de Reclamo, por lo que son menores los costos económicos y el tiempo que debe enfrentar el contribuyente, al hacer uso de un procedimiento único de revisión y reclamo, siempre ante la Administración Tributaria.

A la vez permitiendo que la existencia de vicios o errores manifiestos en una liquidación, puedan ser resueltos de forma breve y sumaria, por la

¹⁷⁴ "Revisión de Actuación Fiscalizadora de Chile (RAF), que es una instancia administrativa de la que conoce el Departamento Tribunal Tributario o la Unidad del SII que posea jurisdicción."

¹⁷⁵ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, Art. 2; Recopilación de Leyes en Materia Tributaria, 10ª. Edición, Lic. Luis Vásquez López.

autoridad administrativa, sin la necesidad de los formalismos, plazos y procedimientos que implica la comparecencia ante la instancia jurisdiccional, que es una última vía en Chile.

3.4.3 Resultado Conclusivo entre legislaciones Chile-El Salvador.

Luego de hacer una breve comparación entre la Legislación Tributaria que establece el Procedimiento de Liquidación Oficiosa en la República de Chile, su forma de ejecución relacionada con la de nuestro país, es de hacer mención que se eligió este país específicamente, porque la administración tributaria de Chile es muy conocida, posee altos y crecientes niveles de eficacia en su accionar; y opera bajo estándares de calidad que vienen a constituir un modelo para otras instituciones.

Aportando al desarrollo económico de Chile; liderando el proceso modernizador del Estado; persigue que sus funcionarios sean plenamente competentes, comprometidos con los objetivos estratégicos de la administración tributaria. Así como también se persigue, que los contribuyentes perciban, que el servicio que les proporciona el SII, es en un contexto de justicia y equidad, que les facilita el cumplimiento voluntario con sus obligaciones tributarias; producto de lo cual Chile, presenta niveles de cumplimiento tributario que son un ejemplo a nivel internacional.

Se puede concluir que los instrumentos normativos que regulan el Procedimiento de Liquidación Oficiosa en ambos países son diferentes, para el caso Chile cuenta con un Decreto Ley No. 830 sobre el C.T.Ch. que fue publicado a finales del año de 1974, pero esto no afecta en nada a la eficacia del procedimiento, porque para ello existen las emisiones de Circulares, por parte del SII, que son pertinentes a las diferentes etapas del

procedimiento, y que permite que contengan lineamientos y criterios, para que la actuación del SII, sea novedosa y acorde a la modernización y necesidad actual.

En cambio la legislación salvadoreña, en lo referente al Procedimiento de Liquidación Oficiosa, es el C.T., el instrumento jurídico que puede considerarse actual, porque entro en vigencia en el año 2001.

Proporciona a nuestra administración tributaria los mecanismos legales idóneos para hacer crecer lo niveles de eficacia en su accionar; al poseer concentrado en un solo cuerpo jurídico, el procedimiento de liquidación para los impuestos de IVA y Renta, y la forma en que está regulado el Procedimiento de Liquidación, no es muy distante del establecido en Chile, las etapas son muy similares.

Es por ello que se consideramos que no es en la legislación donde persiste el problema del porque en comparación con otros países como Chile, tenemos un grado más bajo de eficacia, al liquidar impuestos oficiosamente.

Porque el Estado de El Salvador apuesta constantemente a la modernización de los procesos, por parte de la Administración Tributaria, es por ello que sean realizado un sin fin de reformas al C.T.

Desde su entrada en vigencia, pero un factor que vale la pena mencionar, es que debe ir a la par que los funcionarios de la Administración Tributaria sean competentes, íntegros y conscientes de hacer cumplir los objetivos estratégicos de dicha administración.

De esta manera se obtendría en los contribuyentes una percepción de que la Administración es equitativa y justa, al brindarles sus servicios; estos a la vez se incentivarían a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias.

Es de tomar en cuenta lo beneficioso que sería para la tributación del país, el tomar en cuenta que si el contribuyente no se acerca a cumplir con sus obligaciones.

La administración tributaria, debería hacer llegar hasta donde está el contribuyente la facilidad de que cumpla sus obligaciones tributarias, creando unidades de la DGII, a lo largo y ancho de nuestro país.

3.5 Semejanzas y Diferencias entre el Procedimiento de Liquidación Oficiosa entre la Legislación de la República de Costa Rica y El Salvador.

3.5.1 Semejanzas

Entre las semejanzas que existen entre ambas Legislaciones podemos mencionar:

- Cuerpo Normativo del Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

En la legislación tributaria de Costa Rica, como en la de nuestro país se encuentra regulado el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos en un Código, que reglamenta de manera general los impuestos

internos entre ellos los de IVA y Renta, distinguiendo de otras legislaciones que regulan el procedimiento en distintas leyes de tributos.

En Costa Rica en el CNPT en el Capítulo II, establece la definición de determinación, y dice que es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia¹⁷⁶, y en su Art.123 norma sobre la determinación de Oficio de los impuestos estableciendo los casos en que procede, dichas causales son similares a las establecidas en la Legislación Salvadoreña.

En Costa Rica se cuenta con un RGGFR¹⁷⁷, donde se amplían los conceptos y que a la vez es un refuerzo positivo a la norma genérica, en este cuerpo legal en su Art.17 establece las clases de de Liquidaciones de Oficio, las cuales pueden ser previas o definitivas, este reglamento es el complemento del CNPT que fue creado en el año 2002, y establece que son las normas complementarias que precisan y desarrollan el sentido de las disposiciones del Código, no hay en este cuerpo normativo una sección apartada del Procedimiento de Liquidación Oficiosa, pero desarrolla ampliamente la fiscalización por parte de la administración tributaria a aparte de los todas las definiciones que proporciona en el capítulo I, así como el marco general de las actuaciones de la Administración.

En El Salvador, es en el Código Tributario en su Capítulo III, donde regula la Liquidación de oficio del Tributo, en la sección primera establece todo lo

¹⁷⁶ Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, Art. 121 en: <http://www.cesdepu.com/nbdp/cotri.htm>, Página web consultada en fecha 08/08/2011 a las 19:00 horas.

¹⁷⁷ Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria Costarricense en www.pgr.go.cr, Página web consultada en fecha 08/08/2011 a las 21:20 horas.

relativo a la Liquidación de Oficio del Tributo, y sin hacer ninguna definición del concepto nos remite a la procedencia de este tipo de Liquidación¹⁷⁸.

Además en El Salvador no solo existe como fuente legal este ordenamiento jurídico en cuanto a procedimiento se refiere, si no que al igual que Costa Rica, se tiene otro cuerpo normativo, que es el RCT que establece los alcances de aplicación, a partir de disposiciones reglamentarias que desarrollan la normativa legal del C.T.

Es importante englobar la norma de una institución jurídica un solo cuerpo legal, en El Salvador hasta hace seis años, ha venido a contribuir de manera positiva en el actuar jurídico Tributario, ya que se tiene una legislación más clara en cuanto a conceptos y facilidad de aplicación tanto para la Administración Tributaria como para los administrados.

En Costa Rica la idea se tiene desde hace treinta y cinco años, con la creación del CNPT en 1971, no obstante por la incorporación de nuevas figuras jurídicas y la necesidad de apegarse a las nuevas tendencias de legislación, las nuevas necesidades de la realidad jurídica se fueron incorporando un sin número de reformas o modificaciones, y en el 2001 se crea el RGGFRT¹⁷⁹, que amplía lo normado en el Código antes citado.

- Bases.

En cuanto a bases para la Determinación por la Administración Tributaria, se tiene igualdad con respecto a ambas legislaciones, y son la BASE

¹⁷⁸ *Ob. Cit., Código Tributario de El Salvador, Art. 183.*

¹⁷⁹ *Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.*

CIERTA Y BASE PRESUNTA, tanto en Costa Rica como en El Salvador, se prioriza la base cierta que se desarrolla tomando en cuenta los elementos existentes que permiten conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria, en nuestro país es mas específico el Legislador, porque menciona algunos de los medios que se pueden utilizar para crear la base cierta, como lo son las declaraciones, los libros o registros contables, documentos de soporte y comprobantes.

En cuanto a la Base presunta, la legislación Costarricense desarrolla tomando en cuenta los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador del impuesto, permita determinar la existencia de la obligación, cabe aclarar que en El Salvador esta base se le denomina Base estimativa, indicial y presunta¹⁸⁰, y no se utiliza para determinar la cuantía de la obligación, si no que se induce o se presume la cuantía del impuesto, es decir que incluso una determinación hecha a partir de esta base no tiene carácter de inamovible porque es una presunción, contrario de Costa Rica pues aunque su fuente sean presunciones la determinación es inamovible.

En El Salvador también existe la base mixta¹⁸¹, en la cual se utiliza en parte base cierta y en parte sobre base estimativa indicial o presunta.

Con respecto a la Base Presunta, está se encuentra más desarrollada en la legislación salvadoreña, pues hay una sección que aclara conceptos y explica cada una de las presunciones legales como diferencia de inventarios, control directo de operaciones, incremento de patrimonio y gastos efectuados

¹⁸⁰ Ob. Cit. Código Tributario de El Salvador, Art. 184.

¹⁸¹ Ídem.

sin comprobar el origen, entre otros, además establece cuales son los indicios que la Administración Tributaria puede utilizar.

En Costa Rica no desarrollan las presunciones, pero si establece los indicios que se pueden seguir esto¹⁸².

3.5.2 Diferencias.

Entre las diferencias que existen entre ambas legislaciones podemos mencionar:

- Base Mixta

Una diferencia marcada con la Legislación costarricense, es que en la legislación salvadoreña existe la Base Mixta, por medio de la cual la Administración Tributaria puede utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, pero esto debe ser justificado y razonado en el informe.

Es decir se puede a partir de información documentada presumir la cuantía del impuesto haciendo uso de presunciones legales.¹⁸³

En Costa Rica no existe la posibilidad de utilizar a la misma vez la base cierta con la base presunta, y por tener un orden de preferencia la base cierta, no se puede rechazar los elementos que permiten conocer de forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria, como documentos, informes, declaraciones, libros, registros, entre otros, siempre priorizaran los

¹⁸² *Ob. Cit., Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Art. 116.*

¹⁸³ *C.T., en el Título IV Procedimientos Tributarios, Capítulo III, sección II, Art. 191.*

elementos tangibles a una presunción, pues el mismo CNPT establece el carácter supletorio de las bases, al decir que se puede utilizar la base presunta, solo si no fuere posible utilizar la base cierta.

Nosotros consideramos como grupo la importancia de la base mixta para la liquidación de oficio, puesto que después de la base cierta que es la más idónea en una liquidación oficiosa, la que debe quedar en segundo lugar en importancia es la base mixta, pues su fundamento no solo serán indicios o presunciones, sino también información tangible a partir de documentos, estados financieros, libros, estado de resultados, registros contables, etc.

En nuestra legislación la base presunta, es una de las más desarrolladas, nuestro legislador ha establecido ampliamente sus extremos y es sabido que al no tener información exacta como para utilizar la base cierta es perfectamente válido que la Administración Tributaria utilice la base presunta.

- Organización de la Administración Tributaria.

Existe una marcada diferencia entre la Organización de la Administración Tributaria de Costa Rica y la de El Salvador, y esto es porque en Costa Rica existen dos tipos de competencias para fiscalizar, practicar liquidaciones de oficio sean previas o definitivas, y estas son: competencias de las administraciones Tributarias Territoriales, que es competencia en base al territorio y la Competencia de la Administración de Grandes Contribuyentes, que es en base a la cuantía, que está determinada por el volumen de los ingresos del contribuyente; estas funcionan de la manera que explicaremos a continuación.

