

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



**“LOS MEDIOS DE PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS  
ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS EN EL SALVADOR”**

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

**PRESENTAN:**

**DERAS PORTILLO, KARLA MARJORY**

**PORTILLO POSADA, YASMIN ESMERALDA EUGENIA**

**VASQUEZ MORAN, MELBIN DERICK.**

**LIC. JESÙS ERNESTO PEÑA MARTINEZ**

**DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO**

**CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, NOVIEMBRE DE 2011**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

ING. MARIO ROBERTO NIETO LOVO  
RECTOR

MAESTRA. ANA MARIA GLOWER DE ALVARADO  
VICERRECTOR ACADÉMICO

DRA. ANA LETICIA DE AMAYA  
SECRETARIA GENERAL

LIC. NELSON BOANERGES  
FISCAL GENERAL INTERINO

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

DR. JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO  
DECANO

DR. DONALDO SOSA PREZA  
VICEDECANO

LIC. OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES  
SECRETARIO

LIC. JESUS ERNESTO PEÑA MARTINEZ  
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

## **DEDICATORIA**

Agradezco a Dios todopoderoso por darme fuerza y fortaleza para poder culminar mi carrera profesional y por guiarme y cuidarme todos los días de mi vida.

A mi padre Carlos Alberto Deras, por ser mi apoyo incondicional durante todos los años de mi vida y por darme palabras de aliento en los momentos en que mi voluntad se rendía para que pudiera salir adelante, papi te amo con todo mi corazón y te agradezco todo lo que has hecho por mí, porque lo que soy te lo debo a ti.

A mi abuelita Lidia Consuelo Deras, porque gracias a sus consejos y a su amor fue formándome para ser una persona de bien inculcándome el amor de Dios y por su paciencia siempre ha estado conmigo apoyándome en los buenos y malos momentos; gracias por ser mi compañía en los días de desvelo. La amo abuelita con todo mi corazón.

A mis tías Mirna Deras y Lorena Deras, por aportar su granito de arena en mi formación y brindarme sus consejos cuando los necesitaba porque siempre estuvieron conmigo en las buenas y malas.

A mi primo Jonathan Deras, por ayudarme siempre a resolver mis problemas, gracias por tu paciencia y apoyo cuando más lo necesité.

A mi novio Rodrigo Méndez, por estar todos estos años de mi vida apoyándome en todo momento y ayudándome a resolver mis problemas, gracias por ser mi amigo incondicional y por darme tus consejos que fueron esperanza en mis días de tristeza; gracias por formar parte de mi vida te amo con toda mi alma.

A mi mejor amiga y compañera de tesis Yasmin Portillo, porque juntas recorrimos este largo camino enfrentando todos los obstáculos y dificultades pero gracias a Dios salimos adelante y superamos las barreras del miedo, gracias por ser mi mejor aliada y mi consejera en mis momentos de tristeza y alegría porque sé que reímos y lloramos juntas, te quiero mucho.

A mi asesor de tesis Licenciado Jesús Ernesto Peña Martínez por contribuir a mi formación académica y orientarme en el proceso de investigación gracias por su paciencia y dedicación.

A todos mis amigos y familiares que de alguna manera me apoyaron en mi carrera profesional.

**Karla Marjory Deras Portillo**

## **DEDICATORIA**

Agradezco en primer lugar a Dios todo poderoso, que ha permitido que finalice una etapa muy importante en mi vida, por ser la luz que me ha iluminado durante toda mi carrera, gracias porque me ha guiado en todo este tiempo en la universidad ya que sin el no hubiera podido salir adelante, gracias Señor Jesús por todas tu bendiciones, a ti sea toda la gloria y honra, a ti principalmente dedico la finalización de este trabajo y de mi carrera.

A mi madre Elizabeth por ser una mujer ejemplar y digna de toda mi admiración, por ser mi motivación para seguir adelante, por estar a mi lado apoyándome y dándome fuerzas para seguir, por sus sabios consejos, por su amor, por estar conmigo siempre en cada etapa de mi vida, por ser una amiga en quien yo puedo confiar, por su paciencia, todo su esfuerzo en mis estudios hasta llegar al final de mi carrera.

A tía Gloria Delmy, por ser una parte importante en mi vida y en mi carrera, gracias por su apoyo incondicional, por su cariño, su comprensión, por animarme siempre a seguir adelante, por preocuparte por mi cuando las cosas no salían como esperaba, y sus tus oraciones.

A mi abuelita Antonia, por ser como una segunda madre para mí, por su amor, paciencia y comprensión, por estar siempre pendiente y cuidarme con tanto amor; a mi hermana, por su apoyo en todo momento, por siempre demostrarme su admiración y su cariño, por ser la hermana que siempre quise tener.

Agradezco a tía Miriam Elena, por estar pendiente de mí, por animarme a seguir adelante, por darme buenos consejos, por ser tan especial conmigo y brindarme su cariño.

Agradezco a mis tíos Jaime y Norma por todo su amor y apoyo; a mi amiga y compañera de carrera y de tesis Marjory Deras por su apoyo, cariño y amistad que me brindo durante toda la carrera universitaria por estar conmigo en las buenas y en las malas, porque juntas comenzamos este sueño que hoy finalizamos.

A nuestro Asesor de tesis Licenciado Jesús Ernesto Peña por orientarnos en nuestro trabajo de investigación y por compartir sus conocimientos con nosotros; y otras personas que Dios puso en mi camino que de una u otra forma ayudaron a que hoy finalice con éxito una etapa mas en mi vida.

“Yo se los planes que tengo para ti, planes para tu bienestar y no para tu mal, a fin de darte un futuro lleno de esperanzas. Yo el Señor lo afirmo.”  
Jeremías 29:11

**Yasmin Esmeralda Portillo**

## **DEDICATORIA**

Dedico este año de trabajo primero a Dios. Por haberme permitido llegar hasta este punto y haberme dado salud para lograr los objetivos trazados por mis compañeras y este servidor, además de su infinita bondad y amor. “Fíate de Jehová de todo tu corazón, Y no te apoyes en tu propia prudencia. Reconócelo en todos tus caminos, Y él enderezará tus veredas“. Proverbios 3:5-6. A mis padres Mauricio y Sonia de Vásquez por los ejemplos de perseverancia, constancia, paciencia y unidad que los caracterizan, y que me ha infundado siempre, por el valor mostrado, agradecimientos especial por haberme apoyado en todo momento, por sus consejos, sus valores, por la motivación constante que me ha permitido ser una persona de bien, pero más que nada, por su amor. A mis compañeras de tesis Marjory Deras y Yasmin Portillo. Por la inspiración a seguir dando lo mejor que veo en ellas y la comprensión que me regalaron, siempre estuvimos juntos formando así un equipo que supo enfrentar toda adversidad, les dedico mi agradecimiento y mi deseo que la bendición de Dios les acompañe para toda la vida. Me gustaría agradecer sinceramente a mi asesor de tesis Licenciado Jesús Ernesto Peña Martínez. Por su esfuerzo, dedicación, por sus conocimientos, sus orientaciones, su manera de trabajar, su paciencia y motivación, han sido fundamentales para mí, porque ello me ha inculcado un sentido de seriedad y rigor académico, sin los cuales no podría tener una formación completa como profesional del Derecho, asimismo a la Universidad de El Salvador y en especial a la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales por permitirme ser parte de una generación de triunfadores y gente productiva para nuestro país.

**Melbin Derick Vásquez**

## INDICE

INTRODUCCIÓN.....	i
CAPITULO UNO	
PLANTEAMIENTO, ENUNCIADO Y DELIMITACION DEL PROBLEMA	
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	5
1.2. ENUNCIADO DEL PROBLEMA.....	7
1.3. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA.....	9
1.3.1. Espacial.....	9
1.3.2. Temporal.....	9
1.3.3. Teórico Conceptual.....	9
1.4. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN Y OBJETIVOS.....	10
1.4.1. Justificación de la Investigación.....	10
1.5. OBJETIVOS.....	13
1.5.1. Objetivo General.....	13
1.5.2. Objetivos Específicos.....	13
1.6. SISTEMA DE HIPOTESIS.....	14
1.6.1. Enunciado de Hipótesis.....	14
1.6.2. Hipótesis General.....	14
1.6.3. Hipótesis Específicas.....	14
CAPITULO DOS	
LA PRUEBA Y LOS MEDIOS PROBATORIOS	
2.1. LA PRUEBA.....	15
2.1.1. Antecedentes Históricos.....	15
2.1.2. Definición.....	17
2.1.3. Objeto.....	19
2.1.4. Naturaleza Jurídica.....	20
2.1.5. Características.....	20
2.1.5.1. Prueba Pre Constituida.....	20
2.1.5.2. Pruebas Inquisitivas y de Aportación del Contribuyente.....	21
2.1.6. Principios Probatorios.....	22
2.1.7. Carga de la Prueba en Materia Administrativa Tributaria.....	24
2.1.8. Momento Oportuno para Aportar La Prueba.....	25
2.1.8.1. Actividad Probatoria de la Administración Tributaria y del Contribuyente en la Etapa de Fiscalización.....	26
2.1.8.2. Actividad Probatoria de la Administración Tributaria y del Contribuyente en el Procedimiento Administrativo de Liquidación de Oficio del Impuesto, Procedimiento Administrativo Sancionatorio y ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.....	27
2.2. LOS MEDIOS PROBATORIOS.....	32
2.2.1. Antecedentes Históricos.....	34
2.2.2. Noción Conceptual.....	36
2.2.3. Clasificación de los Medios de Prueba.....	37
2.2.3.1. Directos e Indirectos.....	37

2.2.3.2. Pre Constituidos y por Constituir.....	37
2.2.3.3. Históricos y Críticos.....	38
2.2.3.4. Reales y Personales.....	38
2.2.4. Naturaleza Jurídica.....	38
2.2.5. Los Medios Probatorios Regulados en el Código Tributario.....	39
2.2.5.1. La Confesión.....	39
2.2.5.2. Prueba Documental.....	43
2.2.5.3. Prueba Contable.....	50
2.2.5.4. Prueba Pericial de Terceros.....	52
2.2.5.5. Prueba Testimonial.....	56

### CAPITULO TRES

#### LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA Y LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS

3.1. Relación jurídico-tributaria.....	60
3.1.1. Generalidades.....	61
3.1.1.1. Definición.....	61
3.1.1.2. Características.....	62
3.1.2. Los Tributos.....	64
3.1.2.1. Características.....	66
3.1.2.2. Clasificación de los Tributos.....	68
3.1.2.3. Finalidad de los Tributos.....	70
3.1.3. La Relación Jurídico Tributaria y las Obligaciones del Contribuyente.....	70
3.1.3.1. Concepto de Obligación Tributaria.....	71
3.1.3.2. Fuente de Obligación Tributaria.....	72
3.1.3.3. Modo de Extinción de la Obligación Tributaria.....	72
3.1.4. Nacimiento de la Obligación Tributaria.....	74
3.1.5. Elementos de la Relación Tributaria.....	74
3.1.5.1. Elemento Subjetivo.....	78
3.1.5.2. Elementos Objetivos.....	78
3.1.6. Incumplimiento de las Obligaciones Tributarias.....	80
3.2. LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.....	101
3.2.1. Generalidades de los Procedimientos Administrativos Tributarios.....	101
3.2.1.1. Concepto.....	101
3.2.1.2. Características.....	101
3.2.1.3. Fines Primordiales.....	102
3.2.1.4. Garantía Constitucional de los Procedimientos Administrativos Tributarios.....	104
3.2.1.5. Principios Generales de los Procedimientos Administrativos Tributarios.....	106
3.2.2. Procedimientos Administrativos Tributarios Regulados en el Código Tributario.....	113
3.2.2.1. Notificaciones.....	114
3.2.2.1.3.1. Notificación personal.....	115
3.2.2.1.3.2. Notificación por medio de representante legal, apoderado, curador o heredero.....	116

3.2.2.1.3.3. Notificación por medio de esquila .....	117
3.2.2.1.3.4. Notificación por medio de edicto .....	119
3.2.2.1.3.5. Notificación por medio de correo electrónico, por correo certificado u otros medios de comunicación que dejen rasgos perceptibles .....	120
3.2.2.1.3.6. Notificación por medio del Diario Oficial o por cualquier periódico de circulación nacional .....	121
3.2.2.2. Fiscalizaciones.....	123
3.2.2.3. El Fedatario. ....	136
3.2.2.4. Procedimiento Probatorio en la Liquidación de Oficio del Tributo.....	140
3.2.2.4.1.1. Origen, generalidades, fundamento legal e internacional del procedimiento administrativo probatorio tributario .....	140
3.2.2.4.1.2. Características de la fase probatoria tributaria .....	143
3.2.2.5. Régimen Sancionatorio.....	148

#### CAPITULO CUATRO

#### LA INCORPORACIÓN DE LOS MEDIOS PROBATORIOS EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS Y EL CUMPLIMIENTO A LA GARANTÍA DEL DEBIDO PROCESO

4.1. LA GARANTÍA DEL DEBIDO PROCESO EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS. ....	160
4.1.1. Generalidades.....	160
4.1.1.1. Antecedentes Históricos. ....	161
4.1.1.2. Concepto. ....	166
4.1.1.3. Naturaleza Jurídica. ....	168
4.1.2. Elementos de la Garantía del Debido Proceso. ....	169
4.1.2.1. Legalidad de las actuaciones. ....	170
4.1.2.2. Intervención de un Juez Independiente, Responsable y Competente. ....	172
4.1.2.3. Derecho a Ser Oído. ....	172
4.1.2.5. Incoercibilidad del Imputado como Órgano de Prueba. ....	173
4.1.3. El Debido Proceso en la Legislación Salvadoreña.....	174
4.2. ANÁLISIS DE LA UTILIZACIÓN ACTUAL DE LOS MEDIOS PROBATORIOS EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS. ....	179
4.2.1. Eficacia de los Medios Probatorios en los Procedimientos Administrativos Tributarios.....	179
4.3. BREVE ANÁLISIS DEL ANTEPROYECTO DE LEY DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN EL SALVADOR, SU IMPORTANCIA Y LA RELACION QUE EXISTE CON LA GARANTIA DEL DEBIDO PROCESO.....	185
4.3.1. Importancia de una Ley de Procedimientos Administrativos en El Salvador.....	188

CAPITULO CINCO	
JURISPRUDENCIA RELACIONADA CON LOS MEDIOS DE PRUEBA APLICADOS EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS	
5.1. ANÁLISIS DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, Y DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.....	190
5.2. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS EN RELACIÓN A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.....	192
5.2.1. Antecedentes Históricos y Naturaleza Jurídica del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas:.....	192
5.2.2. Atribuciones. ....	193
5.2.3. Tabla de Resumen de Servicios que brinda al Contribuyente el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. ....	194
5.2.4. Sentencia Número 1.....	197
5.3. JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ....	215
5.3.1. Sentencia Número 1.....	216
5.3.2. Sentencia Número 2.....	226
CAPITULO SEIS	
ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO.....	235
CAPITULO SIETE	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	255
7.1. CONCLUSIONES.....	255
7.2. RECOMENDACIONES.....	258
BIBLIOGRAFÍA.....	260
ANEXOS .....	267

## INTRODUCCIÓN

El proceso de razonamiento humano lleva aparejado siempre un aprendizaje por repetición de determinadas situaciones, de las cuales el hombre va obteniendo una experiencia que aprovecha en sentido positivo y en ocasiones negativo, lo que indudablemente es llevado también al campo de las normas jurídicas y al campo del Derecho Administrativo, permitiendo el ordenamiento legal de determinadas conductas y por supuesto rechazando otras, teniendo como base, los criterios que imperen en la sociedad relacionados con la política, la economía, la moral, las costumbres y hasta la herencia legislativa.

Los procedimientos administrativos al igual que los procesos jurisdiccionales van dirigidos a lograr la solución de un conflicto determinado en situaciones concretas o la exigibilidad de una obligación impuesta, en dichos procedimientos administrativos tributarios, una de las partes intervinientes solicitará del órgano administrativo que conoce, un pronunciamiento de acuerdo a las normas de derecho imperante en la sociedad, teniendo para ello el juez administrativo que realiza un proceso de razonamiento según su experiencia, resolverá sobre el problema planteado y estará obligado a resolver según la norma jurídica establecida en el Código Tributario, en atención a la situación de hecho que le haya sido demostrado por las partes .

Los procedimientos administrativos tributarios de conocimiento, en nuestro Código Tributario están divididos en diferentes tipos de acuerdo a la finalidad, y concebidos para conocer un grupo bastante amplio de pretensiones tributarias, tanto para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria como para contrastar la misma, razones por las cuales van a ser sobre las que recaerán la mayoría de los hechos a demostrar, hechos que aportan las partes en los escritos contenciosos y que tienen que demostrarse

en el período probatorio o de fase probatoria, período en el cual se debe producir el razonamiento del concedor administrativo y la convicción del mismo en la solución del conflicto traído ante sí, siendo necesario estudiar cada una de las instituciones y conceptos relacionados con nuestro tema de investigación y que está relacionado con la prueba, los medios probatorios, la relación jurídico-tributaria, y los procedimientos administrativos; es por ello que hemos dividido la investigación en seis capítulos que se detallan a continuación:

**CAPITULO UNO:** Contiene el planteamiento del problema y el manejo metodológico de la investigación, en el cual incluimos, el enunciado, la delimitación espacial, temporal y teórico conceptual del problema; además, incorporamos la justificación del problema, los objetivos de estudio y el sistema de hipótesis, con las que pretendemos demostrar las variables que definirán la investigación.

**CAPITULO DOS:** En este capítulo desarrollamos todo lo relacionado con la prueba, citando los antecedentes históricos que ha tenido durante el transcurso de los tiempos, es importante saber qué es prueba, la cual es entendida como la demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho; asimismo, la naturaleza jurídica que ésta posee en nuestro ordenamiento, sus características, principios de los cuales podemos mencionar el principio de necesidad de la prueba, principio de adquisición de la prueba, principio de contradicción, de publicidad, entre otros. Además, incluimos lo relacionado a la carga de la prueba en materia administrativa tributaria y a quién le corresponde probar.

**CAPITULO TRES:** Se desarrolla la relación jurídico-tributaria, que tiene su origen a partir del deber que tiene el ciudadano de contribuir con sus tributos y por otra parte, obligación de la administración tributaria de cumplir con la

utilización de fondos públicos provenientes de los impuestos; en ese sentido será necesario definir qué son los tributos, el nacimiento de la obligación tributaria, los elementos de ésta, qué sucede con el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Asimismo, desarrollamos, los procedimientos administrativos tributarios que regula el Código Tributario dentro de los que podemos mencionar: Notificaciones, fiscalizaciones, fedatario, liquidación de oficio, procedimiento probatorio, entre otros.

**CAPITULO CUATRO:** Contiene la valoración del vínculo de los procedimientos administrativos tributarios y los medios de prueba relacionados con la garantía del debido proceso ya que en los procedimientos administrativos tributarios se utilizan los medios probatorios; existiendo una relación con la garantía del debido proceso que debe cumplirse a los administrados como a la administración pública para asegurárseles que serán oídos y vencidos en los procedimientos y que tendrán una legítima defensa. Además, se realiza un breve análisis de la utilización actual que tienen los medios probatorios en el ámbito administrativo-tributario, y si éstos son incorporados idóneamente a los procedimientos.

**CAPITULO CINCO:** Se establece la jurisprudencia relacionada con los medios de prueba aplicados en los procedimientos administrativos tributarios, haciendo un análisis de los diferentes entes que emiten resoluciones sobre este tema, como lo es el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y la Jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo.

**CAPITULO SEIS:** Incorporamos los resultados del trabajo de investigación de campo con los que demostramos y comprobamos las hipótesis de la presente investigación; el resultado de la investigación fue producto de encuestas realizadas a contribuyentes del Ministerio de Hacienda así como

empleados de la Dirección General de Impuestos Internos y Contadores Públicos quienes forman parte de la investigación.

**CAPITULO SIETE:** Establecemos los temas que fueron objeto de la presente investigación, aportando nuestras conclusiones y recomendaciones que a lo largo de la etapa de investigación y ejecución logramos identificar; así como la comprobación de nuestras hipótesis que fueron la guía para poder demostrar la veracidad del planteamiento del problema; dando nuestro aporte sobre los medios de prueba en materia tributaria, ya que en nuestro país este tema no es estudiado.

## **CAPITULO UNO**

### **PLANTEAMIENTO, ENUNCIADO Y DELIMITACION DEL PROBLEMA.**

#### **1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

Todos los medios de prueba tienen como finalidad demostrar la verdad, pero Kielnovich va más allá al afirmar que “la prueba judicial no tendría la finalidad de probar la verdad, sino la de convencer al juez sobre esa verdad”, además de formar la convicción del juez sobre la verdad del hecho alegado.<sup>1</sup>

La doctrina tradicional considera que la prueba como fin significa la demostración de la exactitud de un hecho, del cual depende la existencia de un derecho. La prueba es el medio que se ofrece para abonar la referida demostración.<sup>2</sup>

El Juez no puede decidir las cuestiones a su antojo sino basado en la ley y en las pruebas; como consecuencia del principio de defensa en juicio, las partes pueden colaborar en la resolución del conflicto planteado aportando las pruebas que posean, según el principio de comunidad de la prueba una vez se incorporan al proceso ya no pertenecen a las partes que las introdujeron sino que sirve al juez para tomar la decisión; como por ejemplo, si un testigo aportado por una de las partes para su defensa, declara luego en su contra, la parte que aportó esa prueba, que ahora no le conviene, no puede retirarla.

La palabra “prueba” corresponde a la acción de probar. A su vez, la expresión “probar” deriva del latín “probare” que, en el significado forense se

---

<sup>1</sup> KIELNOVICH, Jorge L “Teoría de la prueba y Medios Probatorios”, Editores Rubinzal, Buenos Aires, Argentina 2005. Pág. 59.

<sup>2</sup> FOLCO, Carlos María “Proceso Tributario Naturaleza y Estructura”, Editores Rubinzal, Buenos Aires, Argentina 2006. Pág. 48.

refiere a justificar la veracidad de los hechos en que se funda un derecho de alguna de las partes en un proceso.

La prueba, en Derecho, es la actividad necesaria que implica demostrar la verdad de un hecho o de un acto, su existencia o contenido según los medios establecidos por la ley. La prueba recae sobre quien alega algo, ya que el principio establece que quien alega debe probar. El que afirma sobre algo debe acreditarlo mediante un hecho positivo, si se trata de un hecho negativo el que afirma deberá acreditarlo mediante un hecho positivo; algunos sostienen que la prueba recae sobre ambas partes, se trate o no de un hecho positivo de lo contrario puede recaer sobre quien esté en mejores condiciones de probar. Se produce una distribución de la carga de la prueba. En síntesis, la obligación de probar dependerá de la situación adquirida por las partes en un proceso y cada una de ellas deberá probar los hechos sobre los que fundamenta su defensa.

Los medios de prueba son instrumentos legalmente previstos para demostrar lo que una de las partes pretende probar, en apoyo de su derecho, y lo hace a través de los procedimientos, los cuales determinan el cauce del proceso, introducir la prueba al proceso, como es el caso del procedimiento administrativo tributario en donde la administración pública realiza una serie de procedimientos encaminados a satisfacer las necesidades de los administrados, y es por ello que genera una serie de obligaciones, cuyo cumplimiento está sujeto a determinadas normas dentro de las cuales se encuentra el cumplimiento de la obligación tributaria de acuerdo al artículo 16 del Código Tributario. Según los antecedentes históricos el origen del tributo se remonta a tiempos pretéritos en los que implicaba sumisión y humillación, dado que era pagado por los derrotados a los vencedores en las contiendas bélicas. De ahí en adelante los investigadores siguieron su rastro

a lo largo de la historia, por lo que desde ese tiempo el derecho tributario ha sostenido una evolución histórica.

El nacimiento del derecho tributario como auténtica disciplina jurídica se produjo con la entrada en vigencia de la ordenanza tributaria alemana de 1919.

En nuestro país los tributos tienen sus inicios en el siglo XVI en la época de la colonia, en ese entonces los conquistadores eran los encargados de fijar los tributos que cada uno de ellos debería de recibir de los pueblos indígenas, teóricamente en proporción a lo que cada conquistador había hecho en la conquista.

## **1.2. ENUNCIADO DEL PROBLEMA.**

Según la doctrina los medios de prueba incorporados al proceso sirven para convencer al juez sobre la existencia de algún hecho o acto alegado en el mismo, es por ello que la prueba al ser incorporada tiene que hacerse de manera correcta, idónea y eficaz, para ello se utilizan los medios probatorios aceptados por la ley, con el fin de convencer al juez sobre los hechos controvertidos. En todos los procesos se utilizan los medios de prueba, tanto en materia Penal, Civil, de Familia, Laboral, Mercantil, Administrativo, Tributario, entre otros; particularmente los procedimientos administrativos tributarios, se configuran como una garantía que tiene el ciudadano que la administración pública no va a actuar de modo arbitrario y discrecional, sino siguiendo las pautas del procedimiento administrativo que el administrado puede conocer y que por tanto no le va a generar indefensión, ya que según el principio de contradicción que rige a los procedimientos administrativos tributarios, la resolución de éstos se basa en los hechos y en los

fundamentos de derecho, esto se consigue por la comprobación de los hechos, mediante pruebas.

Es de esta manera que los medios probatorios deben de generar seguridad jurídica a los administrados y a la administración pública al momento de ser incorporados en los procedimientos administrativos tributarios, y éstos deben ser eficaces para que la prueba sea incorporada de manera idónea a los mismos; es por ello que cabe preguntarnos si en los procedimientos administrativos tributarios salvadoreños, se cumple con la aplicación de los medios de prueba establecidos en nuestro Código Tributario y si son eficaces al momento de ser valorados. En consecuencia deberá establecerse:

¿En qué medida son eficaces los medios probatorios incorporados en el Código Tributario Salvadoreño, en cumplimiento de la garantía constitucional del debido proceso dentro de los procedimientos administrativos tributarios?

### **1.3. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA.**

#### **1.3.1. Espacial.**

La investigación se centrará exclusivamente en elementos determinantes que nos lleven al punto central, donde nace la problemática planteada y en las instituciones que llevan a cabo la aplicación de los procedimientos administrativos tributarios, los cuales están formados por la administración pública tributaria del área metropolitana de San Salvador, y de las instituciones que forman parte del Ministerio de Hacienda, dentro de ellas, la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

#### **1.3.2. Temporal.**

Los procedimientos administrativos tributarios emitidos por la administración pública central, serán estudiados en los ejercicios fiscales 2009 y 2010.

#### **1.3.3. Teórico Conceptual.**

En virtud del contexto de la presente investigación, será necesario conocer una gama de conceptos básicos que giran en torno a la Teoría de la Prueba, la Teoría General del Proceso, del Derecho Tributario, los Procedimientos Administrativos Tributarios y los conceptos generales vinculados al desarrollo de la investigación, a efecto de establecer el vocabulario a utilizar.

## **1.4. JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION Y OBJETIVOS.**

### **1.4.1. Justificación de la Investigación.**

En nuestro país, el Estado a través de la administración pública, realiza una serie de actividades, encaminadas a satisfacer las necesidades de la población, por medio de los procedimientos administrativos tributarios, a través de una serie de actos que se concretan en la actuación administrativa para la consecución de un fin.

El modo de proceder de la administración pública es por medio de los procedimientos tributarios, que son actuaciones de la administración tributaria dirigidas a garantizar el efectivo cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, existe una relación jurídico tributaria, entre los contribuyentes y la administración tributaria, conformada por la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas, cuyo fin de administrar los tributos establecidos por el Código Tributario, las demás leyes y los reglamentos que establecen impuestos, tasas y contribuciones especiales; siendo el superior jerárquico la Secretaría de Estado de Hacienda; en este sentido, la administración tributaria se encarga de realizar actos que van encaminados a la recaudación de impuestos por parte de los contribuyentes; existe una relación entre éstos y la administración tributaria; los contribuyentes como sujetos de derecho, tienen derechos y obligaciones y uno de sus derechos consiste en que al momento de hacer uso de algún acto o procedimiento administrativo tributario, deben de asegurarse el debido proceso para darles seguridad jurídica y que no se les violenten las garantías que la ley establece al momento de encontrarse en una situación anómala que se lleve a cabo por medio de un procedimiento administrativo tributario; es de suma importancia decir que en nuestro país, se hace poco uso de los procedimientos administrativos tributarios y, los contribuyentes no

conocen sobre materia tributaria por lo tanto no pueden aplicarlo por la falta de conocimiento a efecto de hacer valer sus derechos al debido proceso y que éste les de seguridad jurídica para poder argumentar su pretensión y realizar su defensa administrativa.

Ante esta situación, es necesario investigar y comprobar que si en nuestro país los procedimientos administrativos tributarios, cumplen con la función de proporcionarles seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que al momento de incorporar la prueba en los procedimientos administrativos tributarios, éstos no se utilizan de manera adecuada, lo que les genera inseguridad jurídica a los contribuyentes, de ahí la importancia de querer investigar la eficacia que tienen los medios de prueba que establece nuestro Código Tributario en relación al momento procesal en que ésta es incorporada en los procedimientos administrativos tributarios, y si en la práctica los mismos son eficaces para que la administración tributaria asegure el cumplimiento de la garantía constitucional del debido proceso dentro de la jurisdicción administrativa.

Ahora bien, el debido proceso en nuestra legislación, es el sometimiento de las actuaciones de las autoridades judiciales y administrativas, a las formalidades preestablecidas por las normas jurídicas, tiene como finalidad la protección de las garantías consignadas en la normatividad; es así que toda persona tiene derecho a ser oída y vencida en un proceso, ya que si no se cumplen con las garantías mínimas que le asegure sus derechos, no podrán obtener un resultado justo y equitativo dentro del proceso para hacer valer sus pretensiones frente al juez; por lo que es de suma importancia conocer si en los procedimientos administrativos tributarios en nuestro país, se cumplen las garantías mínimas de los contribuyentes a fin de que éstos no resulten perjudicados frente a la administración tributaria, y si los medios de prueba

que han sido utilizados en los diferentes procedimientos administrativos tributarios cumplen con la finalidad para lo cual han sido destinados.

## **1.5. OBJETIVOS.**

### **1.5.1. Objetivo General.**

Presentar un análisis jurídico que determine la incorporación de los medios probatorios en los procedimientos administrativos tributarios y la mínima capacitación de la administración tributaria y el sujeto pasivo con el fin de dar cumplimiento a la garantía del debido proceso.

### **1.5.2. Objetivos Específicos.**

1. Analizar los antecedentes históricos de los medios probatorios en la aplicación de los procedimientos administrativos tributarios;
2. Desarrollar los aspectos más importantes de las instituciones teóricas de los medios probatorios, los procedimientos administrativos tributarios y la garantía del debido proceso;
3. Identificar los procedimientos administrativos tributarios desarrollados en el Código Tributario;
4. Analizar los medios probatorios regulados en la legislación tributaria salvadoreña y verificar si éstos son eficaces en el cumplimiento de la garantía del debido proceso, y
5. Analizar casos prácticos, jurisprudencia y entrevistas emitidas por el ramo encargado de aplicar los procedimientos tributarios, con el fin de establecer posibles deficiencias, en su aplicación.

## **1.6. SISTEMA DE HIPOTESIS.**

### **1.6.1. Enunciado de Hipótesis.**

### **1.6.2. Hipótesis General.**

La deficiente incorporación de los medios probatorios previstos por el Código Tributario dentro de los procedimientos administrativos tributarios, y la mínima capacitación de la administración tributaria y del sujeto pasivo, traen como consecuencia, vulneración al derecho del debido proceso.

### **1.6.3. Hipótesis Específicas.**

1. A mayor eficacia de los medios probatorios dentro de los procedimientos tributarios, mayor seguridad jurídica para los administrados;
2. Cuanto más eficientes sean los medios probatorios en los procedimientos tributarios, mayor oportunidad del derecho de defensa tendrán los administrados y la administración tributaria;
3. A superior capacitación de la administración tributaria, mejor incorporación de la prueba en los procedimientos tributarios;
4. Si conocen los administrados sobre los procedimientos tributarios, mayor aplicación habrá de los medios probatorios en los procedimientos tributarios, y
5. La eficacia de la prueba en los procedimientos tributarios, genera seguridad jurídica para la administración tributaria y para los contribuyentes.

## CAPITULO DOS

### LA PRUEBA Y LOS MEDIOS PROBATORIOS

#### 2.1. LA PRUEBA.

##### 2.1.1. Antecedentes Históricos.

De la prueba en general suelen distinguirse, cinco fases de evolución:” 1. La fase étnica por parecer aquella expresión poco apropiada; 2. La fase religiosa o mística del antiguo derecho germánico, primero y luego la influencia del derecho canónico; 3. La legal que es más acertado denominarla de tarifa legal, que sometió la prueba a una rigurosa tarifa previa de valoración, que fue un avance en su época,...; 4. La fase sentimental que sería mejor denominar de íntima convicción moral que se originó en la Revolución Francesa, como reacción a la tarifa legal, y que sostiene la absoluta libertad de valorar la prueba se aplicó primero al proceso penal y mucho después a otros procesos; y 5. La científica que actualmente impera en los códigos procesales modernos.”<sup>3</sup>

Los antecedentes históricos de la prueba en el derecho tributario, se encuentran ligados a la misma autonomía que el derecho administrativo tributario alcanzó luego de la Revolución francesa y es que la revolución liberal en Francia, se basó en las críticas de Montesquieu, Voltaire y otros que no estaban de acuerdo con las imposiciones de la monarquía, y por eso proponían en clandestinidad por supuesto, que las normas, las decisiones de justicia, y aún la imposición del tributo ya no fueran atribución específica del rey, sino de una asamblea representativa, entonces en Francia tras la Revolución se pasa a un Estado Liberal o Estado de Derecho, en el que todos los hombres y mujeres dejan de ser súbditos para pasar a ser

---

<sup>3</sup> GUASP; SILVA MELERO; GORPHE, “De la Apreciación de las Pruebas”, Ediciones Jurídicas Europa America, 1955, página 8 y 9, Buenos Aires, Argentina.

ciudadanos con derechos y obligaciones iguales, en este sentido, “autores franceses tales como Hauriou, Duguit y Weil, alemanes como Mayer y Merkl e, italianos como Santi Romano, Zanobini y Giannini, comparten la opinión de que el derecho administrativo nace de la Revolución Francesa. Asimismo, el tratadista español García de Enterría ha formulado y defendido esta tesis, afirmando que no sólo el derecho administrativo sino todo el derecho público contemporáneo ha surgido de ahí”<sup>4</sup>. En efecto al triunfar la Revolución francesa se produjo una circunstancia histórica entre los años de 1786 al año 1806, que coincide con la etapa de consolidación del derecho administrativo, lo que se convirtió en el fundamento de la jurisdicción administrativa e indirectamente del mismo derecho a la prueba en el derecho tributario.

El desarrollo de la jurisdicción administrativa, del derecho tributario y de la teoría de la prueba, se extendieron a América Latina, por ejemplo Argentina y Uruguay, donde al derecho tributario se le conoce como derecho fiscal y donde autores como Guasp y Carlos M. Folco entre otros, han propiciado avances importantes en el derecho procesal general, influyendo en la evolución de la jurisdicción administrativa tributaria en lo que respecta a la valoración de la prueba; de allí al resto de Suramérica, extendiéndose estas influencias en la creación del Código Tributario de El Salvador, que tiene una historia no muy lejana pues entró en vigencia el trece de agosto de dos mil, considerando los vacíos legales en la relación del contribuyente con el fisco, debido a que desde la constitución y leyes secundarias se regulaban las imposiciones de impuestos específicos, pero no un ordenamiento integral que estableciera conceptos jurídicos indeterminados en esas normas tributarias, así como otros aspectos en relación a crear formas de exigir el cumplimiento de tales impuestos que garantizará el respeto de los derechos

---

<sup>4</sup> DELGADO PIQUERAS, Francisco. “Algunas aportaciones de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común al debate actual sobre la conceptualización del Derecho Administrativo.” Revista Española de Derecho Administrativo N°. 85. CIVITAS, enero-marzo, España 1995.

del administrado, dentro de ellos específicamente el derecho a probar, suplir esos vacíos legales son los fundamentos de creación del Código Tributario de El Salvador.

### **2.1.2. Definición.**

Según Tundidor Camba, Abogado de la Organización Nacional de Bufetes Colectivos, de la provincia de Matanzas, Cuba, luego de analizar las diversas acepciones del concepto de prueba en relación al derecho procesal, considerando grandes teóricos en el tema como Couture, Cabanellas y Chiovenda, define la prueba como: “Todo acto de demostración que realizan las partes ante el juez encaminados a fijar una actuación humana, previamente alegado por las partes en el proceso, a fin de que se aplique la norma legal correspondiente y se produzca por consiguiente la consecuencia jurídica determinada”<sup>5</sup>; considerando este concepto con sus matices, la autoridad decisoria en los procedimientos administrativos tributarios es, en primer lugar la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas y en caso de inconformidad la autoridad establecida para conocer del recurso de apelación es el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, ante quienes se presentará la prueba ya sea de cargo o de descargo.

La prueba adquiere importancia en la parte procesal del derecho tributario, es decir dentro de los procedimientos administrativos tributarios sin dudas por que en este vínculo establecido con el derecho procesal, determina las posiciones de las partes, por un lado el contribuyente, materializando su derecho de defensa de conformidad al artículo 11 de la Constitución, y de la

---

<sup>5</sup> TUNDIDOR CAMBA, Raydel, “LA PRUEBA Y LA POSIBILIDAD DEL NUMERUS APERTUS” III Encuentro Internacional de Justicia y Derecho. Matanzas, Cuba.

administración tributaria asegurando los elementos que garanticen el cumplimiento de su mandato Constitucional, por medio del debido proceso.

Con respecto del derecho de defensa del contribuyente la doctrina en general sostiene que: “no existen dudas de que la garantía de la defensa en juicio comprende la oportunidad de toda persona sometida a proceso de ser oída, de conocer los cargos que se le formulan en su contra y de producir pruebas a su favor”<sup>6</sup>.

También se concibe la prueba desde diversos sentidos, como un fin es decir la misma prueba y como medio o instrumento; siendo entendida como un “fin” por que significa la demostración de la exactitud de un hecho, del cual depende si realmente existe un derecho, siendo que el último sentido significará que la prueba es la herramienta que se ofrece para demostrar esa existencia.

Por último es importante establecer la teoría de la prueba, pues en todo derecho procesal es de las más importantes; otros tratadistas refieren a la teoría de la prueba como un derecho probatorio, la misma que trata de abarcar todos los problemas relacionados con la evidencia jurídica y con la formación de la conciencia de la autoridad decisoria, de allí que se tiene estrecha relación con la teoría del conocimiento. Así como se ha construido la teoría general del proceso, la doctrina ha elaborado la teoría general de la prueba que puede definirse como: “aquella derivada de la unidad fundamental del proceso que implica una noción común de prueba para todo tipo de proceso, siempre que en ella se distinguan aquellos puntos que por política legislativa, ya que no por razones de naturaleza o función, pueden

---

<sup>6</sup> MORELLO, Augusto M. “La Prueba Tendencias Modernas”, Platense, La Plata, Argentina 1991, página 178.

estar regulados de diferente manera en uno u otro proceso."<sup>7</sup> Una expresión de la Teoría General de la Prueba es la aplicación de principios generales de la prueba judicial en otros procesos no judiciales como el administrativo; otra expresión similar ocurre con la finalidad de la prueba, que es producir certeza en la autoridad sobre la existencia o inexistencia de los hechos alegados por las partes en el proceso o la verdad material.

### **2.1.3. Objeto.**

La aplicación de una norma jurídica se explica por un silogismo que se constituye por dos premisas, la primera es la propia norma y la segunda premisa el supuesto de hecho, pues bien solo los supuestos de hechos puede constituir el objeto de la prueba, pero no cualquier hecho sino aquellos controvertidos por las partes, no admitiéndose los hechos no alegados o no declarados por el contribuyente y en relación al ente recaudador aquellos hechos no imputados al contribuyente, según el artículo 203 del Código Tributario, la necesidad probatoria está limitada a la verificación de los hechos alegados en todas sus actuaciones dentro del procedimiento tributario, importa resaltar esta situación pues no será necesario probar los hechos admitidos, tampoco los hechos notorios, según el principio procesal que establece que no puede ser ignorado lo que públicamente es notorio; finalmente existen otras situaciones objetivas que eximen de prueba, como son los hechos que gozan de una presunción legal y los hechos evidentes, esto se debe a que una presunción crea una ficción legal que indica como cierto un hecho, pero no significa que las presunciones sean medios de prueba, sino un beneficio añadido que tienen la continua precisión y concordancia de ciertos hechos que se manifiestan de igual manera y que inciden en la valoración que la autoridad decisoria realiza sobre la pruebas

---

<sup>7</sup> DEVIS ECHANDIA, Hernando. En <http://www.derechoycambiosocial.com/revista/013/la%20prueba.htm#ftn2>.

aportadas, pero no se debe confundir una presunción legal con hechos que partiendo de un indicio concluyen en una situación específica, y por último los hechos evidentes, que son aquellos que se forman con el diario vivir y que la autoridad debe tenerlos como ciertos, por ejemplo la Ley de la Gravedad.

#### **2.1.4. Naturaleza Jurídica.**

En general la naturaleza jurídica de la prueba, visto desde el ángulo de su aportación al proceso, como actividad de las partes para formar el conocimiento de la autoridad decisoria, sobre la existencia o inexistencia y las características de los hechos sobre los cuales debe proferir su decisión, las pruebas son actos jurídicos procesales, porque derivan de la voluntad humana. De esa manera en la jurisdicción administrativa la naturaleza de la prueba es la misma, la prueba es un acto jurídico material; citando como ejemplo las facturas de ingresos por ventas, que se aportan al procedimiento mediante un acto jurídico administrativo procesal.

#### **2.1.5. Características.**

##### **2.1.5.1. Prueba Pre Constituida.**

En el ámbito tributario, la prueba por regla general es la preconstituida, tal como señala María Rodríguez Bereijo León<sup>8</sup> con especialización en derecho fiscal de la Universidad Autónoma de Madrid, que considera que: “la prueba pre constituida tiene diferente valor en sede penal y en sede civil, teniendo su origen en este derecho. Se le atribuye a Bentham su proposición, dado que es de su autoría la distinción entre pruebas por escritos casuales y pruebas por escritos pre constituidos, que se hacían con arreglo a ciertas formas legales y con la intención de poder servir de medio de prueba en un futuro y eventual juicio.”

---

<sup>8</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO- León, “LA PRUEBA EN DERECHO TRIBUTARIO. FORMACION Y PRECONSTITUCION DE LA PRUEBA”. Editorial ARIANZA, página 93, Año 2001 Navarra, España.

En ese sentido, el concepto de prueba pre constituida involucra tres elementos: 1. Su vinculación a la ley; 2. Su formación anticipada e intencionada con respecto a la solución de un eventual litigio; y 3. Su identificación con la prueba documental; en la prueba pre constituida la ley es la responsable de prevenir a las partes para que provean un determinado medio de prueba y así determinar el valor que el órgano encargado de la aplicación del derecho haya de otorgar a ese concreto medio de prueba, esto se debe a que dos principios conforman la estructura y funcionamiento de los procedimientos tributarios de aplicación de los tributos: el principio inquisitivo y el principio de aportación de pruebas por parte del contribuyente también conocido como el deber de colaboración y en ambos se apoya la actividad probatoria del procedimiento tributario y condicionan el ulterior proceso contencioso administrativo en materia tributaria, como revisor de la legalidad del acto.

#### **2.1.5.2. Pruebas Inquisitivas y de Aportación del Contribuyente.**

Esto quiere decir también que la prueba en materia tributaria, tiene las características de los principios del procedimiento tributario que son el principio inquisitivo y de aportación, con relación al principio inquisitivo, éste tiene relevancia en diferentes aspectos como ser la suficiencia de la prueba, su valoración, la práctica de las pruebas que se estimen necesarias para dictar resolución y que, si bien la doctrina se ha pronunciado favorablemente sobre la vigencia del principio en materia tributaria; en cambio no ha profundizado en torno a los matices que reviste con respecto al proceso penal, dicha vigencia se explica también por el fuerte influjo que el deber de colaboración con la administración tributaria tiene sobre las relaciones procesales en materia tributaria; como consecuencia de ello, la aplicación de los tributos se apoya en la auto declaración, ya que la forma en que tiene la

administración tributaria de conocer los hechos relevantes para la imposición es a través de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes.

#### **2.1.6. Principios Probatorios.**

Adaptando el derecho probatorio, con la jurisdicción administrativa tributaria encontramos que la aportación de la prueba para efectos de admisibilidad, debe cumplir requisitos y estos son llamados principios de la prueba, dentro de ellos citaremos dos: 1. Principio de pertinencia; y 2. Principio de idoneidad; el primero de ellos según el artículo 318 del Código Procesal Civil y Mercantil consiste en que: “no se admitirá ninguna prueba que no guarde relación con el objeto de la misma”, esto significa que, adecuándolo a la materia administrativa tributaria, no se debe aceptar prueba en el procedimiento tributario, no destinada a cumplir con la carga de la prueba establecida; con respecto del principio de idoneidad de la prueba tanto el Código Procesal Civil y Mercantil en el artículo 319 al explicar que “No deberá admitirse aquella prueba que según las reglas y criterios razonables, no sea idónea o resulte superflua para comprobar los hechos controvertidos.”, como el artículo 201 del Código Tributario al mencionar los requisitos de valoración de la prueba, declarando que: “La idoneidad de los medios de prueba se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común.”, coinciden en que la prueba aportada debe ser “de utilidad” para demostrar, la verdad material formando así la convicción de la autoridad administrativa.

Por lo tanto diremos que la prueba y los principios probatorios son requeridos para establecer la admisibilidad y eficacia de las formas procesales de incorporar la prueba en los procedimientos administrativos tributarios, y al hablar de éstas nos referimos a los medios de prueba, que también tienen su particular tratamiento en el derecho tributario.

Otro principio de la prueba en los procedimientos administrativos tributarios es el que la Constitución de la República de El Salvador, consagra en su artículo 11 el debido proceso o derecho de defensa, lo que se traduce en el hecho de que éste debe cumplirse en todas las actuaciones judiciales y administrativas, incluyéndose el derecho a presentar pruebas y a controvertir las que se aleguen en contra, por lo tanto debería ser nula de pleno derecho la prueba obtenida con violación al debido proceso; así como tiene rango constitucional éste también lo encontramos consagrado en el Código Tributario al señalar en su artículo 37: “Los contribuyentes podrán ejercer por cualquier medio de prueba permitido por este Código su derecho de defensa de conformidad al plazo establecido en los artículos 186 y 260 de este Código, aportando la documentación fehaciente para la respectiva valoración por parte de la Administración Tributaria. Las pruebas deberán ser presentadas por medio de escrito que contenga las alegaciones que puedan convenir a su derecho cuya fuerza probatoria será evaluada por la Administración.”.

Por último los principios de la prueba en el derecho administrativo también regulan la producción de la misma, mediante el Principio de Publicidad y el Principio de Contradicción de la Prueba; el primero consiste en dos aspectos, en el derecho que tiene el administrado a conocer el momento de producción de las pruebas que la administración pública recaba en el desarrollo de la fase inicial e instructora del procedimiento administrativo, e implica la facultad del contribuyente a quien se le desarrolla un expediente administrativo, de conocer las pruebas que ya estén incorporadas al proceso, debido a su derecho de acceso al expediente con la facultad de intervenir en su producción objetando y discutiendo su legitimidad, lo anterior beneficia al ente recaudador ya que proporciona fuerza probatoria a los indicios recabados, en razón que debidamente producida la prueba de cargo no

tendrá vicios de ilegalidad que objetar por parte del contribuyente; en ese orden de ideas en el derecho comparado encontramos que en el Código Fiscal de Uruguay, ya se ha avanzado en el tema pues ordena notificarle al contribuyente la fecha y lugar de producción de la prueba, a efecto de estar presente en dicho procedimiento administrativo probatorio, pero con respecto a El Salvador no contamos con una disposición similar en el Código Tributario, regulación a tomarse en cuenta; y con respecto al principio de la contradicción de la prueba, éste consiste en: “La oportunidad dentro del procedimiento administrativo que tiene el contribuyente para conocer y oponerse a la prueba presentada por parte de la Administración o de un tercero.”<sup>9</sup>, significa que al contribuyente se le reconoce el derecho de aportar pruebas de descargo a su favor, según el artículo 4 letra “b” del Código Tributario, donde el legislador desarrolla el contenido de las formas esenciales de la contradicción administrativa.

#### **2.1.7. Carga de la Prueba en Materia Administrativa Tributaria.**

Es necesario establecer a quién le corresponde probar en los procedimientos administrativos tributarios, para efecto de saber cuál es la verdad material que se pretende determinar; bajo esta premisa el artículo 203 del Código Tributario menciona: “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. Corresponde a la Administración Tributaria comprobar la existencia de hechos no declarados y que hayan sido imputados al contribuyente”, como ya hemos dicho el derecho de probar, no es exclusivo del contribuyente sino también de la misma administración tributaria para garantizar que no se violenten las formas esenciales de la contradicción administrativa pero también descubrimos que la verdad

---

<sup>9</sup>DIAZ, C. “La Prueba en el Derecho Tributario”, //www.eltiempo.com/archivo/documento /MAM-810993.

material dependerá del interesado que aporte las pruebas, sea el contribuyente a quien le interesa la defensa de los hechos que le son imputados ó siendo el fisco el sujeto que aporta las pruebas, con el objeto de establecer la infracción ó el delito tributario.

En ese mismo orden de ideas, fundamentamos la doctrina de Carlos M. Folco, Argentino con Postgrado en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca, que basado en las obras de españoles ilustres en la materia como Arias Velasco, Cesar Albiña, el Dr. Eusebio González entre otros, concluye que la carga de la prueba: "...nos remite al deber que tienen los interesados en un proceso o procedimiento de suministrar la prueba, sobre la base del objeto de la prueba, es decir los hecho alegados..."<sup>10</sup>, por lo tanto es entendible que en nuestro derecho administrativo tributario, la carga de la prueba se distribuye equitativamente con la finalidad de demostrar la verdad material, sin olvidar que la meta en común no se desvincula del interés del contribuyente en el ejercicio de su derecho de defensa, como de las actuaciones del ente recaudador donde priva el interés público de fortalecer la Hacienda Pública mediante el tributo.

#### **2.1.8. Momento Oportuno para Aportar La Prueba.**

Es necesario adaptar la teoría de la prueba, en lo que respecta al momento del desarrollo de los procesos en que se aportan la pruebas y en el caso de los procedimientos administrativos tributarios, la norma tributaria se encarga de establecer el momento oportuno de su aportación con la finalidad de su correspondiente valoración, ya que el artículo 202 del Código Tributario dice: "Las pruebas deben aportarse para su apreciación, en los momentos y bajo los alcances siguientes:

---

<sup>10</sup> FOLCO, Carlos María, "Procedimiento Tributario, Naturaleza y Estructura", Rubinzal-Culzoni Editores Santa Fe, Argentina, 2000.

- a. En el desarrollo del proceso de fiscalización o en cumplimiento de las obligaciones de informar que establece el presente Código; y
- 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 podrán recibir pruebas ofrecidas que no fueron producidas ante la administración tributaria, cuando se justificaren ante ésta como no disponibles.”

#### **2.1.8.1. Actividad Probatoria de la Administración Tributaria y del Contribuyente en la Etapa de Fiscalización.<sup>11</sup>**

Nuestro ordenamiento ha adoptado para la determinación y percepción de los tributos cuya recaudación está a cargo de la Dirección General de Tesorería, un sistema de autoliquidación sobre la base de declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, en las cuales cada uno de los sujetos pasivos determina sus obligaciones tributarias a partir de la existencia del presupuesto de hecho conocido como verificación del hecho imponible y cancela dichas obligaciones mediante el pago de los impuestos cuantificados en ellas, esas declaraciones juradas están sujetas a un control posterior por la Dirección General de Impuestos Internos, que tiene la facultad de iniciar procedimientos de verificación y fiscalización con el fin de comprobar la corrección del contenido de las mismas o a determinar íntegramente la materia imponible si el contribuyente no presentó su declaración jurada, a través de una actuación que se le conoce como Fiscalización.

---

<sup>11</sup> RUETTI, Germán J. “PROBATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL EN EL PROCESO TRIBUTARIO” en [http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/4632a578b7ad1edf0325e9c00775dee/\\$FILE/Doctrina0504.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/4632a578b7ad1edf0325e9c00775dee/$FILE/Doctrina0504.pdf).

Para el supuesto de que los funcionarios no encontraren elementos para despejar la incertidumbre sobre la materia imponible objeto de verificación es decir su existencia y/o cuantía, la ley les otorga la posibilidad de efectuar estimaciones o indicios tomados de hechos conocidos y vinculados con las circunstancias de su caso, como también utilizar índices o parámetros técnicos razonables, todo lo cual desencadenará en una determinación de oficio sobre base presuntiva. Los elementos obtenidos pasarán a constituir el cuerpo o antecedente administrativo, soporte documental de la eventual determinación de oficio o sumario. Ahora bien, toda la actuación llevada a cabo por la Administración fiscal dentro de la fiscalización conducente a la determinación de la exacta cuantía de la obligación tributaria o la detección de posibles conductas ilícitas, importa un despliegue de actividad probatoria encaminada a ese fin que luego quedará registrada en el expediente con el cual la autoridad administrativa evaluará la apertura del procedimiento de Liquidación de Oficio del Impuesto.

#### **2.1.8.2. Actividad Probatoria de la Administración Tributaria y del Contribuyente en el Procedimiento Administrativo de Liquidación de Oficio del Impuesto, Procedimiento Administrativo Sancionatorio y ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.<sup>12</sup>**

Una vez terminado el procedimiento administrativo de fiscalización, se elaborará un informe fiscal en el que constará la prueba que el Fisco recabó durante tal procedimiento y que luego son remitidas a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de la División General de Impuestos Internos, que actúa como Juez Administrativo, resolviendo si se cuenta con los presupuestos procedimentales necesarios y suficientes para iniciar el procedimiento de Liquidación Oficiosa del Tributo o no; en caso afirmativo se

---

<sup>12</sup> RUETTI, Germán J. "PROBATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL EN EL PROCESO TRIBUTARIO" en [http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/4632a578b7ad1edf03256e9c00775dee/\\$FILE/Doctrina0504.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/4632a578b7ad1edf03256e9c00775dee/$FILE/Doctrina0504.pdf)

procede a notificar el informe fiscal al sujeto obligado o responsable, aunque por el momento no es el tema estudiar el procedimiento de Liquidación de Oficio de Tributo, estableceremos que el momento procesal con el que cuenta el contribuyente en este procedimiento administrativo para aportar las correspondientes pruebas de descargo, inicia precisamente con la notificación del informe elaborado por el auditor tributario que le realiza la Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba al contribuyente, de conformidad al artículo 186 inciso uno del Código Tributario que literalmente dice: “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.”

Por lo que establecemos que la existencia de una verdadera actividad probatoria no se encuentra en pugna, con la naturaleza estrictamente administrativa del procedimiento, pues lo cierto es que el órgano recaudador buscará sustentar la eventual determinación de oficio del tributo en pruebas

serias, concretas y relacionadas con la materia imponible objeto de verificación o con los presuntos hechos ilícitos. De igual forma le otorgará al sujeto pasivo la posibilidad de probar sus pretensiones en la fase administrativa, por lo que estamos en presencia de actividades esencialmente probatorias de las pretensiones de los sujetos.

Con respecto al Procedimiento Administrativo Sancionatorio, el artículo 37 del Código Tributario regula que la presentación de pruebas nos remite al artículo 260 de la misma legislación tributaria, en cuanto al momento oportuno de aportar pruebas por ambas partes, que establece en los incisos 2, 3 y 4: “Constatada una infracción, se ordenará la iniciación del procedimiento, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados. En el mismo acto se abrirá a pruebas por el plazo de ocho días hábiles, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la audiencia. En el término probatorio se deberán presentar mediante escrito aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes.”

Por ultimo analizaremos el momento oportuno de aportar la prueba en segunda instancia es decir en caso de inconformidad, por que se presenta la posibilidad de impugnar las resoluciones ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, de lo expuesto en su fase previa, a esta instancia se accede por vía del recurso de alzada o de apelación, interpuesto por el contribuyente que está en desacuerdo con el acto determinativo o el acto sancionatorio, el Fisco ya no resuelve la cuestión sino que es parte demandada de un proceso jurisdiccional tributario que tiene un cuerpo de ley que regula su funcionamiento, denominado: “LEY DE

ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS”, que detalla en los artículos del 2 al 4 el incidente de apelación que es el medio de expresar la inconformidad de la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, cabe destacar que el fisco se ve limitado a justificar sus actuaciones, remitir el expediente y contestar sobre los alegatos del contribuyente, pero el sujeto pasivo tiene la oportunidad de ofrecer y producir pruebas, de conformidad al artículo 4 Inciso 3 y 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que en relación al ofrecimiento y aportación de la Prueba en esta Instancia cita: “... Cuando el Tribunal los haya recibido, (Incidente y Expediente de Apelación) con o sin contestación (del Fisco), abrirá a pruebas el incidente por el término perentorio de cinco días hábiles contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, para el solo efecto de que éste solicite dentro de dicho término la producción de las pruebas *por él ofrecida*. El Tribunal ordenará la producción de las pruebas una vez vencido el término anterior, y cuando se hayan producido, mandará oír al apelante para que presente sus alegaciones finales en el término fatal e improrrogable de ocho días contados a partir del siguiente al de la notificación respectiva...”

En resumen, Hensel considera que la prueba de las obligaciones tributarias, en la fase de determinación o del procedimiento sancionatorio, tiene relación con la regla que la pretensión legal de imposición del tributo, debe estar ajustada a la actividad de la autoridad tributaria, derivando así la potestad de encontrarse en condiciones de indagar la verdad de los hechos esenciales, aún cuando el contribuyente ha tratado de esconder la verdad, en virtud de ello el autor sostiene que la obligación de probar se presenta como un deber de colaboración en el procedimiento administrativo tributario necesario: “... si

la ley exige al obligado una prueba, ésta debe decir que al obligado incumbe la obligación (coercitiva) de colaborar con aclaraciones, y según el uso general se puede pretender de él la prueba; pero tal régimen no significa, sin embargo, que la autoridad puede, ante la falta de pruebas, suponer lo contrario, sino que ella puede considerarse liberada de la obligación de aplicar otros medios para la búsqueda de la verdad.”<sup>13</sup>, bajo estas premisas: “si la administración tributaria no toma en cuenta las pruebas idóneas ofrecidas por el sujeto pasivo, o viola los derechos de colaboración del mismo, el procedimiento queda afectado de un vicio esencial.”<sup>14</sup>, por lo tanto Hensel asevera que la administración tributaria tiene el derecho y el deber de transformar cada incerteza que incumbe a su pretensión como tal en una verdad procedimental mediante la estimación, esta obligación o deber no le interesa solamente porque la administración debe tutelar los intereses fiscales del Estado y el apego al principio de legalidad, sino también a efectos que el contribuyente que es negligente en sus obligaciones tributarias de colaboración, o que es reincidente de infracciones tributarias, no debe gozar a través de su comportamiento de alguna ventaja frente al ciudadano que toma en serio sus obligaciones tributarias; por este criterio se puede determinar que: “la carga de la prueba objetiva, de una prueba faltante recae sobre el obligado negligente, en cuanto se debería haber podido pretender de él la producción de las pruebas y la probabilidad estuviera del lado de la imposición.”<sup>15</sup> Por consiguiente, podemos afirmar que el conflicto que se plantee ante la administración está prejuzgado prácticamente a favor de la misma, esto es consecuencia de los propios principios que dominan en todas las administraciones tributarias de muchos países, dado el interés colectivo que se maneja por la administración tributaria, la verdad oficial de sus actos y

---

<sup>13</sup> HENSELL, A.: “Diritto Tributario -Traduzione di Dino Jarach”, Dott A. Giuffrè Editore, Italia 1956.

<sup>14</sup> IBIDEM Od. Cit. 10, pagina 6.

<sup>15</sup> IBIDEM, Ob. Cit. 11, pagina 7.

la ejecutividad de los mismos; pero ello no quiere decir que se deje en completa indefensión al contribuyente y que desde luego, se le excluya la posibilidad de aportar medios probatorios en defensa de sus derechos en la litis que plantea ante el órgano administrativo capaz de resolver.

## **2.2. LOS MEDIOS PROBATORIOS.**

La doctrina tradicional considera, que la prueba significa la demostración de la exactitud de un hecho, del cual depende la existencia de un derecho; los medios probatorios son todos los instrumentos que pretenden mostrar la verdad o falsedad de un acto.

Medio de prueba es, el instrumento por medio del cual el juez percibe a través de todos los sentidos, es decir por la vista, oído, tacto, gusto, la realización de un hecho o un acto; aunque este concepto no siempre dará sus frutos, ya que en la práctica se oponen ciertas dificultades en determinados casos al desenvolvimiento de la prueba de acuerdo a este modo simple. Por ejemplo: la inspección judicial, en este caso el juez se sitúa en el lugar de los hechos, puede observar la escena de lo ocurrido, y utilizar el sentido del tacto para lograr un mayor convencimiento de los hechos, pero no puede especular sobre la verdad de los mismos, sino es a través de la investigación.

También medio de prueba es, la deducción del juez, es el instrumento de la actividad de éste, ya que no solo debe basarse en la percepción de sus sentidos, sino en los hechos ó sobre la experiencia que posee sobre las situaciones que se le presentan.<sup>16</sup> Como es el caso donde el juez debe de valorar los hechos de acuerdo a las reglas de la sana crítica, las máximas de

---

<sup>16</sup> CARNELUTTI, Francesco. La prueba Civil. Ediciones De Palma Buenos Aires, Argentina. 2000.

la experiencia y la lógica, para apreciar la prueba no solo basándose en sus deducciones sino de lo que conoce respecto del tema.

Los medios de prueba pueden considerarse desde dos puntos de vista. El primero, por la actividad del juez o de las partes, que suministra las fuentes de donde el juez extrae los motivos o argumentos para lograr su convicción sobre los hechos del proceso, es decir, la confesión de parte, la declaración del testigo, dictamen del perito, inspección o percepción del juez, y la narración contenida en el documento. El segundo, los instrumentos y órganos que suministran al juez las fuentes de prueba como: el testigo, el perito, la parte confesante y el documento. Este concepto también es correcto, porque comprende la manera como se verifica la adquisición procesal de la prueba y se lleva al juez el conocimiento de los hechos que prueban. El medio de prueba suministra los hechos fuente de la prueba, por lo tanto, el hecho que debe probarse no se deduce de aquel, sino de éstos; por ejemplo: si se trata de probar un contrato y se citan medios de prueba como: testimonios, confesiones y documentos, aquel no se deduce propiamente de estos medios, sino de los hechos narrados en ellos.

En el lenguaje jurídico es frecuente denominar pruebas tanto a los medios probatorios como a las fuentes; Por ejemplo: cuando se dice que un hecho es prueba de otro, se está contemplando la fuente, y cuando se expresa que la confesión o la escritura pública o dos testimonios de cierto hecho, se hace referencia a los medios de prueba.

Existen dos sistemas para la fijación de los medios de prueba: el de prueba libre, que deja al juez en libertad para admitir u ordenar los que considere aptos para la formación de su convencimiento, y el de pruebas legales, que señala cuáles son dichos medios de prueba. Existe también un sistema

mixto, en el cual se enumeran los medios probatorios que al juez no le son dados a conocer, y la vez, se le otorga la facultad de admitir u ordenar otros que estime útiles. Se considera mejor el sistema mixto.<sup>17</sup>

### **2.2.1. Antecedentes Históricos.**

**Etapas Étnica o Primitiva.** No existía regulación alguna, y la apreciación de la prueba era totalmente discrecional y personal. La prueba fundamental era el delito flagrante.

**Etapas Religiosa o Mística o Edad media.** Se confunde con el proceso germano. Se establecen como medios de prueba las ordalías o juicios de Dios, la resolución del conflicto se entrega a la Divinidad, la cual manifestaba su parecer en favor de quien soportaba la ordalía establecida para un determinado caso.

Para establecer la culpabilidad de quien era acusado por algún crimen, este sospechoso a través del "juicio de dios" era sometido a sumergir el brazo en agua hirviendo para sacar un objeto; posteriormente las heridas eran lavadas con agua bendita y luego vendadas, si al retirar los vendajes no había infección era inocente en caso contrario eran consideradas culpables. De la misma forma una mujer fue acusada de adulterio, era lanzada en invierno a un río con aguas congeladas, si la mujer se enfermaba de pulmonía, era culpable, en cambio si no contraía ninguna enfermedad era considerada inocente; Debido a lo ilógico que resultaba el juicio de dios, en la edad media comienza la evolución de los medios de prueba, como una primera etapa llamada confesión y para obtener la confesión eran torturados para obligarlos a decir la verdad, pero éste no obtuvo muchos resultados, ya que para dejarlos de torturar muchos inocentes eran condenados; luego surgió la

---

<sup>17</sup> Tratado de Derecho Procesal Civil. Parte especial. Tomo VI. Clases y medios de prueba. Editorial Temis. Bogotá, Colombia. 1969.

llamada prueba testimonial que tampoco era muy efectiva, ya que era vista tras la perspectiva de un testigo que no siempre estaba en lo correcto.

**Etapa Legal o Tasada.** Deriva del proceso canónico; se estableció como una forma de resguardar mejor a las personas, limitando el poder y su abuso por sus detentadores; en esta etapa, se establecen los medios de prueba formales y su valor probatorio, los jueces deben resolver los conflictos sometiéndose estrictamente a las leyes probatorias, siendo errónea la resolución que así no lo hiciera.

**Etapa Sentimental.** De la rigidez de la prueba legal, en el cual el legislador establece todos los medios de prueba y su valor probatorio, se pasa a un sistema de apreciación judicial libre, que pone el acento en la íntima convicción del juez. En esta etapa surge la institución de los jurados iletrados, los que se incorporan fundamentalmente al proceso penal, y en los cuales aprecian la prueba conforme a su libre convicción. También se identifica con esta etapa, otros conceptos como la sana crítica.

**Etapa Científica.** Establecida fundamentalmente en el proceso penal. Lo que se pretende es que el juez no sólo aprecie la prueba, sino que en torno a ella se realice una labor pericial. Para determinar un hecho, el juez no investiga, sino que usa una labor científica de carácter experimental, recurriendo a métodos científicos; no obstante, los avances científicos jamás reemplazarán a la labor humana, toda vez que siempre es el tribunal el que decida (los métodos científicos sólo colaboran). En esta etapa cobro la importancia el examen físico de los elementos encontrados en el lugar de los hechos o el sitio del suceso; tras la evolución de los medios de prueba, surgió el concepto que las cosas carecían de sensibilidad, por lo tanto se debía buscar la verdad en ello.

### 2.2.2. Noción Conceptual.

- Medios de prueba: son los diversos elementos que autorizados por ley, sirven para demostrar la veracidad o falsedad de los hechos controvertidos en juicio.<sup>18</sup>
- Medios de prueba: son los medios legalmente previstos para que los litigantes puedan demostrar sus reclamaciones por medio de documentos, testigos, entre otros.
- Medios de prueba: son aquellos elementos, instrumentos, actividades que sirven para demostrar la existencia o inexistencia de los hechos planteados en juicio.<sup>19</sup>
- Se entiende por medios de prueba: el instrumento de prueba cosa o circunstancia en que el juez encuentra los motivos de su convicción.
- Medios de prueba: son aquellos elementos que sirven para convencer al juez de la existencia de algún hecho alegado en el proceso.<sup>20</sup>
- Para Celderio,<sup>21</sup> los medios de prueba son una actividad de averiguación y comprobación que tiende a demostrar la verdad de los hechos controvertidos.

Con diversidades en su regulación, dentro de las legislaciones actuales y comparándolos con los de épocas pasadas, los medios de prueba generalmente admitidos son: la inspección ocular, la confesión, el testimonio, el informe pericial, los documentos públicos o privados, entre otros. En el proceso salvadoreño son medios de prueba: la prueba instrumental, prueba testimonial, prueba pericial, inspección judicial, prueba por confesión, prueba por juramento y prueba por presunción.

---

<sup>18</sup> CABANELLAS, Guillermo. Diccionario enciclopédico jurídico de derecho usual. Tomo V. Editorial Heliasta. Buenos Aires, Argentina.2003

<sup>19</sup> [www.regmurcia.com/servlet/s.SI](http://www.regmurcia.com/servlet/s.SI).

<sup>20</sup> <http://www.docstoc.com/docs/1645405/Medios-de-Prueba-en-Juicios>.

<sup>21</sup> CELDERIO Ernesto C. Procedimiento Tributario. Nueva técnica-Errepar. Buenos Aires, Argentina 1992. Página 19.

### **2.2.3. Clasificación de los Medios de Prueba.**

#### **2.2.3.1. Directos e Indirectos.**

- **Directos:** muestran al juzgador el hecho a probar de manera directa, sin ningún intermediario. Es el juez el que se coloca en una percepción directa con los hechos objeto de prueba, el medio por excelencia directo es la inspección judicial.
- **Indirectos:** son los medios de prueba que colocan ante el juzgador un hecho, a través de otro hecho u objeto material; incluimos dentro de estos últimos todos los medios de prueba como la prueba testimonial, la confesión, prueba pericial, prueba documental, a excepción de la inspección judicial.

#### **2.2.3.2. Pre Constituidos y por Constituir.**

- **Pre Constituidos:** son los que existen de manera previa al proceso; son los que nacen o son creados por las personas no con la finalidad de que se utilicen en un juicio como medio de prueba, sino con una finalidad distinta. Tal es el caso de los padres que obtienen del Registro del Estado Familiar de las Alcaldías municipales, la certificación de partida de nacimiento de su hijo con el objeto de asignarle nombre y apellido, a fin de asegurarle el derecho que éste tiene.
- **Por Constituir:** son aquellos que se utilizan durante y con motivo del proceso, por ejemplo los medios de prueba testimonial, pericial, inspección judicial, entre otros.

### **2.2.3.3. Históricos y Críticos.**

- **Históricos:** son los que representan objetivamente los hechos a probar; como es el caso de la prueba instrumental en materia civil o documental en materia de familia.
- **Críticos:** Son aquellos que no representan el hecho por probar, sino que demuestran la existencia de un hecho, del cual el juzgador infiere la existencia del hecho por probar; a esta clase pertenece la prueba por presunción.

### **2.2.3.4. Reales y Personales.**

- **Reales:** son los que consisten en cosas u objetos materiales por ejemplo la prueba instrumental y documental.
- **Personales:** son los que se refieren no a cosas sino a personas, como son los casos de la confesión, la testimonial y la pericial.

### **2.2.4. Naturaleza Jurídica.**

La naturaleza jurídica de los medios probatorios es de carácter procesal, ya que los medios de prueba se utilizan en los procedimientos; esto significa que los medios probatorios son utilizados en todos los procesos, porque son el medio por el cual se incorpora la prueba.

### **2.2.5. Los Medios Probatorios Regulados en el Código Tributario.**

El Código Tributario establece en el artículo 200 que: “Podrá invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la testimonial, esta prueba únicamente será pertinente, para los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa que produzcan vicio en el acto administrativo y lo invaliden...”, es decir que este medio probatorio se utiliza excepcionalmente; por lo que podemos señalar que los otros medios probatorios que regula la legislación tributaria son:

- ✓ La Confesión;
- ✓ Prueba Documental;
- ✓ Prueba Contable, y
- ✓ Prueba Pericial de Terceros.

#### **2.2.5.1. La Confesión.**

Bonnier lo define como la declaración por la cual una persona reconoce por verdadero un hecho susceptible de producir contra ella consecuencias jurídicas<sup>22</sup>. En el marco del procedimiento administrativo tributario, resulta casi irrelevante la importancia de este medio probatorio, ya que no existe la absolución de posiciones.

La figura de la Confesión en el Código tributario es establecida en el artículo 204, y la define como “...las manifestaciones exentas de vicio que mediante escrito dirigido a la administración tributaria, haga el sujeto pasivo, en forma voluntaria ó a requerimiento de la administración tributaria, en la cual se debe de declarar la existencia de un hecho cierto de cuya ocurrencia se derive un perjuicio para él”; esta manifestación tiene una característica esencial, que se realiza mediante escrito, en donde el sujeto pasivo manifiesta si existe o no

---

<sup>22</sup> BONNIER, cit. por ARIAS VELASCO, Ob. Cit. Pág. 91.

un hecho que a futuro genere un perjuicio hacia él; dicha confesión, como se materializa a través de un escrito, constituye prueba documental, ya que como no es una manifestación verbal, en la que el sujeto pasivo manifiesta si existe o no un hecho, sino que lo realiza a través de un escrito, el cual al momento de ser valorado por el juez, éste determina la autenticidad o no del mismo y constituye prueba plena, según el artículo 341 del Código Procesal Civil y Mercantil; por lo que podemos establecer que la Confesión es un medio de prueba regulado en el Código Tributario, con la diferencia que ésta no se realiza por medio de un pliego de posiciones, sino a través de un documento, el que es considerado como un documento privado, por ser emitido por un particular en el que se establece la existencia o no de un hecho que al momento de ser valorado constituye plena prueba; esto significa que la ley le da una suprema convicción o fuerza probatoria, la cual se expresa en el máximo grado, ya que el medio de prueba se encuentra en los supuestos y condiciones que la ley señala.

En materia tributaria no existe la absolución de posiciones, ya que esto se regulaba en el derogado Código de Procedimientos Civiles; actualmente aplicamos la supletoriedad del Código Procesal Civil y Mercantil porque, en el artículo 344 y siguientes, encontramos la figura de la declaración de parte, la cual puede ser solicitada por cada parte dentro del proceso, con la finalidad que se le reciba declaración personal sobre los hechos objeto de la prueba, es necesario hacer la diferencia entre la confesión y la declaración de parte, la confesión, considerada como prueba, es el testimonio que una de las partes hace contra si misma, es decir, el reconocimiento que una de las partes hace de la verdad de un hecho susceptible de producir consecuencias jurídicas a su cargo.

CHIOVENDA define la confesión como: "la declaración que hace una parte de la verdad de hechos afirmados por el adversario y favorable a éste";

ALSINA la define como: “el testimonio que una de las partes hace contra si misma, es decir el reconocimiento que uno de los litigantes hace de la verdad de un hecho susceptible de producir consecuencias jurídicas a su cargo”. Pero testimoniar y declarar son dos nociones distintas.

Todo testimonio es una declaración, pero no toda declaración es un testimonio. Testimoniar es "la declaración de un testigo sobre alguna cosa o acerca de la existencia o inexistencia de un hecho que haya presenciado u oído", por lo que testimonio deriva de testigo y testigo de “Testis”, cuya palabra designa a la persona que por haber percibido un hecho que le es ajeno o no, puede atestiguar acerca de él. Lógicamente, no puede existir un testimonio contra si mismo. Lo que existe y dice de la esencia de la confesión, es que se trata de una declaración contra si mismo porque lo que en ella se manifiesta un acto de voluntad que no es propio. Con el testimonio se describe un hecho, en cambio con la declaración de parte se expresa la voluntad de reconocerlo como verdadero contra si mismo, y naturalmente, a favor del adversario.

La declaración de parte que regula el Código Procesal Civil y Mercantil, puede realizarse por la misma parte a quien perjudica su declaración o también se puede realizar ésta a través de terceras personas, como es el caso de los representantes legales de los incapaces, por hechos que éstos hubieran realizado; los apoderados, pueden declarar por hechos realizados en nombre de sus mandantes siempre que esté vigente el mandato ya que una vez finalizado éste ya no tiene validez; existe una excepción a esta regla, ya que los apoderados podrán declarar por hechos anteriores siempre que sus representados estén fuera del país y estén expresamente autorizados para ello y la parte contraria lo consienta.

La persona al momento que va a realizar su declaración de parte, es su obligación comparecer y responder los interrogatorios realizados por la parte contraria y por el juez, este interrogatorio será sobre los hechos personales que tenga que declarar, el interrogatorio se realiza en audiencia en la cual se encuentra el juez y las partes, quienes en su oportunidad realizan a la parte que dará su declaración las respectivas preguntas, las que serán formuladas de manera oral, con claridad y precisión y éstas deberán evitarse que contengan valoraciones, sugerencias, calificaciones o cualquier otra clase de comentario que pueda dirigir la contestación.

El juez al momento que la parte contraria formule la pregunta decidirá si admite o la rechaza, ya que tomará en cuenta que las preguntas formuladas llenen los requisitos mencionados anteriormente; en el desarrollo del interrogatorio, la parte que declara puede objetar la pregunta formulada por la parte contraria, y debe de hacerse constar la protesta si el juez rechaza la objeción.

En términos generales la declaración de parte es similar al interrogatorio de testigos en cuanto al manejo de las preguntas y de la forma de interrogar. El juez o tribunal al momento de valorar la declaración de parte, deberá tomar en consideración los siguientes aspectos para que tenga por ciertos los hechos controvertidos:

- a) que haya intervenido personalmente, no actuando como apoderado o representante legal, y
- b) que no se oponga a tal reconocimiento, el resultado de otras pruebas.

Caso contrario no se reúnen estos dos requisitos, el juez no podrá tener como ciertos los hechos que la parte reconoció en el interrogatorio; si hay

contradicción o falta uno de estos supuestos, el resultado de la declaración de parte se apreciará conforme a las reglas de la sana crítica.

#### **2.2.5.2. Prueba Documental.**

Fenech entiende por documento, en su acepción de medio de prueba: “El objeto material en el que se inserta por medio de una escritura o de ciertos signos una expresión de contenido intelectual”.<sup>23</sup>

Es necesario hacer distinción entre las diferentes clases de Instrumentos que existen, ya que según lo establece el artículo 1570 del Código Civil, “Instrumento Público o auténtico es el autorizado con las solemnidades legales por el competente funcionario”; y en el párrafo segundo dispone: “otorgado ante Notario o Juez cartulario e incorporado en un protocolo o registro público, se llama escritura pública”. Estos términos son los que utiliza el artículo 331 del Código Procesal Civil y Mercantil, cuando establece: “instrumentos públicos son los expedidos por notario que da fe, y por autoridad o funcionario público en el ejercicio de su función”, para determinar si un documento tiene el carácter de público hay que atender tres criterios básicos: la forma del documento, la persona que lo expide o está autorizada y el ajuste a las normas establecidas en la ley. Por lo tanto los documentos públicos han de ser clasificados dependiendo de la persona que los expide, ya que la forma y el ajuste a las normas legales, pertenece lógicamente a las propias previsiones legales relativas a quienes tienen la capacidad de extenderlos. En definitiva, están relacionados con las normas que regulan la fe pública en cualquier ordenamiento; por lo que en nuestro país podemos mencionar que los documentos públicos se dividen en:

---

<sup>23</sup> Cfr. FENECH, M, Derecho procesal tributario, Tomo III, pág. 284.