La Administración Tributaria Territorial, ejerce competencia sobre los contribuyentes en base al domicilio fiscal de estos, esta Administración tiene la facultad de fiscalizar o practicar liquidaciones a los contribuyentes, responsables o declarantes registrados en su territorio.

Costa Rica tiene dividido fiscalmente el país, quedando cada parte del territorio adscrita a una Administración Tributaria Territorial; mientras que La Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes ejerce competencia, es decir fiscaliza, o practica liquidaciones, sobre los contribuyentes que cumplen con el supuesto jurídico establecido en la norma, es decir que el contribuyente que alcance el volumen de los ingresos determinado en la ley, debe inscribirse en el registro de grandes contribuyentes.

En El Salvador se fiscaliza y se practican liquidaciones, por parte de la administración, para lo cual existe la DGII que tiene su sede en San Salvador, que es la que conoce de todo el procedimiento de Liquidación Oficiosa; pero además existen dos oficinas Regionales de la DGII, la oficina regional de Oriente en Usulután, y de Occidente en Sonsonate, estas tienen la función de descentralizar las actuaciones de la Administración Central, y para lograr un mayor control fiscalizador de los contribuyentes ubicados geográficamente dentro de su competencia.

La Administración divide a los contribuyentes en una especie de clasificación basada en los ingresos de este en Pequeños, Medianos y Grandes Contribuyentes.

Podemos concluir que la estructura que ha adoptado Costa Rica, ofrece mejores resultados por lo expedito que puede ser un procedimiento, así una Administración Regional solo fiscaliza y liquida a los contribuyentes adscritos

a su territorio, esto además de beneficiar a la Administración, favorece al contribuyente pues se acerca la Administración Tributaria a él, y se facilita para ambos el cumplimiento de sus obligaciones.

- Recursos

Una vez emitido el acto administrativo que fija una liquidación oficiosa de impuesto, tanto en Costa Rica como en El Salvador, existen recursos que puede utilizar el contribuyente para impugnar dicho acto, en Costa Rica procede en una vía administrativa; una vez notificada la resolución por la DGT¹⁸⁴ o cualquiera de sus dependencias, en la que se liquide de oficio el impuesto a las ventas o Renta, se tienen 15 días para presentar ante ese ente el recurso de Apelación, para ser conocido por el Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica.

Si se deniega la apelación por parte de la DGT, se puede hacer uso de la Apelación de Hecho, que se interpone ante el Tribunal, una vez admitido el recurso por parte del TFA, este emplaza a las partes para que en el termino de 15 días presenten alegatos y pruebas pertinentes, una vez presentadas las pruebas el TFA tiene seis meses para resolver el recurso, estos seis meses se cuentan a partir del día en que vence el plazo para interponer el recurso.

Asimismo podemos mencionar otra vía, como la es la de lo Contencioso administrativo: En la LRJCA.¹⁸⁵, enumera los entes que pueden ejercer jurisdicción Contencioso Administrativo, y en su Art.7 Lit. b), establece que

¹⁸⁴ Dirección General de Tributación de Costa Rica.

¹⁸⁵ Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo costarricense en www.pgr.go.cr, Página web consultada en fecha 09/08/2011 a las 09:00 horas.

pueden ser las salas Civiles de la CSJ y los Tribunales Superiores, el TFA es el tribunal superior en cuanto a materia tributaria se refiere.

El procedimiento Contencioso Administrativo en materia Tributaria o Impositiva se regula como un procedimiento especial dentro de esta ley, así en su capítulo IV, sección primera del Art. 82 en adelante, establece que cuando no sea un proceso de lesividad¹⁸⁶ quien debe conocer es el tribunal superior en este caso es el TFA, es decir que este organismo conoce de los recursos en la vía administrativa y también en vía contencioso administrativo.

El contribuyente o afectado por la resolución tiene 30 días contados a partir de la notificación del acto, el TFA pide el expediente y este debe remitirse en un periodos de 15 días, se emplaza al ente emisor del acto y tiene un plazo de 15 días para contestar la demanda, se abre el proceso a pruebas por 10 días, se puede suspender el acto a instancia de parte y procede cuando la ejecución ocasionare daños de reparación imposible o difícil, después de los 10 días de pruebas el TFA tiene seis mese para resolver.

En El Salvador también se puede impugnar el acto por medio del cual se liquida de oficio el impuesto, de la siguiente manera:

- Vía Administrativa: El C.T. establece el recurso de Apelación, que se interpone directamente ante el organismo que lo resuelve TAI187, el contribuyente tiene 15 días hábiles y perentorios a partir del siguiente a la

¹⁸⁶ “El proceso de lesividad se da cuando el mismo ente que dicto el acto pretende anularlo por la vía de lo Contencioso Administrativo, por considerarlo lesivo a los intereses públicos, económicos o de otra naturaleza.”

¹⁸⁷ “Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.”

notificación del acto para interponer el recurso¹⁸⁸, el TAII lo recibe y solicita el expediente a la DGII para que en el plazo de 3 días lo remita con el fin de estudiar si procede o no el recurso. Una vez ha sido admitido el recurso se notifica a la DGII a fin que conteste, e informe sobre el acto emitido lo cual lo debe hacer en un periodo de 15 días a partir de la notificación del acto, una vez ha contestado la DGII se abre a pruebas por 5 días, la resolución no puede pasar de 9 meses a partir de la interposición del recurso.

- Vía Jurisdiccional Contencioso Administrativo: Según lo regulado en LJCA189, de este proceso conoce la Sala de lo Contencioso Administrativo de la CSJ, la demanda se interpone en el plazo de 60 días después de notificado el acto, la sala lo admite y pide informe a la autoridad o funcionario demandado, sobre la existencia del acto impugnado, este debe rendir el informe en 48 horas, la sala resuelve sobre la suspensión del acto si causa o puede causar daños irreparables, luego pide nuevo informe a la autoridad o funcionario demandado para que justifique la legalidad el acto para esto dispone de 15 días.

Una vez recibido este informe la Sala abre a pruebas por 20 días, después de los cuales se corre traslado para hacer los alegatos finales por 8 días a cada una de las partes y al fiscal y se dicta sentencia en ocho días.

Como hemos visto existen diferencias muy marcadas entre los dos países, puesto que en El Salvador, el recurso de Apelación se interpone

¹⁸⁸ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, Art. 2.

¹⁸⁹ Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, D.L. Número 81 del 14 de Noviembre de 1978, que entro en vigencia el 1º de Enero de 1979.

directamente en el TAI sin necesidad de recurso de hecho; y en Costa Rica el recurso se interpone ante la DGT dando cabida a un recurso de Apelación de hecho, en El Salvador al interponer el recurso en la instancia que conoce, acelera el proceso y lo hace menos engorroso el procedimiento.

El Procedimiento Contencioso Administrativo que regula la legislación salvadoreña, es más eficaz, ya que al conocerlo la sala de lo Contencioso Administrativo de la CSJ, se ejerce control por parte del Órgano Judicial, y se asegura así la transparencia de la resolución, por lo que no es el mismo órgano que emite el acto el que conoce, a diferencia de Costa Rica que el mismo Tribunal superior que conoce en sede administrativa, es el que resuelve el Contencioso Administrativo, esto vulnera la seguridad jurídica pues el TFA es juez y parte a la vez en el procedimiento.

En El Salvador es un solo ente que conoce de todos los procedimientos Contencioso Administrativos, en cambio en Costa Rica son varios organismos los que tienen esa potestad, y se guía, como es el caso de las materias tributarias procedimientos especiales en el cual conoce el Tribunal superior.

- Desarrollo de la Liquidación Oficiosa en la legislación Salvadoreña.

En cuanto al tema de liquidación oficiosa, la legislación salvadoreña es más clara, y se encuentran mejor desarrollados por el legislador los conceptos, el C.T. contiene un apartado de dieciocho artículos dedicados exclusivamente a la liquidación de oficio del tributo, mientras que el CNPT solo desarrolla el tema en cuatro artículos.

El C.T. contiene un capítulo dedicado a la Liquidación Oficiosa, que es el Capítulo III, en el cual desarrolla la procedencia y las bases para la liquidación de Oficio, además hay una sección especialmente dedicada a la base presunta, siendo la ley muy clara al establecer cuándo se debe proceder, además de hacer una exposición de los tipos de presunciones que existen y desarrolla una a una las presunciones legales, en cambio en Costa Rica no se encuentra mayor explicación de las presunciones.

3.5.3 Resultado Conclusivo entre Legislaciones Costa Rica-El Salvador.

Costa Rica ha sido elegida por nosotros por ser uno de los países con mayor índice de recaudación del Istmo Centro Americano, y por tener una legislación tributaria, similar a la de nuestro país.

El objetivo era conocer porque con una legislación parecida a la nuestra, los resultados son tan distantes en lo que a recaudación se refiere, ya que Costa Rica es uno de los países con mayor recaudación del tributo; una vez hecho el análisis de la legislación Tributaria Costarricense, se percibe que nuestra legislación no tiene nada que envidiarle a la de Costa Rica, al contrario la supera en mucho.

El C.T. es un instrumento que ha venido a facilitar en gran manera la comprensión de las figuras jurídicas, porque las explica de una forma clara y precisa, además de ser un instrumento jurídico moderno, es relativamente nuevo en la vida jurídica; contrario al CNPT de Costa Rica que data de 1971 y es complementado en el 2002 por el RGGFR.

Estos dos últimos instrumentos regulan el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos, en apartados relativamente pequeños del cuerpo normativo sin hacer explicaciones profundas de sus instituciones ni del procedimiento, por eso es más interesante aun escrutar el porqué en Costa Rica hay mayor eficiencia y eficacia en la Recaudación de los impuestos sobre las ventas y la Renta.

Podemos decir que su Administración Tributaria es más objetiva, y realiza su trabajo de una forma eficiente, pues aunque Costa Rica es un país mucho más grande en territorio, en El Salvador la administración tributaria, cubre las expectativas del estado de contar con un ente recaudador que responde a las necesidades financieras del país, ya que incide la forma de organización de la administración tributaria, pues facilita al contribuyente el acceso a esta.

Los administrados poseen conciencia del beneficio que aporta al país el cumplimiento de las obligaciones formales hablando en el tema de impuestos, tienen una mayor cultura, de tal modo que no necesitan tantas figuras jurídicas para cumplir con estas obligaciones.

En El Salvador los administrados no tienen cultura contributiva, esto se denota en los periodos de pago, los que sí declaran impuestos en su mayoría lo hacen en el último día hábil para hacerlo, y otros lo hacen en periodo extemporáneo, o cuando la administración ha prorrogado las fechas para presentar declaraciones, aunque no se puede dejar de mencionar que existen contribuyentes que llevan en orden sus asuntos tributarios y declaran sus impuestos a tiempo.

Además los grados de evasión son mayores en El Salvador, pero aquí la responsabilidad va compartida con la Administración, pues culpable es el

contribuyente que evade impuestos, pero además contribuye en gran manera los controles que ejerce la Administración Tributaria. Y mientras persista una administración tributaria sin enfoque en sus objetivos primordiales habrá contribuyentes desorganizados, e irresponsables con sus obligaciones.

CAPITULO IV

4. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION Y LIQUIDACION OFICIOSA, PAPEL DE LA DGII Y LA UTILIZACION DE LA GARANTIA DEL DERECHO DE DEFENSA.