**Documentos notariales:** Son las escrituras públicas que define el artículo 1570 párrafo segundo del Código Civil, (otorgado ante notario o ante juez cartulario e incorporado al protocolo o registro público, se llama escritura pública); dentro de los documentos notariales, es preciso distinguir las escrituras de las actas, ya que sólo las primeras contienen declaraciones de voluntad (actos jurídicos en donde se incorporan el consentimiento de las partes y generalmente contratos), mientras que las actas, contienen únicamente hechos (así dispone el artículo 50 de la Ley del Notariado).

También hay que distinguir entre los documentos públicos de la escritura matriz, que se incorporan en el protocolo del notario, de las copias o testimonios, esta distinción es sumamente importante en la prueba documental, en la medida que lo que se aporta al proceso no es la escritura propiamente dicha, sino los testimonios expedidos por el notario que no son más que fotocopias ó simplemente éstas confrontadas legalmente.

**Documentos administrativos:** Son expedidos por un funcionario de la administración, en el ejercicio de sus atribuciones, con las formalidades establecidas por la ley. De esta definición surge ya el principal requisito para que un documento expedido por un funcionario adquiera la calidad de auténtico, ya que solamente serán considerados como tales, los que cumplan los requerimientos exigidos por la ley correspondiente y así sean reconocidos por las demás leyes; lo que requiere tres condiciones: a. La condición del funcionario público que lo expide; b. Que la expedición del documento forme parte de las funciones específicas del funcionario público en sus actuaciones, y c. Que se haya creado y se expida con las formalidades de ley, por lo que el documento que no cumpla con estos tres requisitos será considerado un documento privado.

**Documentos judiciales:** Se trata de documentos creados en los procedimientos de cualquier orden jurisdiccional, o aportados a ellos en los

archivos judiciales, y que se certifican por el titular de la fe pública judicial, con las formalidades y solemnidades establecidas en la ley.

En materia tributaria y demás ramas del derecho, los documentos que se anexan a los escritos o aquellos cuya agregación se solicite a título de prueba pueden ser presentados en original, en testimonios expedidos por la autoridad competente o en copia que certifique la autoridad o funcionario previo al cotejo con el original, el que será devuelto al interesado.

Según el artículo 205 del Código Tributario los contribuyentes en materia tributaria, pueden invocar como prueba, documentos emitidos por la administración tributaria siempre y cuando éstos cumplan con los siguientes requisitos:

- ✓ Deben de ser individualizados;
- ✓ Deben de indicarse fecha y número de referencia;
- ✓ La oficina que lo expidió.

Si falta uno de los requisitos mencionados, los contribuyentes no podrán invocar como medio probatorio dichos documentos, además para este caso la administración tributaria deberá pedir compulsas de tales documentos; en materia tributaria la compulsas consiste en examinar dos o más documentos, cotejándolos o comparándolos entre sí, o en su caso se deberá pedir que la oficina donde esté archivado certifique sobre los pasajes pertinentes.

Es necesario distinguir los instrumentos privados de los instrumentos públicos, la doctrina considera los instrumentos privados, como aquellos que las partes extienden por sí, aún en presencia de testigos, pero sin la intervención de oficial público éstos no gozan de la presunción de autenticidad, como ocurre con los instrumentos públicos; carecen de valor

probatorio, mientras la firma de quien la suscribe no haya sido reconocida por el interesado o declarada debidamente por un juez; el Código Procesal Civil y Mercantil, define a los instrumentos privados como aquellos cuya autoría es atribuida a los particulares, es decir que no son expedidos por funcionario público en el ejercicio de sus atribuciones, sino emitidos por personas particulares, quienes no están revestidos de fe pública; además serán considerados instrumentos privados, aquellos documentos, en los cuales no se hayan cumplido los requisitos que la ley prevé para los documentos públicos.

Para establecer la eficacia probatoria de estas dos clases de instrumentos se debe de tomar en cuenta su categoría y así definir cuándo es un instrumento público o privado; en el artículo 341 del Código Procesal Civil y Mercantil, se regula el valor probatorio de este tipo de instrumentos y establece que los instrumentos públicos, constituyen prueba fehaciente de los hechos, actos o estado de cosas que documenten, de la fecha y personas que intervienen en el mismo, así como el fedatario o funcionario que lo expide.

La misma disposición menciona que los instrumentos privados, hacen prueba plena<sup>24</sup> de su contenido y otorgantes, si de éstos no ha sido impugnada su autenticidad o ésta ha quedado demostrada, es decir que si se impugna su autenticidad este instrumento carece de valor probatorio; pero si no quedó demostrada tras la impugnación su autenticidad los instrumentos se valorarán conforme a las reglas de la sana crítica, que consiste en la operación intelectual realizada por el juez y destinada a la correcta apreciación del resultado de las pruebas, realizada con sinceridad y buena fe; ha sido definida como "la lógica interpretativa y el común sentir de las

---

<sup>24</sup> Según Guillermo Cabanellas: Prueba plena, llamada también cumplida y concluyente, así como completa o perfecta, es la que demuestra sin género alguno de duda la verdad del hecho controvertido en una causa, e instruye suficientemente al juez para que pueda fallar.

gentes"<sup>25</sup> y como la combinación de criterios lógicos y de experiencia que debe aplicar el juzgador. En otras palabras, la sana crítica es el método de apreciación de la prueba, donde el juez la valorará de acuerdo a la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados.

Las reglas de la sana crítica no constituyen un sistema probatorio distinto de los que tradicionalmente se han venido reconociendo. Se trata más bien de un instrumento que el juez está obligado lógicamente a utilizar para la valoración de las pruebas en las únicas circunstancias en que se encuentra en condiciones de hacerlo; esto es, cuando la legislación no lo sujeta a un criterio determinado. El principio exige que el juez motive y argumente sus decisiones; dado que se aplica exclusivamente en aquellos casos en los que el legislador ha entregado al juez el poder de valorizar libremente dicho resultado; se opone, en este sentido, al concepto de prueba legal o tasada, donde es la ley la que fija el valor de la prueba y en este caso él debe de valorarlo, lo más importante al momento de invocar la prueba emitida por la administración tributaria, es que ésta cumpla con todos los requisitos para que sea admitida y así sea valorada de acuerdo a lo que establece el Código Tributario.

Un caso particular dentro del procedimiento administrativo tributario, para aportar la prueba, en el proceso, y que éste tiene que llevar un procedimiento especial es al momento de incorporar prueba en las deducciones para que los documentos tengan valor probatorio y cumplir con todas las formalidades exigidas por el Código Tributario y las leyes respectivas, caso contrario no tendrán validez al hacerse las deducciones fiscales.

---

<sup>25</sup> MONTERO AROCA, Juan. La prueba en el Proceso Civil. Civitas. Páginas. 278-279.

Según el artículo 206 del Código Tributario: “para que procedan las deducciones de las erogaciones que se respalden con contratos éstas deberán asentarse contablemente de conformidad a las estipulaciones convenidas por las partes...”, ello significa que el momento en que un contribuyente invoque como prueba un contrato, este debe de estar asentado contablemente, y que haya cumplido los requisitos establecidos por ambas partes, será procedente invocarlo como prueba al momento de realizar una deducción.

Según dispone nuestro Código Tributario, en materia tributaria la validez probatoria de los instrumentos emanados de país extranjero está sujeta al cumplimiento de los requisitos que establece el artículo 333 y 334 del Código Procesal Civil y Mercantil; lo que antes regulaba el artículo 261 del Código de Procedimientos Civiles.

En el caso de las deducciones, existe otro requisito indispensable que se tiene que tomar en cuenta al momento de deducir gastos, costas, erogaciones con fines sociales y créditos fiscales, según la naturaleza del impuesto, los pagos efectuados con las deducciones por montos iguales o mayores a cincuenta y ocho salarios mínimos se tiene que realizar por medio de cheque, transferencia bancaria, tarjetas de crédito y débito, esto es adicional a la documentación que con anterioridad se menciona que deben de presentar ya que es de acuerdo a la naturaleza de la operación que se realiza y deben de cumplir con todos los requisitos que establecen las leyes respectivas para proceder a la deducción; además debe de agregarse que las operaciones por montos iguales o mayores a cincuenta y ocho salarios mínimos, que generen deducción de costos, gastos, erogaciones con fines sociales y créditos fiscales, que provengan de permutas, mutuos de bienes no dinerarios, daciones en pago, cesiones de títulos de dominio de bienes,

compensaciones de deudas, operaciones contables u otra clase de actos, deberán formalizarse en contrato escrito, en escritura pública o demás documentos que regula el Derecho Civil o Mercantil. Sin perjuicio en lo anteriormente establecido también será aplicable esta disposición cuando un sujeto realice cualquier operación o transacción múltiple realizada en un mismo día o en el plazo de diez días calendario, cuyo monto sea igual o exceda a cincuenta y ocho salarios mínimos o su equivalente en moneda extranjera.

Otro aspecto importante que regula el Código Tributario y que le confiere valor probatorio, es el caso de la impresión de imágenes ópticas no modificables, esto consiste en que la administración tributaria, puede obtener por medios propios de los avances tecnológicos, la reproducción impresa de imágenes no modificables sobre documentos originales que estén relacionados con los impuestos que administra y éstos tendrán todos los efectos de prueba documental.

Asimismo las actas de comprobación suscritas por el fedatario; es decir, un representante de la administración tributaria, facultado para la verificación del cumplimiento de la obligación de emitir y entregar los documentos legales correspondientes por cada operación que se realice; así como verificar el cumplimiento de los requisitos de tales documentos y de la obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes y sus actuaciones se reputan legítimas, por lo que el acta de comprobación que emite el fedatario, tiene fuerza probatoria y el Código Tributario le da el carácter de prueba documental; así como todas las actas que sean emitidas por la administración tributaria en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, inspección, investigación y control que regula el Código Tributario, con base al artículo 208 inciso dos tendrán para todos los efectos valor de prueba

documental; ello significa que todos los actos de la administración tributaria, tienen validez probatoria y son considerados instrumentos públicos porque son emitidos por la administración pública en el ejercicio de sus funciones y constituyen prueba fehaciente.

### **2.2.5.3. Prueba Contable.**

Este medio probatorio está regulado en el artículo 209 del Código Tributario y establece que: “los libros de contabilidad del sujeto pasivo, constituirán elemento de prueba, siempre que sus asientos estén soportados con las partidas contables que contengan la documentación de respaldo que permita establecer el origen de las operaciones registradas cumplan además con lo establecido por este Código, el Código de Comercio y las leyes especiales respectivas”.

Es necesario establecer cuáles son los libros de contabilidad que lleva el sujeto pasivo para que al momento de utilizarlos como medio de prueba sean incorporados al proceso, pero antes de establecer cuáles son los libros de contabilidad, empezaremos por decir que los libros de contabilidad: Son aquéllos en los que se efectúan los registros o asientos contables por las distintas operaciones realizadas por las empresas o entes económicos. Los libros pueden ser principales y auxiliares; los principales se clasifican en: diario, mayor y de inventarios y balances.

**Libros Principales:** En los países en que se haya reglamentada la contabilidad de los causantes se da el nombre de libros principales, a aquéllos que la ley les obliga a llevar, como son: los libros diario y mayor y el de inventarios y balances.

**Libro Diario:** Registro cronológico de las operaciones contables que muestra los nombres de las cuentas, los cargos y abonos que en ellas se realizan, así

como cualquier información complementaria que se considere útil para apoyar la correcta aplicación contable de las operaciones realizadas.<sup>26</sup>

**Libro Mayor:** El libro más importante en cualquier contabilidad, en el que se registran cuentas individuales o colectivas de los bienes materiales, derechos y créditos que integran el activo; las deudas y obligaciones que forman el pasivo; el capital y superávit de los gastos y productos; las ganancias y pérdidas, y en general todas las operaciones de una empresa. En dicho libro se registran todas las transacciones anotadas en el diario principal o en los diarios especiales cuando los haya, ya sea particularmente o bien en totales.

Nuestro Código de Comercio en el artículo 435, manifiesta que el comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo a los sistemas generalmente aceptados en materia de contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de auditoría. Además este mismo artículo establece que los comerciantes deberán conservar en buen orden la correspondencia y demás documentos probatorios, esto significa que la ley le da la pauta para que tenga toda la documentación en orden por si en algún caso está en presencia de un procedimiento administrativo tributario y pueda ejercer su defensa frente a la administración tributaria y así se le garantice su derecho de defensa.

Todos los libros que establece el Código de Comercio en los que el comerciante está obligado a llevar, constituye prueba, siempre que cumplan con todos los requisitos que la ley exige para los mismos. La fuerza probatoria de la contabilidad, su exhibición y reconocimiento judiciales, así como los efectos de la falta de algunos de los requisitos exigidos por el

---

<sup>26</sup> <http://www.dimensionempresarial.com/54/glosario-de-terminos-j-k-y-l/>.

Código de Comercio se regirán por el Código Procesal Civil y Mercantil de conformidad al artículo 20.<sup>27</sup>

El Código Tributario prevé una situación especial que se puede dar al momento de valorar la prueba contable; en el artículo 210, se establecen 3 situaciones en las que puede darse contradicciones en la información proporcionada por el sujeto pasivo, y así es como este artículo regula la preferencia en materia probatoria y se establecen las siguientes situaciones:

Cuando exista contradicción entre la información suministrada en las declaraciones de impuestos y la obtenida de los estados financieros del sujeto pasivo; prevalecerá la segunda respecto de la declarada;

La información contenida en los libros contables prevalecerá respecto de la consignada en los estados financieros;

La información de los soportes contables prevalece de la comprendida en los libros de contabilidad;

Éstas tres situaciones son sin perjuicio de la información que hubiera sido desvirtuada por otro medio de prueba; es decir que deben de cumplirse tal y como se establece sino no tendrá relevancia jurídica.

#### **2.5.2.4. Prueba Pericial de Terceros.**

Según Climent Duran “prueba pericial es aquella que se realiza para aportar al proceso las máximas de la experiencia que el juez no posee o puede no poseer y para facilitar la percepción y apreciación de los hechos concretos objeto del debate”<sup>28</sup>. La doctrina considera que la prueba de peritos es, en

---

<sup>27</sup> VASQUEZ López, Luis, Código de Comercio de El Salvador. Editorial Liz, El Salvador, 2010. Art. 450.

<sup>28</sup> CLIMENT Duran, Carlos; “Sobre el valor probatorio de la prueba pericial” Revista General de Derecho Nº 547, Págs. 2121 a 2176, Valencia 1990.

realidad un verdadero medio de prueba, pues sirve para que el juez pueda obtener el convencimiento sobre la veracidad de las circunstancias no fácticas, que conforman el supuesto de hecho de la norma cuya aplicación se pide o de la relación jurídica llevada ante él.

Este medio probatorio es de mayor trascendencia en el procedimiento tributario; el conocimiento de los hechos se produce en la prueba pericial por medio de un dictamen, parecer, opinión técnico-científica emitida por un órgano de prueba que se llama perito, cuya función principal es emitir un dictamen sobre los hechos controvertidos y contribuir a formar la convicción del juez sobre el asunto de que se trata.

Perito es un funcionario juramentado por el juez que elabora un análisis sobre una determinada materia o técnica en la que es experto, y que finaliza su análisis en una conclusión denominada dictamen pericial que ayuda a formar el conocimiento del juez sobre un hecho determinado. La doctrina moderna viene a poner en tela de juicio el carácter de medio de prueba de la pericia, por cuanto entiende que el dictamen pericial sería solo una forma de asistencia judicial y el perito un colaborador del juez cuya misión consistirá en aportar al juicio sus conocimientos técnicos o prácticos.

El Código Tributario en el artículo 211, establece el caso en que procede la prueba pericial y ésta es procedente cuando la administración tributaria requiera en los procesos de liquidación oficiosa del impuesto la colaboración de expertos en determinada ciencia o arte, y nombrará como perito a la persona o entidad especializada en la materia; se entiende de la lectura de este artículo que la prueba pericial es procedente únicamente en el procedimiento de la liquidación oficiosa del impuesto, pero ¿qué es la liquidación oficiosa del impuesto?, para dar respuesta a esta pregunta

citaremos lo que la Sala de Lo Contencioso Administrativo establece para este tema: "...Nuestra legislación tributaria, en especial el Código Tributario, no define el concepto de "liquidación de oficio del tributo" o "liquidación tributaria"; simplemente se refiere a dicho término en el Capítulo III como una potestad de la Dirección General y los supuestos de su procedencia. Por lo antes expuesto este Tribunal en sentencias pronunciadas el cinco de diciembre de dos mil, (juicios ref. 153-C-99 y 111-R-99) expresó que debido a que el término "liquidación" tiene una acepción muy amplia y que el fin para el caso de autos, no interesa hacer alusión al término liquidación como el conjunto de operaciones, sino al concepto liquidación de oficio de impuesto previsto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Desde esa perspectiva de análisis declaró, que la liquidación oficiosa de un impuesto es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial...".<sup>29</sup> La doctrina es coincidente sobre este punto, así el profesor José María Lago Montero al referirse al acto de liquidación señala que la liquidación de oficio de impuesto consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible<sup>30</sup>.

Como se señala, la prueba pericial únicamente procede en caso de liquidación de oficio, para lo cual se nombrarán los peritos idóneos para que emitan su dictamen pericial y los honorarios de éste correrán a cargo de la administración tributaria; los que estarán sometidos a la responsabilidades

---

<sup>29</sup> SENTENCIA de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. Referencia 84-T-2003.El Salvador.2004.

<sup>30</sup> AMATUCCI, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Editorial Temis, S.A. año 2001. Pag.388.

civiles y penales que establece la ley para los casos particulares en los que haya mala fe o fraude por parte de éstos.

La forma en que se propondrán los peritos y el contenido del peritaje, no la regula el Código Tributario, es por ello que según el artículo 20 del Código Procesal Civil y Mercantil, establece que en defecto de las disposiciones específicas en las leyes que regulen procesos distintos del Civil y Mercantil, las normas de este Código se aplicarán supletoriamente y así es como el artículo 375 de ese cuerpo legal, establece que si en la apreciación de un hecho controvertido en el proceso, se requiera conocimientos científicos, artísticos ó de alguna técnica especializada, las partes podrán proponer la prueba pericial; y es deber del perito de manifestar en su dictamen la promesa o juramento de decir la verdad, así como el hecho de que ha actuado ó actuará con objetividad. Un requisito importante es el que está regulado en el artículo 383 del Código Procesal Civil y Mercantil, en el que establece que los peritos deben de poseer título oficial en la materia, ciencia o arte de que se trate; pero en los casos en que no se encuentre título oficial o carrera técnica respecto al objeto de la pericia, se nombrará el perito entre personas entendidas en la materia.

Los peritos serán nombrados por el juez, y en el plazo de tres días deberán serles comunicados sus nombramientos, quienes aceptarán el cargo y prestarán juramento ó harán promesa de cumplir fielmente el cargo asignado; en caso que el perito no acepte, éste podrá excusarse si ocurre alguna de las causas de abstención; ante esta situación, el juez nombrará otro perito dentro de los tres días siguientes de la recepción de abstención.

En el artículo 389 del Código Procesal Civil y Mercantil encontramos el valor probatorio de la prueba pericial la cual será valorada de acuerdo a las reglas

de la sana crítica, debe de tomarse en cuenta la idoneidad del perito, el contenido del dictamen y la declaración vertida en la audiencia para determinar la eficacia que tiene o no este medio de prueba en los procedimientos administrativos tributarios.

#### **2.5.2.5. Prueba Testimonial.**

En términos generales, testimonio, es la declaración procesal de un tercero, ajeno al proceso, sin ningún interés en él, acerca de hechos que éste ha visto u oído. Según David Echandia, lo define como la declaración representativa que una persona, que no es parte en un proceso, que se aduce hace a un juez, con fines procesales, sobre lo que sabe respecto a un hecho de cualquier naturaleza.<sup>31</sup>

En materia tributaria, “la prueba testimonial, podrá invocarse por excepción”, no es la regla general utilizarla en los procedimientos administrativos tributarios, sino que este medio de prueba, según el artículo 200 del Código Tributario, es la excepción a la regla que en materia tributaria se podrán invocar todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la prueba testimonial, ésta únicamente será pertinente para los casos de desviación de poder ó para los casos de inmoralidad administrativa que produzca vicio en el acto administrativo y lo invaliden; y que a raíz de éste beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el termino de la caducidad.

Cuando dicho artículo establece que: “esta prueba únicamente será pertinente”; debemos de aplicar el principio de pertinencia de la prueba, ya que la prueba pertinente es aquella que manifiesta una total adecuación al objeto de la controversia. En otras palabras, un medio de prueba es

---

<sup>31</sup> Departamento de Derecho Privado y Procesal, Separata de Teoría General del Proceso “La Prueba”. Segundo año, ciclo II. San Salvador, El Salvador. Año 2005. Pág. 72.

pertinente cuando está referido a los hechos que son objeto de la controversia y sobre los cuales se levanta la pretensión o defensa de las partes; tomando en cuenta este criterio en materia tributaria, los testigos deben de conocer el objeto de la controversia; sino conocen el objeto de los hechos que se discuten no serán veraces o confiables sus testimonios al momento que se les interrogue ya que de lo que conocen y expresen le servirá de base al juez para tomar una decisión.

Los únicos casos en los que excepcionalmente se utiliza la prueba testimonial, es en los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa; la desviación de poder, debemos de entenderla como un vicio del acto administrativo que consiste en el ejercicio por un órgano de la administración pública de sus competencias o potestades públicas para fines u objetivos distintos de los que sirvieron de supuesto para otorgarle esas competencias o potestades, pero amparándose en la legalidad formal del acto.

Cuando la desviación de poder es de considerable trascendencia por la gravedad de sus consecuencias, por el desacierto en las formas en que se produce o por la ilícita motivación personal del titular del órgano que la comete, puede dar lugar a la comisión de un delito de prevaricación de dicho titular del órgano administrativo que incurre en ella.

Asimismo podemos mencionar que la inmoralidad administrativa es contraria a la moralidad administrativa la cual se relaciona con el correcto proceder de los funcionarios públicos y de los particulares que tienen a su cargo el desempeño de funciones públicas o el manejo de recurso públicos, convirtiéndose esta forma de actuar en importantes instrumentos para la lucha contra la corrupción, en éstos dos casos únicamente será pertinente la

prueba testimonial, para comprobar si efectivamente los funcionarios actúan de buena o mala fe en el ejercicio de sus funciones.

El Código Tributario no menciona la forma de aplicar la prueba testimonial en los procedimientos administrativos tributarios, es por ello que tomamos como base el artículo 20 del Código Procesal Civil y Mercantil y podemos decir que la prueba testimonial tendrá por objeto prestar la declaración en el proceso de las personas que sin ser partes pueden tener conocimiento de los hechos controvertidos que son objeto de prueba.

La capacidad para ser testigo la encontramos en el artículo 355 del Código Procesal Civil y Mercantil, en el cual manifiesta que podrán ser testigos cualquier persona salvo los que están permanentemente privados de razón o del sentido indispensable para tener conocimiento de los hechos que son objeto de la prueba; la credibilidad de los testigos, dependerá de las circunstancias ó hechos que determinan la veracidad de sus declaraciones; dicha credibilidad podrán ser impugnada o sostenida mediante prueba de su carácter o reputación; pierde credibilidad el testigo cuando queda establecido en autos que su deposición está basada en mero juicio derivado de sus creencias particulares.

Algunas obligaciones que poseen los testigos las encontramos en el artículo 362 del Código Procesal Civil y Mercantil, en las que podemos mencionar:

- Obligación de comparecer al acto de audiencia,
- Responsabilidad de responder a las preguntas que le formulen bajo pena de desobediencia a mandato judicial, y
- Deber de decir la verdad.

En materia de interrogatorio de testigos, en el artículo 372 del Código procesal Civil y Mercantil, establece las exenciones del deber de declarar y el

inciso dos, Dice: “La comunicación entre un Contador Público y su cliente, o entre Auditor y su cliente estará sujeta a lo dispuesto por la ley de la materia. Esta información podrá ser divulgada por mandato de ley o por orden judicial”, esto significa que en materia tributaria, por mandato judicial se puede solicitar que al Contador Público o Auditor declare lo que conoce en un determinado caso y en esta situación es procedente contar con la prueba testimonial.

El artículo 416 del Código Procesal Civil y Mercantil, establece la valoración de la prueba y menciona: “el juez o tribunal deberá valorar la prueba en su conjunto conforme a las reglas de la sana crítica. No obstante lo anterior, en la prueba documental se estará a lo dispuesto sobre el valor tasado. El juez o tribunal deberá atribuir un valor o significado a cada prueba en particular, determinando si conduce o no a establecer la existencia de un hecho y el modo en que se produjo. Cuando más de una prueba hubiera sido presentada para establecer la existencia o el modo de un mismo hecho, dichas pruebas deberán valorarse en común, con especial motivación y razonamiento”.

Esto significa que todos los medios probatorios que regula el Código Tributario, aplicando la supletoriedad del Código Procesal Civil y Mercantil, se valorarán de acuerdo a las reglas de la sana crítica; únicamente la prueba documental se valorará conforme a la prueba tasada que regula el Código Procesal Civil y Mercantil.

## **CAPITULO TRES**

### **LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA Y LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.**

#### **3.1. RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.**

El origen de esta expresión se remonta a los trabajos de autores, quienes la definen como: “una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias”.<sup>32</sup>

Existe una confusión terminológica que se presenta al utilizar sin distinción “Relación Jurídico Tributaria” como sinónimo de “obligación tributaria”, doctrinariamente no se puede aceptar ya que la obligación tributaria es la parte más importante de dicha relación; es común encontrar tratadistas que al hablar de la relación tributaria la confunden con la obligación tributaria, asignando el mismo concepto a una y otra, definiéndolas como la prestación en dinero o en especie debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación; pero es equivocado atribuirles el mismo significado, porque son dos conceptos distintos.

El sujeto activo tiene a su cargo una serie de obligaciones a favor del sujeto pasivo, las cuales hacen más complejas las relaciones tributarias entre ellos. La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes; la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, y nunca del sujeto activo. La relación jurídico tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al finalizar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.

---

<sup>32</sup> JARACH Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abeledo- Perrot. Buenos Aires, Argentina.

### **3.1.1. Generalidades.**

#### **3.1.1.1. Definición:**

- La relación jurídico tributaria puede definirse como: "el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos; por lo que de esta relación nace un conjunto de obligaciones, derechos y deberes".
- Por obligación jurídico tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación. La relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley Tributaria.<sup>33</sup>
- Relación jurídico tributaria es el vínculo Jurídico que se da entre el sujeto pasivo (obligado) y el sujeto activo (acreedor), al realizarse el hecho generador previsto en la ley, en virtud del cual, surgen derechos y obligaciones para ambas partes.
- La relación jurídico tributaria puede definirse como: vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de normas reguladoras de las obligaciones tributarias, que permite al fisco como sujeto activo exigir una prestación pecuniaria a título de tributo a un sujeto pasivo.
- Por obligación jurídico tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue dicha obligación.
- La relación jurídico tributaria es: el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor tributario, o una entidad pública, que en virtud de una ley posee este derecho, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente (generador de esos supuesto legales) o los responsables (aquellos

---

<sup>33</sup> <http://www.monografias.com/trabajos57/finanzas-públicas/finanzas-públicas3.shtml>.

que sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación atribuida a éste). Este vínculo jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al cumplirse los presupuestos contenidos en la Ley.

### **3.1.1.2. Características.**

#### **Relación o Vínculo Obligacional “Ex Lege”.**

Establece una semejanza entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal, que se basan sobre principios que significan la existencia de un conjunto de normas destinadas a prever los hechos que constituyen en ilícitos penales y establecer las penas que a ellos corresponden. De la misma manera significa la existencia de un cuerpo de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde. Es claro que la fuente inmediata de este vínculo obligacional es la ley; sin embargo las obligaciones legales o “ex lege” no sólo resultan de la ley sino que también deben estar unidas a la realización de un hecho que el Derecho Positivo le da la calidad de generador de ese vínculo obligacional.

**Relación de Derecho y Poder.** La relación existente entre el Estado y los particulares no es una relación de Derecho, sino una relación entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder, por lo cual han designado con el nombre de “Gewaltverhatnis”, que quiere decir relación de fuerza o relación de poder. Este planteamiento en la doctrina, llevó a excesos en la práctica, por lo que fue reemplazada por otra que respaldaba una igualdad en las relaciones entre el fisco y contribuyentes equiparándola en su contenido a las relaciones de Derecho Privado. Sin embargo, esta equivalencia jurídica entre el acreedor y deudor pertenece sólo al “deber ser” pues no responde a la realidad tributaria.

El Fisco tiene facultades coactivas que no se agotan en el momento legislativo, sino que son utilizadas para velar por el cumplimiento de la ley tributaria, provocando desbalance en la “relación obligacional” entre acreedor y deudor. Además, cuando el acreedor (Estado) no satisfaga al contribuyente con una adecuada, eficiente y correcta aplicación del ingreso que éste le entrega, el sujeto pasivo o deudor tributario está en la obligación (bajo la pena de ser coaccionado) de cumplir con su deber fiscal.

**Relación Simple y no Compleja.** Se han trazado dos tesis al respecto:

**A. Tesis Administrativa.** En esta tesis encontramos dos vertientes:

**1. Las que no sustentan una relación compleja:** La relación Jurídica Impositiva tiene un contenido complejo, porque derivan, poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como también derechos de las personas sometidas a su potestad, y por otra parte, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto, puede ser más concretamente indicada con el término de deuda impositiva, a la que forma parte un crédito del ente público, mientras que con la expresión más genérica de “Derechos y Obligaciones Tributarios” se designan los demás derechos y deberes que también emanan de la relación impositiva.

**2. Las que sustentan una relación tributaria única:** la cual consiste en una obligación de dar y que todas las obligaciones sustantivas o formales serian simples accesorios.

**B. Tesis de la Naturaleza Simple de la Relación Jurídico-Tributaria:** Encontramos a Jarach quien sostiene que “no existe una relación

compleja con pluralidad de sujetos y pluralidad de obligaciones y deberes”. Tampoco la relación tributaria propiamente dicha comprende en sí los deberes y las obligaciones de naturaleza formal. Existe una relación sustantiva que nace al verificarse el presupuesto legal establecido en la ley fiscal y cuyos sujetos son el Estado u otra entidad pública, y el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables.

Existe una multiplicidad de relaciones jurídicas tributarias. La relación sustantiva principal; las relaciones sustantivas accesorias; las relaciones de carácter formal y las relaciones de derecho administrativo y de derecho penal. La relación tributaria sustantiva es una relación sencilla, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas.

#### **Relación central alrededor de la cual existen las demás relaciones.**

Demostrada la relación central ante la cual giran las otras relaciones jurídicas tributarias, ésta se convierte en una relación central ante la cual giran las otras relaciones jurídico-tributarias como relaciones sustantivas de carácter accesorio, la relación de reembolso, las relaciones que surgen de la actividad administrativa tributaria, las relaciones que aparecen a consecuencia de un “Ilícito Penal Tributario” y las relaciones procesales tributarias.

#### **3.1.2. Los Tributos.**

El tributo es una obligación legal, que supone una incidencia en el patrimonio del deudor o contribuyente, independientemente de su voluntad.

Nuestro Código Tributario define los tributos como: “las obligaciones que establece El Estado en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en

dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.<sup>34</sup>

Los tributos son entendidos como: “las prestaciones en dinero, y que el Estado exige a los contribuyentes, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demandan en el cumplimiento de sus fines”,<sup>35</sup> otro sinónimo del Tributo, es la palabra ”Impuestos”; los tributos o impuestos son considerados como una de las fuentes de ingreso público que poseen los Estados, adicionales a otras actividades financieras relacionadas directamente con las ventajas naturales, tecnológicas o culturales que le son propias. Es importante mencionar que los elementos del tributo son:

- Los sujetos, tanto activo que es el Estado, así como el pasivo que es el contribuyente;
- El objeto, el pago de la prestación que debe cumplir el contribuyente, y
- El hecho imponible.

### **Definición:**

- Los tributos son: Ingresos de Derecho Público, que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

---

<sup>34</sup> VÁSQUEZ LÓPEZ, Luis. Código Tributario 2011, artículo 11.

<sup>35</sup> ROJINA VILLEGAS, MARIO. H<http://publicaciones.urbe.edu/index.php/comercium/article/viewFile/198/268>.

- Tributo es: la obligación monetaria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas, en especial al gasto del Estado.
- Los tributos: prestaciones generalmente monetarias. Son verdaderas prestaciones que nacen de una obligación tributaria; es una obligación de pago que existe por un vínculo jurídico. El sujeto activo de las relaciones tributarias es el Estado o cualquier otro ente que tenga facultades tributarias, que exige tributos por el ejercicio de poderes soberanos, los cuales han sido cedidos a través de un pacto social.
- Los tributos son: las prestaciones en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio y en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.
- Tributo: es una prestación monetaria, coactiva, establecida por la ley y debida a una administración pública por la realización de un hecho lícito que manifiesta capacidad económica.<sup>36</sup>
- Para Guillermo Cabanellas tributo es: “Un impuesto, una contribución u otra obligación fiscal”.<sup>37</sup>

### 3.1.2.1. Características.

Un tributo es una modalidad de ingreso público o prestación patrimonial de carácter público, exigida a los particulares, que presenta las siguientes características:

- **Carácter coactivo:** El carácter coactivo de los tributos está presente en su naturaleza desde sus orígenes. El tributo se impone unilateralmente por los entes públicos, de acuerdo con los principios

---

<sup>36</sup> Curso de Derecho Financiero. Derecho tributario, parte general. Raquel Calvo Ortega. Catedrática de derecho financiero y tributario 2004. Madrid, España.

<sup>37</sup> Diccionario enciclopédico jurídico de derecho usual. Guillermo Cabanellas. Editorial Heliasta 2003. Tomo VIII. Argentina.

constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario.

Debido a este carácter coactivo, y para garantizar la auto imposición, principio que se remonta a las reivindicaciones frente a los monarcas medievales y que está en el origen de los Estados constitucionales, en Derecho tributario rige el principio de legalidad. En virtud del mismo, se reserva a la ley la determinación de los componentes de la obligación tributaria o al menos de sus elementos esenciales.

- **Carácter pecuniario:** En sistemas pre modernos existían tributos consistentes en pagos en especie o prestaciones personales, en los sistemas tributarios capitalistas la obligación tributaria tiene carácter dinerario. Pueden, no obstante, mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias para colaborar a la realización de las funciones del Estado. En ocasiones se permite el pago en especie, esto no implica la pérdida del carácter pecuniario de la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se produce en una dación en pago para su cumplimiento; las mismas consideraciones son aplicables a aquellos casos en los que la administración, observe incumplimiento en el pago y proceda al embargo de bienes del deudor.
  
- **Carácter contributivo:** Significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales. A través de la figura del tributo se hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado, dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines. El carácter contributivo permite diferenciar a los tributos de otras prestaciones patrimoniales exigidas por el Estado y cuya finalidad es sancionadora; por ejemplo las multas.

### 3.1.2.2. Clasificación de los Tributos:

En la mayoría de los sistemas impositivos estatales se distinguen al menos tres figuras tributarias: el impuesto, la tasa y la contribución especial; aunque en general, existe coincidencia en cuanto a los aspectos básicos de la clasificación tributaria; nuestro Código Tributario lo regula en su artículo 12: “Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

- **Impuestos:** Son tributos cuyo hecho imponible se define sin referencia a servicios prestados o actividades desarrolladas por la Administración Pública.

Una definición más estricta señala que los impuestos son: aquellos tributos que no tienen una vinculación directa con la prestación de un servicio público o la realización de una obra pública.

En los impuestos, el hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente, son los más importantes por el porcentaje total de la recaudación pública.

El artículo 13 del Código Tributario define impuesto como: “...al tributo exigido sin contraprestación cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.”

- **Tasas:** Generalmente se denominan tasas a los tributos que gravan la realización de alguno de los siguientes hechos imponibles:
  - La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público;
  - La prestación de servicios públicos, y
  - La realización de actividades en régimen de Derecho público.

Otros Estados dan un nombre diferente a estos tributos en función del hecho imponible concreto. El Código Tributario boliviano de 2003 distingue entre la patente municipal, que grava el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público y la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas; y la tasa, que grava los supuestos en los que la Administración presta un servicio o realiza actividades sujetas a normas de Derecho Público.

El Código Tributario de Perú, tras recoger el concepto de tasa, las clasifica en arbitrios (por la prestación de un servicio público), derechos (por la prestación de un servicio administrativo o el uso de un bien público) y licencias.

Según el artículo 14 del Código Tributario la definición de tasa es: “Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente.”

- **Contribuciones especiales:** Son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

En el artículo 15 del Código Tributario encontramos la definición de Contribución especial: “contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

**La contribución de mejora:** es la creada para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

**La contribución de seguridad social:** es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de salud y previsión.”

### **3.1.2.3. Finalidad de los Tributos:**

La finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos (finalidad recaudatoria) para financiar las actividades del Estado. La diferencia entre tributo y las multas, radica en la conexión entre tributo y necesidad pública, ya que la finalidad básica de las multas y sanciones es castigar en relación con un determinado comportamiento. Mientras que el tributo no constituye nunca la sanción de un comportamiento ilícito.

La finalidad primordial de los tributos es obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

### **3.1.3. La Relación Jurídico Tributaria y las Obligaciones del Contribuyente.**

Desde que surgió el fisco cuando aún no existía la moneda, hasta nuestros días se confirma una constante histórica donde la administración pública en cada período demanda mayores recursos tributarios para cumplir con las diferentes actividades; lamentablemente a las recaudaciones que nutren al fisco, no se les da una eficiente administración; en virtud de esto, los contribuyentes adoptan una actitud negativa en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Cita nuestro Código Tributario en el artículo 2: “Este Código se aplicará a las relaciones jurídico-tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones aduaneras y municipales”, y nuestra Constitución proclama en su artículo 231 Inciso uno: “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público” y en el artículo 224 inciso uno: “Todos los ingresos de la Hacienda Pública formarán un solo fondo que estará afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado”. Estas disposiciones en las normas Tributarias y Constitucional, crean una zona de reserva legal es decir que por Ley se establece el deber a cargo de cada ciudadano de contribuir con sus tributos a soportar los gastos generales del Estado y la finalidad que debe cumplir la utilización por parte de éste de los fondos públicos provenientes de los impuestos.

### **3.1.3.1. Concepto de Obligación Tributaria.**

1. De acuerdo con Giuliani la obligación tributaria es: un vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto (acreedor) que actúa ejercitando el poder tributario, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.
2. La obligación tributaria surge entre el Estado y otros entes públicos y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley del Estado.
3. “La obligación tributaria es: el vínculo jurídico de derecho público, que establece el estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley que le da origen”.<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> Artículo 16 Código Tributario de El Salvador. Luis Vásquez López. Editorial Lis.2011.

### **3.1.3.2. Fuente de Obligación Tributaria:**

La obligación tributaria reconoce una fuente que es la ley la cual se traduce en el acto en virtud del cual se retiene el impuesto a pagar de la renta gravada antes de efectuarse el pago de las obligaciones contraídas con terceros.

Por medio del análisis de la doctrina podemos ver que en toda relación jurídico-tributaria existen los siguientes elementos:

- a. Sujeto Activo.** Es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria expresamente por la ley.
- b. El Deudor Tributario o Sujeto Pasivo.** Es aquel respecto del cual se verifica el hecho generado de la obligación tributaria.

En ese sentido, podemos establecer que la fuente de la relación jurídico tributaria no es otra que la imposición por ley, de una obligación de carácter tributario; es decir en virtud de este vinculo jurídico el sujeto activo o acreedor de la obligación queda facultado para exigirle al sujeto pasivo o deudor de la misma, el cumplimiento de la obligación tributaria que no se limita a dar un impuesto sino también de realizar una formalidad prevista por ley.

### **3.1.3.3. Modo de Extinción de la Obligación Tributaria.**

Estos modos constituyen las causas o medios utilizados por el sujeto pasivo para lograr la extinción de la deuda.

Los modos de extinción de la obligación tributaria según nuestro Código Tributario son:

- a. El Pago:** Este es el cumplimiento de la prestación del tributo debido y debe ser efectuado por los sujetos pasivos. La administración podrá conceder discrecionalmente prórrogas para el pago de tributos, cuando a su juicio se justifiquen las causas que impiden el

cumplimiento normal de la obligación. Las prórrogas deben solicitarse antes del vencimiento del plazo para el pago y la decisión negatoria no admitirá recurso alguno.

**b. La Compensación:** Cuando los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro, podrá operarse con ellos una compensación parcial o total que extinga ambas deudas hasta el límite de la menor.

La administración tributaria de oficio o a petición de la parte podrá compensar total o parcialmente la deuda tributaria del sujeto pasivo con el crédito que éste tenga a su vez contra el sujeto activo por concepto de cualquiera de los tributos, intereses y sanciones pagados indebidamente o en exceso, siempre que tanto la deuda como el crédito sean ciertos líquidos exigibles y se refieran a periodos no prescritos.

**c) La Confusión:** Cuando el sujeto activo de la obligación como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos objeto del tributo, quedare colocado en la situación del deudor, produciéndose iguales efectos del pago, de esta forma se extingue la obligación.

**d) La Prescripción:** La extinción de la obligación prescribe a los 10 años:

a) Las acciones del fisco para exigir las declaraciones juradas o impugnadas efectuadas, recurrir al pago del impuesto y practicar la estimación de oficio.

b) Las acciones por violación a las leyes tributarias

Las acciones contra el fisco en repetición del impuesto, la prescripción se interrumpirá:

Por la notificación de la determinación tributaria efectuada por el sujeto, pasivo realizada ésta por la administración.

Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación hecho por el sujeto pasivo, sea en declaración tributaria, solicitud o en cualquier otra forma se tendrá como fecha de la interrupción de la declaración solicitud o actuación.

Por la realización de cualquier acto administrativo o judicial tendentes a ejecutar el cobro de la deuda

#### **3.1.4. Nacimiento de la Obligación Tributaria.**

La obligación tributaria nace en el momento que se verifica el hecho generador, lo cual crea el deber de cumplir con el tributo que nos corresponde como contribuyentes responsables.

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

#### **3.1.5. Elementos de la Relación Tributaria.**

En toda relación jurídico-tributaria existen los siguientes elementos:

##### **SUJETO ACTIVO:**

Es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud del *Ius imperium* (poder de imperio) recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos

a los que la ley le otorga tal derecho. Como expresa nuestro Código Tributario, estas entidades tienen facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento, además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley, del ejercicio de la potestad y ésta solo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado. La razón de este hecho radica en que los organismos independientes cuenten con recursos económicos que les permita solventar sus necesidades financieras. Según el artículo 19 del Código Tributario sujeto activo es: “el Estado ente público acreedor del tributo”.

#### **EL DEUDOR TRIBUTARIO O SUJETO PASIVO:**

El sujeto pasivo es, quien tiene la carga tributaria y debe proporcionar al Fisco la prestación pecuniaria; siendo el primero según el artículo 30 del Código Tributario:

”...el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias; sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.” Dentro de las diferentes categorías de sujetos pasivos encontramos las siguientes:

**a. Contribuyente.** Es el sujeto de derecho titular de la obligación principal y realizador del hecho imponible. El Contribuyente es quien merece propiamente el nombre de Destinatario Legal Tributario, porque es en base a su capacidad contributiva que el legislador creó el tributo. Cuando el contribuyente es sustituido por otro sujeto pasivo tiene a su cargo la obligación de compensar a quien pagó en su nombre. En nuestra legislación se regula que contribuyente es aquel quien realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Se señala también que pueden ser contribuyentes por tener capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, sucesiones, fideicomisos, sociedades de hecho, u otros

entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

**b. Responsable.** Establece el artículo 42 del Código Tributario “Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”.

**b.1. Responsables Solidarios.** La responsabilidad se entiende como la actuación total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato (en este caso, en virtud de la ley tributaria); es el nexo obligatorio común que fuerza a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor con derecho a ello, y solidaridad entre contribuyentes es cuando la realización del hecho imponible es atribuido a varios sujetos pasivos, cada uno de los cuales actúa a título de contribuyente.

**b.2. Responsables Sustitutos.** Se presentan cuando el legislador reemplaza al contribuyente por el responsable sustituto, generándose así un solo vínculo jurídico entre éste y el acreedor. El sustituto reemplaza al generador del hecho imponible.

**b.3. Responsable por Sucesión.** La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. En caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba.

**b.4. Agentes de Retención y Percepción.** El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se encuentra en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de quitar la parte que corresponde al Fisco por concepto de

tributo, por ejemplo un empleador respecto a los dineros que debe pagar a sus trabajadores en el caso del impuesto a la renta. Los agentes de retención como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que hayan retenido.

El agente de percepción es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco, como el caso de un empresario de espectáculos que recibe junto con el valor del boleto el tributo que paga el público. Por medio de él, el legislador le impone la obligación de cobrar el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito particular.

**HECHO IMPONIBLE.** El hecho imponible es un concepto utilizado en Derecho Tributario que marca el nacimiento de la obligación tributaria, siendo así uno de los elementos que constituyen el tributo, artículo 58 del Código Tributario.

El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Coincide con el vocablo alemán “Tatbestand” que ha sido traducido a nuestro idioma como “situación de hecho”, que significa una expresión sintética, y podría decirse convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que las dos palabras indican.

**EL OBJETO.** Generalmente la referencia a este nivel es al tributo, el cual constituye en líneas generales una prestación pecuniaria, surgida de la ley, y a efectivizarse entre dos sujetos: por un lado el Estado como acreedor y por el otro el deudor o deudores obligados a cumplir con la prestación. Sin embargo, debemos precisar que preferimos señalar como objeto también a la

obligación tributaria porque existen otras obligaciones además del tributo. Todo tributo es una obligación tributaria, mas no toda obligación es un tributo.<sup>39</sup>

#### **3.1.5.1. Elemento Subjetivo.**

**a) sujeto activo:** Figura que asume la posición acreedora de la obligación tributaria y a quien le corresponde el derecho de exigir el pago del tributo debido. La figura del sujeto activo recae normalmente sobre el Estado sin embargo, la ley puede atribuir la calidad de sujeto activo a otros entes u organismos públicos tales como los ayuntamientos; sólo la ley puede designar el sujeto activo de la obligación tributaria, y

**b) Deudor tributario o sujeto pasivo:** La condición sujeto pasivo puede recaer en general en todas las personas naturales y jurídicas o entes a los cuales el derecho tributario le atribuya la calidad de sujeto de derechos y obligaciones, de acuerdo a nuestro análisis la capacidad tributaria de las personas naturales es independiente de su capacidad civil y de las limitaciones de éste.

#### **3.1.5.2. Elementos Objetivos.**

**a) Obligaciones Formales:** Son aquellas obligaciones de hacer o no hacer, entre las que están las de registrarse e informar, la obligación de declarar, la de llevar registros y contabilidad; la de constituir representante; la de designar lugar para oír notificaciones entre otras. Este tipo de obligaciones están destinadas a proporcionar los elementos base con los cuales el Estado puede determinar los tributos, para dar cumplimiento a las normas sustantivas.

Son obligaciones accesorias que giran en torno a la obligación principal y que surgen de una interrelación entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la

---

<sup>39</sup> <http://proyectotributarioufg.blogspot.com/2009/06/la-relacion-juridica-tributaria.html>.

obligación principal con la finalidad de facilitar su cumplimiento. Es preciso señalar que existen obligaciones formales tanto del sujeto pasivo, como del sujeto activo.

**b) Obligaciones sustantivas o de pago:** También llamada obligación principal, la cual constituye una prestación de carácter patrimonial, que vista desde una doble perspectiva puede ser expresada en una obligación de dar el contribuyente y recibir el fisco. Dar en la generalidad de los casos una suma de dinero, o una especie o especies en una excepcionalidad, constituye una tarea propia del contribuyente; sin embargo es preciso señalar que percibir el valor monetario que esa pretensión supone, es una obligación que le corresponde al fisco.

El vínculo jurídico-tributario, comprende además la obligación tributaria sustancial, que se origina al realizarse los presupuestos o el presupuesto previsto por principio de legalidad en la ley, como generadores del impuesto y cuyo objeto es el cumplimiento de una prestación de dar o entendido como el pago del tributo; dentro de las infracciones tributarias hemos identificado la acción u omisión de no desembolsar el pago del tributo, esto debido a que el pago es una de las formas de extinción de la obligación tributaria según el artículo 68 letra “a” del Código Tributario y según el mismo cuerpo legal en el artículo 75: “El incumplimiento del pago del impuesto en la fecha debida constituye en mora al sujeto pasivo, cualquiera que fuera la causa de ésta, sin necesidad de requerimiento o actuación alguna por parte de la Administración Tributaria produciéndose, entre otros los siguientes efectos:

- a) Hace exigible coactivamente la obligación de pago del impuesto; y
- b) Hace surgir la obligación de pagar intereses.”

### 3.1.6. Incumplimiento de las Obligaciones Tributarias.

La obligación tributaria, es de derecho público, y es el vínculo jurídico entre el Estado, acreedor tributario y el deudor tributario responsable o contribuyente, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal según el artículo 60 del Código Tributario.

El Centro de Investigación y Estudios Fiscales de España, al estudiar el incumplimiento de la relación jurídico-tributaria, encontramos: “Las violaciones a la ley tributaria con respecto a las obligaciones formales y sustantivas, pueden clasificarse en dos grandes grupos:

- ✓ Las simples infracciones tributarias administrativas, y
- ✓ Los delitos tributarios.”<sup>40</sup>

**Infracción tributaria:** Son todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo, que determinen, por acción u omisión, una trasgresión de las normas jurídicas que importan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias o deberes formales de colaboración con la administración financiera para dar efectividad a los créditos fiscales.

Según la doctrina “por infracción administrativa ha de entenderse aquel comportamiento contraventor de lo dispuesto en una norma jurídica al que se apareja una sanción consistente en la privación de un bien o un derecho, como lo son las multas.”<sup>41</sup>.

**Delito tributario:** Toda violación dolosa de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria prevista en el Código Penal, deberá ser sancionada

---

<sup>40</sup> <http://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf>.

<sup>41</sup> GARBERI LLOBREGAT, José. “El Procedimiento Administrativo Sancionador”, Volumen 1, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2001.

con su correspondiente pena pudiendo ser el caso de una de tipo corporal es decir privativa de libertad.<sup>42</sup>

El incumplimiento de los deberes u obligaciones del contribuyente está muy presente en la teoría y la norma tributaria; ocupa de esta manera un papel relevante en el derecho sancionador tributario, pues su diferente contenido sirve para clasificar los tipos de infracciones tributarias que establece el régimen sancionador del Código Tributario y aún la misma normativa penal, es aquí donde se necesita realizar una reflexión sobre los procedimientos administrativos tributarios establecidos por nuestro Código Tributario, para efecto de exigir su cumplimiento en la jurisdicción administrativa, relacionando la correcta incorporación de medios tributarios y posteriormente su conexión con el derecho constitucional del debido proceso.

En nuestro Código Tributario las obligaciones se dividen en:

- a. Obligaciones formales:** Son aquellas obligaciones accesorias que giran en torno a la obligación principal y que surgen de una interrelación entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación principal con la finalidad de facilitar su cumplimiento, y
- b. Obligaciones de pago:** Constituyen una prestación de carácter patrimonial, que vista desde una doble perspectiva puede ser expresada en una obligación de dar el contribuyente y recibir el fisco. Dar en la generalidad de los casos una suma de dinero, o una especie, constituyen una tarea propia del contribuyente. Sin embargo, es preciso señalar que percibir el valor monetario que esa pretensión supone, es una obligación que le corresponde al fisco.

---

<sup>42</sup> Ibidem 13.

## **Dentro de las obligaciones formales podemos encontrar:**

- 1. Obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes e informar:** Esta obligación consiste en que todos los sujetos pasivos que según el Código Tributario estén obligados a pagar los impuestos establecidos por la administración tributaria, tienen la obligación de inscribirse en el registro de contribuyentes. Además los contribuyentes están obligados a informar a la administración tributaria todo cambio que suceda en los datos básicos establecidos en el registro y deberá realizarse en el plazo establecido que es de 5 días hábiles después de realizado el cambio. Cualquier cambio que ocurra en una sociedad, se debe de informar a la administración tributaria en el plazo de 15 días siguientes a la fecha en que ocurrió el cambio.
- 2. Obligación de señalar lugar, actualizar dirección e informar cambio de dirección para recibir notificaciones:** El contribuyente tiene la obligación de establecer un lugar dentro del territorio salvadoreño para recibir notificaciones, y no puede ser un apartado postal. Todos los contribuyentes deben actualizar su dirección para poder recibir notificaciones, esto se hará en los primeros 10 días hábiles de cada año; y cuando esta información no sea actualizada se tendrá como lugar para recibir notificaciones, el lugar que se tiene en los registros de la administración tributaria. Los sujetos pasivos también están obligados a informar cualquier cambio que se de en el lugar establecido para recibir notificaciones.
- 3. Obligación de presentar declaración:** Consiste en que todos los contribuyentes están obligados a presentar sus declaraciones tributarias dentro del plazo establecido. Además los contribuyentes del

impuesto sobre la renta que estén obligados a llevar contabilidad, deben presentar dentro del plazo, el balance general del cierre del ejercicio o periodo de imposición respectiva, estado de resultados, y las conciliaciones fiscales o justificaciones de los rubros consignados en la declaración y en el balance general.

**4. Obligación de declarar para los sujetos excluidos del pago del**

**impuesto sobre la renta:** La obligación de presentar la declaración de impuesto sobre la renta es para los sujetos pasivos excluidos de la obligación tributaria, los cuales son:

- a. El Estado de El Salvador;
- b. Municipalidades, y
- c. Corporaciones y fundaciones de derecho público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública.

Esto significa que estos sujetos no están obligados al pago del impuesto sobre la renta, pero si están obligados a presentar dicha declaración.

**5. Obligación de expedir comprobante de retención:**

Esta obligación se da en los casos de retención del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, los adquirentes de bienes y prestatarios de servicios deberán emitir y entregar un documento llamado: “comprobante de retención”. En los casos de percepción de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, los productores, fabricantes, importadores industriales o comerciantes mayoristas, deberán emitir y entregar un comprobante de crédito fiscal que deberá especificar el impuesto percibido y el valor total a cobrar al sujeto de la percepción.

**6. Obligación de exigir y retirar documentos:** Consiste en que los adquirentes o prestatarios de servicios están obligados a exigir los comprobantes de crédito fiscal, facturas o documentos equivalentes autorizados por la administración tributaria, notas de remisión, así como las notas de crédito o débito, debiendo retirarlos del establecimiento o negocio del emisor.

**7. Obligación de consignar datos en documentos recibidos de sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes:** Los contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios deberán exigir que se consigne en el original como en la copia de los recibos, facturas u otro tipo de documentos que reciban de sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes de dicho impuesto, los siguientes datos:

a) Nombre del sujeto excluido del impuesto;

b) Dirección del sujeto excluido del impuesto, así como su número de teléfono en caso de poseerlo;

c) Número de Identificación Tributaria del sujeto excluido, o en su defecto número de Documento Único de Identidad u otro tipo de documento que lo identifique plenamente;

d) Fecha de emisión del documento;

e) Los mismos requisitos establecidos en los literales a), b) y c) de este artículo que correspondan al contribuyente que recibe el documento;

f) Cuando las operaciones sean superiores a un mil novecientos noventa y cinco colones, deberá consignarse en la copia del documento que emita el sujeto excluido, la firma del contribuyente que adquiere el bien o recibe el servicio, según sea el caso;

g) Descripción de los bienes y servicios, especificando las características que permitan individualizar e identificar plenamente tanto el bien como el servicio comprendido en la operación, el precio unitario, cantidad y monto total de la operación, y

h) Firma del sujeto excluido del impuesto, en caso que no pudiere o no supiere firmar se estará a lo regulado en la Ley de Notariado.

**8. Obligación de informar y permitir el control:** Todas las autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, lo mismo que las instituciones, sucesiones, fideicomisos, entes colectivos sin personalidad jurídica, personas naturales o jurídicas, sean sujetos pasivos o no, tienen la obligación de proporcionar a la Administración Tributaria por los medios, forma y bajo las especificaciones que ésta les indique la información, documentación, datos, explicaciones, antecedentes o justificantes que les solicite o les requiera, sea en original o en fotocopia confrontada con su original por la Administración Tributaria, o certificada por notario. La Administración Tributaria está facultada para efectuar la investigación necesaria, a fin de verificar los datos e informes que se le proporcionen.

**9. Obligación de exigir estados financieros:** Los Bancos, las Asociaciones Cooperativas de Ahorro y Crédito, los Intermediarios Financieros no Bancarios, y cualquier otra entidad financiera, pública o privada, deberá exigir a sus clientes o usuarios obligados a llevar contabilidad, para sustentar la concesión u otorgamiento de préstamos, créditos o financiamientos, por

montos solicitados iguales o superiores a cuarenta mil dólares, el Balance General y Estado de resultados, los cuales deberán ser auditados cuando lo requiera la ley, correspondientes al ejercicio o período impositivo anterior a la solicitud de concesión de cualquiera de los financiamientos antes enunciados. Cuando los solicitantes de los préstamos, créditos o financiamientos a que alude este artículo no se encuentren obligados a llevar contabilidad, las instituciones y entidades financieras y crediticias referidas deberán exigir la presentación del Estado de Ingresos y Gastos, correspondiente al ejercicio o período impositivo anterior a la solicitud de concesión de cualquiera de los financiamientos antes enunciados.

**10. Obligación de informar sobre datos de los estados financieros:** Los Bancos, las Asociaciones Cooperativas de Ahorro y Crédito, los Intermediarios Financieros no Bancarios, y cualquier otra entidad financiera, pública o privada, deberán presentar informe a la Administración Tributaria por medios electrónicos con los requisitos y especificaciones técnicas que disponga por medio de formulario que ésta establezca, en febrero de cada año, sobre los valores de ingresos, costos y gastos, que se consignen en el Estado de Resultados o el Estado de Ingresos y Gastos, según el caso, que hayan sido proporcionados por sus clientes o usuarios para sustentar la concesión o el otorgamiento de préstamos, créditos o financiamientos.

**11. Obligación de informar de operaciones realizadas por médicos.** Los contribuyentes propietarios o administradores de hospitales o clínicas que en sus instalaciones se realicen cirugías, operaciones o tratamientos médicos, deberán presentar informe semestral a la Administración Tributaria por medio de formulario, en medios magnéticos o electrónicos con los requisitos y especificaciones técnicas que ésta establezca, dentro de los meses de enero y julio de cada año, que contenga lo siguiente:

a) Nombre, Número de inscripción de la Junta de Vigilancia de la Profesión Médica y Número de Identificación Tributaria del médico, especialista y de cualquier sujeto que hayan intervenido o participado en la cirugía, operación o tratamiento médico;

b) Fecha en la que se realizó la cirugía, operación o tratamiento médico;

c) Valores pagados por el paciente a los médicos, especialistas o sujetos que hayan intervenido o participado en la cirugía, operación o tratamiento médico;

d) Nombre y Número de Identificación Tributaria del contribuyente obligado a informar; y

e) Nombre y firma del contribuyente obligado a informar, su representante legal o apoderado acreditado.

**12. Obligación de remitir informe de retenciones:** Las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos que efectúen retenciones del Impuesto sobre la Renta, tienen la obligación de remitir, dentro del mes de enero, un informe por medios manuales, magnéticos o electrónicos, de las personas naturales o jurídicas o entidades, a las que hayan realizado tales retenciones en el año inmediato anterior, bajo las especificaciones técnicas que la Administración Tributaria proporcione para tal efecto.

**13. Obligación de presentar o exhibir la información y de permitir el Control:** Los sujetos pasivos están obligados:

a) A presentar o exhibir a la Administración Tributaria, las declaraciones, balances, inventarios físicos valuados y los registrados

contablemente con los ajustes correspondientes si los hubiere, informes, documentos, archivos y registros, comprobantes de crédito fiscal, facturas, comprobantes de origen de las mercaderías, listas de precios y demás informes relacionados con hechos generadores de los impuestos;

b) A permitirle que examine la contabilidad, registros y documentos, determinar la base imponible, liquidar el impuesto que le corresponda, cerciorarse de que no existe de acuerdo a la ley, la obligación de pago del impuesto, o verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código o en las leyes tributarias respectivas;

c) A facilitar a los auditores fiscales y peritos de la Administración Tributaria, las fiscalizaciones, inspecciones y verificaciones de cualquier lugar, tales como: establecimientos agropecuarios, comerciales o industriales, oficinas, depósitos, puertos, aeropuertos, naves, contenedores, vehículos y otros medios de transporte, y

d) En general, a dar las aclaraciones que le fueren solicitadas por aquella, como también presentar o exhibir a requerimiento de la Administración Tributaria dentro del plazo que para tal efecto le conceda, los libros o registros contables exigidos en este Código y a los que resulten obligados a llevar de conformidad a otras leyes especiales.

**14. Obligación de constituir representante legal y de dar aviso:** Las personas jurídicas, fideicomisos, sociedades de hecho y uniones de personas, están obligadas a constituir y mantener en todo tiempo ante la Administración Tributaria al menos un representante o apoderado con facultades suficientes y con presencia física permanente en el país, para

todos los efectos de este Código y demás leyes tributarias. La constitución o designación del representante o apoderado a que se refiere este inciso, constituye una exigencia de registro.

**15. Obligaciones de suministrar información para el Dictamen:** Los contribuyentes que nombren Auditor, deberán suministrarle los estados financieros con sus respectivas notas, las conciliaciones tributarias e información suplementaria que establezca el Reglamento de este Código; así como toda la información, registros y demás documentos que el Auditor requiera para la emisión del dictamen e informe fiscal.

**16. Obligación de llevar contabilidad formal, registros, inventarios y utilizar métodos de valuación:** Están obligados a llevar contabilidad formal, según el código de comercio los comerciantes. La contabilidad formal deberá complementarse con los libros auxiliares de cuentas necesarias y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que permita 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.

Además todos los sujetos pasivos están obligados a llevar con la debida documentación, registros especiales para establecer su situación tributaria; quedando excluidas de esta obligación las personas naturales que sus ingresos provengan exclusivamente de salarios, sueldos y compensaciones de carácter similar.

Es importante saber que los contribuyentes inscritos del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios deberán llevar los libros o registros de compras y de ventas relativos al control de dicho

impuesto, así como registros y archivos especiales que sean necesarios, y abrir cuentas especiales requeridas para el control del cumplimiento del mencionado impuesto.

Los sujetos pasivos cuyas operaciones consisten en transferencias de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente.

Todo sujeto pasivo que obtenga ingresos gravables de la manufactura o elaboración, transformación, ganadería, producción, extracción, adquisición o enajenación de materias primas, mercaderías, productos o frutos naturales, accesorios, repuestos o cualesquiera otros bienes, nacionales o extranjeros, ya sean para la venta o no, está obligado a practicar inventario físico al comienzo del negocio y al final de cada ejercicio impositivo.

**17. Obligación de informar cese definitivo de operaciones:** Los contribuyentes que terminen de forma definitiva sus actividades o que pongan término a su negocio ya sea por venta, liquidación, permuta, disolución de sociedad, entre otros; deberán informarlo por escrito a la administración tributaria.

**18. Obligación de expedir constancia de retención del impuesto sobre la renta:** En el caso de retención en remuneraciones por servicios de carácter permanente, el agente de retención tiene la obligación de entregar al titular de la remuneración, una constancia que deberá indicar el total de remuneraciones pagadas, y el periodo cubierto por ellas, además del monto total retenido.

También está obligado el agente de retención a entregar constancia al sujeto pasivo, al momento de efectuar la retención por las cantidades retenidas sobre rentas por prestaciones de servicios o por adelantos que se perciban en la ejecución de contratos, así como también por las rentas pagadas a sujetos no domiciliados.

**19. Obligación de informar toda donación para efectos de impuesto sobre la renta:** El Estado de El Salvador, las Municipalidades y las corporaciones y fundaciones de derecho público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública; están obligados a informar toda donación que se les efectuó en el plazo de los primeros 10 días hábiles del mes siguiente al de recibirse la donación, y deberá expresarse el número de identificación tributaria del donante, monto de la donación y la identificación del donante.

**20. Obligación de conservar información y pruebas:** Las personas o entidades, tengan o no el carácter de contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción, auditores o contadores, deben conservar en buen orden y estado, por un período de diez años contados a partir de su emisión o recibo, la siguiente documentación, información y pruebas:

a) Los libros de contabilidad y los comprobantes de orden interno y externo, registros especiales, inventarios, libros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Cuando la contabilidad sea llevada en forma computarizada, deberán conservarse los medios magnéticos que contengan la información, al igual que los respectivos programas para su manejo. También deberán conservarse por el mismo lapso de tiempo los programas utilizados para facturar mediante sistemas computarizados; así como los documentos que se resguarden por medio de sistemas tales como microfichas o microfilm;

- b) Las informaciones y documentación que el Código Tributario exija y la relacionada con la concesión de algún beneficio fiscal;
- c) Las pruebas del entero de las retenciones percepciones y anticipos a cuenta realizados;
- d) Copia de las declaraciones tributarias presentadas y de los recibos de pago efectuados;
- e) La documentación de las operaciones realizadas con sujetos relacionados o sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales;
- f) Los estados de cuentas bancarias, de tarjetas de crédito o débito, vouchers de cheque, documentos de transferencias bancarias, cheques anulados o cobrados, en este último caso cuando fueren entregados por las instituciones bancarias, y
- g) Los papeles de trabajo que soportan la elaboración de los dictámenes e informes fiscales, y otros dictámenes o informes que obliguen las leyes a presentar a la Administración Tributaria, las copias de los dictámenes e informes emitidos, certificaciones emitidas, contratos de servicios profesionales o cartas ofertas de servicios.

**21. Obligación de exigir la identificación tributaria:** Las entidades financieras deberán exigir de sus clientes su identificación tributaria y dejar constancia de ella en el respectivo contrato.

**22. Obligación de informar extravió de documentos y registros:** En caso de pérdida de los registros de contabilidad, archivos y documentos legales el contribuyente deberá cumplir con las siguientes obligaciones:

a. Informar a la administración tributaria en el plazo de 5 días siguientes a la pérdida de los documentos, y

b. Reconstruir la contabilidad dentro del plazo y conforme a las normas que fije la administración tributaria, que no puede ser inferior a 10 días.

**23. Obligación de documentar los servicios del contador:** Los sujetos pasivos que contraten servicios de contador para efectos tributarios, deben documentarlos mediante contrato escrito o carta oferta de prestación de servicios, debidamente firmada por el contribuyente, su representante legal o apoderado y el contador. En el contrato escrito o carta oferta de prestación de servicios se consignará el Número de Identificación Tributaria y número de autorización de la Administración Tributaria del contador.

### **Obligaciones de pago.**

**1. Autoliquidación:** Es la operación mediante la cual el propio sujeto pasivo reconoce el hecho imponible y realiza la cuantificación de la cantidad que ha de pagar por la obligación a la Hacienda pública.

Las autoliquidaciones son una clase especial de declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para liquidar el tributo y otros de carácter informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar el importe de

la deuda tributaria a ingresar o, en su caso, la cantidad que resulta a devolver o a compensar.

**2. Pago o anticipo a cuenta del impuesto sobre la renta:** Los pagos a cuenta son pagos anticipados a cuenta de un tributo que se liquidará posteriormente. Los pagos fraccionados cumplen una función de tesorería tanto para la Administración como para el propio sujeto, pues permiten ir adelantando cantidades, con lo que se suaviza el pago de la cuota final al sujeto y se procura un flujo de ingresos más o menos continuo a la Hacienda Pública. Los pagos a cuenta pueden ser de tres clases:

**a. Pagos fraccionados:** Se realizan por el propio contribuyente que en su momento realizara la liquidación final.

**b. Retenciones:** Consisten en que un sujeto, con ocasión de los pagos que le realiza a otro, retiene o detrae de la cantidad pagada una cantidad que ingresa en la Hacienda Pública a nombre de este otro (contribuyente) y a cuenta de la liquidación que este otro realizará en su momento.

**c. Ingresos a cuenta:** Funcionan de forma similar a las retenciones pero sin que se produzca una detracción con ocasión del pago; se utilizan con frecuencia en los casos en los que un sujeto paga a otro en especie, de forma que no puede retenerle; en estos casos el sujeto entrega el bien o el servicio al contribuyente y a la vez calcula una cantidad dineraria que ingresa a la Hacienda Pública en nombre del contribuyente y a cuenta del Impuesto que dicho contribuyente liquidará en su momento.

**3. Retenciones del impuesto sobre la renta:** Las retenciones son las cantidades que se descuentan de un sueldo, salario u otra percepción de dinero, para el pago del impuesto sobre la renta; normalmente es un porcentaje sobre las rentas de personas o entidades que tengan que abonar o que estén sujetas a retención, de esta forma se encuentran obligadas a retener e ingresar a la hacienda pública dicho porcentaje, en concepto de pago del impuesto.

La palabra retención significa: “Conservación de una cantidad que se debe pagar para garantizar el cumplimiento de alguna obligación, generalmente de tipo fiscal.”

Las retenciones del impuesto sobre la renta, se encuentran reguladas en el Título III Capítulo II sección tercera del Código Tributario, dentro de las cuales encontramos:

- a. Agente de Retención:** Es el sujeto obligado a retener una parte de las rentas que pague o acredite a otro sujeto, así como los que designe la administración tributaria; también es considerado agente de retención la persona que previo al requerimiento de la administración tributaria es obligado a retener una parte de dichas rentas, para recaudar los impuestos, intereses y multas que adeude al fisco el sujeto que las recibe.
- b. Retención por servicios de carácter permanente:** Todo sujeto pasivo que tenga domicilio en la República, que pague o acredite una suma de dinero en concepto de remuneración por servicios de carácter permanente, tiene la obligación de retener el importe que corresponde como anticipo del impuesto sobre la renta.

- c. Retención por prestación de servicios:** Las personas naturales titulares de empresas que su actividad sea la transferencia de bienes o la prestación de servicios, las personas jurídicas, las sucesiones, los fideicomisos, los Órganos del Estado, las Dependencias del Gobierno, las Municipalidades, las Instituciones Oficiales Autónomas, la Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma del Río Lempa y el Instituto Salvadoreño del Seguro Social, así como las Uniones de Personas o Sociedades de Hecho que paguen o acrediten sumas en concepto de pagos por prestación de servicios, intereses, bonificaciones, o premios a personas naturales que no tengan relación de dependencia laboral con quien recibe el servicio, están obligadas a retener el diez por ciento de dichas sumas en concepto de anticipo del Impuesto sobre la Renta independientemente del monto de lo pagado o acreditado.
- d. Retención por operaciones con intangibles o derechos:** Las personas naturales titulares de empresas que su actividad sea la transferencia de bienes o la prestación de servicios, las personas jurídicas, las sucesiones, los fideicomisos, los Órganos del Estado y las Dependencias del Gobierno, las Municipalidades y las Instituciones Oficiales Autónomas, la Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma del Río Lempa y el Instituto Salvadoreño del Seguro Social que paguen o acrediten a sujetos o entidades domiciliados en el país, sumas en concepto de adquisición de bienes intangibles, o por el uso, o la concesión de uso, de derechos de bienes tangibles e intangibles tales como: los de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, películas cinematográficas, cintas y otros medios de reproducción o transmisión de datos, imagen y sonido, de patentes, marcas de fábricas o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso,

o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas; deberán retener sobre dichas sumas en concepto de anticipo del Impuesto sobre la Renta las tasas siguientes: a) Diez por ciento sobre las sumas pagadas o acreditadas a personas naturales, y b) Cinco por ciento sobre las sumas pagadas o acreditadas a sujetos o entidades diferentes de personas naturales.

- e. Retención por operaciones de renta y asimiladas a rentas:** Las personas naturales titulares de empresas que su actividad sea la transferencia de bienes o la prestación de servicios, las personas jurídicas, uniones de personas, sociedades de hecho, las sucesiones y fideicomisos, que paguen o acrediten a sujetos o entidades con domicilio en el país, sumas en concepto de rendimiento de los capitales invertidos o de títulos valores, indemnizaciones, retiros o anticipos a cuenta de ganancias o dividendos, deberán retener en concepto de Impuesto sobre la Renta el diez por ciento de la suma pagada o acreditada.
- f. Retención en el caso de los juicios ejecutivos:** Todos los jueces de la República que en razón de su competencia, tengan conocimiento de juicios ejecutivos, en la resolución final deberán ordenar al pagador respectivo o a la persona encargada de los fondos que, una vez efectuada la liquidación correspondiente, sobre el monto de los intereses a pagar al acreedor, siempre que éste sea una persona natural, retenga en concepto de anticipo del Impuesto sobre la Renta el diez por ciento.
- g. Retención a sujetos de impuesto no domiciliados:** Las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos, uniones de personas o sociedades de hecho domiciliadas en el país, que

paguen o acrediten a un sujeto o entidad no domiciliado en la República, sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país, aunque se trate de anticipos de tales pagos, están obligadas a retenerle por concepto de Impuesto sobre la Renta como pago definitivo el veinte por ciento de dichas sumas.

**h. Retención a rentas provenientes de depósitos y títulos**

**valores:** Las instituciones financieras que paguen o acrediten a un sujeto pasivo con domicilio en el país, intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en dinero, deberán retenerle por concepto de anticipo de Impuesto sobre la Renta el diez por ciento de dichas sumas.

**i. Retenciones sobre premios:**

Las personas naturales o jurídicas con domicilio en la república que paguen o acrediten a cualquier sujeto domiciliado en el país, premios o ganancias procedentes de concursos, loterías, rifas, sorteos o juegos de azar o de habilidad, estarán obligadas a retener por concepto de impuesto sobre la renta el quince por ciento de dicho monto.

**4. Retenciones y percepciones de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.**

Se encuentran regulados en el Título III, Capítulo II, sección cuarta del Código Tributario, entre las que podemos mencionar:

**a. Agente de retención:**

Todos los sujetos pasivos que conforme a la clasificación efectuada por la Administración Tributaria ostenten la categoría de Grandes Contribuyentes y que adquieran bienes muebles corporales o sean prestatarios o beneficiarios de servicios de otros contribuyentes que no pertenezcan a esa clasificación, deberán retener en concepto de anticipo del Impuesto a la

Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios el uno por ciento sobre el precio de venta de los bienes transferidos o de la remuneración de los servicios prestados, la cual deberá ser enterada sin deducción alguna en el mismo periodo tributario en el que se efectúe la adquisición de bienes o de servicios.

- b. Anticipo a cuenta del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios; en operaciones con tarjeta de crédito o con tarjeta de débito:** Los contribuyentes que realicen transferencias de bienes o prestaciones de servicios y reciban pagos por medio de tarjetas de crédito o de débito están obligados a enterar en concepto de anticipo a cuenta del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios el dos por ciento del importe del valor del bien o del servicio.
- c. Retenciones en juicios ejecutivos:** En todos los Tribunales de la República que en razón de su competencia conozcan de juicios ejecutivos, en la sentencia definitiva deberán ordenar al pagador respectivo o a la persona encargada de los fondos, que una vez efectuada la liquidación correspondiente, sobre el monto de los intereses a pagar al acreedor, siempre que éste sea una persona natural inscrita o no en el registro de contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, retenga en concepto de dicho Impuesto el trece por ciento sobre las mismas.
- d. Agentes de percepción:** Son todos los sujetos pasivos que conforme a la clasificación efectuada por la Administración Tributaria ostenten la categoría de Grandes Contribuyentes y que transfieran bienes muebles corporales a otros contribuyentes que no pertenezcan a esa clasificación para ser destinados al activo

realizable de éstos últimos, deberán percibir en concepto de anticipo del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios el uno por ciento sobre el precio neto de venta de los bienes transferidos, la cual deberá ser enterado sin deducción alguna en el mismo periodo tributario en el que se efectúe la transferencia de bienes.

- e. **Obligación de enterar las retenciones y percepciones efectuadas:** Los agentes de retención y percepción deberán entregar íntegramente al fisco, el impuesto retenido o percibido sin deducción alguna de crédito fiscal.

## **3.2. LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.**

En materia administrativa, una característica de los actos administrativos, es que éstos para resultar conformes a derecho tienen que seguir un procedimiento administrativo; por el cauce de este procedimiento, la decisión final (resolución) que expresa el criterio administrativo se alcanza tras mantener una serie de trámites formales previos. El procedimiento es por lo tanto una determinada combinación de actos con efectos jurídicos causalmente vinculados entre sí; combinación que determina una precisa y ordenada sucesión de actos constitutivos del cauce a través del cual se cumple la actividad de la administración pública, dirigida directamente a producir consecuencias al mundo jurídico.

### **3.2.1. Generalidades de los Procedimientos Administrativos Tributarios.**

#### **3.2.1.1. Concepto.**

En términos generales, los procedimientos administrativos tributarios, son el cauce formal de producción de las disposiciones y resoluciones administrativas, es por ello una exigencia de funcionamiento de cualquier institución compleja y la administración pública lo es en grado sumo; su objeto es facilitar el control interno de las actuaciones por los órganos superiores y la necesaria fundamentación y objetividad de su actividad; su objetivo esencial es garantizar los derechos e intereses de los administrados, que se deriva de la objetivación de la actividad administrativa que el procedimiento formalizado produce como de la intervención directa del administrado en el procedimiento en el que se encuentra el interesado.

#### **3.2.1.2. Características.**

- ✓ Constituyen el medio ordinario de expresión jurídica de la administración;

- ✓ No responden a una función de garantía del derecho como los procedimientos judiciales, sino que tiene por objeto conformar un cauce necesario de la buena gestión pública;
- ✓ La administración pública carece de los rasgos sustanciales de imparcialidad que son propios de la jurisdicción ( poder judicial), y es que por más que ésta tenga por objeto representar y defender no los intereses propios de esa organización pública, sino los intereses colectivos que fundamentan la asignación de los poderes mantenidos por la administración, la perspectiva de resolución es diferente a aquella que ostenta los tribunales de justicia al tener interés sobre la respuesta concedida en sede del procedimiento administrativo que se tramita ante ellos.
- ✓ Existe una mayor flexibilidad y libertad formal en el desarrollo de las diversas fases procedimentales y trámites que deben de practicarse en su seno.

#### **3.2.1.3. Fines Primordiales.**

**Garantizar la tutela de los intereses públicos;** consiste en que el órgano administrativo debe alcanzar una decisión, y dispondrá de todos los datos objetivos, técnicos y jurídicos precisos para que este resulte conforme a derecho y satisfaga del mejor modo posible los intereses públicos vinculados a esa resolución.