4.1 Procedimiento de Liquidación Oficiosa y Fiscalización.

Al analizar los mecanismos legales para liquidar de oficio los Impuestos por parte de la DGII, se pudo constatar que en nuestro C.T. y su respectivo Reglamento de Aplicación, se contempla un marco normativo amplio, proporcionando un procedimiento homogéneo, lo que simplifica y facilita la actuación de los funcionarios de la DGII.

El contenido del C.T., es reforzado además por todas las leyes que hacen referencia al procedimiento, este ha sufrido ciertos cambios en el trayecto para lograr una plena aplicación y evitar cualquier vacío legal que pueda haber, así como evitar consecuentemente divergencias entre una norma y otra.

Este último ha venido a dotar a la Administración Tributaria, de un titulo destinado especialmente a regular los procedimiento tributarios y dentro de este el procedimiento de liquidación oficiosa, así como también estipula las fases y los mecanismos legales que comprenden la estructura del procedimiento, complementándose con lo normado en el Reglamento de Aplicación .

Anteriormente se ha mencionado que la liquidación de oficio es regulada en el Cap. 3 título IV del código tributario, la cual se divide en dos secciones la primera sobre la liquidación de oficio del tributo, la imposición de sanciones y el procedimiento de audiencia y la apertura a prueba, regulada en los artículos 183 al 188 CT.

La otra sección es la determinación sobre base presunta con regulación en el Art. 189 al 199 CT.

4.1.1 Papel de la DGII en el Procedimiento de Fiscalización

A lo largo del tiempo se ha notado una tendencia hasta cierto punto “normal” por parte del contribuyente, que es a evitar el pago de tributos de ahí surge la necesidad ineludible de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de estos y con ella la función de fiscalización.

La Dirección General de Impuestos Internos, creada por Ministerio de Ley¹⁹⁰, es la institución encargada de aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a los impuestos internos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la Ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados.

¹⁹⁰ Ob. Cit. *Ley Orgánica de la DGII*, D.L. 451 de fecha uno de marzo de mil novecientos noventa, publicado en el D.O. No. 56, Tomo 306 de fecha siete de marzo del mismo año. Art. 1 “Se crea la Dirección General de Impuestos Internos, como un órgano adscrito al Ramo de Hacienda en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas y tendrá competencia en todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos sobre la Renta, Patrimonio, Transferencia de Bienes Raíces, Gravamen de las Sucesiones, Impuesto sobre Donaciones, Impuestos sobre el Consumo de Productos y Servicios, Gravámenes sobre Actividades Productivas y Comerciales, Actos Jurídicos y Transacciones, Otros Impuestos y demás contribuciones que las respectivas leyes le confieren.”

Desde su creación, la DGII ha desarrollado una función fiscalizadora, con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de los sujetos pasivos, creando procedimientos especiales acordes a lo establecido en los Arts. 173 al 175 del C.T.

“El proceso o procedimiento de 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”¹⁹¹

La 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.

El proceso de fiscalización por parte de la DGII 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, de acuerdo a lo que establece el Artículo 174 C.T.¹⁹²

La Unidad de Programación y Evaluación Tributaria, es la encargada de realizar la programación de los planes, dichos planes podrán ser basados en diversas fuentes entre las cuales se pueden mencionar:

¹⁹¹ LÓPEZ VÁSQUEZ, L., *Recopilación de Leyes en Materia Tributaria- Código Tributario Artículo. 174 inciso séptimo. de fecha 14 de diciembre de 2000. 13ª Edición*

¹⁹² Ob. Cit. Código Tributario, Art. 174 “Los auditores, al concluir su comisión, deberán formular un informe dirigido a la Administración Tributaria...”

- Estudios de diferentes sectores económicos.

- Denuncias de Contribuyentes.

- Aplicación de vectores de error, tales como: doble declaración, ingresos por utilidades menor que el informado por sociedades de similar naturaleza, declarar diferentes ingresos en Pago a cuenta e IVA, ingresos anuales son menores que ventas IVA del año, entre otros.

- Instrucciones de planes por la Dirección General.

En el auto de designación de auditor se identifica al contribuyente, al que se le va efectuar la fiscalización, en el que se indican los períodos (meses) o ejercicios (años), impuesto, y obligaciones, ya sean formales o sustantivas, las que serán objeto de investigación, así como también el nombre del auditor o auditores que realizaran el estudio.

4.1.1.1 Etapas del Procedimiento de Fiscalización desarrollado por la DGII.

Desde que inicia el proceso de Fiscalizar e Investigar si un contribuyente ha dado cumplimiento a las Obligaciones Tributarias contenidas en el Código Tributario y demás Leyes Tributarias, hasta la emisión del Informe de Auditoría y posterior liquidación oficiosa del impuesto, se desarrollan un conjunto de procedimientos y actos administrativos, los cuales pueden

agruparse en diferentes etapas, las cuales son reguladas en el Art. 173 C.T.¹⁹³ y las que se detallan a continuación:

- Notificación del Auto de Designación de Auditor.
- Investigación Preliminar y Planeación de la Auditoría.
- Requerimiento de Exhibición de Información.
- Ejecución de la Auditoría.
- Requerimientos de Información Probatoria.
- Informe de Auditoría.

¹⁹³ Ídem, Art. 173. “La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios. En el ejercicio de sus facultades la Administración Tributaria podrá especialmente: a) Requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos; b) Verificar las cantidades, condiciones físicas de los inventarios y valores de bienes y mercaderías, confeccionar inventario de los mismos, controlar su confección o confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales; c) Realizar inspecciones en locales, establecimientos, bodegas, oficinas y cualquier otro lugar en el que el contribuyente realice su actividad económica o que esté vinculada con ella, o en aquellos de terceros con los que tengan o han tenido relaciones económicas. Cuando la inspección hubiere de practicarse en horas fuera de la actividad de los contribuyentes, la Administración Tributaria solicitará la orden de allanamiento al juez con competencia en lo civil correspondiente, la cual deberá ser decidida dentro de las veinticuatro horas de solicitada y ejecutada por la Administración Tributaria junto con la Policía Nacional Civil. Para ese efecto, la Administración Tributaria solicitará la aplicación de dicha medida cautelar por medio de la Fiscalía General de la República, indicando las razones que la motivan. El Juez establecerá la procedencia o no de la medida y al ejecutarla la hará del conocimiento del contribuyente, practicándola con apoyo de la Fiscalía General de la República, de la Policía Nacional Civil y representantes de la Administración Tributaria. d) Citar a sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos, realizados por la Administración Tributaria. e) Requerir informaciones, aclaraciones y declaraciones a los sujetos pasivos del tributo, relacionadas con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como la exhibición de documentación relativa a tales situaciones. Los beneficiarios de franquicias e incentivos que indique la Administración Tributaria deberán informar a ésta en la forma de que ella disponga sobre el cumplimiento de los requisitos para gozar de las franquicias o incentivos; f) Requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias; g) Verificar que los bienes en tránsito estén respaldados por los documentos exigidos por las respectivas leyes tributarias. Igual facultad podrá ejercerse en locales, establecimientos, bodegas, oficinas o en cualquier otro lugar utilizado a cualquier título para efectuar actividades económicas, en todos los casos, independientemente que quienes realizan dichas actividades no sean contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Además verificar en todas sus etapas el proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, y que tales bienes cuenten con la documentación legal de respaldo respectiva. Cuando no se presente la documentación legal correspondiente que ampare el pago del impuesto, se procederá al decomiso de la mercadería...”

4.1.1.1.1 La Notificación.

Es el medio por el cual la Administración Tributaria, le comunica al sujeto pasivo todas sus actuaciones. Su base legal se encuentra fundamentada en los Arts. 165 al 172 del Código Tributario.

Desde el punto de vista procedimental, notificar es un trámite, una diligencia indispensable para que exista un acto administrativo, que podrá dar inicio a un procedimiento administrativo; desde el punto de vista del contenido, notificar es comunicar un mensaje de la Administración Tributaria hacia el administrado, no tiene contenido propio, pues trasmite el contenido del acto que notifica, no es una declaración de voluntad, sino una comunicación de ésta.

4.1.1.1.2 Requerimiento de Exhibición de Información.

Un requerimiento es el acto mediante el cual se solicita documentación o información al contribuyente y esta etapa consiste en la solicitud que efectúa la Administración Tributaria al contribuyente fiscalizado para que ponga a disposición del equipo de auditores nombrados para realizar el estudio, toda aquella documentación relacionada con las operaciones de la empresa, que han sido realizadas durante los períodos tributarios o ejercicio de imposición sujeto de estudio.

Se debe de resaltar que el contribuyente tiene la obligación de cumplir con lo dispuesto en el Art. 139¹⁹⁴ del Código Tributario, para lo cual debe contar

¹⁹⁴ *Ídem*, Art. 139 Inc. 2 “Están obligados a llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio o en las leyes especiales están obligados a ello.”

con la documentación de respaldo de sus operaciones en el debido orden y a la disponibilidad para ser exhibidos o presentados cuando la Administración Tributaria lo requiera

4.1.1.1.3 Investigación Preliminar y Planeación de la Auditoría.

En esta etapa la Administración Tributaria realiza procedimientos de verificación de la información contenida en sus archivos y en las bases de datos de su sistema informático, para obtener un panorama general respecto de la situación tributaria del contribuyente a fiscalizar, así como antecedentes históricos del contribuyente en relación al pago de impuestos o fiscalizaciones previas que se hayan efectuado.

4.1.1.1.4 Ejecución de la Auditoría.

Es en esta etapa, que los auditores asignado por parte de la Administración Tributaria, llevan a cabo la parte en la que se ejecuta de una forma técnica y en apego a las regulaciones legales existentes, todas las actuaciones que realiza, durante y después de llevar a cabo el procedimiento de auditoría básico y complementario, que les conlleven a establecer y pronunciarse sobre la auténtica situación tributaria de un contribuyente.

Finalizados los planes, estos son distribuidos por el coordinador de grupos de fiscalización, al cuerpo de auditores junto al debido auto de designación, el que debe de contener toda la información establecida por la normativa.

4.1.1.1.5 Requerimientos de información probatoria.

Finalizada etapa de revisión documental, la oficina fiscalizadora necesita recopilar documentación probatoria para soportar los procedimientos efectuados y en su caso para documentar cualquier incumplimiento formal o sustantivo que haya sido detectado en el proceso de fiscalización, por lo que se efectúan solicitudes de información mediante Autos de Requerimientos, en los cuales se listan detalladamente la información, documentación o explicaciones requeridas, el plazo otorgado para dar cumplimiento a dicho requerimiento y el lugar donde debe ser proporcionada al información requerida.

4.1.1.1.6 Informe de Auditoría.

Una vez finalizado el proceso de fiscalización y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, el auditor debe formular un informe dirigido a la Administración Tributaria, según lo establecido en el Artículo 174 C.T.¹⁹⁵, el cual constituye la base de una tasación o de la imposición de sanciones y deberá contener todos los elementos necesarios que instruyan suficientemente a la Administración Tributaria, para una justa tasación, debiendo estar siempre apegados a la realidad de la investigación que se practique.

Con el informe de auditoría se puede manifestar dos situaciones:

¹⁹⁵ *Ídem.*, Art. 174 “Los auditores, al concluir su comisión, deberán formular un informe dirigido a la Administración Tributaria...”

1. Que se encuentren observaciones que dan lugar a proceder a la Liquidación Oficiosa.
2. De no encontrarse observaciones, la DGII, decide que no es necesario proceder a efectuarse una Liquidación de Oficio.

De darse la primera situación tiene que notificarse el Informe de Auditoría al Contribuyente según los Arts.186, numeral 10 C.T.¹⁹⁶ y 32 RACT¹⁹⁷., concediéndosele audiencia por el término de cinco días, a efecto de que se manifieste con relación al referido informe.

Una vez finalizado con el informe del Auditor el Procedimiento de Fiscalización, se entenderá que se ha comprobado todos los supuestos, para que la Administración Tributaria pueda a iniciar el procedimiento de liquidación oficiosa, procedimiento en el que mediante la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, se garantiza el Derecho de Audiencia y Defensa al sujeto pasivo, es decir el contribuyente, esto lo debe de realizar de conformidad a los Arts.11 y 14 Cn.¹⁹⁸ y 186 C.T., dándole a conocer íntegramente el contenido del Informe de Auditoría al contribuyente o responsable.

¹⁹⁶ *Ídem. Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.*

¹⁹⁷ *Ob. Cit. Reglamento del Código Tributario. Decreto Legislativo, Art. 32 “En caso de detectar errores advertirá a los sujetos pasivos de su existencia y les hará saber de cualquier deficiencia que presentaren las declaraciones, pero en ningún caso podrá modificarlas, debiendo ser los sujetos pasivos quienes hagan las correcciones que correspondan.”*

¹⁹⁸ *Ob. Cit., Constitución de la República de El Salvador de 1983, Art. 14. “Corresponde únicamente al Órgano Judicial la facultad de imponer penas. No obstante la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por cinco días o con multa, la cual podrá permutarse por servicios sociales prestados a la comunidad.”*

4.1.2 Papel de la DGII en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

En el art. 150 Inc. 2 del C.T.,¹⁹⁹ se establece que el procedimiento de Liquidación de Oficio de los Tributos es una facultad otorgada por la Ley a la Administración Tributaria, debiendo entenderse DGII, entidad que puede actuar oficiosamente en forma general, excepcional, y por denuncia de terceros.

Para que la DGII proceda e inicie el procedimiento de Liquidación de Oficio lo debe de iniciar de acuerdo a lo regulado en el Art.183 C.T.,²⁰⁰ los casos a los que se refiere este artículo son:

- a) Cuando el sujeto pasivo o responsable ha omitido presentar la declaración a que estaba obligado.
- b) Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos, no cumpliera con todos los datos o ella no cumpliera con todos los requisitos exigidos: y
- c) Cuando el contribuyente no llevara o llevara incorrectamente, con atraso su contabilidad manual, mecanizada, computarizada, no la exhibiere habiendo sido requerido, ésta careciere de la debida

¹⁹⁹ Ob. Cit., Código Tributario Art. 150 Inc. 2 “A falta de liquidación por parte del contribuyente o de liquidación parcial por parte del contribuyente, la Administración liquidará el impuesto de manera oficiosa, salvo en los casos que no requieran del agotamiento de la vía administrativa, que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al fisco, en los que el impuesto evadido será establecido por el Juez de la causa.”

²⁰⁰ ídem., Art. 183 Lit. a, b y c “a) Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado; b) Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos; y, c) Cuando el contribuyente no llevara o llevara incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiere habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria.”

documentación o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria.

- d) Cuando la DGII requiera la presentación de los libros contables, estos no son presentados o exhibidos, o cuando se careciere de la documentación anexa a la contabilidad o se dieran satisfactorias aclaraciones solicitadas.

4.1.2.1 Bases que utiliza la DGII para determinar la Liquidación de oficio.

Al establecer las bases que deberá tomar en consideración la Administración Tributaria para proceder a Liquidar en forma oficiosa el Impuesto, se da cumplimiento a lo establecido en el Art. 184 C.T.

La Administración Tributaria puede disponer, para llevar a cabo la liquidación de oficio del impuesto, las siguientes bases:

4.1.2.1.1 Base Cierta

Sobre esta base se toma en cuenta elementos ciertos que permiten conocer el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo.

Esta se encuentra regulada en el Art. 184 Lit. a) C.T.,²⁰¹ y resulta de una Liquidación de Oficio Directa y por conocimiento certero de la materia imponible, es decir, que posibilita que la Administración Tributaria dicte una resolución que determine el tributo en alto grado de certeza y exactitud.

²⁰¹ *Ídem., Art. 183 Lit. a "a) Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado..."*

4.1.2.1.2 Base estimativa, indicial o presunta.

La base Estimativa en mérito a los hechos o circunstancias que, por relación o conexión normal con el hecho generador del impuesto permitan inducir o presumir la cuantía del impuesto.

Se encuentra regulada en el Art. 184 Lit. b) del C.T.,²⁰² y se desarrolla en la sección segunda del capítulo III, Arts. 189 al 199-b C.T. y se utiliza cuando la Administración Tributaria carece de elementos que le permitan conocer con exactitud, la dimensión de la materia imponible, como por ejemplo, ante la falta de comprobantes, o si la contabilidad del responsable se encontrara con deficiencias que imposibiliten aplicar el método de Determinación sobre Base Cierta.

Esta base se establece en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de mayor dificultad para su comprobación en razón de que enfatiza elementos de presunción e indicios que pueden propiciar una errónea apreciación de la realidad económica de los sujetos pasivos, entre estos elementos están:

1. Los Indicios: Art. 190 C.T.,²⁰³ y Art. 2 RACT. Se funda en hechos o circunstancias conocidas que le permiten a la Administración Tributaria inferir la existencia de hechos generadores.

²⁰² *Ídem., Art. 183 Lit. b "b) sobre base estimativa, indicial o presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión normal con el hecho generador del impuesto permitan inducir o presumir la cuantía del impuesto..."*

²⁰³ *Ídem., Art. 190 "La estimación de oficio sobre base presunta se fundará en los hechos y circunstancias que por su vinculación normal con el hecho imponible o generador propio de cada tributo, permitan deducir en el caso particular la existencia y el monto de aquél. Para tales efectos la Administración Tributaria podrán utilizar indicios tales como: el capital invertido en las explotaciones económicas, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros ejercicios o períodos fiscales, el monto de las compras y ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, los valores que se importen, el valor y rotación de los inventarios, el rendimiento normal del negocio o explotación o el de empresas similares, los*

Se puede decir que son parámetros no del todo certeros que utilizados inadecuadamente pueden inducir a presumir una realidad diferente.

2. Las Presunciones: es una figura jurídica resultado de la aplicación de un proceso lógico mediante el cual a partir de un hecho conocido, se llega a establecer la existencia de hechos generadores, Art. 2, Num.14) RACT.²⁰⁴ Por su naturaleza o calificación jurídica, se dividen en legales Art. 191 C.T.,²⁰⁵ y de derecho Art. 192 C.T.²⁰⁶

Se diferencian en que las presunciones legales pueden ser impugnadas mientras que las de derecho no, pues no admiten prueba en contrario.

4.1.2.1.3 Base Mixta.

La base mixta se concibe como en parte sobre base cierta y en parte sobre base estimativa, indicial o presunta.

Regulada en el Art. 184 Lit. c) C.T., esta base se considera más justa y equitativa con respecto a la anterior, ya que es un resultado de la aplicación

gastos generales de aquellos, el valor del activo fijo y circulante, los márgenes típicos de comercialización, los salarios, el monto del alquiler del negocio y de la casa habitación, el capital improductivo, el nivel de vida del contribuyente, el movimiento de las cuentas bancarias, el monto de los intereses que se pagan, razones financieras, coeficientes técnicas, u otros elementos de juicio similares que obren en poder de la Administración o que suministren los agentes de retención, bancos, cámaras o asociaciones empresariales y gremiales, instituciones públicas y otras...

²⁰⁴ Ob. Cit. Reglamento del Código Tributario, Art. 2 Núm. 14 "Es una figura jurídica resultado de la aplicación de un proceso lógico mediante el cual a partir de un hecho conocido, se llega a establecer la existencia de hechos generadores."

²⁰⁵ Ob. Cit., Código Tributario, Art. 191 "Se presume el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por este Código o las leyes tributarias, la presunción se llama legal."

²⁰⁶ Ídem, Art. 192 "Si por expresión de este Código o de las leyes tributarias se establece que se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias."

de la base cierta y la base presuntiva, donde no solo se analizan documentos o registros sino también otros elementos que conjugados adecuadamente pueden dar resultados justos que no afecten el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Con esta base la Administración tributaria puede utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.

Según el artículo 186 del C.T., para poder llevar a cabo el procedimiento de Liquidación Oficiosa, la DGII, que es la Administración Tributaria facultada para llevar a cabo el procedimiento, debe de informar al contribuyente sobre ésta, mediante notificación y enviarle una copia del informe de auditoría para que éste muestre su conformidad o no al resultado.

El plazo para recibir audiencia, por parte de la Administración, es de cinco días contados a partir de la fecha de recibo de la notificación.

Inmediatamente se abrirá un plazo para apertura a prueba de diez días, que inician al día siguiente de vencido el plazo para recibir audiencia. En este plazo el contribuyente debe presentar las pruebas que amparen su inconformidad mediante escrito y detallar cuáles son los puntos que acepta y/o rechaza del informe.

Terminado este plazo la Administración Tributaria debe dictar resolución en base al estudio y valoraciones de las pruebas presentadas.

Las resoluciones que no sean recurridas en los términos señalados en la ley, se tendrán por definitivas. Si el contribuyente continúa inconforme con la

resolución emitida por la Administración Tributaria, puede acudir en lo pertinente a lo dispuesto en el artículo uno de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos.

4.2 Efectividad del Derecho de Defensa en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

Como grupo, concluimos que la DGII hace efectivo el derecho de defensa, desde el momento de la notificación, dicho acto lo debe de anunciar o hacer saber al contribuyente, ya que no sólo es el acto por medio del cual se informa al contribuyente el inicio del procedimiento de fiscalización tributaria u otros hechos o circunstancias relativos al mismo, sino también constituye una garantía al Debido Proceso y el Derecho de Defensa.

El acto de notificación regulado en el Art. 165 al 172 del C.T., establece que todas las actuaciones de la Administración deberán notificarse y en caso específico de la fiscalización de los tributos, el Art. 174 Inc. 8,²⁰⁷ establece que el procedimiento inicia con la notificación del auto de designación del auditor, y deberá realizarse de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario.

La finalidad de hacer del conocimiento del administrado una resolución administrativa es hacer posible que este ejerza la defensa de sus derechos o de sus intereses, es decir que haga uso del Derecho de Defensa que le es inherente ante cualquier proceso judicial o administrativo, esto implica que

²⁰⁷ Ídem, Art. 174 Inc. 8 “Dicho proceso inicia, con la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, la cual se denomina auto de designación de auditor, en el que se indica entre otras cosas la identidad del sujeto pasivo, los periodos, ejercicios, impuestos, y obligaciones a fiscalizar, así como el nombre del auditor o auditores que realizarán ese cometido, y finaliza, con la emisión del correspondiente informe de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso...”

podrá argumentar sus alegatos, y que deberán ser tomados en cuenta por la Administración al momento de resolver, en otras palabras podrán ser valorados tanto para aceptarlos como para rechazarlos.

Es por lo anterior que determinamos, que la administración por medio de la notificación tiene como propósito principal asegurar al administrado un conocimiento efectivo del contenido de la resolución para que pueda realizar las acciones correspondientes.