**Garantizar la audiencia de la totalidad de las personas físicas y jurídicas que cuente con intereses legítimos afectado por la resolución que en definitiva concluya el procedimiento;** esto significa que por el desarrollo de esta audiencia se van a satisfacer las garantías procedimentales mínimas de totalidad que los ordenamientos jurídicos conceden a las personas que tiene

el carácter de interesados en un procedimiento administrativo, el de contar con el derecho a personarse en ese procedimiento objeto de exhibir cuál es la posición objetiva y jurídica que según su criterio debe de alcanzar la administración pública competente en lo que hace a la resolución dada a un concreto expediente administrativo. Y es que solo a partir de la explícita puesta en conocimiento a los interesados de la resolución final que se adopte de ese procedimiento de la existencia de éste y del derecho del mismo a formular alegaciones y presentar pruebas en sede administrativa, podrá materializarse uno de los principios básicos del Derecho Administrativo, el de Contradicción y Defensa, al disponer el ciudadano afectado por un procedimiento administrativo en sus derechos e intereses legítimos de la tenencia de un relevante derecho subjetivo a expresar alegaciones, presentar pruebas, y a ser oído por el órgano público que tramite el procedimiento que se trate.

La transgresión de estos derechos de Contradicción y Defensa, ocasiona la declaración de invalidez del acto administrativo que concluya el procedimiento al haberse impedido a la persona titular del derecho o intereses legítimos el conocimiento de la existencia del mismo junto con el derecho a presentar alegaciones y pruebas. La declaración de invalidez ha de conectarse con el Principio de Economía Procesal y con el carácter anti-formalista propio de los procedimientos administrativos tributarios, por lo que la falta de conocimiento del objeto al que se contrae el procedimiento queda subsanada por otros cauces y el interesado tiene el interés en alcanzar una resolución sobre el fondo del conflicto, acabara excluir el resultado inválido.

#### **3.2.1.4. Garantía Constitucional de los Procedimientos Administrativos Tributarios.**

En la mayor parte de los ordenamientos jurídicos existe una previsión constitucional que garantiza la emisión de las resoluciones administrativas, las que se distarán tras seguir un procedimiento previo; por lo tanto la presencia de un procedimiento administrativo como cauce formal de expresión de los actos administrativos constituye en algunos supuestos un principio constitucional que ha de garantizarse; en todo caso, es expresión del respeto del principio de legalidad que constituye la clave de bóveda del Estado de Derecho, esta previsión constitucional permite además vislumbrar la trascendencia propia de los procedimientos administrativos, al configurar éstos la forma precisa a través de la cual han de producirse los diversos actos administrativos determinantes de la obtención de un cierto resultado público fijado en el ordenamiento jurídico.

En la actualidad constituye una ineludible exigencia constitucional el de adoptar las resoluciones públicas con el amparo y en función de los datos de hecho y jurídicos que constate el procedimiento seguido al efecto por la administración.

La falta absoluta de un procedimiento está sancionada con el reproche normativo más relevante vigente en un ordenamiento jurídico: el de conceder a la actuación administrativa que se vea afectada por esa omisión el resultado de aplicar a ésta la forma de invalidez jurídica denominada nulidad absoluta de pleno derecho lo que posibilita al ciudadano afectado por esa decisión cuestionar la legalidad de la misma sin tener que someterse a los limitados plazos temporales de impugnación que en lo que hace a la formulación de los recursos administrativos y contencioso-administrativo, establece el ordenamiento jurídico.

En nuestro país, la actividad administrativa se desenvuelve mediante procedimientos diversos. En términos generales el procedimiento administrativo, cauce necesario para la emisión de las actuaciones de la administración, es una concatenación de actos que tienden a un resultado final. El tema de los procedimientos administrativos en el ordenamiento jurídico salvadoreño tiene que partirse del hecho que en el país no existe una ley de procedimientos administrativos que con el carácter general establezca normas uniformes para los procedimientos de la administración. Los distintos órganos se rigen por los procedimientos que las leyes especiales aplicables establecen en cada caso, tal dispersión repercute negativamente en el administrado.<sup>43</sup>

El procedimiento es un elemento del acto administrativo, que como tal condiciona su validez, así lo ha dispuesto la Sala de lo Contencioso Administrativo: “Como es sabido el procedimiento administrativo, en tanto modo de producción del acto administrativo, forma de emanar al mundo jurídico constituye un elemento formal del acto y por ende condiciona su validez”.<sup>44</sup>

Esta doble función del procedimiento ha sido reconocido por la Sala de lo Contencioso Administrativo, en los términos siguientes: “Debe la administración dar cumplimiento a cada una de las etapas que lo conforman y que asegure al particular el conocimiento de los hechos que se le atribuyen u obligan a efecto de que éste tenga conocimiento de los mismos y pueda dentro del mismo procedimiento ejercer las acciones que tenga a disposición ya sea manifestando tácita o expresamente su conformidad con el contenido de lo que se le atribuye u obliga, o por el contrario, objetar a través de las

---

<sup>43</sup> AYALA, José María y otros. “MANUAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA”, pagina 70.

<sup>44</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Sentencia Referencia 75-A-95. República de El Salvador. Año 1995.

pruebas que considere a su favor a fin de desvanecer los puntos que lo afecte.

La administración tiene la oportunidad de analizar aspectos no previstos en sus decisiones preliminares, hacer las valoraciones que conforme a la ley corresponde para luego fundamentar la decisión administrativa que garantice el interés público y los derechos e intereses del administrado; con el procedimiento administrativo se pretende conseguir un doble objetivo; la garantía de los derechos e intereses de los particulares y la garantía del interés público”<sup>45</sup>.

### **3.2.1.5. Principios Generales de los Procedimientos Administrativos Tributarios.**

Como ya lo hemos señalado, la regulación del procedimiento administrativo obviamente depende exclusivamente del derecho positivo, por tanto como ya se ha establecido la inexistencia de una Ley de Procedimientos Administrativos en El Salvador, impide trazar sus líneas generales, debiendo acudirse exclusivamente a las normas sectoriales con la subsiguientes dispersión y falta de criterios de unicidad; por lo tanto y con carácter meramente orientativo, se indican los principios que se regulan según la doctrina<sup>46</sup> deben de contener los procedimientos administrativos:

#### **3.2.1.5.1. Principio de Audiencia.**

El órgano administrativo encargado de la tramitación del procedimiento ha de conceder audiencia de forma necesaria a todas aquellas personas físicas y jurídicas cuyos derechos o intereses legítimos puedan quedar afectados por la resolución que en el mismo se adopte, es decir ha de posibilitar la

---

<sup>45</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Sentencias del 25 de abril de 1997. Juicio N° 24-L-96; 31 de octubre de 1997. Juicio N° 45-V-96. El Salvador.

<sup>46</sup> Europa continental de cuya tradición jurídico forma parte de España y por razones históricas El Salvador.

participación activa del procedimiento de todos los interesados poniendo en conocimiento de los mismos la existencia de un procedimiento que tiene por objeto alcanzar una decisión que puede mejorar o empeorar su posición jurídica. La relevancia de este principio hace que los órganos administrativos que tramiten un cierto procedimiento deben extender cautelas o garantías a los efectos de asegurar que en éste van a poder participar la totalidad de las personas físicas o jurídicas que puedan quedar afectadas en su órbita de derechos o intereses legítimos por la resolución que lo concluya; la audiencia de los interesados tiene una relación intrínseca con la forma de notificación de los actos administrativos y con la certeza en el cumplimiento de las exigencias formales que vaya a permitir establecer y esto también a los posibles efectos de un recurso judicial contencioso-administrativo, si los interesados han tomado conocimiento preciso de la existencia de un procedimiento administrativo que vincula a sus derechos legítimos; además esa audiencia o llamada al procedimiento constituye el primer paso formal que permite el desarrollo de una actividad de contradicción o defensa.

#### **3.2.1.5.2. Principio de Contradicción o Defensa.**

Este principio reclama el respeto del derecho legítimo del interesado a presentar alegaciones durante el curso del procedimiento al desarrollo de aquellas pruebas que cuenten con una relación intrínseca con las cuestiones fácticas y jurídicas planteadas en la sede del procedimiento. Por el cauce de este principio ha de articularse el derecho de defensa de los ciudadanos o de las personas jurídicas que se vean afectadas en la órbita de sus intereses legítimos por una cierta actuación administrativa y constituye así uno de los referentes esenciales de toda actuación administrativa y de la posterior revisión de legalidad que se siga en la sede judicial propia del contencioso administrativo.

#### **3.2.1.5.3. Principio de Oficialidad.**

El procedimiento administrativo se ha de ir impulsando o moviendo en todos sus trámites por el propio órgano titular de la competencia (de oficio) sin necesidad de que el interesado vaya solicitando de forma específica que se desarrollen los diversos trámites vigentes en el ordenamiento jurídico.

#### **3.2.1.5.4. Principio de Igualdad y Celeridad.**

Este principio implica la resolución ordenada en el tiempo de todos aquellos procedimientos que teniendo una similar caracterización objetiva no se vean afectados por razones de especial urgencia. Dicho principio impone la exclusión de aquellos trámites que carezcan de relevancia para la satisfacción de los intereses públicos o desde el parámetro de la garantía de defensa de los interesados y es que la satisfacción de esos intereses reclama en multiplicidad de ocasiones que la actividad administrativa se desarrolle dentro del marco temporal más reducido posible.

#### **3.2.1.5.5. Principio de Publicidad.**

Este principio beneficia en exclusividad a aquellas personas físicas o jurídicas que cuenten con el carácter de interesados en un procedimiento administrativo tributario, y consiste en el derecho a acceder al expediente administrativo tomando el preciso conocimiento de la totalidad de actos y tramites que se hayan seguido o se estén siguiendo en éste, obtener copia de dichas actuaciones, conocer el órgano administrativo titular de la competencia que se está ejercitando y la persona física responsable de la tramitación del expediente.

#### **3.2.1.5.6. Principio “In Dubio Pro Actione”.**

Exige que el órgano administrativo que tramita el procedimiento trate de evitar que las deficiencias formales que puedan producirse en desarrollo del

mismo y que tengan su origen en una actuación del ciudadano del lugar a la extinción del procedimiento si de éste puede generarse consecuencias beneficiosas para el mismo y así antes de declarar el archivo o la caducidad de un expediente que cuente con esa naturaleza debe conceder al interesado un término para la subsanación de la deficiencia formal, asignar a esta deficiencia un valor que resulte congruente y proporcionado al carácter de ese incumplimiento formal. Además con este principio ha de evitarse que se excluya la participación en el procedimiento de las personas físicas o jurídicas de las que se dude la tenencia de legitimación suficiente para disponer del carácter de interesados; es decir en los supuestos difíciles o dudosos el titular de la competencia ha de alcanzar la interpretación más favorable al ejercicio electivo de derechos por parte de éstos.

#### **3.2.1.5.7. Principio de Economía Procesal.**

Este principio supone la adopción del criterio según el que se debe evitar declarar nulidades cuando el nuevo acto que se dicte, una vez subsanado el defecto forma haya de ser idéntico en sentido material al anterior y especialmente cuando ese incumplimiento formal no ha producido una disminución efectiva real y trascendente de garantías para los interesados. Por ello cuando se produce esa situación de indefensión material, es decir la falta de audiencia, imposibilidad de ejercicio de los derechos de contradicción y defensa, ha de analizarse el valor intrínseco del defecto y conceder relevancia anulatoria a éste sólo cuando impide alcanzar el fin perseguido por el cauce de esos trámites procedimentales.

En nuestro país, aun cuando no exista una ley que establezca explícitamente los principios que deben regir en todo procedimiento administrativo, han de entenderse de aplicación aquellos principios tendientes a garantizar la

defensa del administrado y la transparencia de las actuaciones de la administración.

Es necesario expresar que nuestra Constitución de la República en el artículo 1 establece “El Estado reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del estado que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común”; esto implica que el actuar de la administración debe estar encaminado y orientado a dichos fines, es por ello que los principios más relevantes son:

**-Economía:** Es un principio esencial evitar trámites o requisitos innecesarios para evitar que las partes incurran en gastos.

**-Proporcionalidad:** según este principio, cuando existen alternativas de actuación para la administración ha de preferirse por lo menos la más gravosa al administrado; además establece que la relación que debe de existir entre el sacrificio de los intereses de los administrados y el interés colectivo que protege.

**-Celeridad e impulsión de oficio:** consiste en que los procedimientos administrativos tributarios deben de ser ágiles, es por ello que la impulsión de oficio es una herramienta que fomenta la agilidad en los trámites. Se ha reconocido en resoluciones judiciales, que la administración pública debe de impulsar de oficio el procedimiento administrativo así como practicar las pruebas necesarias para llegar a pronunciar la resolución que decida el asunto que se conoce en el mismo.

Es de aclarar que este principio no obsta para que el particular pueda aportar y solicitar a la administración pública la práctica de los medios probatorios que estime oportunos, pues lo contrario reñiría con el derecho de defensa constitucionalmente reconocido: incumbe a la autoridad administrativa dirigir

el procedimiento y ordenar la práctica de cuanto sea conveniente para el esclarecimiento y resolución de la situación cuestionada este deber de la administración no excluye en absoluto la posibilidad de que el administrado pueda aportar pruebas o proponer la práctica de cuanto considere necesarias; así lo estableció la Sala de lo Contencioso Administrativo cuando dice: “Esta Sala no comparte el criterio sustentado por la autoridad demandada para no conocer de las pruebas presentadas ante ella, aceptar esto implicaría dejar en indefensión al administrado...<sup>47</sup>”.

**-Eficacia:** Este atañe a la finalidad, es decir que los procedimientos administrativos tributarios debe de lograr los fines a los que están encaminados, para ello debe promoverse la subsanación de vicios y remoción de obstáculos formales.

**-Informalidad a favor del administrado:** De acuerdo con este principio las exigencias formales no materiales no deben detener la tramitación del procedimiento, sobre la naturaleza y finalidad de los trámites formales la Sala de lo Contencioso Administrativo ha desarrollado ampliamente el principio de instrumentalidad de las formas cuando establece: “El principio de instrumentalidad de las formas enuncia que éstas no constituyen un fin en sí mismas, sino que trascienden la pura forma y tienen por garantizar la defensa en juicio. No hay nulidad de forma si la desviación no tiene trascendencia sobre las garantías esenciales de defensa en juicio...”<sup>48</sup>.

En este sentido los defectos de forma procedimentales no condicionan indefectiblemente la ilegalidad del acto final; Un vicio en forma acarrea nulidad del acto cuando por dicho vicio se colocó al administrado en una situación de indefensión, es decir en una disminución efectiva, real y

---

<sup>47</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Sentencia del 9 de diciembre de 1997. Referencia 14-Z-95.El Salvador. 1997.

<sup>48</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Sentencia del 8 de diciembre de 1998. Referencia 19-U-97.El Salvador. 1998.

trascendente de sus garantías, esto implica que no existe ilegalidad por la mera omisión de formas cuando el administrado con oportunidades sucesivas y reales de defensa y ha expuesto razones de descargo ante la administración, si el procedimiento logro su finalidad no hay razón para declarar la nulidad.

Esta aseveración está relacionada con el principio de trascendencia de las nulidades en virtud del cual el vicio del que adolece el acto debe provocar una lesión a la parte que lo alega.

- **Audiencia y defensa. Debido proceso:** la Sala de lo Constitucional ha recogido explícitamente el principio de audiencia cuando ha establecido: “Tratándose de las personas que presten servicios al Estado como funcionarios o empleados y en aquellas relaciones que unen al Estado con sus servidores con un carácter público o sea que tiene su origen en un acto administrativo como el nombramiento de una plaza que aparezca específicamente determinada en la Ley de salarios con cargo al Fondo General y Fondos Especiales de las respectivas instituciones o en los Presupuestos Municipales, tales personas tienen derecho a ser oídas y vencidas en juicio previo de conformidad con la ley para poder ser privadas legalmente de su empleo y esto comprende a todos sin más excepción que las que señala la Constitución en forma clara expresa e indubitable...”<sup>49</sup>. En un Estado de derecho, no puede desde ninguna perspectiva aceptarse que un acto administrativo se lleve a cabo prescindiendo total y absolutamente de procedimiento, privando por ende al administrado de toda participación y posibilidad de defensa.

- **Principio de especificidad de las nulidades procesales:** este principio consiste en que los actos procesales están regidos por los principios de

---

<sup>49</sup> SALA DE LO CONSTITUCIONAL. Sentencia del 31 de octubre de 1997.El Salvador.

especificidad, según el cual para que un acto sea declarado nulo es necesario que la ley lo declare expresa o implícitamente...La intención del legislador al incluir en las leyes tributarias una disposición que permita la aplicación del derecho común obviamente es que en casos que exista vacíos en las leyes, la administración tributaria pueda remitirse a la aplicación de la ley común, entre ellos hoy en día el Código Procesal Civil y Mercantil, es así que aun cuando la nulidad no se encuentre expresamente en la ley tributaria es la remisión al derecho común la que faculta a la oficina encargada a declararla.

### **3.2.2. Procedimientos Administrativos Tributarios Regulados en el Código Tributario.**

Como lo hemos señalado, los procedimientos tributarios, son aquellas actuaciones realizadas por parte de la administración tributaria dirigidas a garantizar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias. En nuestro Código Tributario dichos procedimientos los encontramos regulados en el Título IV, de los cuales podemos mencionar los siguientes:

- a. Notificaciones;
- b. Fiscalizaciones;
- c. El fedatario;
- d. Liquidación de oficio del tributo;
- e. Procedimiento probatorio;
- f. Repetición o devolución de los impuestos;
- g. Solvencia y autorización;
- h. Procedimiento de Rebaja en el porcentaje de retención del impuesto sobre la renta, e

- i. Régimen sancionatorio.

### **3.2.2.1. Notificaciones.**

#### **3.2.2.1.1. Concepto.**

La notificación es un acto de la administración tributaria que consiste en llevar a conocimiento del contribuyente o responsable un acta de constatación, un requerimiento o bien una resolución administrativa, mediante la utilización de la forma legalmente establecida.

Hueso de Chercoles<sup>50</sup> la define como el acto en virtud del cual se pone en conocimiento de una o varias personas un acto administrativo que interesa a él o a los mismos, dándose parte para su debido conocimiento de todo aquello que interesándole, debe serle dado a conocer.

#### **3.2.2.1.2. Importancia.**

Para que un acto administrativo de naturaleza tributaria produzca sus efectos propios y característicos, necesariamente debe ser notificado al interesado; la notificación es una garantía del administrado y, por lo tanto, el acto carece de eficacia en tanto no se le notifique, sin que la obligación en su caso, contenido en la misma pueda ser exigida válidamente. La fecha de la notificación adquiere relevancia para el cómputo de los plazos correspondientes, tanto para complementar un requerimiento, satisfacer la pretensión fiscal o bien para interponer los recursos de ley.

Las notificaciones defectuosas, es decir aquellas que no cumplen con los requisitos esenciales, no surten efecto alguno; no obstante, en ciertos casos, la conducta del contribuyente puede llegar a subsanar el vicio de la notificación; la propia administración tributaria puede rectificar los errores de

---

<sup>50</sup> HUESO DE CHERCOLES, R., cit. por NAVARRO FAURE, El domicilio tributario cit., pagina 131.

la notificación, produciendo todos los efectos desde la fecha de la nueva notificación al contribuyente.

#### **3.2.2.1.3. Formas de Notificación.**

El Código Tributario en el artículo 165 establece: “Todas las actuaciones de la administración tributaria deberán notificarse...”, es decir que cada resolución o acto que emane de la administración deberá hacerse del conocimiento del interesado, sea éste persona natural o jurídica; dichas notificaciones las realizará el Departamento de Notificaciones de la administración tributaria, o por cualquier delegado, funcionario o empleado competente.

Los medios a través de los cuales se pueden realizar las notificaciones son los siguientes:

- a. Personalmente;
- b. Por medio de esquila;
- c. Edicto;
- d. Correo electrónico o correo certificado;
- e. Otros medios de comunicación que dejen rasgos perceptibles, y
- f. Por la publicación en el Diario Oficial o en cualquiera de los periódicos de circulación nacional.

#### **3.2.2.1.3.1. Notificación personal.**

Según la doctrina la notificación personal es aquella que se realiza por la entrega material que hace el ministro de fe, o la autoridad o funcionario público encargado de la resolución que la afectará y de la solicitud sobre la que hubiere recaído cuando sea escrita. Dicha notificación se realizará en la

dirección señalada para recibir notificaciones al sujeto pasivo o deudor tributario, cuando ésta haya sido informada, pero cuando éstos no hayan informado dirección para recibir notificaciones o la dirección proporcionada sea falsa o inexistente, la notificación se realizará por medio de edicto, en este caso también es procedente cuando la dirección es incompleta y no se den las circunstancias para que la actuación quede legalmente notificada según el artículo 165 inciso seis y siete del Código Tributario.

#### **3.2.2.1.3.2. Notificación por medio de representante legal, apoderado, curador o heredero.**

Cuando al sujeto pasivo se le tengan que realizar notificaciones por parte de la administración tributaria, a través de los apoderados, curadores, representantes legales entre otros, a ellos se les podrán notificar en dirección distinta al lugar que para tal efecto han señalado.

Cuando el sujeto pasivo sea una personal natural, y tenga dirección para recibir notificaciones y este no se encontrare en el lugar, se le notificará por medio de persona que hubiere comisionado ante la administración tributaria, ya sea este su cónyuge, compañera de vida, hijos mayores de edad, socio, dependiente, sirviente, doméstico o por medio de persona mayor de edad que esté al servicio de la empresa u oficina establecida en el lugar señalado, debiendo la persona que recibe la notificación mostrar cualquiera de los documentos de identificación y consignar su nombre y firma.

Cuando el sujeto pasivo sea una sociedad a ésta se le podrán notificar por medio de cualquiera de sus representantes legales o por medio de persona que hubiese comisionada ante la administración tributaria o por persona mayor de edad, siempre que ésta se encuentre al servicio de la oficina o sociedad, no se podrán recibir notificaciones cuando se trate de una

sociedad, por parte de compañeros de vida, cónyuges, hijos o domésticas. Para el caso de las sociedades nulas, irregulares o de hecho, se realizará a cualquiera de sus integrantes para efectos de aclaración y para que haya sociedad irregular es indispensable que se dé una condición positiva y una condición negativa. La condición positiva es que la sociedad exista y la condición negativa es que no se haya cumplido con requisitos legales sobre forma de constitución. La condición positiva tiene un aspecto interno y un aspecto externo.<sup>51</sup>

En el caso de los contribuyentes, que estén sujetos de verificación por parte del fedatario, existe un caso especial, ya que a éstos, se les podrá notificar a través de una persona mayor de edad que esté a su servicio en el lugar en el que se constate el incumplimiento y sin que se requiera que en el acta de notificación se cite el orden establecido para las sociedades y para el sujeto pasivo.

En todos los casos anteriormente descritos, si no se encontrare persona alguna para recibir la notificación o encontrándose se negaren a recibirla, a identificarse y firmar, se hará constar dicha circunstancia en el acta de notificación y se fijará en la puerta de la casa una esquila con todas las formalidades, dichas circunstancias no afectan la validez de la notificación, sin perjuicio de las sanciones que puedan proceder por la negativas citadas.

#### **3.2.2.1.3.3. Notificación por medio de esquila**

El Código Tributario, regula este acto de comunicación en el artículo 165–A, y nos establece los casos en los cuales se utilizará la esquila para realizar las respectivas notificaciones. En el supuesto que no exista ninguna de las personas que pueden recibir la notificación o estando presentes en el lugar señalado para las mismas, se negaren a recibirla, a identificarse o a firmar la

---

<sup>51</sup> <http://www.derechocomercial.edu.uy/RespSociedadIrregularHecho.htm>.

notificación se hará constar dicha circunstancia en el acta y se fijará en la puerta de la casa una esquila con el texto y formalidades que establece el Reglamento de Aplicación del Código Tributario y en el artículo 112 y 113 dentro de los que podemos mencionar las formalidades de las esquelas de notificación a través del siguiente formato:

“Se fijará en la puerta de la casa, oficina o dependencia establecidas en el lugar señalado para tales efectos, una esquila en cuyo texto deberá de identificarse al destinatario de la notificación, la dirección, fecha y hora, debiendo consignarse expresamente lo siguiente:

Queda depositado en la Administración Tributaria, a la orden de \_\_\_\_\_, un sobre cerrado que contiene tasación liquidadora de impuesto y/o accesorios, (según sea el caso) que a dicho(a) sujeto pasivo le ha(n) sido determinada(s), para los ejercicios impositivos (períodos tributarios) del impuesto \_\_\_\_\_; del Ejercicio o Períodos \_\_\_\_\_ de (año).

la notificación se tendrá por hecha al momento de la fijación de la esquila, además la advertencia, y para que le sirva de legal notificación, firmo la presente en (domicilio), a las \_\_\_\_\_ horas y \_\_\_\_\_ minutos del día \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ (año)".

En todo caso deberá ser firmada por el delegado encargado de hacer la notificación. En los casos de notificaciones se levantará acta donde consten las circunstancias de como se efectuó dicha notificación, expresándose que se realizó por medio de esquila, el lugar y fecha de su fijación y demás circunstancias.

Otro caso que se notifica por medio de esquila es en el caso del apoderado, si la dirección señalada por éste, es la misma para recibir notificaciones por

el sujeto pasivo que lo ha designado, y no se encontrare el apoderado, la notificación se realizará a cualquier persona mayor de edad que se encuentre al servicio de dicho apoderado o que se encuentre al servicio del sujeto pasivo o de la empresa, oficina o dependencia establecida en el lugar señalado para recibir notificaciones por el apoderado. Si en dicho lugar las personas que se encuentran al servicio del apoderado, del sujeto pasivo o al servicio de la empresa, oficina o dependencia establecida en el lugar señalado para recibir notificaciones, se negaren a recibir la notificación, el acto de comunicación se realizará por medio de esquila.

En los casos en los que se susciten circunstancias que conducen a la notificación por medio de esquila o de edicto, la administración tributaria podrá hacer uso de tales medios legales para notificar las actuaciones a los apoderados, curadores o herederos.

#### **3.2.2.1.3.4. Notificación por medio de edicto**

Este acto de comunicación se encuentra regulado en el artículo 165 del Código Tributario el cual establece las formalidades que se tienen que cumplir para realizar una notificación por medio de edicto: Se fijará en el tablero de la administración tributaria o sus dependencias en los departamentos de la república, un extracto breve y claro del auto o resolución correspondiente por un término de setenta y dos horas, pasadas las cuales se tendrá por hecha la notificación. Los interesados estarán obligados a concurrir a la administración tributaria si desean conocer íntegramente la providencia que se ha hecho saber en extracto. Los actos que el Código Tributario permita notificar por medios electrónicos que deban de ser notificados por medio de edicto, se publicarán en el tablero electrónico que para ese efecto llevará la administración tributaria.

En el caso que, para notificar las actuaciones a los curadores y herederos, no hayan informado dirección para recibir notificaciones o la dirección proporcionada sea falsa o inexistente, la notificación se realizará por medio de edicto. Las notificaciones se realizarán por el mismo medio, cuando la dirección informada sea incompleta y no se dieren las circunstancias para que la actuación quede legalmente notificada.

#### **3.2.2.1.3.5. Notificación por medio de correo electrónico, por correo certificado u otros medios de comunicación que dejen rasgos perceptibles**

Este tipo de notificación consiste en que la administración tributaria, hará uso de los recursos tecnológicos, para comunicar los actos que emitan correspondientes a las diferentes resoluciones que deben de serle notificada al sujeto pasivo, en el Código Tributario específicamente en el artículo 168 establece que la notificación por correo se practicará mediante envío certificado de una copia del respectivo acto, a la dirección señalada para recibir notificaciones, y ésta se entenderá efectuada en la fecha en que ha sido entregada la comunicación de la actuación por parte de la administración tributaria; en este caso como efecto que se ha realizado la notificación, se tendrá como prueba de la entrega, la constancia que expida la empresa de correos pública o privada de la recepción del envío.

En este sentido es importante mencionar que las personas encargadas del envío, es decir los empleados de la empresa de correos, sea ésta pública o privada incurrirán en responsabilidad civil y penal según corresponda en los casos de inexactitud o falsedad en lo que expresen en los documentos probatorios de la notificación. Existe un caso especial, cuando los empleados de la empresa de correos no puedan realizar la notificación requerida, ya sea porque ésta ha sido devuelta por cualquier circunstancia o porque la

dirección es incompleta o porque no se logró ubicar la dirección proporcionada, en este caso lo que realiza la administración tributaria es que da aviso a los interesados por medio de la publicación de un periódico de circulación nacional de la existencia de los actos que no se pudieron notificar por medio de correo electrónico, y la notificación se entenderá efectuada en la fecha de notificación de aviso, según lo establece el artículo 170 del Código Tributario; además se puede dar el caso que con posterioridad a la devolución del acto se efectúe su notificación en forma personal, si ocurre esta situación ya no será necesario realizar la publicación en el periódico de circulación nacional.

#### **3.2.2.1.3.6. Notificación por medio del Diario Oficial o por cualquier periódico de circulación nacional**

Este tipo de notificación será procedente en los casos en que se requiera hacer del conocimiento de los sujetos pasivos, informaciones generales, resoluciones de carácter general de inscripción o desinscripción masiva de contribuyentes o de cualquier otra índole, así como guías de orientación, publicaciones de omisos o de deudores o cualquier otra actuación de carácter colectivo se mandará a publicar en el Diario Oficial o periódicos de circulación nacional, las resoluciones emitidas por parte de la administración tributaria, esto de conformidad al artículo 165 inciso dieciocho del Código Tributario.

#### **3.2.2.1.4. Notificación por Conducta Concluyente.**

Regulada en el artículo 171 del Código Tributario, consiste en que la notificación será considerada válida, aunque carezca de alguna formalidad, siempre y cuando el sujeto pasivo de cumplimiento a lo ordenado en la misma y éste intervenga después de su realización o interponga los recursos que considere necesarios; la ausencia de alguna de las formalidades en la

notificación se subsanará por ratificación tácita, la cual consiste en que el sujeto pasivo interviene y actúa después de la notificación respectiva y éste no alega la ausencia de la formalidad, y ésta queda convalidada y ya no se puede recurrir; pero en el caso que el sujeto pasivo alegue dicha falta de informalidad, deberá indicarse puntualmente cuales son las formalidades que se estiman ausentes.

#### **3.2.2.1.5. Notificación en horas y días hábiles**

Para comprender mejor estos términos debemos de diferenciar cuando estamos en presencia de un día hábil o natural, los días naturales serían los 365 con los que cuenta el año calendario; en cambio, los días hábiles serían todos aquellos que no son festivos o feriados. En algunos países, el día hábil coincide o es equivalente al día laboral. La diferencia entre ambos tipos de días es relevante para el cómputo de los plazos o términos, pues el resultado de contar días naturales o corridos puede resultar diverso de aquel que puede obtenerse contando sólo los días hábiles.<sup>52</sup>

En materia Tributaria se entenderán los días y horas hábiles, las que comprendan de ocho de la mañana a seis de la tarde de lunes a viernes. Los términos se contarán a partir del día siguiente al de la notificación respectiva a los interesados; existe una excepción a esta regla, cuando la administración tributaria notifique las resoluciones en días y horas inhábiles siempre y cuando los actos administrativos resultaren favorables a los intereses de los contribuyentes, dicha notificación se tendrá por realizada la primera hora del día hábil administrativo siguiente al de la notificación del acto.

---

<sup>52</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/D%C3%ADa\\_h%C3%A1bil](http://es.wikipedia.org/wiki/D%C3%ADa_h%C3%A1bil).

Un caso especial es el fedatario a quien la administración tributaria le ha conferido la característica que puede realizar notificaciones en horas y días no hábiles, ya que éste posee facultades de control, así como el control de ingresos por transferencias de bienes o prestaciones de servicios en el lugar en el que se realicen las operaciones, y siempre que se realice en días y horas en las cuales el contribuyente o sujeto pasivo está realizando la actividad económica.

### **3.2.2.2. Fiscalizaciones.**

Según la doctrina, en el derecho parlamentario, la función fiscalizadora constituye una importante actividad del parlamento, relacionada con los aspectos generales y concretos de la Hacienda Pública y de la economía de un país, que ejerce sobre el Órgano Ejecutivo, una labor de vigilancia y control en el ejercicio de los ingresos y egresos del gobierno.<sup>53</sup>

La fiscalización la podemos definir como el mecanismo de control que tiene una connotación amplia; se entiende como sinónimo de inspección, de vigilancia, de seguimiento de auditoría, de supervisión, de control y de alguna manera de evaluación, ya que evaluar es medir, y medir implica comparar. El término significa, cuidar y comprobar que se proceda con apego a la ley y a las normas establecidas al efecto, y en el presente caso la fiscalización deberá entenderse como el control que ejerce la administración tributaria con respecto a los contribuyentes, si éstos cumple con las normas establecidas en el Código Tributario; es por ello que la finalidad primordial de la fiscalización es comprobar la correcta aplicación de la ley tributaria sustantiva por parte del contribuyente. Su principal función es la actividad de comprobación.

---

<sup>53</sup>[http://transparencia.senado.gob.mx/index.php?option=com\\_content&view=article&id=28&Itemid=125](http://transparencia.senado.gob.mx/index.php?option=com_content&view=article&id=28&Itemid=125).

Según el Doctor Díaz<sup>54</sup> existen tres reglas básicas e inter-ligadas que dan sustento al principio de comprobación de la inspección las cuales son las siguientes:

- ✓ La veracidad y el propio tiempo en que se efectuó la declaración tributaria;
- ✓ El conjunto de documentación que la sustenta;
- ✓ La correcta determinación del impuesto, y
- ✓ La captación de información de terceros (bancos, proveedores entre otros), en la medida que revista trascendencia tributaria.

Además es necesario menciona una función accesoria originada por el contacto directo que existe entre el funcionario con el contribuyente o responsable, que consiste en la tarea de asesoramiento e información a los propios obligados, circunstancia que resulta habitual en la franja de pequeños y medianos contribuyentes.

La fiscalización también es conocida como el procedimiento de control que realiza la administración tributaria, este control, debe estar adoptado a la naturaleza y monto de los ingresos de los contribuyentes o a la dimensión de las empresas y a la importancia de las partidas para el tesoro público.

El control de oficina es la forma las corrientes de control, particularmente para las personas naturales, consiste en un examen de la coherencia total de la situación del contribuyente; realizando esencialmente en base a los elementos del expediente del contribuyente, puede igualmente dar lugar a intercambios de correspondencia, es decir la administración dirige al contribuyente ya sea solicitudes de información, las cuales el mismo no está

---

<sup>54</sup> DIAZ, Vicente Oscar, Ensayos de Derecho Penal Tributario, Nueva técnica – Errepar, Buenos Aires, Argentina.1995, pagina. 223.

obligado a contestar o solicitudes de aclaraciones o justificaciones de carácter más apremiante.

El control externo reviste dos formas: la primera consiste en la auditoría de contabilidad, que es el método de control de empresa, el cual comprende el análisis de los datos de la contabilidad de la empresa, confrontando los datos importantes o hechos, a fin de comprobar la exactitud de las declaraciones suscritas; la segunda consiste en el análisis de la situación patrimonial personal (A.S.F.P) que es el método de control de ingreso global de las personas naturales que no están obligadas a mantener registros contables. El mismo consiste en controlar la coherencia por una parte de los ingresos declarados y por otra la situación patrimonial, su situación de tesorería y los elementos de modo de vida del contribuyente. Dicho procedimiento original se puede combinar con los otros medios de investigación a disposición del servicio.

Un aspecto importante a tomar en cuenta es que no se puede llevar a cabo la fiscalización o el control sin que el contribuyente haya sido previamente informado, todo control de la naturaleza que sea, debe de estar precedido del envío o entrega del aviso de fiscalización indicando al contribuyente la naturaleza y el objeto de la fiscalización y los años en cuestión, además en dicho aviso se debe señalar el nombre y la identificación de los interlocutores del contribuyente durante el control.

#### **3.2.2.2.1. La Fiscalización según el Código Tributario.**

Establecida en el Capítulo Dos, Sección Primera del Código Tributario, la administración tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, con el objeto de asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de

exenciones, franquicias, o incentivos tributarios, ello significa que la administración podrán requerir a los sujetos pasivos, los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada con el objeto de que den cuenta de sus operaciones así como verificar y examinar los mismos.

El proceso de fiscalización es según el artículo 174 inciso siete del Código Tributario: "...el conjunto de actuaciones que la administración realiza con el propósito de establecer la autentica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que ha presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho."

Este proceso inicia con la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, la cual se llama 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 el procedimiento de fiscalización, y este finaliza con la emisión del correspondiente informe de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso; una vez la administración tributaria ha designado auditor para el ejercicio de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, y éstos no hubiesen concluido su comisión y constaten incumplimientos a las obligaciones formales, podrán elaborar informe para que proceda a la imposición de sanciones de acuerdo al artículo 260 del Código Tributario, y es en lo que se refiere al procedimiento de Audiencia y Apertura a pruebas, en el caso de imposición de sanciones aisladas.

El cuerpo de auditores son los que realizan las facultades de fiscalización a que se refiere el Código Tributario, en cada procedimiento podrán ser uno o

más auditores que se encargarán de la fiscalización y éstos serán nombrados por la administración tributaria.

Los auditores, al concluir su comisión, deberán formular un informe dirigido a la administración tributaria. En los casos constitutivos de delitos de defraudación al fisco, se atenderá a lo dispuesto en el Código Penal. Tales informes podrán ser ampliados por los mismos auditores o por otros diferentes, a juicio de la administración, cuando encuentre que dichos informes son diminutos, o podrá ordenar otros nuevos cuando adolezcan de deficiencias y no le instruyan suficientemente para una justa liquidación, o cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique. En consecuencia, la administración tributaria cuando ocurra intervención de auditores, deberá basarse en uno o en varios informes que la misma escoja, los que serán transcritos íntegramente para conocimiento del contribuyente.

Los auditores tienen las facultades que les asigne la administración tributaria de acuerdo al Código Tributario en el acto de su designación. Los auditores, peritos, colaboradores jurídicos y funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos que lleven por sí o por interpósita persona, contabilidades o auditoría particulares y asesorías de carácter tributario, soliciten o recibieren dádivas o cualquier otra ventaja indebida, o aceptaren promesa de una retribución para hacer un acto contrario a sus deberes o para no hacer o retardar un acto debido y propio de sus funciones, serán destituidos de sus cargos, previa audiencia por tercer día y evaluada las pruebas presentadas, sin perjuicio de la acción penal que corresponda.

Queda terminantemente prohibido a los sujetos pasivos de los tributos, contratar servicios de carácter tributario con cualquiera de los sujetos pasivos o contribuyentes que sean objeto de fiscalización.

**Facultades de la administración tributaria en el procedimiento de Fiscalización de conformidad al artículo 173 del Código Tributario:**

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;

La administración tributaria podrá desplegar las facultades que el Código Tributario y las leyes tributarias le confieren en horas y días de actividad económica del contribuyente, aunque no correspondan a los horarios de actividad administrativa, independientemente de la naturaleza o de la actividad del negocio o establecimiento;

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

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

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

k) Accesar por medios manuales, mecanizados, u otros medios propios de los avances tecnológicos, a los sistemas de facturación o similares autorizados por la Administración Tributaria, de las entidades financieras o similares, así como a administradores de tarjetas de crédito, para obtener la información que se maneje por este medio;

Asimismo, la administración tributaria se encuentra facultada para acceder en el proceso o procedimiento de fiscalización a las bases de datos o tablas de los registros y controles informáticos de los sujetos pasivos, independiente

del giro o actividad a la que se dediquen y para obtener por medios magnéticos la información correspondiente; los sujetos pasivos por su parte están obligados a permitir dicho acceso y a proporcionar por tales medios la información requerida;

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

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

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

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

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

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

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

### **Medidas precautorias**

En ejercicio de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, con el fin de garantizar el interés del Fisco en lo que concierne a la percepción oportuna e íntegra de los tributos, al igual que para prevenir un perjuicio eventual del mismo, la administración tributaria podrá solicitar a través del Fiscal General de la República, al juez correspondiente las siguientes medidas precautorias, según resulten apropiadas a las circunstancias del caso:

- ✓ El allanamiento y registro de las oficinas, establecimientos de comercio, imprentas, locales, consultorios, domicilios particulares, bodegas, lugares de producción, transporte o comercialización o sitios análogos, a efecto de realizar secuestro de documentación, libros y registros contables, especiales o relativos al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que constituyan elementos de prueba útiles para llevar a cabo el proceso de fiscalización, inspección, investigación y control.