La aplicación incorrecta de las formalidades que el Código Tributario establece, conlleva muchas veces a vulnerar los Derechos de los Contribuyentes, así como a que el contribuyente retome estas anomalías para la evasión de una multa o invalidar actos que podrían ir en contra de sus intereses económicos, afectando al fisco y sus objetivos financieros ante el Estado y consecuentemente el bienestar social, según la DGII, el procedimiento de fiscalización, es un acto de estricto cumplimiento y conveniente para ambas partes, por lo que debe ser realizado apegado a las reglas y formalidades que la ley establece,

Una vez finalizado en Procedimiento de Fiscalización por parte de la DGII y de acuerdo a lo que se determine en el informe de Auditoría, podrá iniciar el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, procedimiento en el cual la DGII hace un eficaz resguardo del Derecho de Defensa, por medio de la aplicación del derecho de audiencia y apertura a pruebas que brinda a los contribuyentes, ya que es previa a la emisión de dicho procedimiento que se debe conceder audiencia al interesado por un período en el cual el contribuyente debe manifestar su conformidad o inconformidad con los hallazgos determinados durante el proceso de fiscalización, por lo que se vuelve necesario que junto con el referido Auto de Audiencia y Apertura a

Prueba, la Administración Tributaria proporcione una copia del informe de auditoría para que el contribuyente tenga la oportunidad de poder analizar y preparar los argumentos sobre los cuales basará su defensa.

De acuerdo al Artículo 186 del C.T., en el mismo auto que se conceda audiencia al contribuyente también se abrirá a pruebas por un término, en el cual se computaran una vez vencido el plazo otorgado para la audiencia, plazo en el cual se deberá aportar la documentación probatoria para desvirtuar los hallazgos sobre los cuales manifestó su inconformidad.

Como se ha establecido en capítulos anteriores, el Derecho de Defensa es concebido como una garantía constitucional resguardada por nuestra Constitución, leyes secundarias y tratados internacionales, garantía que por parte de la Administración Tributaria, es decir la DGII, se lleva a cabo con el buen funcionamiento y aplicabilidad de las facultades otorgadas a dicha entidad.

La DGII como se ha explicado, es la autoridad Tributaria para llevar a cabo el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Tributos, dentro de este procedimiento la DGII está en la obligación de hacer efectivo el Derecho de Defensa con el que cuenta el contribuyente al momento de sentir vulneración a cualquiera de sus derechos.

En todo procedimiento tal como lo establece el Art. 12 de la Cn.²⁰⁸, debe hacerse efectiva la Garantía del Debido Proceso Legal y el resguardo del

²⁰⁸ Ob. Cit., Constitución de la República de El Salvador de 1983, Art. 12 Inc. 2 “La persona detenida debe ser informada de manera inmediata y comprensible, de sus derechos y de las razones de su detención, no pudiendo ser obligada a declarar. Se garantiza al detenido la asistencia de defensor en las diligencias de los órganos auxiliares de la administración de justicia y en los procesos judiciales, en los términos que la ley establezca...”

Derecho de Defensa, debe darse cumplimiento a los requisitos constitucionales en materia de procedimiento y en el de Liquidación Oficiosa no es la excepción, que para el caso, esta garantía se pone de manifiesto al otorgar a los contribuyente, la posibilidad de defensa y producción de pruebas; así como también les asiste el Derecho de Contradicción que comprende el derecho a ofrecer y aportar pruebas y alegar sobre el mérito de las mismas, según el Art.4 Lit. b) núm. 3 y 4 C.T.²⁰⁹

La Administración Tributaria, una vez facultada para desarrollar e iniciar el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, en la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, se encarga de garantizar el Derecho de Audiencia y Defensa al contribuyente de conformidad al Art. 12 Cn. y Art. 186 C.T., dándole a conocer íntegramente el contenido del Informe de Auditoría al contribuyente o responsable, concediéndole mediante resolución audiencia por cinco días para que manifieste su conformidad o no con el contenido del mismo, y en el caso de no estar conforme deberá justificar los motivos en que se ampara, Art. 3, 4 Lit. b), 37, 200 y Art. 260 C.T.

Es por eso que determinamos que La DGII en la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, hace una eficaz aplicación, en teoría, del Derecho de Defensa, regulado en la Cn. de la República; ya que este período no es más que la oportunidad de defensa como lo contempla el Art.202 Lit. b) C.T.²¹⁰ para que el contribuyente aporte todas aquellas pruebas o elementos de convicción en que se basa su oposición; y como lo establece la carga de la

²⁰⁹ Ob. Cit., Código Tributario, Art. 174 Inc. 4 Núm. 3 y 4 “3) A ofrecer y aportar pruebas; 4) Alegar sobre el mérito de las pruebas...”

²¹⁰ Ídem., Art 202 Lit. b) “Dentro de las oportunidades de audiencia y defensa concedidas en el procedimiento de liquidación oficiosa o de imposición de sanciones que contempla este Código, al igual que dentro del trámite del recurso de apelación. En este último caso, se podrá recibir pruebas ofrecidas que no fueron producidas ante la Administración Tributaria, cuando se justificaren ante esta como no disponibles.”

prueba Art.203 C.T. al sujeto pasivo le corresponde comprobar los hechos que alega a su favor.

La DGII está facultada para fiscalizar, inspeccionar, investigar y controlar las actividades del contribuyente que estén relacionadas con el fisco, la administración debe asegurarse que al realizar el procedimiento de fiscalización y la Liquidación de Oficio, estas, se estén realizando por personal y funcionarios idóneos capaces de aplicar criterios contables y jurídicos que garanticen los derechos de los contribuyentes, entre ellos el Derecho de Defensa.

Es así que, el auditor y funcionario al emitir el informe final de la fiscalización de un contribuyente y establecer multas por infracciones cometidas a la normativa tributaria, deben hacerlo basados en sólidos criterios, tanto contables como jurídicos.

Una interpretación y aplicación de las disposiciones que desarrollan el Derecho de Defensa, es que debe de existir una respuesta en el tiempo prudencial por parte del contribuyente en razón de las resoluciones emitidas por la administración ya que estas deben ser coherentes con la normativa constitucional y tributaria.

Es por lo anterior que como grupo de investigación, y de acuerdo a lo que hemos desarrollado en el presente trabajo, concluimos que la Administración Tributaria en el procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas, hace una real aplicación de la garantía constitucional del Derecho de Defensa, ya que como se ha venido establecido a lo largo de la investigación, que según lo establecido en el Art. 12 Cn., debe hacerse efectiva la Garantía del Debido Proceso Legal, garantizando de igual forma el cumplimiento al Derecho de

Defensa, y cumpliendo con los requisitos constitucionales, tanto en el procedimiento de fiscalización y en el de Liquidación Oficiosa.

4.2.1 Procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas.

Cuando se ha emitido el informe de fiscalización, antes de que la DGII pueda liquidar de oficio, debe enviar dicho informe a la Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba (UAPP), para que ésta notifique al contribuyente el auto de apertura a audiencia y defensa junto con informe de fiscalización.

Esta Etapa procedimental, como se ha dicho con anterioridad, consta de un plazo de 10 días hábiles y perentorios, para que el contribuyente aporte, las razones, argumentos y pruebas con los que fundamente su inconformidad y discrepancia en contra de las determinaciones efectuadas en el Informe de Auditoría por parte de la DGII, es aquí donde al contribuyente se le brinda la oportunidad de poder abordar sobre el mérito de sus argumentos de derecho y de hecho, teniendo como objetivo principal que el contribuyente brinde material probatorio ofrecido con anterioridad.

En el artículo 186 del C.T., se desarrolla 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 y 12 de la Cn., 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 la Fiscalización, mediante el cual se determina incumplimientos a las obligaciones formales y sustantivas definidas en la Ley por parte del contribuyente sujeto a la investigación efectuada por la oficina fiscalizadora; el procedimiento de fiscalización inicia con el nombramiento de un Auditor, por parte de la Administración Tributaria, y es 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 art.165 del C.T.²¹¹ Una vez notificado el Auto de Designación al contribuyente, se le requiere la información necesaria para efectuar la investigación y posteriormente se realiza la fiscalización; la cual culmina con el informe de auditoría o de fiscalización.

Previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio del impuesto e imposición de multas, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, emite el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, el cual se notifica al contribuyente conforme a lo dispuesto en los artículos 165 y 166 del C.T.²¹², 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

²¹¹ *Ídem.*, Art 165 “Todas las actuaciones de la Administración Tributaria deberán notificarse...”

²¹² *Ídem.*, Art 166 Inc. 2 establece que una vez notificada las actuaciones de la Administración Tributaria, se le concede un término para la apertura a prueba al contribuyente “La Administración Tributaria enviará junto al auto de audiencia y apertura a pruebas la copia del informe de los auditores, a efecto de hacerlo del conocimiento del sujeto pasivo par que este ejerza sus garantías de audiencia y defensa. Dicha actuación podrá ser realizada por medio de cualquiera de sus delegados...”

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.

Al contribuyente o responsable se le da un término de 10 días en el mismo acto, para que aporte las pruebas que considere pertinentes para comprobar sus motivos de inconformidad.

Con ello pueden darse las siguientes situaciones:

- 1) Que el contribuyente no se manifieste, no presente sus alegatos en los 5 días de audiencia y no presente pruebas de descargo en los diez días que le concede el Código Tributario en el Art. 186, que las pruebas de descargo no se acepten, que corrija (en forma total) las deficiencias; en este caso el primer informe queda como definitivo, pasando al Departamento de Tasaciones para la emisión de la correspondiente resolución junto con el informe técnico de la UAPP, donde conste las situaciones antes planteadas.

- 2) Que el contribuyente acepte parcialmente el resultado de la auditoría, corriendo las deficiencias con las que está de acuerdo o que le acepten parcialmente las pruebas presentadas. En esta situación el primer informe de auditoría, expediente e informe de valoración de pruebas se remitirá a la Unidad Fiscalizadora; para que el auditor elabore el informe definitivo, tomando de base las modificaciones de valoración de la UAPP en los apartados correspondientes, para su posterior remisión al Departamento de Tasaciones.

- 3) Que el contribuyente no esté de acuerdo con el informe, exponga sus alegatos y presente las pruebas de descargo; y que estas no sean consideradas validas por la UAPP, para poder desvirtuar los incumplimientos señalados; en este caso el informe que se considera definitivo, se envía a la Unidad de Tasaciones para que se emita la liquidación de oficio del impuesto y/ o multas.

4.2.1.1 Apertura a Pruebas.

En este periodo se le brinda la oportunidad de defensa al contribuyente, establecidas en el Art.202 Lit. b) C.T.²¹³ para que el contribuyente presente todas las pruebas o elementos de convicción en que se basa su oposición; y como lo establece la carga de la prueba Art.203 C.T.²¹⁴

4.2.1.2 Valoración de la Prueba.

Una vez finalizado el periodo en el cual la Administración Tributaria garantiza el Derecho de Defensa del Contribuyente, es decir el periodo prueba, específicamente la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas procederá a hacer una valoración de los elementos probatorios u argumentos planteados por el contribuyente, y la idoneidad²¹⁵ de estos se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común Art.201 C.T.²¹⁶, con el fin de emitir con posterioridad un informe que pasa al Departamento de Tasaciones.

²¹³ Ob. Cit., Código Tributario, Art 202 Lit. b).

²¹⁴ Idem., Art 203 "Corresponde al sujeto pasivo o responsable comprobar la existencia de los hechos declarados y en general de todos aquellos hechos que alegue en su favor."

²¹⁵ Ob. Cit., Reglamento de Aplicación del Código Tributario, "El Art. 130 establece que "Se entenderá que existe idoneidad en los medios de prueba cuando éstos sean pertinentes y se ciñan al asunto de que se trata."

²¹⁶ Ob. Cit., Código Tributario, establece que "La valoración de la Prueba dentro del Procedimiento de Liquidación Oficiosa, se manifiesta en el Art 207 el cual literalmente establece que "La idoneidad de los

Dicho informe podrá contener una relación que consista en:

- a) Los argumentos planteados por el contribuyente o responsable según el caso.
- b) Valoración de los argumentos vertidos, en función de las pruebas aportadas por el sujeto pasivo.
- c) Los hallazgos que se confirman, o se desvirtúan parcial o totalmente; y,
- d) La conclusión a que se ha llegado de acuerdo a la valoración de las pruebas presentadas, que contendrá los ajustes, detallando las cantidades respectivas y la incidencia que ha tenido en la determinación del impuesto o resultados, según la investigación. Art. 126 RACT.²¹⁷

Esto tendrá como resultado la confirmación o modificación del informe brindando por Auditoría, o bien sobresee al contribuyente, para lo cual en los supuestos deberá fundamentar su posición de conformidad a las reglas que establece el Art.186 C.T. al emitir la Resolución Liquidatoria.

En conclusión la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas someterá a estudio y valoración las 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

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.”

²¹⁷ Ob. Cit., Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

que no hayan sido consideradas, en el informe de fiscalización que se le notificó al contribuyente.

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

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

Cuando el informe emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas emita una resolución en la que se ordena la liquidación de oficio del impuesto deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en los artículos 165, 166 y 167 del C.T.; dicha resolución deberá ser razonada y debidamente fundamentada, tomando en consideración los argumentos del contribuyentes y los de la oficina fiscalizadora.

Los plazos establecidos en la Ley en el desarrollo del procedimiento de Audiencia y apertura a Pruebas son hábiles y perentorios.

4.2.1.3 Liquidación Definitiva.

Luego que el Departamento de Tasaciones, se encarga de emitir la Resolución Liquidatoria, es por medio del Departamento de Notificaciones

Art.165 C.T.,²¹⁸ que se deberá notificar a la parte interesada afectada entregándole copia de ese último informe, con lo que concluye la decisión fiscalizadora de la DGII.

4.2.1.4 Impugnación de la Resolución Final.

El contribuyente en el caso de o estar de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto, emitida por el Departamento de Tasaciones, éste podrá hacer usar el derecho de recurrir, interponiendo el Recurso de Apelación ante el TAII dentro del término perentorio de 15 días, el cual comienza a correr a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.

De lo contrario, sino se interpone recurso, la resolución adquirirá firmeza, agotándose la vía administrativa según lo estipulan los Arts.188 C.T.,²¹⁹ 114 Inc.1^{o220} y 129²²¹ RACT. Y en este caso el sujeto pasivo tendrá que pagar el impuesto liquidado en el término de dos meses como lo regula el Art.74 Inc.2^o C.T., de lo contrario, en virtud del Art.75 C.T., se constituiría en mora, haciendo exigible coactivamente la obligación del pago del impuesto y surgiría también la obligación de pagar intereses.

²¹⁸ Ob. Cit., Código Tributario, Art. 165

²¹⁹ Ídem., Código Tributario, Art. 188 “Las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la Ley correspondiente, se tendrán por definitiva. Todo sin perjuicio de la caducidad.”

²²⁰ Ob. Cit., Reglamento de Aplicación del Código Tributario, Art. 144 Inc. 1^o “El plazo para interponer el recurso de apelación que la ley faculta al contribuyente, cuando se trate de notificaciones por esquila de las liquidaciones de impuesto y accesorios, así como las resoluciones por imposición de multas aisladas comenzará a contarse a partir del día siguiente de la notificación respectiva.”

²²¹ Ídem., “Art.129 el artículo establece en los numerales a, b y c cuando se tendrán por definitivas las resoluciones liquidatorias en sede administrativas: “a) No se interponga recurso de apelación dentro del término que a ley respectiva establece para tal efecto; b) Se declare inadmisibile el recurso de apelación; y c) Se dicte fallo que resuelve el recurso de apelación.”

4.3 Recurso de Apelación como mecanismo de defensa en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

Para que se constituya un estado de derecho, es necesario que sus actos estén revestidos de legalidad, de ahí que sea indispensable que existan medios de defensa, que pueda utilizar la persona afectada por la resolución ya sea administrativa o jurisdiccional, para impugnar la resolución que provoca detrimento en su interés jurídico.

El recurso administrativo se concibe como un medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la Administración Pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida.²²²

La finalidad del recurso administrativo, es controlar las decisiones de los órganos administrativos para que se emitan conforme a derecho.

Dicho recurso siempre se interpondrá ante un órgano de la Administración Pública para que inicie su trámite y resolución.²²³

Dentro del tema de los recursos administrativos tributarios cabe decir, el Código Tributario prescribe y reconoce en materia impositiva, es decir que se limitan exclusivamente al de apelación.

²²² MARGAIN MANAUTOU, E., "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 12a. Edición, Editorial Porrúa. México, 1996. Pág. 162.

²²³ http://www.justiniano.com/revista_doctrina/IXOYE.html, Pagina web consultada 11/10/2011 a las 21:31 horas.

A continuación se desarrolla el procedimiento del mismo, no sin antes efectuar una definición de este.

4.3.1 Definición de Recurso de Apelación.

“Un recurso procesal a través del cual se busca que un tribunal superior enmiende conforme a Derecho la resolución del inferior”²²⁴. La Corte Suprema de Justicia sostiene que “La apelación de actos administrativos, constituye un recurso ordinario mediante el cual, a petición del administrado, el funcionario, órgano o ente superior jerárquico a aquél que emitió el acto que se adversa, conoce del mismo a fin de confirmarlo, modificarlo o revocarlo”²²⁵

La finalidad de este recurso es “que el tribunal inmediato superior revea la resolución dictada por el inferior, a efecto de revocarla o modificarla, al considerar el recurrente errónea la hermenéutica desplegada o la apreciación de los hechos o de la prueba”

Por lo tanto, podemos decir que, el recurso "es el medio de defensa por el cual las partes pueden promover el control de la legalidad de la sentencia de un juez o de la resolución de una autoridad cualquiera, siendo esa acción un elemento integrante del derecho de defensa que constitucionalmente le corresponde"²²⁶

²²⁴ FRAGA, Gabino. “Derecho Administrativo”. 3ª Edición, Editorial Porrúa. México, 1944. Pág. 33

²²⁵ Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia. <http://www.jurisprudencia.gob.sv/Lnmateria.htm> consultada el 12/10/2011 a las 09:30 horas.

²²⁶ ESCOLA, Héctor Jorge, citado por ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo, “Tratado Teórico-Práctico de los Recursos Administrativos”, 2a. Edición, Editorial Porrúa. México, 1992. Pág. 53.

Como el Derecho de Defensa es concebido como un Derecho Constitucional que asiste al contribuyente a poder contradecir toda pretensión en su contra, para el caso, la resolución emitida por la DGII al cobro del impuesto por medio del Procedimiento de Liquidación, este cuenta con mecanismos de defensa, como lo es el recurso de Apelación, ya que el contribuyente ante las resoluciones emitidas por la DGII que agraven los legítimos intereses del contribuyente, este puede impugnarlas para restablecer el orden jurídico violado, con los medios previstos y regulados por las leyes eficaces y autoridades eficientes.

El Recurso de Apelación es un medio de defensa de los contribuyentes para poder rebatir ante la misma autoridad administrativa los actos y resoluciones que les provocan perjuicio emitidos por ellos, es decir la resolución de la obligación del pago del impuesto.

4.3.2 Procedimiento a seguir en la interposición del recurso de Apelación vía administrativa ante el TAIIA.²²⁷

4.3.2.1 Procedencia De La Apelación.

El Recurso de Apelación procede contra aquellas resoluciones contentivas de liquidación de oficio del impuesto o de imposición de multas, emitidas por la DGII. El referido recurso está prescrito en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. El artículo 188 del C.T. también establece que en materia de recursos en lo pertinente se estará en lo dispuesto en la ley antes mencionada.

²²⁷ *Tribunal de Apelación de Impuestos Internos y Aduanas.*

4.3.2.2 Competencia Del Tribunal De Apelaciones De Los Impuestos Internos Y De Aduanas (TAIIA).

El Órgano competente para conocer de la alzada es el TGIIA ante el cual se puede interponer el recurso de apelación contra todas aquellas resoluciones definitivas, en materia de liquidación de Oficio de impuestos e imposición de multas, que emita la DGII, artículos 1 y 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.²²⁸

4.3.2.3 Iniciación y Requisitos del Recurso de Apelación.

De acuerdo a lo que establece en el Art. 2 de La Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA: *“Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.*

²²⁸ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, D.L. No. 135 del 18 de diciembre de 1991, publicada en el D.O. No. 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991. “Los Artículos 1 y 2 establecen quien es la autoridad competente para conocer sobre la interposición del Recurso de Apelación. Art. 1 “El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas será el órgano administrativo competente para conocer de los recursos de apelación que interpongan los sujetos pasivos contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones que emita la Dirección General de Impuestos Internos. Además, tiene competencia para conocer el recurso de apelación de las resoluciones definitivas que emita la Dirección General de Aduanas en materia de liquidación de oficio de tributos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías. De igual forma el Art. 2 de la misma ley establece que “Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.”

En el escrito de interposición del recurso, que se presentará con una copia en papel simple, el apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos”

4.3.2.3.1 Requisitos de Presentación del Escrito.

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

1. Identificar y de ser posible agregar la resolución emitida por la Administración competente, según el caso: liquidación de impuesto o imposición de multa.

2. Considerar que dispone de 15 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la notificación que le efectuó la Administración competente.

3. El escrito en original y copia debe ir dirigido al TAI.

4. Si el recurrente es persona natural, puede actuar según el caso:

a) Si el escrito es presentado por él mismo, deberá identificarse con el Documento Único de Identidad, u otro documento de identificación, debiendo además, consignar el N.I.T.

b) Si no acude personalmente a presentar el escrito, deberá enviarlo con su firma autenticada por un Notario, para que pueda ser presentado por otra persona.

5. Si el recurrente es persona jurídica, el escrito deberá presentarlo el representante legal de la entidad apelante, anexando los documentos que

comprueban tal calidad o citando que ya está acreditada su personalidad ante la DGII.

4.3.2.4 Contenido del Escrito.

El recurrente al momento de presentar escrito de interposición de la apelación deberá tener en cuenta lo siguiente²²⁹:

1. El escrito deberá ser dirigido al TAIIA.
2. El recurrente, persona natural o jurídica, deberá consignar su NIT o NRC, según corresponda.
3. Deberá hacer relación de la resolución que impugna, mencionando la clase de impuesto a que se refiere.
4. El recurrente antes de interponer el recurso, deberá cerciorarse que la resolución con que no está conforme, es de las que admiten apelación (liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas), para evitarse pérdida de tiempo y trámites innecesarios, porque de lo contrario, se le declarará improcedente el recurso.
5. Expresar puntualmente las razones de hecho y de derecho en que apoya sus agravios o razones de inconformidad.
6. Por disposición legal, debe señalar lugar para oír notificación dentro del radio urbano de San Salvador.
7. Lugar y fecha del escrito.
8. Indicar y enumerar los documentos que acompañan el escrito.