Lo anterior sin perjuicio de que estas medidas puedan aplicarse a terceros vinculados con las operaciones del sujeto pasivo que se esté fiscalizando.

La documentación, libros y registros secuestrados quedarán a la orden del juez que autorizó la ejecución de las medidas precautorias; la administración tributaria, podrá examinar y obtener las pruebas respectivas previa autorización del juez. Concluido el examen y recabadas las pruebas, se

solicitará al Juez, a través del Fiscal General de la República que sean devueltas al sujeto que se le aplicaron las medidas precautorias.

### **Casos en que proceden las medidas precautorias**

Las medidas precautorias deberán solicitarse al Fiscal General de la República, por medio de la administración tributaria a través de las Direcciones respectivas en los siguientes casos:

- a) Si la administración tributaria, no tuviere colaboración por parte del sujeto pasivo y ello impida, dificulte o retarde la fiscalización, inspección, investigación y control;
- b) Que se tengan indicios que la documentación, libros y registros, pudieran ser o hayan sido destruidos, alterados, suplantados o sean puestos fuera del alcance de la administración tributaria;
- c) Existan indicios de dos o más sistemas de contabilidad o juegos de libros con distinto contenido; y
- d) Cuando se tengan indicios de doble emisión de cualquiera de los documentos exigidos por el Código tributario, por parte del sujeto pasivo y no aparezcan registrados en los libros o sistemas de contabilidad.

### **Ejecución de las medidas precautorias.**

El juez competente a solicitud del Fiscal General de la República y con las pruebas de los hechos ordenará las medidas precautorias que considere necesarias las que serán ejecutadas por la Fiscalía General de la República con apoyo de la Policía Nacional Civil y participación de delegados de la administración tributaria, según lo dispone el artículo 178 del Código Tributario.

### **Caducidad de la facultad fiscalizadora y sancionatoria.**

La caducidad, en Derecho, es una figura mediante la cual, ante la existencia de una situación donde el sujeto tiene potestad de ejercer un acto que tendrá efectos jurídicos, no lo hace dentro de un lapso perentorio y pierde el derecho a entablar la acción correspondiente.

Al igual que la prescripción, la caducidad se compone de dos aspectos:

- La no actividad, que es la inacción del sujeto para ejercer su derecho de acción jurídica. La única forma de evitar la caducidad de la acción es estableciéndola formalmente ante la instancia judicial competente.
- El plazo. El plazo de la caducidad es rígido, no se suspende ni interrumpe, sino que desde que comienza a correr, se sabe con anterioridad cuándo caducará la acción si el sujeto no la interpone. La caducidad extingue la acción.<sup>55</sup>

Aplicando la caducidad en materia tributaria, encontramos que los plazos para iniciar la acción en los procedimientos tributarios con respecto a la fiscalización lo encontramos regulado en el artículo 175 del Código Tributario en el cual se regulan los casos que tenemos que tener presentes al momento de iniciar un procedimiento, y para el caso encontramos los siguientes:

Prescriben en tres años, las liquidaciones presentadas dentro de los plazos legales establecidos en las leyes tributarias respectivas y para liquidar de oficio el tributo que corresponda, así como la imposición de sanciones conexas; pero en cinco años prescriben la fiscalización, liquidación del tributo y aplicación de sanciones conexas en los casos en que no se haya

---

<sup>55</sup> <http://es.wikipedia.org/wiki/Caducidad>.

presentado liquidación. Asimismo prescriben en cinco años para requerir la presentación de liquidaciones de tributos.

La imposición de sanciones aisladas por infracciones cometidas a las leyes tributarias y el Código Tributario, contados desde el día siguiente que se cometió la infracción prescriben a los tres años; pero prescriben a los cinco años en los casos en que no se hubieren presentado liquidación de tributo, retenciones o pago a cuenta. También prescriben en tres años, la imposición de las sanciones establecidas en el artículo 246 – A, en lo que se refiere a la contribución de conservación vial, se comenzará a contar a partir del día siguiente de la fecha de presentación de la solicitud de devolución.

Prescriben a los tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y para liquidar de oficio el tributo que corresponda, así como la imposición de sanciones conexas, cuando se hubiere presentado liquidación fuera de los plazos legales establecidos en las leyes tributarias, se contarán a partir de día siguiente de la fecha de presentación de la declaración.

Debemos de hacer una aclaración que la caducidad a la que nos estamos refiriendo, no opera respecto de los agentes de retención y percepción que no hayan enterado las cantidades retenidas o percibidas ni para la imposición de las sanciones a que hubiere lugar respecto de los actos ilícitos incurridos por ellos.

Tampoco opera la caducidad cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho respecto de los periodos o ejercicios en los que éstos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta, cuando los casos sean enviados a la Fiscalía General de la República, para que se investigue si se ha incurrido en los delitos de

defraudación al fisco, el computo del plazo de caducidad, se suspenderá desde la fecha en que la administración tributaria presente la denuncia ante la fiscalía y se reinicia el computo de tres a cinco años según corresponda el plazo de la caducidad, el día de la notificación de la resolución que pone fin al proceso en materia penal. Dentro de los plazos de caducidad la administración tributaria deberá emitir y notificar las resoluciones de merito que procedan.

### **3.2.2.3. El Fedatario.**

Según la doctrina, el fedatario es un notario o cualquier otro funcionario que tiene autoridad o competencia para asegurar la verdad o autenticidad de documentos o hechos.<sup>56</sup>

Se denomina fedatario al funcionario o servidor del Estado que personalmente y previo cotejo, comprueba y autentica el contenido de la copia de un documento original a efectos de su utilización en los procedimientos ante sus propias entidades. Los servicios que presta son gratuitos para los usuarios y el ejercicio de su función de fedatario no excluye el cumplimiento de otras obligaciones.<sup>57</sup>

En materia tributaria, el Fedatario es un representante de la administración tributaria facultado para la verificación del cumplimiento de la obligación de emitir y entregar los documentos legales correspondientes por cada operación que se realice, así como el cumplimiento de los requisitos de tales documentos y de la obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes y sus actuaciones se reputan legítimas, por lo que el acta de comprobación correspondiente, tendrá fuerza probatoria; como vemos el Fedatario da fe de la veracidad de los hechos o circunstancias, y la

---

<sup>56</sup> <http://www.elpais.com/diccionarios/castellano/fedatario>.

<sup>57</sup> <http://www.unmsm.edu.pe/ogp/ARCHIVOS/Glosario/indf.htm#9>.

administración pública le otorga fe pública a las actuaciones que realicen en el ejercicio de sus funciones, las cuales tienen fuerza probatoria.

#### **3.2.2.3.1. Funciones de los Fedatarios.**

En el artículo 180 del Código tributario, encontramos regulada la función principal de los Fedatarios la cual es constatar el cumplimiento de emitir y entregar facturas o documentos equivalentes que establece el mismo Código, así como la obligaciones que los contribuyentes tienen de inscribirse en el Registro de Contribuyentes, siendo éstas las funciones principales del Fedatario.

#### **3.2.2.3.2. Sujetos objeto de Fedatario.**

Los sujetos que serán objeto de verificación por parte de los fedatarios, son los contribuyentes inscritos y los sujetos no inscritos en el Registro de Contribuyentes del Impuesto a la Tránsito de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de conformidad al artículo 182 del Código Tributario.

#### **3.2.2.3.3. Procedimiento del Fedatario.**

Debemos de mencionar el procedimiento que realizan los Fedatarios: Realizan visitas a los contribuyentes como adquirentes de bienes o prestatarios de servicios, con el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones de emitir y entregar facturas o documentos equivalentes y si éstos cumplen los requisitos legales así como la obligación de estar inscritos en el Registro de Contribuyentes del Impuesto a la Tránsito de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, que lleva la administración tributaria; ellos actúan en el caso que los contribuyentes no emitan y entreguen el documento que dé constancia de la operación o que emitido no reúna los requisitos legales, procederá la actuación del Fedatario, éste al constatar que no se han reunido los requisitos exigidos por la ley, se presentará ante el

contribuyente en su calidad de fedatario y le mostrará el auto que lo designa como tal y que lo faculta para realizar dicha verificación e inmediatamente levantará el acta de comprobación por las infracciones verificadas, la que deberá contener los requisitos que enumera el artículo 181 del Código Tributario, de los cuales podemos mencionar:

a) Deberá elaborarse en duplicado, entregando la copia al sujeto pasivo o persona mayor de edad que realiza las ventas o preste los servicios en los locales, establecimientos, oficinas, consultorios o lugares análogos, según corresponda;

b) Expresar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubieren suscitado y las disposiciones legales infringidas;

c) Nombre, denominación o razón social, número de identificación tributaria y número de registro del contribuyente;

d) Descripción detallada de los bienes y servicios que permita individualizarlos, así como el monto de la operación;

e) Lugar y fecha del levantamiento del acta;

f) Firma, nombre y número del Documento Único de Identidad, o en su defecto el de la Licencia de Conducir o Tarjeta de Afiliación del Seguro Social y para los extranjeros el número de Pasaporte o Carné de residente; u otro documento de identificación que establezca el Reglamento de Aplicación de este Código, del sujeto pasivo, persona mayor de edad al servicio del contribuyente que se encuentre en los locales, establecimientos u oficinas según corresponda. Si por cualquier razón no fuere posible obtener los datos o documentos detallados en este literal, existiere negativa para firmar o no se

aceptare recibir la copia del acta de comprobación, bastará con asentar en el acta tales circunstancias, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de ella.

g) Nombre y firma del Fedatario.(cuando la no emisión y entrega de la factura o documento equivalente se deba a que el contribuyente no se encuentra inscrito en el Registro de contribuyentes respectivo, el Fedatario hará constar tal circunstancia en el acta de comprobación correspondiente, la que deberá cumplir los requisitos previstos en este artículo que sean aplicables y contener la estimación del total de activos o valores provenientes de las transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios gravadas y exentas realizadas en los doce meses anteriores de la visita).

Debemos de mencionar además, que el acta de comprobación que emite el Fedatario, no constituye resolución recurrible pero servirá de base para la imposición de las sanciones a que hubiere lugar o a la inscripción de oficio en el Registro de Contribuyentes según sea el caso. Además las sanciones a que hubiere lugar constatadas por parte del Fedatario, se impondrán previo cumplimiento del procedimiento de audiencia y apertura a pruebas. Puede ocurrir la situación que el contribuyente no emita factura y luego de la identificación del Fedatario, este quiera emitirla o la emita, en este caso, la entrega del factura posterior a la identificación del Fedatario no liberará la omisión verificada ni la imposición de las sanciones correspondientes.

Un caso especial puede ser la reincidencia por parte del contribuyente de no emitir factura u otro documento análogo, en este caso, si reincide se hará merecedor de la sanción de cierre de establecimiento, según los términos que regula el Código Tributario en el artículo 257.

### **3.2.2.4. Procedimiento Probatorio en la Liquidación de Oficio del Tributo.**

#### **3.2.2.4.1. Procedimiento Probatorio.**

Al estudiar los aspectos generales de la teoría de la prueba en relación con el derecho administrativo tributario, determinamos elementos importantes como lo son el concepto, el objeto de la prueba, la distribución de la carga probatoria en los procedimientos administrativos tributarios, los principios probatorios que rigen la producción y valoración de la prueba, desarrollando cada uno de los medios probatorios que regula nuestra Legislación Tributaria, y finalizando se elaboró un resumen sobre el momento procesal oportuno de utilización de los medios probatorios, de conformidad a lo ordenado por el artículo 202 letras a y b, del Código Tributario; efectuadas las consideraciones precedentes, analizaremos el régimen probatorio regulado en el capítulo IV del Código Tributario Salvadoreño, ubicado dentro de los procedimientos administrativos tributarios, con la finalidad de integrar los conocimientos citados y examinar las reglas que el legislador determinó para la actividad probatoria normada en el artículo 200 al 203, relacionados con los artículos 3, 4, 37 y 186 todos del Código Tributario.

#### **3.2.2.4.1.1. Origen, generalidades, fundamento legal e internacional del procedimiento administrativo probatorio tributario**

La estructura de todo procedimiento administrativo, según el Manual de Justicia Administrativa, tiene como mínimo cuatro fases: 1. Iniciación del Procedimiento, 2. Medidas Cautelares, 3. Instrucción del procedimiento, y 4. Resolución<sup>58</sup>, que se constituye como la forma normal de concluir un procedimiento; en ese sentido las pretensiones a resolver por medio del

---

<sup>58</sup> AYALA, José María y otros. "Manual de Justicia Administrativa", Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, Unidad Técnica Ejecutiva del Sector Justicia. Primera Edición, Páginas de la 96 a la 107, San Salvador, El Salvador 2003.

procedimiento administrativo tributario, no son de derecho privado sino eminentemente de interés público; en consecuencia el inicio de un procedimiento administrativo tributario es de oficio; es decir a iniciativa de la administración tributaria, asimismo lo es la estructura, trámite y terminación, de los procedimientos administrativos tributarios, esto obedece al principio de oficialidad, incluyendo la actividad probatoria; la oficialidad actúa en el sentido que la administración tributaria, habrá de intimar al administrado a efecto que se provea de los medios probatorios necesarios para demostrar su defensa, de la misma manera la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, quien es el ente creado que hace las veces de Juez administrativo, recibirá las pruebas recabadas por la misma administración tributaria con las que pretende demostrar la obligación tributaria incumplida, lo anterior de conformidad al artículo 203 del Código Tributario que distribuye la carga probatoria equitativamente; entonces, la actividad administrativa probatoria por regla general encaja dentro de la fase instructora de un procedimiento administrativo, materializando de esta manera el derecho Constitucional de defensa, de audiencia y contradicción y del debido procedimiento que asiste al administrado.

La fase probatoria dentro de los procedimientos administrativos tributarios salvadoreños, tiene como fundamento legal de acuerdo al Código Tributario el artículo 3 letra "h", en relación al inciso 8 del mismo artículo, que cita los principios en que se regirán las actuaciones de la administración tributaria y dentro de ellos encontramos el principio de verdad material que consiste en que tales actuaciones, llámese también acto administrativo tributario, se fundará en la verdad material que resulte de los hechos que han sido investigados y conocidos; entonces el citado artículo es una especie de advertencia a la administración tributaria sobre la importancia que tiene la aportación de la prueba para llegar a la verdad material, a fin que su actuar

sea propio de un auténtico Estado de Derecho; también el procedimiento probatorio tributario se fundamenta como estudiaremos más adelante en los derechos del contribuyente que regula el artículo 4, letra “b”, bajo el principio de audiencia y contradicción, que son extensiones del derecho Constitucional y del debido proceso de conformidad al artículo 11 de la Constitución, que le garantiza al contribuyente a través de proporcionarle el derecho a aportar pruebas, a fundamentar el mérito de dichas pruebas y a obtener un plazo de audiencia ante el ente recaudador, entre otros, pero no solo se fundamenta en el derecho nacional sino en los tratados y convenciones bajo el derecho de acceso a la jurisdicción que implica el desarrollo tácito del derecho de defensa así como de acción oficial del fisco, con respecto de la actividad probatoria tal como expresa el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos conocido como el Pacto de San José de Costa Rica, que literalmente cita “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 carácter.”

Partiendo de lo anterior el artículo 37 del Código Tributario cita los procedimientos administrativos tributarios, donde el contribuyente tiene la oportunidad de ejercer su derecho de contradicción y el Fisco pretende alcanzar las pretensiones públicas, al citar que: “Los contribuyentes podrán ejercer por cualquier medio de prueba permitido por este Código su derecho de defensa de conformidad al plazo establecido en los artículos 186 y 260 de este Código, aportando la documentación fehaciente para la respectiva valoración por parte de la administración tributaria. Las pruebas deberán ser presentadas por medio de escrito que contenga las alegaciones que puedan

convenir a su derecho cuya fuerza probatoria será evaluada por la Administración.”, no olvidando el tema de la carga de la prueba, el citado artículo no solo incumbe al derecho de defensa de los contribuyentes sino también tácitamente avala el derecho de acción pública de apertura de un expediente administrativo por parte del organismo recaudador; los artículos relacionados corresponden al procedimiento administrativo de audiencia y apertura a prueba para la liquidación de oficio del tributo y al procedimiento administrativo para la imposición de sanciones aisladas y específicas, respectivamente.

#### **3.2.2.4.1.2. Características de la fase probatoria tributaria**

Dentro de la fase probatoria en los procedimientos de liquidación de oficio del impuesto o en el régimen sancionatorio, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo mediante los medios probatorios que faculta la Ley Tributaria lo anterior corresponde al principio de aportación de la prueba; es decir frente a cualquier determinación o presunción generada por la administración tributaria; siempre es posible la prueba en contrario, si se trata de datos aportados por terceros, cabe alegar su incorrección, debiendo entonces ser ratificados por quien los suministró, pero para hacer uso de este derecho se deben conocer los medios probatorios destinados a introducir estas pruebas, y el artículo 200, cita: “Podrá invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la testimonial, esta prueba únicamente será pertinente, para los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa, que produzcan vicios en el acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad.”, basados en el artículo 20 del Código Procesal Civil y Mercantil, habría que tomar en cuenta que la libertad probatoria tributaria está vinculada al principio de

supletoriedad del Código de Procesal Civil y Mercantil por lo que habría que aclarar que los medios probatorios disponibles no estarán limitados a los que establecen los artículos 204, 207, 208, 209 y 211 del Código Tributario, que establecen las pruebas documental, contable, la confesión, y la prueba pericial de terceros, debido a esto bien podríamos apoyarnos en el desarrollo que hace la nueva normativa Civil y Mercantil acerca de los medios probatorios para dotar de mayor eficacia y legalidad al régimen probatorio tributario.

Por otra parte una de las características más importantes del régimen probatorio en sede administrativa, se encuentra en el valor probatorio que se le asigna a los medios probatorios dentro del procedimiento administrativo tributario en vista que por excelencia la prueba por antonomasia o que tiene el valor de prueba fehaciente en caso de contradicciones, es la prueba contable, tal y como lo suscribe el artículo 210 del Código Tributario que dice: “Cuando exista contradicción entre la información suministrada en las declaraciones de impuestos y la obtenida de los estados financieros del sujeto pasivo, prevalecerá la segunda respecto de la declarada. De igual manera prevalecerá la contenida en los libros contables respecto de la consignada en los estados financieros; y la de los soportes contables respecto de la comprendida en los libros de contabilidad; lo anterior es sin perjuicio de las informaciones que hubieren sido desvirtuadas por otros medios de prueba.”, en síntesis la valoración general de la prueba, asigna prioridad según la disposición a la información contenida en los estados financieros y los soportes contables que fundamentan los libros de contabilidad, los primeros reflejan la situación financiera del contribuyente y la segunda son los comprobantes, facturas, inventarios físicos, pólizas de importación y documentos que sustentan los registros contables, frente a las declaraciones y aun los mismos libros contables; el contribuyente y el ente

recaudador en la etapa de fiscalización y dentro de los procedimientos de audiencia y apertura a prueba deberán tomar en cuenta esta característica porque comprendiendo la importancia probatoria que se le asigna a los medios probatorios a incorporar, identificaremos los elementos que a criterio de la administración pública le dan idoneidad a la prueba así el artículo 201 literalmente dice: “La idoneidad de los medios de prueba se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común.”, estos actos se refieren a las obligaciones formales y sustantivas que por principio de legalidad se le imponen al contribuyente; además según el artículo anterior, nuevamente se retoma la importancia de la supletoriedad del Código Procesal Civil y Mercantil, en esta ocasión en beneficio de la valoración de la idoneidad, de la pertinencia y de la conducencia de la prueba dentro de los procedimientos administrativos tributarios.

El artículo 202 del Código Tributario, establece: “Las pruebas deben aportarse para su apreciación, en los momentos y bajo los alcances siguientes: a) En el desarrollo del proceso de fiscalización o en cumplimiento de las obligaciones de informar que establece el presente Código; y 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 ésta como no disponibles.”, en resumen la existencia de una verdadera actividad probatoria no se halla en pugna, con la naturaleza estrictamente administrativa del procedimiento administrativo tributaria sea en la etapa de fiscalización o en la oportunidad de audiencia y apertura a pruebas, pues lo cierto es que el órgano recaudador buscará sustentar la eventual

determinación de oficio del impuesto o la imposición de sanciones administrativas por infracciones cometidas amparándose en pruebas serias, concretas y relacionadas con la materia imponible objeto de verificación, o con los presuntos hechos ilícitos; de igual forma le otorgará al sujeto pasivo la posibilidad de probar sus pretensiones en sede administrativa, sea en primera instancia ante la unidad de audiencia y apertura a pruebas, o por medio de la vía de impugnación de las resoluciones emitidas de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, ante el Tribunal de Apelación de los Impuestos Internos y de Aduanas, donde se pueden aportar pruebas no ofrecidas anteriormente, por lo tanto estamos en presencia siempre, de actividades esencialmente probatorias de las correspondientes pretensiones.

Sentado lo anterior, aparece los problemas primero que en la actualidad casi nunca se le notifica al contribuyente sobre el momento de producción de la prueba es decir garantizarle al contribuyente que al momento que se estén recabando pruebas se provea de un representante, asesor legal o que presencie la producción de la prueba; asimismo que se le comunique ese derecho a fin de verificar la legalidad de la fuente de prueba; otro problema es el alcance y valoración de la prueba obtenida por la administración tributaria durante la sustanciación del procedimiento administrativo de fiscalización, que luego será tomada junto a los descargos y la prueba aportada por el contribuyente y en su caso, producida nuevamente por la administración tributaria para la determinación de oficio de la deuda tributaria del sujeto pasivo durante la oportunidad de audiencia y apertura a pruebas, y según PLUGIESA: "...estando el objeto del procedimiento administrativo tributario constituido normalmente por una controversia en torno a la subsistencia o medida de una obligación fiscal, es precisamente en la prueba de tal subsistencia o medida de una obligación fiscal que la controversia se

agota, quedando el adeudo tributario definitivamente aceptado<sup>59</sup>. Es decir, en la necesidad de probar la existencia o no, de tales obligaciones fiscales se debe asegurar al contribuyente la integración de las normas Procesales Civiles y Mercantiles por medio del principio de inmediación procesal y licitud de la prueba esto es para asegurarse que la prueba recabada no adolece de ilicitud en la fuente obtenida; tal situación beneficiaría a ambas partes en el sentido que se garantiza la eficacia de la prueba, evitando violaciones a derechos Constitucionales, además la misma obtención y practica ilícita de la prueba deberá causar vicios de nulidad de los actos administrativos que la hubieren introducido al procedimiento administrativo tributario, de conformidad al artículo 316 del Código Procesal Civil y Mercantil que dice: “Las fuentes de prueba deberán obtenerse de forma lícita, quedando expedita a las partes la posibilidad de denunciar su origen u obtención cuando sean contrario a la ley. Las fuentes de prueba obtenidas con vulneración de derechos constitucionales no serán apreciadas por el Juez al fallar, y en este caso deberá expresar en qué consiste la violación. La práctica de los medios probatorios en forma contraria a lo previsto por las leyes procesales determinará la nulidad del medio correspondiente. Sin embargo, la fuente de prueba podrá ser utilizada siempre que su aportación se hubiera realizado conforme a las normas legales.”; por otra parte, sobre el segundo problema la prueba obtenida por los funcionarios del organismo recaudador en el desarrollo de sus tareas de verificación y fiscalización, junto a la prueba que el contribuyente haya ofrecido y producido en la etapa de descargo, constituyen los elementos con los que cuenta cada funcionario público dentro de la administración tributaria que haga las veces de juez administrativo para resolver, por acto administrativo, el alcance de la determinación tributaria y la conducta del contribuyente que a la luz de los

---

<sup>59</sup> PLUGIESA, M. Instituciones de Derecho Financiero, segunda edición revisada y corregida, Porrúa, México, 1976, p. 324 y ss.

hechos y de los preceptos legales que regulan el régimen sancionatorio le establezcan infracción u infracciones cometidas.

### **3.2.2.5. Régimen Sancionatorio.**

#### **3.2.2.5.1. Fundamentos.**

Como ya mencionamos, el Estado necesita, para su existencia y funcionamiento, de los bienes que obtiene de los particulares a través de los tributos en uso de su poder de imperio, para satisfacer los servicios públicos que las sociedades demandan. “Es justo entonces que todos y cada uno de los ciudadanos contribuyan a costear el gasto que acarrea las actividades que satisfacen las necesidades colectivas.<sup>60</sup>”, debido a esto es que tiene relevancia para la administración tributaria, en materia de impuestos, las violaciones de la ley que regula las relaciones tributarias entre el Estado y los particulares, entre otras cosas debido a: “Un sistema tributario mínimamente racional debe darle un mensaje al contribuyente que estimule su cumplimiento voluntario, sobre todo a través del mero cálculo financiero. Es decir, el contribuyente a la hora de enfrentarse al ordenamiento tributario tiene que percibir el mensaje de que le sale más barato cumplir que incumplir, porque si incumple el costo puede ser significativo desde el punto de vista financiero.<sup>61</sup>”, todo lo anterior justifica el ejercicio del poder sancionador de la administración tributaria<sup>62</sup>, en síntesis esta potestad ejercita el poder público de corregir por medio del castigo administrativo público, aquellas conductas que transgredan el ordenamiento jurídico,

---

<sup>60</sup> MOZEIRA, Eduardo, Introducción a las Finanzas Públicas, Universidad de Nacional del Litoral, Santa Fe, 1992, Pg. 59.

<sup>61</sup> TORREALBA NAVAS, Adrian, “Procedimiento Sancionatorio Tributario. Medidas Cautelares y Medios Alternativos de Resolución de Conflictos.”, *Orientaciones del Nuevo Régimen Sancionador Tributario*, Conferencia, Marzo 2000. Pg.5.

<sup>62</sup> En general toda la administración pública, posee el ejercicio de la potestad sancionatoria, por medio de la que controla el respeto de la normas administrativas, contenidas dentro del ordenamiento jurídico que regulan las actividades sociales, económicas, turismo, espectáculos públicos, transporte, e impuestos, entre otras de naturaleza pública.

siempre y cuando no sean de jurisdicción penal es decir excluye aquellas conductas típicas que merecen sanción penal y no administrativa;

### **3.2.2.5.2. Ilícitos Tributarios.**

Las violaciones a la ley tributaria integran el sector denominado ilícitos tributarios, que ha sido definido por Altamirano Jacome, como: “aquella situación que expresa la contradicción entre la conducta o hecho y el contenido de una norma de la ley tributaria.<sup>63</sup>”, cabe aclarar que aunque en la doctrina y el derecho comparada, los ilícitos tributarios están compuestos por las infracciones y los delitos tributarios, nuestra legislación tributaria solo contempla las infracciones, mientras que deja a tenor del Código Penal los delitos tributarios penales. En el capítulo VIII, artículo 226 del Código Tributario, encontramos que elementos configuran una infracción tributaria: “Constituye infracción toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en este Código y en las leyes tributarias respectivas, bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos Cuerpos legales.”, a la misma vez como ya hemos mencionado las infracciones pueden ser formales o materiales; formales, que son cuando el contribuyente obligado al cumplimiento de deberes formales deja de realizarlos, y estos deberes formales son: “...aquellos deberes jurídicos impuestos como medios para lograr que los sujetos mencionados desarrollen un accionar propio que permita a la administración tributaria acceder al conocimiento y ejecutoriedad del tributo por ejemplo presentar declaración jurada, emitir factura, suministrar información compulsada de terceros...<sup>64</sup>”, entonces en las infracciones a estos deberes formales el contribuyente deja de cumplir obligaciones tendientes a que el Estado

---

<sup>63</sup> ALTAMIRANO JACOME, Lauro, “La Evasión Legal de los Impuestos”, Bolivia, DGI, N°. 175, julio de 1968, página. 11.

<sup>64</sup> FOLCO, Carlos María, Obra Citada, Pagina313.

conozca la capacidad contributiva o económica de los particulares, por tal motivo, la principal característica de una infracción formal es que no produce un perjuicio económico inmediato al ente recaudador; por otro lado están las infracciones materiales en las que el contribuyente omite deliberadamente o no, el pago del impuesto que constituye un deber material y la principal obligación que las leyes tributarias ponen a su cargo, esta característica hace que se denomine infracción material o sustantiva debido a que estamos en presencia de un evasión sustancial del impuesto, por ejemplo la evasión intencional o no intencional del impuesto, defraudación al fisco; ahora bien, el concepto de sanción, esta contenido en el artículo 228 del Código Tributario, que en resumen considera que es la medida pecuniaria ó multa, decomiso de mercadería, cierre temporal de establecimiento, u otros que impone la administración tributaria o el juez competente, debido a una infracción material o formal, cometida por el contribuyente, en perjuicio de las disposiciones legales contenidas en el Código Tributaria o en otras leyes que regulen tributos, así las cosas, la sanción administrativa es la pena establecida a una infracción determinada en el Código Tributario, lo que nos liga al principio penal de tipificación de las conductas ilícitas, pero para las imposiciones de dichas sanciones se debe garantizar el debido proceso para la imposición de dichas sanciones, tal y como lo regula el artículo 260 inciso uno del Código Tributario que menciona que es requisito de ley que las sanciones que se decreten por violaciones a las obligaciones del contribuyente, se aplicarán previo al debido procedimiento establecido.

No nos centraremos en el campo formal ni material de las infracciones, debido a que el objetivo es estudiar el procedimiento administrativo de aplicación de sanciones, que realiza la administración tributaria; todo con la finalidad de establecer conocimientos prácticos a fin que el contribuyente y la administración tributaria puedan alcanzar eficacia en el cumplimiento de sus

pretensiones ante el desarrollo de este procedimiento administrativo tributario, en consecuencia una vez fundamentado las bases teórica, conceptuales y de derecho, necesitamos concretar bajo qué principios y derechos penales, se rige el procedimiento administrativo sancionatorio.

### **3.2.2.5.3. Principios del Procedimiento Administrativo Sancionador<sup>65</sup>.**

El procedimiento sancionador surge por supuesto, a base de la potestad sancionatoria de la administración tributaria, ordenando el cumplimiento formal y material de dicha potestad, que deriva en la aplicación, de sanciones, no así de penas, esto es por mandato Constitucional del artículo 14 de la Constitución, que dice:” Corresponde únicamente al Órgano Jurisdiccional 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...”, por tal razón la potestad sancionadora constituye primeramente por principios fundamentales, resumidos en el derecho al debido proceso; por otra parte los principios del proceso penal también son subsidiarios a la aplicación de un procedimiento administrativo tributario sancionador, que reclama en primer término que se garantice exacta y taxativamente las garantías de audiencia y defensa a ambos intervinientes; que se ejerza por el lado de la administración tributaria el principio de intimación o conocimiento de los hechos al imputado, desde el inicio del procedimiento; necesita además que se respete de forma plena la posición jurídica que corresponde a los contribuyentes que se ven sometidos al desarrollo de un procedimiento sancionatorio, es decir que se respete el principio de presunción de inocencia, mediante el que recae exclusivamente sobre la administración tributaria la carga de establecer el veraz desarrollo de

---

<sup>65</sup> Basado en la obra citada: AYALA, José María y otros. “Manual de Justicia Administrativa”, Paginas de la 110.

los actos de infracción legal que se imputan al contribuyente, contra quien se dirige esa acusación sancionadora, y sin que la naturaleza del procedimiento vaya dirigida a la necesaria acreditación por parte del mismo de su inocencia o falta de participación en tales actos ilícitos, por lo tanto y en relación a la distribución de la carga de la prueba que hace el artículo 203 del Código Tributario, en alguna medida violenta el principio de inocencia del contribuyente, pues no es cierto que el contribuyente deberá probar en general todos los hechos que alegue a su favor.

Asimismo estos Principios constituyen el procedimiento administrativo sancionatorio debido a que la Sala de lo Constitucional, ha considerado que los principios del derecho penal, le son aplicables en general a todo procedimiento sancionador al considerar sobre los presupuestos de creación de la norma tributaria que: “Se insiste en el ineludible requisito de tener presente en la creación la normas relativas a las infracciones y sanciones tributarias, así como en su aplicación, los principios decantados en la creación de la teoría general del delito, ....<sup>66</sup>”, la situación planteada la reitera la Sala de lo Contencioso Administrativo: “Garantizar al destinatario de las sanciones, la sujeción a la ley y protección a cualquier arbitrariedad ha llevado al campo de las sanciones administrativas los principios fundamentales del derecho penal<sup>67</sup>”

En ese orden de ideas estos principios se vuelven propios de la potestad sancionadora y se adecuan en su aplicación, nos referimos a los principios de: legalidad, de tipicidad material, culpabilidad, proporcionalidad y el “*Non bis in idem*”.

---

66 Sentencia de Inconstitucionalidad 3-92Ac6-92, del diecisiete de diciembre de 1992.

67 Sentencia Definitiva 36-G-95, del veinticuatro de febrero de 1998.

1. Principio de Legalidad Formal o conocido por el aforismo *nullum crimen et nulla poena sine lege*,: que ordena la necesaria descripción en una norma jurídica que tenga el rango de ley formal de las infracciones y sanciones vigentes, en la actividad tributaria. Lo anterior esta previsto desde el artículo 235 al artículo 258 del Código Tributario, donde se realiza un listado de incumplimientos a obligaciones formales del contribuyente, es decir la administración solo puede actuar de manera sancionatoria cuando la ley se lo faculte, imponer las sanciones que la ley dé cobertura, y, en la forma en que la misma lo regule,
  
2. Principio de Tipicidad o Legalidad Material, según el que la conducta contraria a Derecho atribuida por la administración pública contra el contribuyente debe describirse con certeza y exactitud, en una norma jurídica, ley o reglamento, en este segundo caso la descripción reglamentaria ha de limitarse a desarrollar y concretar la relación de infracciones y sanciones previstas en la ley formal, el objeto de este principio es que el todas las normas aplicables permita predecir con el suficiente grado de certeza, el carácter y naturaleza de las conductas ilícitas y el tipo de y grado de sanción a imponer, como es el caso de los artículos 227, 229 del Código Tributario, que delimita el campo de la “independencia y especificidad de las infracciones” así como los “actos mediante los cuales se pueden imponer sanciones”, ambos responden al ejercicio del principio de tipicidad y legalidad material, en la medida que hacen del conocimiento del contribuyente las infracciones y sanciones descritas en la Sección Tercera, Capítulo VIII, del Código Tributario.

3. El Principio de Culpabilidad: está expresado en el artículo 12 de la Constitución, extendiéndose su campo de aplicación al ámbito administrativo y que exige la existencia de una conducta culpable, atribuible al sujeto sancionado a título de dolo o culpa, sin intervención de circunstancias que excluyan de culpabilidad, en otras palabras es necesario delimitar los indicadores de responsabilidad y voluntad de la realización de la infracción; asimismo a tenor de este principio resulta siempre exigible una prueba acabada en culpabilidad, lo que excluye las pruebas por indicios o meras valoraciones de conciencia, así lo entiende y comprende el legislador al introducir los artículos 230 al 234 al Código Tributario en los que delimita quienes son los sujetos pasivos responsables de la infracción, determinando la culpabilidad en base a incumplimientos en tiempo y forma de sus obligaciones tributarias; los referidos artículos también nos determinan la individualización o pluralidad de la participación en el ilícito tributario así como la forma de impartir la correspondiente sanción por ejemplo los responsables de carácter solidarios según es el caso de los integrantes y de las sociedades nulas, irregulares o de hecho; y la responsabilidad personal del directorio administrativo de los fideicomisos y de las sociedades antes descritas, como también describen la culpabilidad directa de los patronos sobre las infracciones tributarias que cometan sus dependientes.

Con respecto de los indicadores del dolo y culpabilidad, el Código Tributario en el artículo 251, dentro del caso de la infracción por defraudación tributaria enumera una serie de circunstancias que posibilitan al juez administrativo configurar la infracción por medio de la presunción de dolo o intención, idéntica situación será el caso del artículo 254 inciso segundo, debido a que describe los hechos realizados por el contribuyente que establecen la

infracción de evasión intencional del impuesto; por otra parte hay que diferenciar que existe un apartado en la sección tercera del Código Tributario dispuesta a Incumplimientos a obligaciones formales que como hemos dicho antes solo necesitan para su culpabilidad y sanción, la inobservancia de la obligación tributaria en tiempo y forma, mientras que la defraudación y las evasiones sean intencionales o no intencionales se consideran propiamente infracciones tributarias, en base al principio de Culpabilidad

4. No menos importantes es la necesaria aplicación de los principios de Proporcionalidad y “Non bis In idem”, el primero que orienta sobre la adecuación de las sanciones impuestas por la administración tributaria en razón de la naturaleza, caracteres y gravedad de la conducta infractora desarrollada del contribuyente; y el segundo principio que impide que sancionatorio se castiga simultáneamente una misma conducta por parte de la administración tributaria, así como de la jurisdicción penal.

Los principios explicados de naturaleza Constitucional, de Derecho Penal son propios de la potestad administrativa sancionadora, y tienen que configurarse como propios del procedimiento sancionador en pro de respetar los derechos y garantías fundamentales del contribuyente, específicamente en relación a su derecho al debido proceso, la aplicación de estos principios aseguran al sujeto pasivo sometido a un procedimiento administrativo sancionador, al respecto la Sala de lo Contencioso Administrativo ha resuelto:” Además de los derechos que la Ley reconoce a las personas en sus relaciones con la Administración, se señalan algunos requisitos que los procedimientos administrativos sancionatorios deben observar para garantía del presunto responsable, entre ellos algunos principios procedimentales específicos, doctrinariamente aceptados, por el Derecho administrativo

sancionador...<sup>68</sup>”, por ejemplo el otorgamiento del derecho de defensa es decir conocer desde el inicio del procedimiento de los hechos que se le imputan, las infracciones en las que estas pueden constituirse y las sanciones que se le pueden imponer, otorgarle el ejercicio de la facultad de aportar y practicar la prueba que permita a éste, acreditar los extremos de los hechos a su favor y que le excluyen de la responsabilidad sancionatoria que se siga contra él, implica además el respeto al establecimiento de la carga de la prueba de los hechos imputados<sup>69</sup>, que recae sobre la administración tributaria, por lo que es ésta la que tiene que demostrar con plena certeza, el concreto desarrollo de las infracciones tributarias por parte del contribuyente y que estos actos ilícitos encajen en la descripción legal de la infracción tributaria, sin la responsabilidad del sujeto pasivo, de probar su exclusión de responsabilidad, de conformidad con el principio de inocencia.

#### **3.2.2.5.4. Procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas en el Caso de la Imposición de Sanciones Aisladas.**

Se aplicará el debido procedimiento según el artículo 260 inciso uno del Código Tributario para la imposición de las sanciones correspondientes a las infracciones contenidas en los artículos 235 al 250; 253, 254 y 255 de nuestra Legislación Tributaria.

##### **A. Inicio del Procedimiento.**

El procedimiento respecto de las imposiciones de sanciones aisladas por las infracciones cometidas, comienza con la constatación de las infracciones sean éstos incumplimientos de obligaciones formales o materiales, ello significa que el procedimiento administrativo sancionatorio es de oficio, a iniciativa de la administración tributaria de conformidad con el artículo 260

---

<sup>68</sup> Sentencia Definitiva, S.C.A.: 73-B-2000, de fecha 12 de noviembre de 2004.

<sup>69</sup> Estrictamente en materia sancionatoria.

inciso 2º, del Código Tributario; se concederá el derecho de audiencia y defensa, iniciando procedimiento administrativo con el acto de comunicación administrativo o notificación de la infracción determinada por fiscalizadores o descubierta por el mismo sistema informático de registro de contribuyentes conocido como JAVA SISTEMA INTERNO INFORMATICO DE CONTRIBUYENTES, JSIIC, que lleva un control o record interno por nombre y número de identificación tributaria del contribuyente del cumplimiento o no de sus obligaciones tributarias; dicha notificación se registrará bajo las reglas de notificación del auto audiencia y apertura a pruebas, descritas según los artículos 166 incisos 1º y 2º en relación al 165, 165-A y 165-B del Código Tributario que cita las reglas generales de notificaciones, es importante mencionar que dentro del mismo acto de comunicación administrativo está previsto que se cumpla con los principios procesales de intimación y tipicidad, en la medida que debe dársele las copias correspondientes al contribuyente, del informe de auditoría o de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados; posteriormente se le concederá el plazo de tres días hábiles para concederle audiencia.

#### **B. Fase de prueba.**

En este procedimiento la etapa de prueba está constituida por un plazo de 8 días a partir del día siguiente al vencimiento del término en el que se concedió audiencia al contribuyente. Este plazo es de ocho días hábiles, fatales e improrrogables y dentro del mismo, el reclamante debe acompañar todas las pruebas que estime idóneas y conducentes rendir, en el acto de notificación inicial se ordenara el término probatorio; todas las pruebas se deberán presentar mediante escrito, de conformidad al artículo 260 incisos 3º y 4º del Código Tributario.

### **C. Resolución Final Administrativa.**

Finalizada la actividad probatoria sin perjuicio de la facultad de fiscalizar y determinar impuestos, debido a nuevos indicios encontrados, se deberá dictar la resolución que corresponda, basado en el principio de motivación, se valorará la prueba y el principio de legalidad formal es decir disposiciones legales aplicables, dicha función se le encomienda al departamento de resoluciones administrativas de la Dirección General de Impuestos Internos; en este momento del procedimiento ya se cuenta con el informe de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, que valoró las pruebas aportadas. Una vez se cuenta con la resolución final del procedimiento administrativo sancionatorio, nuevamente se le notifica formalmente la decisión al contribuyente y solo en el caso de haberse desvirtuado todo o en parte los hechos imputados, se le entregara copia del informe de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas juntamente con la resolución administrativa.

#### **3.2.2.5.5. Circunstancias Atenuantes de la Sanción:**

En caso de ser afirmativos y encontrándosele elementos de culpabilidad, es decir responsable de la infracción tributaria, procederá oportunidad de rebajar el valor pecuniario de la sanción, en dos casos, en base al artículo 261 del Código Tributario:

1. Cuando el infractor subsane voluntariamente los incumplimientos, y.
2. Cuando el infractor cumpla con las sanciones establecidas dentro del plazo que le indique la administración tributaria.

#### **3.2.2.5.6. Circunstancias Agravantes de la Sanción:**

No obstante en los siguientes casos, se aumentará el valor de la sanción, según el artículo 262 del Código Tributario:

1. Cuando el infractor reincida en el incumplimiento, considerando que reiteración significa la repetición de la misma infracción dentro del plazo de tres años. Esta circunstancia aumenta el sanción en un setenta y cinco por ciento, y si es constatada por agente fedatario la sanción es de cierre temporal de establecimiento
2. Cuando el Infractor reitere la infracción, lo que significa que anteriormente no se le hubiere sancionado por le mismo incumplimiento a través de resolución firme, lo que incremente el valor de la sanción en un cincuenta por ciento.

## **CAPITULO CUATRO**

### **LA INCORPORACION DE LOS MEDIOS PROBATORIOS EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS Y EL CUMPLIMIENTO A LA GARANTIA DEL DEBIDO PROCESO.**

#### **4.1. LA GARANTÍA DEL DEBIDO PROCESO EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.**

##### **4.1.1. Generalidades.**

Los artículos 11 y 15 de nuestra Constitución el derecho de acceso a la jurisdicción se deriva de una serie de disposiciones. Así, la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia lo ha definido como: “el derecho que toda persona tiene a acceder a los tribunales a través de las vías legalmente establecidas para la defensa de sus demás derechos, con el propósito de obtener una resolución motivada y fundada en derecho”.<sup>70</sup> En esta misma sentencia se determinó que entre los aspectos esenciales que comprende el derecho al acceso a la jurisdicción, se encuentran los siguientes:

- a. El libre acceso al órgano judicial, entiéndase tribunales unipersonales o colegiados, siempre y cuando se haga por las vías legalmente establecidas;
- b. Obtener del ente jurisdiccional una decisión motivada y fundada en derecho;
- c. Que en el proceso se conceda a las partes la posibilidad de ejercer todos los derechos, obligaciones y cargas procesales que el mismo implique, para que desde su propia posición, puedan defender sus derechos; y
- d. Que el fallo pronunciado efectivamente se cumpla.

---

<sup>70</sup> Sentencia pronunciada por la de Sala de lo Constitucional, de las 10 horas del día 29 de febrero de 1999, amparo 384/97.

Para tener un conocimiento completo de la extensión que la Sala de lo Constitucional ha reconocido a este derecho, en cuanto al acceso a la vía judicial para el control de la legalidad de los actos administrativos, debe tenerse en cuenta que dicho tribunal ha sostenido: “tanto el derecho al planteamiento de los recursos en sede administrativa como el acceso a la vía judicial para el control de los actos administrativos, son derechos que sólo pueden ejercerse a través de los causes que el legislador secundario establece. En cuya regulación se podrá establecer límites al ejercicio de tales derechos, que serán constitucionalmente válidos si respetando su contenido esencial están orientados a preservar otros derechos, bienes o fines constitucionalmente reconocidos y que guardan la adecuada proporcionalidad con la finalidad perseguida. Así que sea el derecho al planteamiento de los recursos en sede administrativa como el derecho de acceso a la vía judicial para el control de los actos administrativos, pueden verse vulnerados por aquellas disposiciones o por aquellos actos aplicativos que impongan requisitos impeditivos u obstaculizadores, que pueden resultar innecesarios, excesivos y carecer de razonabilidad; así como la imposición de condiciones o consecuencias restrictivas del ejercicio de los recursos o pretensiones legalmente establecidos.”<sup>71</sup>

#### **4.1.1.1. Antecedentes Históricos.**

En la actualidad el debido proceso es considerado como una de las conquistas más importantes que ha logrado la lucha por el respeto de los derechos fundamentales de la persona.

Los antecedentes de la garantía del debido proceso se remontan a la carta magna de 1215<sup>72</sup>, en la que el rey Juan Sin Tierra, otorga a los nobles ingleses entre otras garantías, la del due process of law, consignada en la

---

<sup>71</sup> Sentencia pronunciada por la Sala de lo Constitucional, a las catorce horas del día 17 de diciembre de 1997. Amparo 117-97.

<sup>72</sup> TICONA Postigo, Víctor. El debido proceso y la demanda civil. Ed Rodhas. 2º edición. Lima-Perú 1999, página 63.

cláusula 48 de ese documento que disponía que “ningún hombre libre podrá ser apresado, puesto en prisión, ni desposeído de sus bienes, costumbres y libertades, sino en virtud del juicio de sus partes, según la ley del país”.

De la lectura de la Carta Magna del rey Juan Sin Tierra, se aprecia que el debido proceso se consagra incluso para proteger la libertad de la persona humana antes de iniciado el proceso judicial propiamente dicho, presentándose la detención y la prisión como excepciones a la libertad, las mismas que se concretizan previo juicio.

Desde el reconocimiento del debido proceso legal “due process of law” el Estado monárquico inglés asumió el deber y el compromiso que al momento de restringir las libertades personales, el derecho de propiedad, la posesión, o de cualquier otro bien perteneciente solo a los nobles, deberían respetar las garantías previstas en la carta magna, que en ese entonces se expresaban en el derecho a un juicio previo legal y a ser tratado con igualdad, sin discriminaciones.

En el derecho inglés la garantía del debido proceso que entonces amparaba solo a los nobles, pasó a la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica, que no lo contenía en su texto originario sancionado en Filadelfia en 1787; a diferencia del derecho inglés, en el que era una garantía procesal de la libertad personal contra las detenciones arbitrarias del estado y contra las penas pecuniarias y confiscaciones, el derecho constitucional de los Estados Unidos, adquiere un gran desarrollo debido a los aportes del iusnaturalismo, donde el valor justicia se encontraba presente en las instituciones inglesas transportadas a América.

El concepto de debido proceso se incorporó en la constitución de los Estados Unidos en las enmiendas V y XIV. En la primera de ellas efectuada en 1791, se estableció que: “ninguna persona será privada de su vida, libertad o

propiedad, sin el debido proceso legal”. En la segunda, realizada en 1866 se dispuso que: “ningún estado privará a persona alguna de la vida, libertad o propiedad, sin el debido procedimiento legal, ni negará a persona alguna la igual protección de las leyes”. Mientras la V enmienda impone la limitación a los poderes del gobierno federal y la XIV enmienda, establece la misma restricción pero a los poderes de los estados locales.

Con la evolución de la jurisprudencia americana, a fines del siglo XIX, el debido proceso pasó de ser una garantía procesal de la libertad a una garantía sustantiva, por medio de la cual se limita también al órgano legislativo. Es un medio de controlar la razonabilidad de las leyes, que permite a los jueces verificar la validez constitucional de los actos legislativos, es decir, que para ser válidos requieren al legislador, al reglamentar los derechos reconocidos por la constitución que haya actuado en la forma arbitraria sino dentro de la razonabilidad.

También se consideran como antecedentes del debido proceso algunas normas garantistas del procedimiento plasmadas en los siguientes instrumentos legales:<sup>73</sup>

- El código de Magnus Erikson de 1350 de Suecia.
- Constitución *Neminem Captivabimus* de 1430 de Polonia.
- Las leyes Nuevas Indias del 20 de noviembre de 1542.
- El Bill of Rights inglés, consecuencia de la revolución de 1688.
- Declaración de Derechos del Buen Pueblo de Virginia del 12 de junio de 1776.
- Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789.
- Constitución española de 1812.

---

<sup>73</sup> OLIVERA VANINI, Jorge. Fundamentos del debido proceso, artículo publicado en conferencia episcopal de acción social.

Todas estas normas tienen en común establecer las garantías procesales del justiciable, respetando su dignidad como persona.

La garantía del debido proceso ha sido incorporada, en forma más o menos explícita, a la mayor parte de constituciones del siglo XX, no solo en el continente americano sino en todo el mundo, además fue incluida en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre aprobada por la Asamblea de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, en cuya cláusula 8 se establece que “toda persona tiene un recurso para ante los tribunales competentes que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales, reconocidos por la constitución o por la ley,” este principio se complementa con la cláusula 10, en la que se preceptúa que: “toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones y para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal”.<sup>74</sup>

Desde su origen histórico en el año 1215, la institución del debido proceso se erigió como una columna fundamental para proteger la vida, la libertad, la propiedad, el honor, entre otros, como derechos inalienables e inherentes del hombre. Con el pasar del tiempo, el debido proceso se expandió más allá de la ley de la tierra, comprendiendo muchos otros derechos, como el juez competente y la ley preestablecida.

Así fue sancionado en la Constitución de los Estados Unidos y se extendió a la mayoría de las Constituciones del mundo, ampliando cada vez más su

---

<sup>74</sup> CHICHIZOLA, Mario. El debido proceso como garantía constitucional. En revista jurídica la ley, 1983-c, Buenos Aires, Argentina, página 910-912.

contenido conceptual, convirtiéndose en piedra fundamental de la realización de la justicia en un proceso formal, en el ámbito jurisdiccional.

Tal es la importancia de este instituto procesal que no sólo se ha positivizado en el texto constitucional, sino que se ha consagrado como un derecho constitucional fundamental y, más como un derecho humano; como tal ha sido recogido en los instrumentos internacionales más representativos en materia de derechos humanos; entre los cuales podemos mencionar:

- **El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos**, lo consagra en su artículo 14 refiriéndose ampliamente al proceso penal, pero igualmente aplicable para la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter civil, debiendo destacar entre otras normas:
  1. La igualdad de todas las personas ante los tribunales de justicia;
  2. El derecho a ser oído con las debidas garantías;
  3. La intervención ante un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, y
  4. El derecho de defensa irrestricto.
  
- **La Convención Americana sobre Derechos Humanos** de San José Costa Rica, lo recoge en el artículo 8 bajo el epígrafe: "Garantías Judiciales," y señala elementos como:
  1. El plazo razonable del proceso;
  2. La actividad probatoria sin limitación, y
  3. El derecho de impugnar los fallos.

Por otro lado, en forma expresa declara que este derecho y garantía surge tanto en materia penal como de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

- **La Convención Europea de Derechos Humanos**, lo regula en su artículo 6, señalando disposiciones similares a las citadas respecto a los otros instrumentos, cuyo denominador común es la protección total de los derechos del justiciable y la garantía de un juicio justo, equitativo, ante un juez competente, legalmente designado, honesto, independiente e imparcial.

#### **4.1.1.2. Concepto.**

El debido proceso consiste en que nadie puede ser juzgado sino de conformidad con la ritualidad previamente establecida, para que se cumpla aquel principio de que nadie puede ser condenado, sin antes haber sido oído y vencido en juicio con la plenitud de las formalidades legales. Implica la existencia previa de los procedimientos de investigación y de juzgamiento a los que deben ser sometidos los imputados y mediante los cuales se fijan las competencias, las formas y actos que han de presidir la realización de toda actuación penal.

El debido proceso es: un principio jurídico procesal o sustantivo, según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso y tener la oportunidad de ser oído y hacer valer sus pretensiones frente al juez. El término procede del derecho anglosajón, en el cual se usa la expresión "debido proceso legal". Este incluye:

- Derecho a ser juzgado conforme a la ley;
- Imparcialidad;
- Derecho a asesoría jurídica;
- Legalidad de la sentencia judicial;
- Derecho al juez predeterminado por ley;
- Derecho a ser asistido por abogado, y

- Derecho a usar la propia lengua y a ser auxiliado por un intérprete.

El Debido Proceso es el pilar fundamental del Derecho Procesal y se expresa en la exigencia de procedimientos en los que debe respetarse un marco normativo mínimo en pro de la búsqueda de justicia social, y debe velar por un procedimiento en el que se dé continuamente el derecho de defensa y de contradicción de todas aquellas personas que puedan resultar afectadas con la decisión, de esta forma el debido proceso en materia administrativa busca en su realización obtener una actuación administrativa justa sin lesionar a los particulares;<sup>75</sup> por lo que es importante que se respete el procedimiento requerido para la aplicación del acto administrativo, permitiendo un equilibrio en las relaciones que se establecen entre la administración y los particulares, en aras de garantizar decisiones de conformidad con el ordenamiento jurídico por parte de la administración.

El Debido Proceso puede ser definido como:

- ✓ El conjunto de condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial.
- ✓ Una garantía infranqueable para todo acto en el que se pretenda legítimamente imponer sanciones, cargas o castigos. Constituye un límite al abuso del poder de sancionar y se considera un principio rector de la actuación administrativa del Estado y no sólo una obligación exigida a los juicios criminales.<sup>76</sup>

---

<sup>75</sup> MONROY GALVEZ, Juan. Introducción al proceso civil. Bogotá, Colombia, Editorial Temis, 1996.

<sup>76</sup> Corte Constitucional Colombiana. Sentencia T-460 del 15 de julio de 1992 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

#### **4.1.1.3. Naturaleza Jurídica.**

No existe unanimidad entre los autores, ni en el Derecho Comparado, respecto a la naturaleza jurídica del debido proceso, pues se considera como principio procesal, una garantía procesal y un derecho fundamental.

La naturaleza jurídica se puede desarrollar desde dos puntos de vista:

- **Punto de vista estático:** admite dos condiciones esenciales:

- Que los órganos judiciales estén preestablecidos, integrados por jueces naturales y con sus competencias claramente señaladas, y
- Que el proceso debe tener sus procedimientos preestablecidos para garantizar los derechos a la tutela jurisdiccional efectiva, a la contradicción, a la actividad probatoria, a la motivación de las decisiones judiciales, a una decisión judicial imparcial, a impugnar las resoluciones y en general, al pleno derecho de defensa.

- **Punto de vista dinámico:** Desde este punto de vista, admite la obediencia rigurosa por todos los sujetos procesales de las reglas que norman el funcionamiento de los órganos jurisdiccionales, sobre todo las normas, principios y garantías que regulan el proceso y el desarrollo de los procedimientos, cuidando el pleno derecho de defensa.

El debido proceso es de naturaleza jurídico procesal, ya que toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso y a permitirle tener oportunidad de ser oído y hacer valer sus pretensiones frente al juez.

El debido proceso tiene una naturaleza tridimensional, ya que constituye un derecho fundamental de los justiciables, representa un principio procesal y una garantía de la administración de justicia, pues según el enfoque, la

perspectiva, la ubicación o ejercicio dentro del proceso, funcionará en cada una de las dimensiones señaladas.

#### **4.1.2. Elementos de la Garantía del Debido Proceso.**

El debido proceso ha sido entendido en el sentido de que la inviolabilidad del derecho de defensa queda asegurada en la medida en que los particulares tengan derecho a una instancia judicial imparcial para la dilucidación de sus controversias, por lo que se acepta la existencia de tribunales de carácter administrativo.<sup>77</sup>

El derecho de defensa del imputado comprende la facultad de desplegar todas las actividades necesarias que conduzcan a excluir o atenuar su culpabilidad o inocencia, teniendo, en consecuencia, la facultad de ser oído, la de controlar la prueba a cargo, la de probar los hechos que él mismo invoca y la de exponer las razones jurídicas y de hecho que le permitan obtener una sentencia justa; éstas facultades, también existen en los procedimientos llevados a cabo por organismos administrativos con facultad de aplicar sanciones, es por ello que deben de ser tomados en cuenta al momento de hacer uso del derecho al debido proceso y debe de tratarse cumplir con cada uno de ellos.

El debido proceso constituye un macro concepto, integrado por un cúmulo de elementos conceptuales que concurren en todo el desenvolvimiento del proceso, desde su inicio hasta su conclusión, e incluso desde antes de un proceso concreto, tal el caso del juez, cuya elección y nombramiento preexisten, pero también coadyuvan a la materialización de esta garantía, los elementos del debido proceso son los siguientes:

- ✓ Legalidad de las actuaciones;

---

<sup>77</sup> SOLER H. Oswaldo, "DERECHOS Y DEFENSAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL FISCO", Fondo Editorial de Derecho y Economía, Buenos Aires, Argentina. Página 27.

- ✓ Imparcialidad;
- ✓ Derecho a ser oído;
- ✓ Correlación entre la imputación y la sentencia, e
- ✓ Incoercibilidad del imputado como órgano de prueba

#### **4.1.2.1. Legalidad de las actuaciones.**

El principio de legalidad o Primacía de ley es un principio fundamental del Derecho Público, conforme al cual todo ejercicio del poder público debería estar sometido a la voluntad de la ley, de su jurisdicción y no a la voluntad de las personas. Por esta razón se dice que el principio de legalidad establece la seguridad jurídica.<sup>78</sup>

Se podría decir que el principio de legalidad es la regla de oro del Derecho Público y en tal carácter actúa como parámetro para decir que un Estado es de Derecho, pues en él el poder tiene su fundamento y límite en las normas jurídicas.

En íntima conexión con este principio, la institución de la Reserva de Ley obliga a regular la materia concreta con normas que posean rango de ley, particularmente aquellas materias que tienen que ver la intervención del poder público en la esfera de derechos del individuo. Por lo tanto, son materias prohibidas al reglamento y a la normativa emanada por el Poder Ejecutivo. La reserva de ley, al resguardar la afectación de derechos al Poder legislativo, refleja la doctrina liberal de la separación de poderes.

Esta relación entre el principio de legalidad y el de reserva de la ley está generalmente establecida en una democracia en el llamado ordenamiento jurídico y recibe un tratamiento dogmático especial en el Derecho

---

<sup>78</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/Principio\\_de\\_legalidad](http://es.wikipedia.org/wiki/Principio_de_legalidad).

constitucional, el Derecho administrativo, el Derecho tributario y el Derecho penal.

#### **4.1.2.1.1. Principio de Legalidad Administrativa.**

En su planteamiento original, conforme al principio de legalidad, la administración pública no podría actuar por autoridad propia, sino que ejecutando el contenido de la ley. Ello obedecía a una interpretación estricta del principio de la separación de poderes originado en la Revolución Francesa. Esta tarea de ejecución, a poco andar, llegó a ser interpretada como una función de realización de fines públicos en virtud de la autonomía subjetiva de la administración, pero dentro de los límites de la ley, sería entonces un límite externo a la actividad administrativa, dentro de cuyo marco la administración es libre. El Estado sólo puede hacer o dejar de hacer lo que la ley le permita y mande, ó sea que nada queda a su libre albedrío.

Actualmente, se considera que es el Derecho el que condiciona y determina, de manera positiva, la acción administrativa, la cual no es válida si no responde a una previsión normativa actual. El principio de legalidad opera entonces como una cobertura legal previa de toda potestad: cuando la administra con ella, su actuación es legítima (doctrina de la vinculación positiva).<sup>79</sup>

#### **4.1.2.1.2. Principio de Legalidad Tributaria.**

En el Derecho Tributario, en virtud del principio de legalidad, sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley se puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos. La máxima

---

<sup>79</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo "Curso de derecho administrativo" T. I, 2004, Madrid, España.

latina nullum tributum sine legem determina que para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo.

#### **4.1.2.2. Intervención de un Juez Independiente, Responsable y Competente.**

Juez es la persona nombrada y autorizada por el Estado para administrar justicia, es decir, para dirimir los conflictos que se le presentan, a través de la aplicación de la ley general a casos concretos.<sup>80</sup>

El juez según este elemento del debido proceso debe ser una persona independiente, competente e imparcial al momento de tomar sus decisiones; la **imparcialidad** es un criterio de justicia que sostiene que las decisiones deben tomarse en base a criterios objetivos, sin influencias de sesgos, prejuicios o tratos diferenciados por razones inapropiadas.

La imparcialidad no propone que todos los individuos deban ser tratados de la misma manera bajo todas las circunstancias. Se considera aceptable y coherente que determinadas personas sean tratadas en forma diferente si tal tratamiento se justifica por razones objetivas y externas. Por ejemplo, la mayor parte de los sistemas legales establecen penas diferentes para los delitos de acuerdo a la gravedad de los mismos, esto no implica la presencia de parcialidad: las diferentes penas se determinan en base a un criterio objetivo y predecible, en este caso la ley. La imparcialidad sostiene que, para todas las personas, ese criterio imparcial se aplica en forma homogénea.

#### **4.1.2.3. Derecho a Ser Oído.**

El derecho a defenderse presupone el derecho a ser oído, pero para que las palabras del imputado tengan el contenido real que la garantía constitucional

---

<sup>80</sup> <http://www.iuriscivilis.com/2009/06/diccionario-juridico-letra-j.html>.

prevé, resulta imprescindible que exista algo de que defenderse, es decir el individuo debió haber hecho u omitido algo que encuadre dentro de alguno de los tipos penales punibles. Esto se conoce en materia penal con la denominación de imputación. Tal imputación debe formularse adecuadamente y con precisión para que la persona a quien va dirigida pueda defenderse eficientemente, se impone en consecuencia la descripción detallada del hecho concreto de manera que la réplica resulte eficiente dentro del marco garantizante del principio de defensa.<sup>81</sup>

#### **4.1.2.4. Correlación entre la Imputación y la Sentencia**

Como consecuencia jurídica del derecho a ser oído se admite que el fallo sólo puede expedirse sobre el hecho narrado en la acusación, que le es imputado al acusado y sobre el cual éste ha sido oído. Así se ha dicho que la acusación debe contener una relación precisa y circunstanciada del hecho materia de reproche, y si ello no se cumple o sus términos confusos produjeron error a la defensa, procede declarar la nulidad de lo actuado con posterioridad al dictamen; en defecto todo aquello que resulte sorpresivo para el imputado y sobre lo cual la defensa no pudo replicar, lesiona el principio de inviolabilidad de la defensa.

#### **4.1.2.5. Incoercibilidad del Imputado como Órgano de Prueba.**

El derecho de defensa se vincula con el precepto constitucional que manda que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; por cuyo imperio el imputado se convierte en un sujeto incoercible, por lo que tiene la facultad de abstenerse a declarar sin que el silencio pueda interpretarse como elemento de prueba, y en el caso que lo hiciera, su declaración debe ser voluntaria y libre sin que pueda mediar ningún tipo de coacción o coerción. De no

---

<sup>81</sup> SOLER H. Oswaldo, "DERECHOS Y DEFENSAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL FISCO", Fondo Editorial de Derecho y Economía, Buenos Aires, Argentina. Página 29.

observarse éstas reglas, la declaración del imputado será nula, pudiendo utilizarse en su beneficio siempre y cuando favorezca su situación procesal.

#### **4.1.3. El Debido Proceso en la Legislación Salvadoreña.**

De acuerdo con nuestra Constitución de la República, en el artículo 11 inciso uno establece: “Ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes; ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa.”, al analizar este inciso determinamos que toda persona tiene derecho a que se le aseguren por parte de los administradores de justicia, jueces, magistrados, entre otros, todas las garantías establecidas en la Constitución y las demás leyes según sea el caso, tomando como base el principio de legalidad de las actuaciones garantizando así un verdadero derecho de defensa al imputado de acuerdo al caso concreto.

El Código Tributario en sus principios generales establecidos en el artículo 3, menciona entre otros, el principio de legalidad, el cual consiste en que la administración tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice el mismo; es decir que se cumple con el principio de legalidad de los actos que la administración tributaria deberá actuar de acuerdo a las normas que se establecen en el Código Tributario y su Reglamento de aplicación, así como las demás leyes que rigen la materia.

En el artículo 4 del Código Tributario, encontramos los derechos que tienen los administrados y básicamente en la letra “b” se establecen los elementos del derecho al debido proceso que la administración tributaria deberá de garantizarle a los contribuyentes dentro de los cuales están:

- a. Utilizar los medios de prueba establecidos en el Código Tributario;
- b. A ser oído, para lo cual al sujeto pasivo se le deberá conceder audiencia y un plazo para defenderse;
- c. Ofrecer y aportar pruebas;
- d. Alegar sobre el merito de las pruebas;
- e. A una decisión fundada, y
- f. A interponer los recursos correspondientes.

En la medida en que la administración tributaria cumpla con cada uno de estos elementos, así se le garantizará el derecho de defensa a los administrados y podrán gozar de un debido proceso frente a la administración tributaria.

La administración tributaria, cuando realiza actos que van encaminados a producir pruebas, debe de tomar en cuenta la etapa del procedimiento administrativo tributario de liquidación de oficio del impuesto, la fase de Audiencia y Apertura a Pruebas que se regula en el artículo 186 del Código Tributario el cual establece: “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 rechace. 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.

Cuando producto del análisis y valoración de los alegatos y pruebas presentadas el contribuyente desvirtuará en parte o totalmente los hallazgos e ilícitos contenidos en el resultado de la investigación, la unidad a cuyo juicio se hayan sometido las pruebas emitirá el informe correspondiente, el que deberá ser entregado junto con la resolución respectiva, y servirá de base de la liquidación juntamente con el informe de auditoría pertinente. Los plazos concedidos en el presente artículo son hábiles y perentorios. En los casos que sean remitidos a la Fiscalía General de la República conforme a lo regulado en el artículo 23 de este Código, para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al Fisco y que posteriormente se ventilen en sede judicial, las garantías procesales de audiencia y de defensa se concederán ante el Juez de la causa, en los términos y bajo los alcances que la normativa procesal penal establezca.”, por otra parte, la debe de tomar en cuenta el contribuyente mismo, en el sentido que es durante la etapa de audiencia y apertura a pruebas que la administración fiscal otorga a los contribuyentes en general, la oportunidad procesal de desvirtuar lo fiscalizado por la administración tributaria; permitiéndole así que se defienda, presentando las pruebas pertinentes, en razón que se constituye fase contradictoria la referida etapa<sup>82</sup>, pero lamentablemente este derecho en muchas ocasiones no es utilizado por los sujetos pasivos de los impuestos en El Salvador, como se ha constatado.

---

<sup>82</sup> Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo: de las catorce horas veinticinco minutos del seis de noviembre de dos mil siete. 90-2005.

Si la administración tributaria en su investigación determina que es procedente remitir el caso a la Fiscalía General de la República, el Código Procesal Penal, será la normativa que establece y garantiza al contribuyente que acá pasa a ser un imputado las garantías y derechos que se establecen a continuación:

- ✓ **Juicio previo;** establecido en el artículo 1 del Código Procesal Penal que enuncia: “Ninguna persona podrá ser condenada a una pena ni sometida a una medida de seguridad sino mediante una sentencia firme, dictada en juicio oral y público, llevado a cabo conforme a los principios establecidos en la Constitución de la República, en este Código y demás leyes, con observancia estricta de las garantías y derechos previstos para las personas.”
- ✓ **Principio de legalidad del proceso y garantía del juez natural;** regulado en el artículo 2 el Código Procesal Penal en el que se menciona: “Toda persona a la que se le impute un delito o falta será procesada conforme a las leyes preexistentes al hecho delictivo de que se trate y ante un juez o tribunal competente, instituido con anterioridad por la ley...”
- ✓ **Imparcialidad e independencia judicial;** reconocido en el artículo 4 del Código Procesal Penal en el que se establece: “Los magistrados y jueces sólo estarán sometidos a la Constitución, al derecho internacional vigente y demás leyes de la República; y en sus actuaciones serán independientes e imparciales. Un mismo juez no puede administrar justicia en diversas etapas, instancias o grados en una misma causa. Los jueces cuando tomen decisiones deberán fundamentar las circunstancias que perjudican y las que favorecen al

imputado, así como valorar las pruebas de cargo y de descargo. Por ningún motivo los funcionarios o autoridades del Estado podrán avocarse el conocimiento de causas pendientes o fenecidas, ni interferir en el desarrollo de los procesos. En caso de interferencia en el ejercicio de la función judicial, el juez informará a la Corte Suprema de Justicia los hechos que afecten su independencia. Cuando la interferencia provenga de la propia Corte Suprema de Justicia, de alguno de sus magistrados o de otro tribunal, el informe será presentado además a la Fiscalía General de la República y al Consejo Nacional de la Judicatura.”

En la jurisprudencia emitida por Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, se destaca la importancia de establecer que en sede administrativa el debido proceso se enfoca principalmente en el derecho del administrado a ser oído en el procedimiento y encuentra su concreción cuando los administrados plantean sus alegatos, tienen una real oportunidad de probarlos y, por consiguiente, son tomados en cuenta por la administración pública al momento de resolver<sup>83</sup>; todo lo anterior adquiere relevancia al momento de plantear ilegalidades de los actos administrativos dado que el mismo se encuentra configurado por una serie de elementos subjetivos, objetivos y formales, los cuales deben concurrir en debida forma para que el mismo se constituya válido, por consiguiente basta la concurrencia de vicios en uno de los elementos para que dicho acto sea ilegal; y en ese sentido la concurrencia del debido proceso que se materializa en la

---

<sup>83</sup> Sentencia emitida por la SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO: a las catorce horas treinta y seis minutos del veintiuno de mayo de dos mil nueve. 87-2006.

aplicación de los procedimientos administrativos, constituye un elemento formal del acto administrativo.

## **4.2. ANÁLISIS DE LA UTILIZACIÓN ACTUAL DE LOS MEDIOS PROBATORIOS EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.**

### **4.2.1. Eficacia de los Medios Probatorios en los Procedimientos Administrativos Tributarios.**

Para abordar este tema es necesario establecer y conocer qué significado tiene la palabra eficacia, ya que a partir de su definición lograremos el objetivo de la presente investigación para determinar si los medios probatorios que se establecen en el Código Tributario son eficaces al momento que éstos son utilizados por parte de la administración tributaria para emitir sus resoluciones, y además si ésta garantiza a los contribuyentes que ejerzan su derecho de defensa y que no sea violado garantizando así un debido proceso durante la tramitación de los procedimientos administrativos tributarios que se llevan a cabo por parte de la administración tributaria.

Iniciaremos definiendo la palabra eficacia, y ésta se refiere al grado de cumplimiento de los objetivos planteados, es decir, en qué medida el área, o la institución como un todo, está cumpliendo con sus objetivos, sin considerar necesariamente los recursos asignados para ello. Es posible obtener medidas de eficacia en tanto exista claridad respecto de los objetivos de la institución<sup>84</sup>. Otra definición consiste en la capacidad de la causa eficiente para producir su efecto; también la eficacia es entendida como la capacidad de lograr aquello que se pretende, tomaremos como base esta última definición ya que la consideramos que es la adecuada para incorporarla en

---

<sup>84</sup> <http://www.sipalonline.org/glosario.html>.

materia administrativa tributaria, y que hemos analizado su implementación en los medios probatorios desarrollados en capítulos anteriores llegando así a determinar lo siguiente:

Los medios probatorios que se enuncian en el Código Tributario es decir, la prueba por confesión, documental, contable, pericial de terceros y excepcionalmente la prueba testimonial, se aplican de conformidad al Código Tributario, siendo la prueba documental, desarrollada anteriormente en esta investigación, la prueba que adquiere mayor relevancia en materia tributaria, debido a la frecuencia con que la administración tributaria acude siempre que incorpora pruebas en los diferentes procedimientos administrativos tributarios que desarrolla como lo son la liquidación de oficio, la fiscalización, el fedatario entre otros; así mismo, la segunda prueba más utilizada es la prueba contable ya que se reflejan todas las operaciones que los contribuyentes realizan de sus negocios; sean éstos individuales o sociales tienen como obligación llevar libros de contabilidad para que cuando le sean requeridos por la administración tributaria, estén en completo orden y no sean merecedores de una resolución desfavorable que vaya a afectarle en su patrimonio.

Los dos medios probatorios mencionados anteriormente son los más utilizados, sin perjuicio de los demás medios probatorios que menciona el Código Tributario, pero la utilización de cada medio de prueba dependerá del caso en concreto y la administración tributaria deberá garantizar una debida incorporación de los elementos de prueba para cada caso, asegurando así una garantía de defensa para el contribuyente así como de la misma administración.

Establecimos que la administración tributaria está en constante capacitación de sus empleados y funcionarios, que son los aplicadores del Código

Tributario, lo que demuestra que conocen sobre las reformas y programas que emplea la administración tributaria en el ejercicio de sus funciones, esto con el fin de garantizar un excelente servicio a los contribuyentes, lo anterior genera seguridad jurídica a los contribuyentes al momento que acuden a la administración tributaria; también determinamos que la administración tributaria no cuentan con un programa de información para los contribuyentes en donde se les pueda dar a conocer sus derechos y obligaciones y como éstos pueden hacer uso de su derecho de defensa el cual se extiende al debido proceso, que por mandato constitucional se les debe de garantizar, generando inseguridad jurídica al contribuyente, ya que si no conocen sobre sus derechos o cómo y en qué momento deben de aportar prueba en los procedimientos tributarios, estarán en desventaja respecto a la administración tributaria, quien debe ser garante en cuanto a cuidar y proteger sus propios intereses porque aunque se demuestre que les proporciona seguridad jurídica a los contribuyentes, también los deja en desigualdad ya que los contribuyentes como no conocen sus derechos y no son especialistas en derecho no pueden argumentar una legítima defensa, quedando en desventaja frente a la administración tributaria y ésta muchas veces emite resoluciones fundamentadas en cuestiones de forma y no de fondo afectando así los derechos de los contribuyentes.

Lo anterior se confirma en las sentencias emitidas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas donde el contribuyente no hizo uso de su derecho de defensa al momento de aportar pruebas, ya que desconocía el procedimiento o porque sólo se limitó a proponer afirmaciones, pero nunca aportó pruebas en el momento oportuno por lo tanto no pudo sustentar ese derecho.

El Código Tributario establece el derecho de defensa de los contribuyentes en el artículo 166, éste es el único momento procesal oportuno que tienen para poder hacer valer sus derechos y defenderse ante la administración tributaria, ya que si no lo ejerce se emitirá resolución por parte de la dirección correspondiente y será merecedor de una sanción, multa o cierre del establecimiento; es por ello que la administración tributaria deberá garantizarle a todos los contribuyentes el derecho a ser oídos y vencidos en juicio antes de emitir una resolución y deberá realizarlo de conformidad a lo establecido en el artículo 166 del Código Tributario, el cual menciona que: “En la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas e informe de auditoría, se aplicarán en lo pertinente las reglas anteriores y además las formalidades que prescriben los incisos siguientes:

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 para que éste ejerza sus garantías de audiencia y defensa. Dicha actuación podrá ser realizada por medio de cualquiera de sus delegados.

En el acta de notificación se harán constar todas las circunstancias en que se llevó a cabo la notificación, así como de la entrega del auto de audiencia mencionado y el informe de auditoría; en los casos de notificación por esquila o edicto se expresará que se agrega al expediente respectivo copia de la esquila o edicto correspondiente.” Es decir que la notificación que se le hará al contribuyente deberá de contener el informe de los auditores y el auto de audiencia y apertura a pruebas para que pueda hacer uso de su derecho de defensa, el cual cuenta con diez días hábiles para poder producir las pruebas y luego la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas, según corresponda emita la resolución; es importante

hacer mención sobre este punto que es un requisito indispensable para que los contribuyentes sean notificados de este auto ya que si no se lleva a cabo por parte de la administración tributaria, les están generando un perjuicio y transgrediéndoles su derecho de defensa.

En casos prácticos, pudimos verificar que la administración tributaria no notificó al contribuyente; asimismo que en una inspección del lugar que se realizó en un caso determinado, no se citó al contribuyente y en ese momento se produjo prueba, que luego fue utilizada en contra del mismo contribuyente, esto generó un perjuicio para él quien apeló dicha resolución y se envió el proceso al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, quien confirmó la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos por lo que el contribuyente recurrió ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia y hasta este momento el proceso aun continúa; es lamentable este tipo de situaciones, pero ocurren porque en nuestro Código Tributario no encontramos un artículo específico que regule que al contribuyente deberá de notificársele siempre y cuando se produzca prueba en el procedimiento; en ocasiones la administración tributaria produce pruebas y muchas veces generan perjuicio para los contribuyentes, éste es un vacío legal que debe de llenarse en nuestro Código Tributario ya que está relacionado con el derecho al debido proceso que tiene todo contribuyente y en la medida que se le cumplan todas sus garantías así gozará del debido proceso.