²²⁹ "Requisitos tomados de Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv en el área de servicios brindados por esta institución: <http://www2.mh.gob.sv/se/sce/detalle.jsp?ID=282> consultada el 15/10/2011 a las 20: 00 hrs.

9. Firmar escrito de interposición del recurso, agregar auténtica de ser necesario.

4.3.2.5 Tramitación Del Recurso.

La tramitación del recurso de apelación está contemplada en el artículo 4 de la LOFTAIA²³⁰, a continuación se desarrolla lo pertinente a la tramitación de este recurso.

4.3.2.6 Improcedencia Del Recurso.

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

Por lo tanto, cualquier otra resolución de la que se pretenda apelar que no sea de las antes indicadas será declarada improcedente por el TAIIA.

4.3.2.7 Admisión Del Recurso.

El Recurso se interpondrá directamente ante el TAIIA; de ahí que el Tribunal, al recibir el escrito que contiene el recurso correspondiente, procede “sin pérdida de tiempo a solicitar a la Dirección General de Impuestos Internos que le remita el expediente respectivo”.

²³⁰ Ob. Cit., *Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.*

La DGII debe sin dilación alguna y dentro del plazo fatal de tres días hábiles enviar el expediente administrativo respectivo. Esto se debe a la nueva configuración del recurso de apelación que pretende su depuración en forma ágil y oportuna, observando un estricto cumplimiento de lo prescrito en el ordenamiento jurídico vigente.

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

1. *Estudiar la admisibilidad del recurso en relación a la presentación en tiempo y forma:* Todo escrito de recurso presentado fuera del plazo de 15 días hábiles (plazo perentorio), será calificado de extemporáneo y será inadmisibile, caducando por ello la instancia de la alzada, la declaratoria de inadmisibilidad del recurso por diferencias de forma, resulta en la práctica muy improbable, a causa de la garantía de audiencia, llamada también, del debido proceso legal, consignada en el inciso primero del artículo 11 de la Cn., eso resguarda el Derecho de Defensa consagrado en el Art. 12 Cn., las únicas exigencias de forma que se requieren son: 1. que el escrito de interposición del recurso se debe presentar con copia; y 2. debe estar dirigido al TAIIA.
2. Constatar la legitimidad de la persona que recurre: en relación con la legitimidad de la persona que recurre, la disposición se refiere tanto al presupuesto material vinculado con la legitimación para obrar, como el presupuesto procesal relacionado con la capacidad para actuar.

4.3.2.8 Efectos Del Recurso.

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

4.3.2.9 Informe De La Dirección General De Impuestos Internos.

De conformidad con el inciso 2° del Art.4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA:²³¹ *“Admitido el recurso, el Tribunal pedirá informe a la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, remitiéndole el incidente y expediente respectivo a efectos de que conteste los puntos reclamados y justifique su actuación en relación con éstos, dentro del término de quince días hábiles contados a partir del siguiente al de la notificación de la providencia correspondiente”*²³²

²³¹ *Ídem.*

²³² *“La Dirección General de Impuestos Internos debe remitir un informe detallado en el cual explique todos y cada uno de los elementos justificativos que le ampararon al emitir el informe pericial que sirvió de fundamento a la liquidación oficiosa de impuestos en litigio. Años atrás se admitía el recurso de rectificación, por medio del cual la propia Administración conocía de sus liquidaciones de impuestos, con el objeto de corregir eventuales deficiencias de orden técnico – jurídico, que pudieran motivar la ineficacia e invalidez del fallo emitido por la Administración Tributaria. Actualmente y con el procedimiento establecido para el recurso de apelación, la Dirección General de Impuestos Internos puede subsanar sus deficiencias de actuación reconociéndolas en el informe a que en este apartado se hace referencia, o bien dejar al arbitrio del TAIIA la valoración de las actuaciones ejecutadas por la misma en el proceso liquidatorio, incluso de la propia liquidación.”*

Admitido el recurso el Tribunal pedirá informe a la Dirección General de Impuestos Internos remitiéndole el incidente y el expediente respectivo, ante lo cual pueden darse dos situaciones:

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

4.3.2.10 Apertura y Producción De Pruebas.

Cuando el Tribunal haya recibido el incidente y el expediente administrativo respectivo, con o sin contestación, abrirá a pruebas el incidente por el termino perentorio de cinco días contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, plazo dentro del cual este último deberá solicitar, mediante escrito dirigido al TAIIA, la producción de pruebas que el hubiere ofrecido presentar en el escrito que contenía la interposición del recurso de apelación.

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

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

De acuerdo el Art. 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA.²³³ *“El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, podrá en la sustanciación de los incidentes, ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o contabilidades, practicar toda clase de valúos y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados; y recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la testimonial y la confesión de la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, en su perjuicio. Podrá asimismo decidir todas las cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados; en este último caso se les oirá previamente”.*²³⁴

Con esta disposición, el TAII queda facultado para utilizar cualquier mecanismo encaminado a instruirle, a efectos de pronunciar una sentencia conforme a derecho e inspirada en principios de equidad y justicia tributaria. Se ha estimado que hay un exceso en las atribuciones del Tribunal como juzgador administrativo, ya que este puede hacer apreciaciones y decidir, inclusive, sobre cuestiones que no ha planteado el recurrente

4.3.2.11 Resolución Del Recurso.

Una vez concluido el término de pruebas se ordenaba traer el expediente para sentencia, la cual deberá pronunciarse treinta días después de notificada la providencia anterior. Actualmente, el plazo para resolver y notificar tal providencia es de cierta forma indefinido, ya que la Ley deja abierta la posibilidad de retardos hasta por nueve meses después de iniciado

²³³ Ob. Cit., Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

²³⁴ *“Durante la sustanciación del incidente de apelación el Tribunal podrá recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la prueba testimonial y la confesión de la DGII en su perjuicio. La excepción hecha con relación a la prueba testimonial es evidente, ya que al tener la determinación oficiosa del impuesto naturaleza documental, exige que su impugnación descanse sobre el mismo fundamento.”*

el procedimiento del recurso, esto según lo establecido por el inciso final del Art. 4 de la Ley en estudio, en esta providencia deberá resolverse exclusivamente todos los puntos controvertidos.

CAPITULO V

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1 Conclusiones.

La Administración Tributaria juega un papel importante en el Sistema Tributario de un país, y es por ello que desde la Edad Antigua la Administración Fiscal, ya ocupaba un lugar preponderante dentro de la Administración Estatal.

Como fruto de nuestra investigación podemos concluir lo siguiente:

El Código Tributario es el encargado de regular la relación de la Administración Tributaria y los contribuyentes, asimismo posee un marco jurídico referido a los procedimientos dirigidos para el impuesto de IVA y Renta, existiendo un solo Procedimiento de Liquidación Oficiosa a aplicar, porque permite que la DGII, estandarice sus procedimientos, simplificando las funciones de la administración y que el procedimiento sea más expedito, y eficaz. Tanto en la legislación tributaria de Costa Rica como en la legislación de El Salvador, se encuentran regulados los Procedimientos de Liquidaciones Oficiosas de los Impuestos en un Código, que es un instrumento normativo que reglamenta de manera general los impuestos internos.

El Procedimiento de Liquidación Oficiosa regulado en Chile, no se contempla en un solo instrumento como en nuestro país que existe el Código Tributario, sino que existe un Código Tributario Chileno que contempla todas las disposiciones generales, pero para desarrollar dicho procedimiento se

implementan documentos que exponen criterios y lineamientos denominados *Circulares*, que son emitidos por el Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII); y es por ello que se considera que nuestra legislación es más beneficiosa al simplificar el procedimiento.

En la Administración Tributaria Costarricense existen dos competencias que permiten una actuación más eficaz por parte de esta, siendo la primera que es la *Administración Tributaria Territorial*, determinada por el domicilio fiscal del contribuyente, y la segunda la *Administración de Grandes Contribuyentes*, que es determinada sobre todos los sujetos pasivos que están calificados como Grandes Contribuyentes.

En Chile, la Institución a la que compete el Procedimiento de Liquidación Oficiosa es el Servicio de Impuestos Internos de Chile y posee una organización administrativa diferente al DGII de nuestro país, porque contiene una Dirección Nacional y además Direcciones Regionales que tienen competencia de acuerdo a cada región territorial del país. Además comprende una Dirección de Grandes Contribuyentes que fue creada para la fiscalización de grandes empresas, con lo que evita el que exista excesiva carga laboral, porque se encuentra descentralizadas sus funciones.

La Legislación Tributaria, proporciona al contribuyente que se encuentra en desacuerdo con una resolución emitida por la DGII, el recurso de *Apelación*, ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (TAII), siendo la misma administración la que conoce; pero es muy positivo ya que es un órgano administrativo con autonomía funcional, diferente y superior al que dictó el acto.

En Costa Rica, el mismo Tribunal Superior ante quien se interpone la Apelación en sede Administrativa, es quien conoce del Contencioso Administrativo, y en El Salvador, quien ventila el Juicio Contencioso Administrativo, es la Corte Suprema de Justicia. Siendo más eficaz la forma en que está regulado en El Salvador, porque se ejerce control por parte del Órgano Judicial y esto permite la transparencia de la resolución ya que no es el mismo órgano que emite el acto, el que lo juzga.

En Chile, existen dos recursos en sede administrativa; el de *Revisión de Actuación Fiscalizadora de Chile (RAF)*, que se interpone ante el Departamento Tribunal Tributario; y en paralelo se puede interponer el de *reclamo*, ante el Director Regional; lo que aventaja a nuestra legislación ya que el contribuyente se beneficia al invertir menores costos económicos y de tiempo, por hacer uso de un procedimiento único de revisión y reclamo, y no se desgastan los tribunales en controversias que pueden ser resueltas en vía administrativa.

La labor practicada por la DGII en El Salvador es muy similar a la de SII de Chile, pues también consiste en ejecutar facultades de fiscalización y control; solo que en Chile los planes de fiscalización se dirigen a los administrados por procesos masivos, y por procesos selectivos, de lo que se percibe que existe una mejor planificación.

El Procedimiento de Liquidación Oficiosa que se efectúa en Chile se asemejan sus fases en cuanto a sus actuaciones con las aplicadas en el procedimiento regulado en la legislación salvadoreña, con la diferencia que en Chile dicho procedimiento ha alcanzado un alto nivel de eficacia y transparencia, debido a la acertada aplicación de la norma por parte de sus

funcionarios, hecho que se evidencia en un alto nivel de recaudación de los impuestos de IVA y renta por medio de una liquidación oficiosa.

El Procedimiento de Liquidación Oficiosa regulado en C.T. Salvadoreño, se encuentra desarrollado ampliamente, mejor estructurado, y con más claridad, que el procedimiento que contempla la Legislación Tributaria costarricense y chilena.

El Código Tributario contempla los mecanismos legales idóneos para que el Auditor Tributario ejecute una fiscalización eficaz, al proceder a Liquidar de Oficio, porque le proporciona las herramientas para obligar a que el contribuyente colabore con la administración.

En El Salvador hace falta implementar más políticas tributarias que infundan en los contribuyentes conciencia de una cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias, que vendría a disminuir el índice de fiscalizaciones a realizar, porque los presupuestos para proceder a liquidar de oficio, establecidos en la Ley, se focalizan en los registros contables y especiales de la actividad económica, con los que está obligado a cumplir el contribuyente.

La DGII no logra una eficacia plena en sus actuaciones en lo referente al Procedimiento de Liquidación Oficiosa, debido a que al aplicar la norma tributaria al caso en concreto se ve afectado por diferentes factores, entre ellos la poca colaboración por parte del contribuyente, aunque esta sea una obligación según la Ley.

Los contribuyentes tienen la percepción de que la DGII efectúa un procedimiento de liquidación oficiosa que no es plenamente eficaz, porque

actúan en muchos casos con subjetividad y los criterios que aplican son poco transparentes. Los administrados perciben por parte de la DGII, que cuando proceden a Liquidar de Oficio los impuestos, existe poca neutralidad en algunos casos, y que además vulneran sus derechos al incumplir los plazos.

Los funcionarios de la DGII, consideran que debido al gran universo de contribuyentes existentes, se genera una excesiva carga laboral, que influye negativamente en sus actuaciones al liquidar de oficio los tributos.

5.2 Recomendaciones.

- Debido a los avances de la tecnología y los nuevos retos económicos que se perfilan, el Estado Salvadoreño debe estar constantemente modernizándose por lo que recomendamos a la Administración Tributaria, específicamente a la DGII, capacitar constantemente a los funcionarios, que efectúan el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos de IVA y Renta, en materia Tributaria y sus innovaciones como materias afines que se relacionan directamente, a fin de que su actuación sea uniforme.
- Recomendamos a la DGII, implementar más políticas tributarias que infundan en los contribuyentes conciencia de una cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que vendrían a disminuir el índice de fiscalizaciones a realizar, además porque los presupuestos para proceder a liquidar de oficio, establecidos en la Ley, se focalizan en los registros contables y especiales de la actividad económica, con los que está obligado a cumplir el contribuyente.

- Los contribuyentes perciben que la actuación de la DGII al liquidar de oficio no es del conocimiento externo los criterios que aplican, y existe un tratamiento hermético de la información, que solo internamente se conocen los lineamientos a casos específicos, y crea entre los administrados la opinión de ser una administración poco transparente, que actúan con subjetividad, y poca neutralidad; se le recomienda a la DGII que implementen una política de divulgación de información tributaria al público, donde se conozcan las interpretaciones que realizan a las consultas que todos los contribuyentes efectúan, siempre guardando la confidencialidad del contribuyente, pero permitiendo que los administrados se informen, porque la legislación existente constantemente se está reformando y esto da pie a la existencia de diversidad de criterios de aplicación, creando incertidumbre e inseguridad jurídica.

- Se le recomienda a la DGII, que organice foros, y seminarios sobre la aplicación de la leyes tributarias, donde el contribuyente sea participe en la propuesta de alternativas para solucionar los diferentes problemas que se dan en el caso concreto, creando una cultura de conocimiento de la materia tributaria que sería de gran beneficio a todos los administrados y facilitaría las funciones de misma Administración.

- El Estado está obligado a modernizar sus instituciones a medida que la tecnología y los nuevos retos que perfila la economía lo demandan, por lo que recomendamos reestructurar la organización administrativa de la DGII, existente, y dotarla de más personal capacitado y competente, en Dependencias o unidades distribuidas a lo largo del país que permitan dar

cumplimiento con sus facultades y objetivos de trabajo, que ya no solo se encuentre concentrado todo el trabajo en la zona central y en la sub-regionales de oriente y occidente, iniciando por las cabeceras departamentales de mayor afluencia económica, con lo que evitarían, que exista excesiva carga laboral, porque se encontrarían descentralizadas sus funciones y contribuirán a que los administrados puedan cumplir con sus obligaciones tributarias al acercar la Administración a estos.

- A los contribuyentes, se les recomienda llevar la contabilidad de sus operaciones económicas, al día y en orden, y cumplir con las obligaciones formales y sustantivas que la ley tributaria les impone, con lo cual evitarán ser sujetos a un Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos de IVA y Renta.

- Se recomienda a la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de la Universidad de El Salvador, que en el Curso de Derecho Tributario, se imparta ampliamente el desarrollo de Procedimientos Tributarios, que son de suma importancia, como lo es el de Liquidación Oficiosa, que permitan que el estudiante se identifique con esta materia, que es de gran beneficio para el Estado obtener profesionales, altamente capacitados y con conocimientos técnicos en la materias como esta que son parte de la Política Fiscal Estatal; así mismo en las Universidades Privadas, que aún no contemplan en sus planes de estudio el curso de Derecho Tributario Procedimental, que sea tomado en cuenta debido a su vital relevancia.

- Se recomienda crear un apartado especial en la Legislación Salvadoreña, ya que se evitaría enormemente las incertidumbres y

controversias entre la Administración Tributaria y los Administrados, si existiera en la Legislación Tributaria, una definición completa de Liquidación de Oficio de los Tributos, ya que es un término que posee amplias acepciones; y es de gran relevancia definir su contenido, por lo que recomendamos que se incorpore al Código Tributario Salvadoreño por parte de los Legisladores la definición al término, además de incorporar un plazo determinado para ejecutar el procedimiento de fiscalización, y para dictar la resolución que se emite luego de la audiencia y apertura aprueba, con lo cual se realizaría un Procedimiento de Liquidación Oficiosa más expedito, dando cumplimiento a una pronta y efectiva administración de justicia.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS.

BELISARIO VILLEGAS, HÉCTOR, **“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”**, 8a. Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003.

BERNALES BALLESTEROS, ENRIQUE y OTROS, **“La Constitución de 1993”**, Editorial Grijley. Lima, Perú, 1997.

BIDART CAMPOS, GERMÁN, **“Derecho Constitucional y su Fuerza Normativa”**, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1974.

BRENES CORDOVA, ALBERTO, **“Historia del Derecho”**, 2da. Edición, Editorial Gutenberg, San José, Costa Rica, 1929.

CAÑENGUEZ MONTANO, S., **“Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador”**, 1ª. Edición, Editorial Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2002.

ESCOLA, HÉCTOR JORGE, citado por ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO, **“Tratado Teórico-Práctico de los Recursos Administrativos”**, 2a. Edición, Editorial Porrúa. México, 1992.

FOLCO, CARLOS MARÍA, “**Procedimiento Tributario**”, Editorial Rubiznal-Culzoni, Buenos Aires, Argentina, 2000.

FRAGA, GABINO, “**Derecho Administrativo**”, 3ª Edición, Editorial Porrúa. México, 1944.

GARBERÍ LLOBREGAT, J., “**El Procedimiento Administrativo Sancionador**”, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, España, 1998,

GARCIA VIZCAINO, CATALINA, “**Derecho Tributario**”, Tomo II, 2da. Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2000.

KURI DE MENDOZA, SILVIA y OTROS, “**Manual de Derecho Financiero**”, 1ª. Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993.

LAGO MONTERO, JOSÉ MARÍA, “**Tratado de Derecho Tributario**”, Editorial Temis, S.A, Madrid, España, 2009.

LINARES QUINTANA, SEGUNDO, “**Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional**”, Tomo V: “La Libertad Constitucional, Libertades Particulares”, Editorial alfa, Buenos Aires, Argentina, 1953.

MAGALDI PATERNOSTRO, JOSÉ, **“La Protección Penal del Derecho de Defensa”**, Tomo I, Editorial Bosch, Barcelona, España, 1983.

MARGAIN MANAUTOU, ERNESTO, **“Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”**, 12a. Edición, Porrúa. México, 1996.

MARTIN, José María, **“Derecho Tributario Procesal”**, 2da. Edición, Madrid, España, 1987.

QUERALT, JUAN MARTÍN y OTROS; **“Curso de Derecho Financiero y Tributario”**, 9ª. Edición, Editorial Tecnos, Madrid, España; 1998.

VELEZ MARICONDE, ALFREDO, **“Derecho Procesal Penal”**, 2da. Edición, Ediciones Lener, Buenos Aires, Argentina, 1969.

TESIS.

CISNEROS RIVAS, EDWIN y OTROS; **“Violación a la Garantía de Audiencia en las liquidaciones oficiosas del impuesto sobre la renta en El Salvador”**, Universidad de El Salvador, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2008.

CORTEZ SEGURA, RUTH y OTROS, **“El Procedimiento De Liquidación Del Impuesto Sobre La Renta En El Código Tributario y La Falta De Un Instrumento Adecuado Que Oriente Sobre El Mismo”**, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2003.

DERAS DE REYES, VIOLETA DEL CARMEN, **“Principios Generales de los Impuestos y Consideraciones sobre la Ley de Alcabala”**, Universidad de El Salvador, Tesis presentada para optar al grado de Doctor en Jurisprudencia, Universidad de El Salvador, 1974.

GARCÍA CABRERA, CECILIA y OTROS, **“El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa para el Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicios e Impuesto Sobre la Renta”**, Universidad de El Salvador, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2007.

LEMUS AVENDAÑO, EDWIN y OTROS; **“De la Impugnación de las Resoluciones Tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador en los Procesos de Fiscalización que violentan los Derechos de los Administrados”**, Universidad de El Salvador, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2005.

SANCHEZ GUEVARA, CALIXTRA y OTROS, **“Recurso contra la Determinación Oficiosa del Impuesto al valor agregado a trabes de las presunciones”**, Universidad “José Simeón Cañas”, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, El Salvador, 1997.

DICCIONARIOS.

CABANELLAS DE TORRES, G., “**Diccionario Jurídico Elemental**”, Nueva Edición actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, Editorial Heliasta S.R.L., 2006.

OSORIO, MANUEL, “**Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**”, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1997.

REVISTAS

ROMERO, IVER, “**Esbozo histórico del Proceso Penal**”, Revista Jurídica, No. 1, Facultad de Derecho de Costa Rica, 1981.

ROMERO, IVER, “**Proceso Histórico del Proceso Penal**”, Revista Judicial No. 2, Facultad de Derecho, Universidad de San José, Costa Rica, 1980.

FUENTES HISTORICAS.

Ley de Papel Sellado y Timbres, D.L.No.284 del 31 de enero de 1986; D.O.No.33, Tomo 290 del 19 de febrero de 1986.

Ley del Impuesto sobre la Renta, D.L.No.472 del 19 de Diciembre de 1963; D.O.No.241, Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963.

JURISPRUDENCIA.

Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia Número **60-ev-2006**, de fecha 3 de septiembre de 2008.

Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia Número **49-Ce-2006**, de fecha 23 de Abril de 2010.

LEGISLACION.

Código Penal. D.L. No. 1030 del 26 de Abril de 1997. D.O. No. 105, Tomo 335 del 10 de Junio de 1997

Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

Constitución de la República de El Salvador, 1983, Decreto Constituyente No.38, del 15 de diciembre de 1983, D.O., No. 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, D.L. Número 81 del 14 de Noviembre de 1978, que entro en vigencia el 1º de Enero de 1979.

Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, D.L. No. 135 del 18 de diciembre de 1991.

Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, D.L. Número 451 del 22 de Marzo de 1990. D.O. No. 56, Tomo 306 del 7 de Marzo de 1990.

Reglamento de Aplicación del Código Tributario, D.E. Número 117 del 11 de Diciembre del año 2001, D.O. No, 234, Tomo 353, del 11 de Diciembre de 2001.

PAGINAS WEB.

- <http://www.jurisprudencia.gob.sv>
- www.pgr.go.cr; “Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo Costarricense”; “Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria Costarricense”.
- www.teleley.com/articulos/art-derecho_de_defensa.pdf; “Concepción del “Derecho de Defensa”.
- http://www.sii.cl/sobre_el_sii/organigrama/regionales.htm, “Direcciones Regionales en Chile”.

ANEXO1