La administración tributaria cuenta con una Unidad de Asesoría Técnica y Legal la cual dentro de sus facultades principales se encuentran las siguientes:

- ✓ Proporcionar a los señores titulares del Ministerio de Hacienda opiniones y dictámenes sobre temas de carácter técnico, jurídico y administrativo que ellos requieran a fin de que les permitan mayores elementos de juicio para la toma de decisiones;
- ✓ Evacuar consultas de carácter legal, técnico y administrativo que requieran los señores titulares, de otras unidades y demás funcionarios del ramo, ya sean escritas o verbales;
- ✓ Intervenir en asuntos judiciales, contenciosos administrativos, amparos y demás procedimientos constitucionales en que esté involucrado el Ministerio de Hacienda;
- ✓ Realizar estudios técnicos y legales sobre proyectos en general (decretos, leyes, reglamentos, instructivos y otros) en forma individual o integrando las comisiones que sean necesarias junto con otras Unidades y otros ministerios o instituciones del sector público;

Estas son algunas de las funciones que se le han delegado a la Unidad de Asesoría Técnica y Legal, conformada por abogados de la República debidamente autorizados, quienes al momento que se encuentran en el procedimiento de fiscalización analizan la procedencia jurídica de todos los elementos que se les presentan en cada caso y verifican si están conforme a las leyes, una vez analizados se envía a la Dirección General de Impuestos Internos quien es encargada de:

- Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, han sido asignados por 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, entre otras; mediante un sistema

de operaciones que deberán complementarse con los sistemas normativos, de apoyo, de planificación y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima.

La Dirección General de Impuestos Internos cuenta con especialistas como: contadores públicos, auditores entre otros, quienes se encargan de emitir las resoluciones correspondientes para cada caso y están en constante capacitación a fin de cumplir con los objetivos de gestión de calidad que se llevan a cabo por parte del ministerio de hacienda.

Por lo tanto la prueba que se incorpora en los distintos procedimientos administrativos tributarios es eficaz al momento de ser valorado, por los aplicadores del Código Tributario y se les otorga el valor que la ley establece para cada clase de medio probatorio ya que éstos cumplen con el fin para lo cual han sido destinados, ahí radica la eficacia de cada medio probatorio; por lo que podemos decir que la administración tributaria incorpora los medios de prueba establecidos en el Código Tributario de forma idónea, eficaz, y cuando existe vacío en el Código Tributario respecto a algún punto probatorio, se aplica supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil.

#### **4.3. BREVE ANÁLISIS DEL ANTEPROYECTO DE LEY DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN EL SALVADOR, SU IMPORTANCIA Y LA RELACION QUE EXISTE CON LA GARANTIA DEL DEBIDO PROCESO.**

El procedimiento administrativo es una reacción natural del Estado liberal de derecho, frente al fenómeno de asunción de potestades autoritarias por la Administración en el Estado Absolutista. Se conforma como uno de los pilares de mayor importancia del sistema administrativo moderno, desde la Revolución Francesa, donde obliga a la administración pública a conducirse

bajo la sujeción del principio de legalidad, consecuentemente la toma de sus decisiones estará en función de seguir un procedimiento predefinido por el ordenamiento jurídico.

En el derecho administrativo moderno constituye una manifestación clara de la seguridad jurídica, ya que obliga a la administración a desempeñarse según el orden jurídico. Orienta al administrado el camino que debe seguir para el ejercicio de un derecho o interés legítimo. El desarrollo del procedimiento administrativo como dice SANTAMARIA PASTOR<sup>85</sup>, está vinculado al crecimiento orgánico que la administración experimenta a lo largo de los dos últimos siglos. En virtud de lo anterior, los poderes públicos, han promulgado leyes, a fin de establecer de manera uniforme los procedimientos administrativos que deberán seguir las administraciones públicas, para la emisión de actos jurídicos administrativos. Sin embargo, el derecho administrativo salvadoreño, no cuenta con una Ley de Procedimientos Administrativos, esto genera confusión y dificultades, tanto para la propia administración y para los administrados al momento de aplicar la normativa administrativa.

El derecho salvadoreño, se caracteriza por su dispersión procedimental, por lo tanto no tenemos una definición propia de procedimiento administrativo, pero el legislador ha tenido la valentía de conceptualizar legalmente qué entiende por acto administrativo, en el artículo 20 del Código Tributario, que de forma literal dice: “Una declaración unilateral, productora de efectos jurídicos singulares, sean de trámite o definitivos, dictada por la administración tributaria en el ejercicio de su potestad administrativa”. No obstante el ordenamiento salvadoreño si bien, de manera expresa no lo menciona, como aspecto elemental del acto administrativo, debemos de

---

<sup>85</sup> SANTAMARÍA PASTOR, J. A., Principios de Derecho Administrativo, Vol. II, 2ª edición, Centro de Estudios Ramón Aceres, S.A., Madrid, 2000, pp. 5556.

entender que para la emisión del mismo, presupone un procedimiento administrativo; en virtud de lo anterior, podríamos decir que constituye el sendero formal para el ejercicio de las potestades administrativas que emana de la Constitución, y de la ley, por tanto debe de entenderse que el referido procedimiento administrativo regula y limita la función administrativa y constituye el elemento principal para la emisión de los actos administrativos.

En este sentido la jurisprudencia originada de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia sostiene que el procedimiento administrativo, como elemento formal del acto administrativo, desempeña una función de plena garantía para el administrado, ya que le proporciona la oportunidad de intervenir en su emisión, y objetar si considera los aspectos con que esté en desacuerdo, a través de las pruebas que considere pertinentes. En tanto se constituye en el cauce de la acción administrativa con relevancia jurídica directa en el administrado, susceptible de incidir en la esfera de sus derechos e intereses legítimos, posibilitando la participación de los administrados en la toma de decisiones del poder público administrativo.<sup>86</sup>

El procedimiento administrativo debe de tener como finalidad la tutela de los derechos fundamentales del administrado por lo que el procedimiento debe ser autónomo respecto al proceso judicial, aunque ambos coinciden en que poseen una “función de garantía” de los derechos de los ciudadanos. En tanto que, los poderes públicos deberán de aplicar las garantías del debido proceso, reconocidas en la Constitución al procedimiento administrativo, a fin de reafirmar el Estado constitucional de derecho.

---

<sup>86</sup> Sentencia Definitiva del 29 de septiembre de 1998, Ref. 81R96, y la Sentencia Definitiva de cuatro de abril de dos mil cinco, Referencia 215C2001.

En la Constitución Salvadoreña, no existe una disposición expresa donde obligue a los poderes públicos a seguir un procedimiento administrativo, tal como ocurre de manera perfecta en el ordenamiento primario español; sin embargo haciendo una interpretación sistemática, nos encontramos que es una manifestación implícita del Derecho Constitucional a la seguridad jurídica, consagrado en su artículo 2. Pero el principal fundamento, está en el artículo 18 donde se consagra el Derecho de Petición y Respuesta, ya que todo ciudadano tiene derecho a presentar sus pretensiones ante una autoridad pública, a fin de que se le otorgue el ejercicio de un derecho subjetivo; por tanto dicha administración seguirá un procedimiento administrativo, a fin de resolverle y hacerle saber lo resuelto.

#### **4.3.1. Importancia de una Ley de Procedimientos Administrativos en El Salvador.**

En el marco del Primer Congreso Internacional de Derecho Administrativo en El Salvador llevado a cabo los días 28, 29, y 30 de septiembre del presente año, se destacó la importancia de tener una Ley de Procedimientos Administrativos, ya que la inexistencia de ésta genera una dispersión de procedimientos administrativos, porque cada ley de naturaleza administrativa determina la formalidad a seguir en la emisión del acto administrativo. No obstante, no es una inseguridad jurídica en nuestro derecho administrativo, que se manifiesta como una dificultad para el administrado conocer cada uno de los derechos regulados en los procedimientos administrativos, que en muchas ocasiones ni siquiera son reconocidos.

Al no existir una ley que regule lo básico como los derechos que tienen los administrados frente a la administración pública, los principios que rigen la actividad de la administración pública, la revocación y nulidad del acto administrativo, reglas de competencia y transferencia de la misma, regulación

sobre la prueba en el procedimiento administrativo, los actos de comunicación, entre otros aspectos; se produce una desmedida inseguridad jurídica que propicia la indefensión de los administrados y el desorden y arbitrariedad de la administración pública.<sup>87</sup> Consideramos que por esta razón en nuestro país no se ha emitido aún una Ley de esta magnitud, es evidente la necesidad de la promulgación de una Ley de Procedimientos administrativos, no solo por seguir las tendencias del Derecho Administrativo moderno, sino que se permitiría un control eficaz de las actuaciones de la administración pública; así como el pleno respeto y apego de los funcionarios al principio universal de legalidad.

---

<sup>87</sup> SANCHEZ, Dafne Yanira, Congreso Internacional de Derecho Administrativo. Corte Suprema de Justicia, El Salvador, 2011. Página.514.

## **CAPITULO CINCO**

### **JURISPRUDENCIA RELACIONADA CON LOS MEDIOS DE PRUEBA APLICADOS EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.**

#### **5.1. ANÁLISIS DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, Y DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.**

Con el propósito de conocer la aplicación práctica de la prueba en los procedimientos administrativos tributarios y temas relacionados, se hace el análisis de una sentencia definitiva o firme del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y de dos sentencias también definitivas, emitidas por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, todas comprendidas desde 2005 hasta 2010, las cuales contienen:

1. Presentación ó datos identificativos de la sentencia: mostraremos las generales de la resolución como el número de referencia y fecha de la sentencia e identificación de los sujetos intervinientes: recurrente y recurrido y el objeto de las pretensiones en que se cuantificará el monto total y tipo de disconformidad que da origen al recurso o al proceso contencioso administrativo; con la finalidad de comprobar la veracidad de las sentencias recopiladas, a la vez que proporciona la facilidad de dirigirse al correspondiente tribunal para ampliar el conocimiento de algún caso en particular;

2. Aspectos procedimentales y problemas jurídicos de la sentencia: estableceremos el tipo de recurso a utilizar según sea la vía administrativa o contenciosa administrativa y el resultado ya sea, estimado o desestimado a favor del recurrente; también mencionaremos problemas jurídicos en la

sentencia, mediante la búsqueda de disputas legales encontradas que podrán ser establecidas a través de una o varias preguntas según sea el número de pretensiones;

3. Temas principales y secundarios: son las respuestas a los problemas jurídicos encontrados;

4. Exposición del caso ó hechos fácticos: en donde queda explicado el caso a que se refiere la sentencia que se recopila o sea el acto impugnado;

5. Argumentos jurídicos de las partes: previo a incorporar la parte final del análisis, mencionaremos las razones de inconformidad del recurrente y el resultado del informe solicitado a la Dirección General de Impuestos Internos, donde contesta los motivos del recurrente y justifica sus actuaciones, con la finalidad de establecer de qué manera se propusieron y resolvieron los problemas jurídicos en la sentencia. En la vía contenciosa administrativa, los argumentos del recurrido son a cargo del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, debido a que es el ente que representa a la administración tributaria una vez agotada la vía administrativa;

6. Actividad Probatoria: citaremos las pruebas ofrecidas, la oposición a las pruebas producidas, acerca de las pruebas admitidas y haremos especial énfasis a la correspondiente valoración de cada una por separado, y en caso de no existir alguna valoración o se haya prescindido de la actividad probatoria, lo expondremos;

7. Doctrina o fundamentos jurídicos del fallo: entendiendo el ó los principios jurídicos en los que el tribunal de alzada, basa su decisión, una vez leídos los agravios y justificaciones; ésta decisión bien puede ser para confirmar, revocar, o modificar, in concluyendi litis; es decir en la resolución definitiva, así como declarando inadmisibile, improcedente e improponible el recurso de apelación in limine litis ó en las preliminares del juicio, como también declarando el desistimiento del recurso de la parte recurrente, in

persequendi litis ó en transcurso del proceso; en este apartado se realizará el desarrollo de los descriptores ó considerandos;

8. Decisión y normativa aplicable: es la transcripción de la parte concerniente al resultado del juicio, originado de la doctrina antes expuesta; además mencionaremos las disposiciones de las leyes utilizadas, y

9. Comentarios críticos: estableceremos observaciones fundadas respecto del fallo partiendo de un estudio y valoración técnica-personal.

## **5.2. ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA DICTADA POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS EN RELACIÓN A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.**

### **5.2.1. Antecedentes Históricos y Naturaleza Jurídica del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas<sup>88</sup>:**

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas es una institución que surgió cuando se publicó la Ley Orgánica del Impuesto sobre la Renta el 2 de junio de 1915, posteriormente se consideró un órgano administrativo que se regía por la “Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos “TAII”, que fue creada por decreto legislativo número 135, de fecha 18 de diciembre de 1991, teniendo independencia funcional en cuanto a su competencia en la materia encomendada, no obstante se encuentra comprendido organizativamente dentro del ramo de hacienda; hasta el 15 de febrero del 2006, estaba integrado por un presidente y dos vocales, como tribunal colegiado, nombrados por el Órgano Ejecutivo en el Ministerio de Hacienda. Por decreto legislativo número 904 de fecha 14 de diciembre del 2005, publicado en el Diario Oficial número 26, tomo 370 del 7 de febrero del 2006 vigente a

---

<sup>88</sup> Organigrama Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, Páginas de la 1 a la 3.

partir del 15 del mismo mes y año, se reforma la Ley de Creación y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones, que adelante se llamará Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas “TAIIA” y se estipula que estará integrado por un presidente y cuatro vocales así: dos vocales especialistas en tributos internos y dos en materia aduanera, quienes desempeñan sus cargos con independencia funcional, teniendo la facultad de dictar resoluciones definitivas, de trámite e interlocutorias y demás providencias que sean necesarias para el cumplimiento de su misión con estricto apego a las leyes de la materia y en base a normas y principios tributarios, con el propósito de garantizar real y objetivamente el efectivo ejercicio del derecho de reclamación de los contribuyentes que la Constitución de la República reconoce y otorga a todo ciudadano, en aras de garantizar un Estado de Derecho.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, interactúa con la Dirección General de Impuestos Internos, la Dirección General de Aduanas como ente controlador de sus actuaciones, con la Corte Suprema de Justicia, cuando el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas es demandado, en cuanto al análisis y emisión de los informes y traslados solicitados por las Salas de lo Contencioso Administrativo y Constitucional de la referida Corte, en los plazos legales correspondientes.

### **5.2.2. Atribuciones.**

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, es una institución legalmente constituida, responsable de conocer y resolver conforme a la Constitución y la Ley<sup>89</sup>, las reclamaciones que presentan los contribuyentes mediante escritos de interposición del recurso de apelación

---

<sup>89</sup> Ley de Creación y Funcionamiento del Tribunal de Apelación de los Impuestos Internos y de Aduanas.

contra las resoluciones definitivas sobre: 1. Liquidación de oficio, 2. Imposición de multas, 3. Valoración aduanera, 4. Clasificación arancelaria, y 5. Origen de las mercancías; dictadas en la administración tributaria, atendiendo procesos y estándares normativos del sistema de gestión de la calidad internacional, teniendo para tal efecto independencia funcional en forma colegiada.

Las resoluciones que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, emite son reclamaciones de contribuyentes de los Impuestos de renta, a la transferencias de bienes muebles y a la prestación de servicios, de aduana, timbres, alcohol, y bebidas gaseosas, cuyos fallos pueden ser confirmatorios, revocatorios, modificatorios, inadmisibles, improcedentes, improponibles y de los desistimientos cuando el recurrente renuncia de continuar con el recurso de apelación.

### **5.2.3. Tabla de Resumen de Servicios que brinda al Contribuyente el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.**

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, tiene identificados cuatro servicios principales que brinda a la ciudadanía, y que se detallan a continuación:

<b>SERVICIOS QUE PRESTA EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS.</b>		<b>FORMA DE ENTREGA DEL SERVICIO A LOS USUARIOS.</b>
1	<p>Resolución definitiva de los recursos de apelación que interpongan los recurrentes contra resoluciones definitivas dictadas por las administraciones tributarias internas y aduaneras.</p> <p>Proceso de emisión de sentencias.</p>	<p>A través del escrito de interposición del recurso de apelación que presenta el recurrente, se le tramita en base al proceso de emisión de sentencia en los plazos legales y administrativos detallados en dicho proceso, emitiendo la resolución definitiva correspondiente en base a la ley, dándola a conocer mediante notificación, de la cual queda constancia en el acta respectiva.</p>
2	<p>Inspecciones económicas y contables en la etapa de producción de pruebas dentro del proceso de emisión de sentencias.</p>	<p>Visita de campo o in situ al recurrente por medio de técnico nombrado por el tribunal colegiado, a fin de emitir opiniones escritas respecto de evaluaciones e investigaciones económicas y contables sobre puntos de hecho dentro del recurso de apelación, específicamente en la etapa de producción de pruebas para mejor proveer.</p>

3	Análisis y emisión de informes y traslados a las Salas de lo Contencioso Administrativo y Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.	Emisión de informes y traslados a las Salas de lo Contencioso Administrativo y Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en los plazos legales.
4	Análisis y divulgación de la praxis tributaria dirigida a usuarios externos e internos a través de la elaboración de boletines y realización de coloquios.	A través de la elaboración de boletines y realización de coloquios, a fin de divulgar técnicamente el derecho tributario y sus ramas afines dirigido a la administración pública y particulares, interesados en la materia.

Conociendo los antecedentes y funciones del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, estudiaremos una de sus decisiones definitivas partiendo de la base de los servicios que pretende ofrecer al contribuyente en cuanto a la actividad probatoria, debido al interés de constatar si en la praxis jurídica del recurso de apelación, se cumplen con los objetivos trazados por la administración tributaria y aduanera, sin lesionar, el derecho al debido proceso y defensa de los contribuyentes; también consignaremos temas de configuración de infracciones tributarias, imposición de multas, derechos del contribuyente todo mediante el análisis de los criterios y valoraciones de la actividad probatoria y fundamentos y problemas jurídicos que se plasman en la sentencia.

#### **5.2.4. Sentencia Número 1.**

##### **A. PRESENTACIÓN Ó DATOS IDENTIFICATIVOS DE LA SENTENCIA:**

- ✓ Número y fecha de la sentencia: IO412001 de las catorce horas con treinta minutos del día veintiocho de junio de dos mil cinco.
- ✓ Identificación de los sujetos intervinientes: 1. Recurrente: Contribuyente, Persona Natural XXX; 2. Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda.
- ✓ Objeto del recurso: Inconformidad del contribuyente XXX, en la determinación de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, por el valor total de \$19,629.60, y en la sanción de multa en concepto de diversas infracciones tributarias por un monto total de \$56,579.60.

##### **B. ASPECTOS PROCEDIMENTALES Y PROBLEMAS JURÍDICOS DE LA SENTENCIA:**

- ✓ Recurso administrativo interpuesto: Recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, de conformidad al artículo 1 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.
- ✓ Resultado: Admitido y parcialmente estimado.

##### **C. TEMAS PRINCIPALES Y SECUNDARIOS:**

- ✓ Tema principal: Determinación de ingresos, por impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.
- ✓ Temas secundarios: Compras y créditos fiscales registrados y no declarados y aportación de pruebas para su comprobación.
- ✓ Tema principal: Multas establecidas por infracciones y sanciones.
- ✓ Temas secundarios: Infracción y sanción por omitir la presentación de declaración jurada; infracción y sanción por evasión intencional;

infracción y sanción por apropiación indebida del impuesto en virtud de haber retenido y no enterado el impuesto; infracción y sanción por no llevar en legal forma registros contables de compras y ventas; infracción y sanción por omitir registrar operaciones en el libro de compras; todos del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.

#### **D. EXPOSICIÓN DEL CASO Ó HECHOS FÁCTICOS:**

Con fecha diez de noviembre de dos mil cuatro, se emitió resolución por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, en la que determinó por medio del procedimiento administrativo de liquidación de oficio del tributo a cargo del contribuyente XXX, impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, en los periodos tributarios comprendidos en la fiscalización, por el valor total de \$19,629.00, asimismo se sancionó al referido contribuyente al pago por el valor total de \$56,579.60, en concepto de multas por cinco clases de infracciones determinadas; dicha resolución es objeto de apelación en la presente sentencia con fecha veintiocho de junio de dos mil cinco, fecha en la que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas considera los alegatos de la parte recurrente, por lo que solicitó informe a la Dirección General de Impuestos Internos, a efecto que justifique sus actuaciones; por auto de las diez horas con veinte minutos del día cuatro de marzo de dos mil cinco, se ordenó omitir el término probatorio mandándose a oír a las partes, y se hace constar que el apelante no hizo uso de este derecho, no obstante, como prueba calificada para proveer, se nombró perito contable a fin de que hiciera valoración técnica en cuanto a la utilidad e indispensabilidad para el funcionamiento de la actividad económica del contribuyente XXX, las compras en concepto de créditos fiscales reclamados; con fecha dieciséis de mayo de dos mil cinco se recibió el informe solicitado agregándose al incidente, y por consiguiente una vez

agotado el término probatorio se ordenó traer a sentencia; donde una vez leídos los agravios y justificaciones presentados, este tribunal procedió a emitir considerandos y el respectivo fallo final.

#### **E. ARGUMENTOS JURÍDICOS DE LAS PARTES:**

✓ **Recurrente: Contribuyente.**

Alegato uno: De conformidad al artículo 107 del Código Tributario, el contribuyente considera que es su derecho de exigir el respectivo comprobante de crédito fiscal por las transferencias de dominio a su favor, durante los periodos tributarios fiscalizados, sean operaciones exentas o gravadas.

Alegato dos: Considera el contribuyente que es a discreción de los fiscalizadores nombrados por la Dirección General de Impuestos Internos, y no por fundamento de ley, determinar si incluyen o excluyen una operación para tasar un impuesto.

✓ **Recurrido: en resumen el resultado del informe solicitado a la Dirección General de Impuestos Internos, sobre cada alegato del contribuyente:**

Alegato uno: La Dirección General de Impuestos Internos, inicia describiendo literalmente el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que se refiere a los requisitos que deben poseer las compras, para que el contribuyente que exija comprobante de crédito fiscal pueda deducirse el trece por ciento de ese monto, de los saldos que le corresponden pagar en concepto del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios por la ventas efectuadas; también explica que el artículo citado se debe integrar con los artículos 107 y 65 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de

Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, porque aunque es obligación del contribuyente emitir el comprobante de crédito fiscal a otro contribuyente como lo establece el artículo 107 del Código Tributario, considera que el espíritu del legislador es que dichos documentos sean emitidos bajo requisitos de procedencia, que se detallan en el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, todo para evitar precisamente que el contribuyente en todas sus operaciones de compras exija los referidos comprobantes, creyendo erradamente que es causal automática de deducción del referido impuesto, el simple hecho de recibir el comprobante de crédito fiscal; lo anterior, porque el crédito fiscal tiene la característica de ser una obligación fiscal que la administración tributaria impone a los contribuyentes mediante su poder de imperio y de legalidad, y es debido a la neutralidad, que el mismo contribuyente puede recuperar ese crédito en la siguiente venta, siendo en definitiva el consumidor final quien carga con el impuesto; por todo lo anterior es injusto e ilegal que el contribuyente se reclame créditos fiscales por todas las compras que realiza y por ejemplo, que el origen de los desembolsos por la adquisición de insumos no guarde relación con el objeto, giro o actividad económica en el caso de los servicios, que es uno de los cuatro requisitos de deducción<sup>90</sup>, y que tal situación se constato en sus créditos fiscales objetado durante el procedimiento administrativo tributario de fiscalización, en consecuencia no le asiste la obligación al contribuyente XXX de exigir el comprobante de crédito fiscal por todas las compras que efectúe so pretexto del artículo 107 del Código Tributario.

Alegato dos: Justifica la Dirección General de Impuestos Internos, que de acuerdo al artículo 3 de su Ley Orgánica, se detallan las funciones de la

---

<sup>90</sup> Artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

misma dirección, a las que se encaminan en definitiva por velar el cumplimiento, propio y por parte de los contribuyentes de las leyes referentes a los distintos impuestos y que por ley se le asigna el rol de tasarlos, vigilarlos y controlarlos, asimismo el artículo 8 de la referida ley, faculta al director y subdirector a delegar en cualquiera de sus subordinados, dichas atribuciones de ley, entre otras causas para fiscalizar y verificar si el contribuyente ha dado cumplimiento a sus obligaciones tributarias contenidas, en el caso de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, reglamento y demás disposiciones; establece la dirección que el documento que da nacimiento a los diversos procedimientos administrativos tributarios, dirigidos al fiel cumplimiento de la atribución citada por parte de los fiscalizadores, se denomina: “auto de designación”, y que la función de verificación y fiscalización consiste en el análisis de cada una de las operaciones realizadas por el contribuyente en el marco de la ley, siendo ésta la objetiva y verdadera fiscalización, siempre en cumplimiento del principio de verdad material del artículo 3 letra “h” inciso último, del Código Tributario, y siendo en el caso, que el resultado de las objeciones e infracciones se determinaron dando cumplimiento al procedimiento administrativo tributario reglado en los artículos 173 y 174 del Código Tributario, la actuación de los auditores ha sido dentro del marco del principio de legalidad; así como del efecto del análisis practicado a los documentos que el mismo contribuyente proporcionó, y no en base a discrecionalidades o valoraciones personales.

#### **F. DE LA ACTIVIDAD PROBATORIA:**

- ✓ **Pruebas Ofrecidas:** Analizado el romano tercero de la sentencia en estudio, por auto de las diez horas y veinte minutos del día cuatro de marzo de dos mil cinco, se omitió el termino probatorio; la Dirección General de Impuestos Internos, por su parte aportó como prueba

documental, el expediente administrativo completo juntamente con certificaciones de la Dirección General de Tesorería donde se hace constar los montos adeudados en concepto de impuestos, pero esta situación no se expresa en la sentencia; del apelante no se menciona si presentó prueba, limitándose a expresar sin fundamentación que abriéndose a prueba el recurso, el contribuyente no hizo uso de este derecho, por lo tanto se omitió el término probatorio; no obstante el tribunal bajo la calificación de mejor proveer, nombró analista tributario contable, a fin que se aportarán los elementos a favor del contribuyente, que justificarán o no, que los créditos fiscales objetados si eran necesarios e indispensables para la actividad económica, y habiendo realizado el peritaje encomendado, se aportó prueba perital por medio del informe rendido por el técnico contador, el que se agregó al proceso y se mandó a oír los alegatos finales; posteriormente se ordenó traer el incidente de apelación para sentencia.

- ✓ **No se advierte oposición a pruebas propuestas ni producidas.**
- ✓ **Prueba Admitida:** La prueba que se verifica como admitida tácitamente es la documental que proporciona la Dirección General de Impuestos Internos por medio del expediente del contribuyente XXX, y la prueba perital que solicitó este tribunal, para mejor proveer.
- ✓ **Pruebas valoradas:** Dentro de la prueba documental proporcionada por la Dirección General de Impuestos Internos, según los considerandos del romano cuarto, se ha valorado: 1. El informe de auditoría de fecha tres de mayo de dos mil cuatro; 2. Comprobantes de retención emitidos por la compra de servicios a no contribuyentes, y 3. Registros contables del contribuyente, que son aquellos libros de compras y ventas a consumidores finales y de contribuyentes entre

otros de los que se toman datos mediante cédulas de trabajo contable. El tribunal hace constar que el contribuyente no aportó elementos de prueba que demostrarán la deducibilidad de los comprobantes de crédito fiscal objetados, y además el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, hace mención en cuanto a las multas impuestas por la administración tributaria, ya que el contribuyente no ha manifestado agravio; pero de oficio se hace revisión de la procedencia de las multas impuestas a él; asimismo establece que no ha proporcionado declaraciones de los periodos tributarios determinados en la fiscalización como omisos de presentación, no obstante la Dirección General de Impuestos Internos sí lo demuestra en su informe de auditoría.

#### **G. DOCTRINA O FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO:**

- ✓ **Principal: determinación de ingresos por impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.**

En base a las pruebas propuestas, no propuestas y pruebas valoradas, se constató que el contribuyente no presentó declaraciones juradas del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, de los periodos tributarios exigidos; de ahí que la Dirección General de Impuestos Internos con el fin de objetar créditos fiscales realizó una serie de actividades propias de la fiscalización, que implican la revisión y análisis de libros de compras, ventas a consumidores finales y ventas a contribuyentes, facturas y comprobantes de crédito fiscal emitidos, que soportan las ventas con sus anotaciones en los libros que se utilizan para el control del impuesto en referencia; así como de los comprobantes de retención emitidos por la compra de servicios a no contribuyentes, lo que ha posibilitado la determinación de débitos con base cierta y conforme a lo registrado por el contribuyente, procediendo la liquidación de oficio en su condición de omiso, por no haberse

presentado declaración en los períodos liquidados, por lo que conforme a los elementos antes señalados y de acuerdo a lo establecido en el artículo 183 letra “b” del Código Tributario, se justificó la liquidación de oficio del impuesto, siendo que en ésta instancia el contribuyente no expresó agravios en cuanto a los débitos fiscales determinados, razón por la cual debe confirmarse lo actuado por la Dirección General de Impuestos Internos.

✓ **Secundario: compras y créditos fiscales registrados y no declarados, aportación de pruebas para su comprobación.**

Vista la pretensión del contribuyente en que se le acepten como créditos fiscales compras, bajo los conceptos de alimentos, películas fotográficas, tarjetas navideñas, calzado, perfumería, entre otros, bajo el argumento de que tales deducciones están comprendidas dentro de los gastos generales a que alude el artículo 65 de la ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios; y analizada la justificación de la Dirección General de Impuestos Internos que le objeta como deducibles dichos créditos por no haberlos declarado y por no ser necesarios para el giro, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos para mejor proveer ordenó mediante designación de analista tributario contable adscrito, la verificación sobre la aportación de probanzas y elementos de juicio encaminados a considerar lo útil e indispensable de los créditos fiscales registrados como deducibles, resultando de la verificación que el contribuyente XXX, no aportó elementos de prueba que demostrara la deducibilidad de tales comprobantes de crédito, sobre todo, ante el señalamiento hecho por la Dirección General de Impuestos Internos en el informe de auditoría, base de la resolución que ahora se impugna, quedándose en meras afirmaciones; por lo tanto, los créditos que ahora nos ocupan corresponden a adquisición de bienes que aparentemente no guardan relación con la actividad desarrollada por el citado apelante, sino más bien corresponden con gastos personales, según la descripción que se

hace de los mismos, confirmando este tribunal que el artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, claramente prescribe en los incisos uno y cuatro, los requisitos para deducir créditos fiscales que guardan relación con el caso.

Durante el procedimiento tributario de fiscalización la Dirección General de Impuestos Internos ha verificado la improcedencia de las deducciones de los créditos fiscales, asimismo durante el desarrollo de la segunda instancia, tal y como consta en informe pericial del día dieciséis de mayo de dos mil cinco, agregado al presente incidente.

Por otra parte, el contribuyente en su escrito de interposición de recurso manifestó: “En mi calidad de contribuyente del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, todas las operaciones realizadas en los períodos fiscalizados y descritos en las resoluciones antes referidas, fueron gravadas con dicho impuesto; por tal razón de acuerdo con el artículo 107 del Código Tributario, es mi derecho el exigir el respectivo comprobante de crédito fiscal por las transferencias de dominio a mi favor de bienes muebles corporales...”, y analizado los argumentos de la Dirección General de Impuestos Internos; el tribunal considera que de conformidad al citado artículo del Código Tributario, todos aquellos contribuyentes del impuesto están obligados a emitir y otorgar a otros contribuyentes comprobantes de crédito fiscal, y excepcionalmente se emite factura entre contribuyentes en los casos de supermercados según el artículo 65 inciso uno de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; ahora bien, diferente resulta el calificar si un comprobante de crédito fiscal es o no deducible, para lo cual se deberá estar a lo prescrito en el artículo 65 lo que desvirtúa el hecho de que toda emisión de comprobante de crédito fiscal lleva automáticamente a su deducibilidad.

✓ **Principal: multas establecidas por infracciones y sanciones.**

En base a la función controladora de la legalidad y legitimidad de los actos administrativos emitidos por la Dirección General de Impuestos Internos, se procede a la revisión oficiosa sobre las multas impuestas, a pesar que el contribuyente no manifieste inconformidad.

✓ **Secundarios:**

- ✓ Infracción y sanción por omitir la presentación de declaración jurada del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios:

Se concluye que el contribuyente no ha dado cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 93 inciso uno, dos y cuatro, y 94 inciso uno de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en relación a los artículos 91 y 94 del Código Tributario, lo que ha constatado la Dirección General de Impuestos Internos en el procedimiento sancionador, al establecerse la no presentación de las declaraciones para los períodos tributarios determinados en la fiscalización, por lo que en definitiva se ha configurado la infracción consistente en no presentar declaraciones; conforme a lo regulado en el artículo 91 del Código Tributario.

En lo que respecta a las sanciones el tribunal advierte, que si bien la oficina fiscalizadora ha pretendido aplicar el artículo 238 letra “a” del Código Tributario, ha tomado como elemento de base de imposición el monto del “impuesto a pagar”, para lo cual lo identifica con el “impuesto determinado” a que alude la disposición; sin embargo, el concepto impuesto determinado que utiliza la disposición se refiere al “impuesto causado”, ya que dicha expresión se ha venido aplicando en el impuesto sobre la renta, en donde el impuesto determinado es precisamente el resultante de aplicar la alícuota a la renta imponible, siendo el correspondiente a los efectos del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, el que resulta

de aplicar el trece por ciento sobre el monto de la operación, en este caso nos referimos al impuesto que se causa por cada operación lo que se denomina débito fiscal según el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; de ahí que lo correcto sea la aplicación del cuarenta por ciento previsto en dicho artículo, en este caso, sobre los débitos determinados, por consiguiente, debe ajustarse en lo que respecta a la base impositiva de la sanción, de conformidad al artículo 238 del referido código, como lo hizo la Dirección General de Impuestos Internos, aunque no en lo que respecta a la base de imposición, ya que lo aplicó sobre el impuesto a pagar; sin embargo, de ajustarse por el tribunal la base de imposición, ello empeoraría la situación jurídica del infractor para los períodos fiscalizados, razón por la cual debe confirmarse de la manera impuesta por la Dirección General de Impuestos Internos, siendo el presente criterio, ampliación del precedente establecido en sentencia de las nueve horas del día dos de mayo de dos mil cinco bajo referencia número I0405009TM.

- ✓ Infracción y sanción por evasión intencional del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios:

Tal como se demostró en el proceso de fiscalización y se deja constancia en los párrafos previos, existen periodos tributarios en lo que el apelante no presentó las declaraciones correspondientes, y es que en el caso de mérito, la Dirección General de Impuestos Internos ha sustentado, según las mismas diligencias que constan como hallazgos, que se excluyeron ingresos gravados provenientes de la prestación de servicios que desempeña el contribuyente, razón por la cual se ha establecido la presunción legal de evasión intencional, la que no ha sido desvirtuada. Por consiguiente, se establece que se ha configurado la infracción relacionada para los períodos antes mencionados.

Las sanciones aplicadas para las infracciones que conforma la evasión intencional del impuesto, al haberse corroborado por parte de este tribunal, que la oficina fiscalizadora atendiendo a lo regulado por el artículo 254 inciso uno y letra “h” del Código Tributario, utilizó como elemento de la base de imposición para cada uno de los períodos mencionados en la resolución impugnada, el monto del impuesto determinado; por consiguiente, debe ajustarse en lo que respecta a la base impositiva de la sanción, ya que de conformidad al artículo 254 del Código Tributario, la base de imposición es el monto del impuesto causado, evadido o tratado de evadir y no el impuesto determinado a pagar; siendo que para los efectos del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, el impuesto causado se corresponde con el monto de los débitos omitidos determinados, y esto es así debido a que si se aplicará la expresión “impuesto determinado” como sinónimo de “impuesto a pagar”, se estaría involucrando en dicho concepto un elemento que no corresponde en el caso del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, al momento de la determinación de la obligación tributaria, ya que ésta se causa al momento de aplicar la alícuota al monto de operación de acuerdo al artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, siendo que para determinar el impuesto a pagar se hace necesario conjugar el impuesto causado con los créditos fiscales del mes pretendidos a deducir, lo que nos ubica en otro concepto tributario, que se describe en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en donde se explica que el crédito fiscal constituye un elemento del impuesto, entendiéndose aquí la expresión impuesto ya no como monto de la obligación tributaria sino como tributo, de ahí que no sea correcto aplicar la expresión “impuesto determinado” al “impuesto a pagar”, sobre todo porque dada la naturaleza de esta multa, su incorporación al impuesto a la transferencia de bienes

muebles y a la prestación de servicios proviene del impuesto sobre la renta, en donde claramente se identifica el “impuesto determinado, evadido o tratado de evadir”, con aquel que resulta de aplicar la alícuota sobre la base imponible, y que se haya omitido declarar, parcial o totalmente, siendo el correspondiente en el caso del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, el que se determina según la aplicación de la alícuota del trece por ciento sobre el monto de la operación, que es lo que se denomina “débito fiscal” y sobre el cual debió aplicarse el porcentaje del cincuenta por ciento, previsto en dicho artículo para cada una de las infracciones constatadas. Sin embargo, de ajustarse por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas la base de imposición, ello empeoraría la situación jurídica del infractor, para los períodos sancionados, razón por la cual debe confirmarse de la manera impuesta por la Dirección General de Impuestos Internos, siendo el criterio anterior en base a precedentes dictados por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas a las nueve horas del día dos de mayo de dos mil cinco, bajo la referencia número I0405009TM y de las ocho horas treinta minutos del día veintitrés de junio de dos mil cinco, número I0411005TM.

- ✓ Infracción y sanción por apropiación indebida del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, en virtud de haber retenido y no haberse enterado.

En cuanto a dicha infracción, el hecho cierto es que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y el artículo 164 del Código Tributario, una vez hecha la retención ésta deberá enterarse a la administración tributaria dentro del plazo legal, es decir, dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente, como se señala en la parte final del inciso uno del artículo 94 de la Ley del

Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; cometiendo infracción de apropiación indebida de dicho impuesto, los responsables de su pago cuando no lo ingresen al ente recaudador tributario, dentro del plazo antes relacionado, circunstancia que está contemplada en el artículo 133 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y en el caso en concreto se configura plenamente la infracción atribuida, con sólo el transcurso del tiempo, ya que para los efectos legales se produjo la apropiación indebida.

- ✓ Infracción y sanción por no llevar en legal forma registros contables de compras y ventas del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios:

Según consta en el informe de auditoría, el señor XXX, no ha dado cumplimiento a lo establecido en el artículo 141 letras “b” y “d” del Código Tributario, en primer lugar por llevar en forma indebida los libros de compras y de ventas a contribuyentes y consumidor final del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios; ya que se anotaron dos veces en el libro de compras comprobantes de créditos fiscales; y en segundo lugar, que los libros de compras y ventas a contribuyentes y consumidor final, no se encuentran firmados por el contador, en la hoja donde consta el total de las operaciones, durante los períodos investigados; es importante mencionar que el tribunal sobre los incumplimientos que nos ocupan advierte, que analizados los artículos con que la Dirección General de Impuestos Internos, ha pretendido infraccionar al citado apelante, en nada se corresponden con los incumplimientos señalados, así el caso del artículo 141 letra “b” del Código Tributario, en donde no se menciona el incumplimiento de anotar dos veces un mismo comprobante de crédito fiscal, que es lo que según el informe de auditoría,

base de la presente resolución ha sucedido sobre el punto que ahora nos ocupa, sino más bien dicho literal menciona la obligación de anotar en los registros del impuesto los comprobante de crédito fiscal, razón por la cual carece de fundamentación la aplicación del citado artículo.

Ahora bien, en cuanto a la aplicación del artículo 141 letra “d” del Código Tributario, este tribunal ya se ha pronunciado al respecto en sentencia bajo referencia número I0403004TM, en la cual se advierte, que en se hace referencia a requisitos de los libros que deben llevar los contribuyentes del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, pero en el caso que ahora nos ocupa tal y como se menciona en el informe de auditoría base de la resolución que ahora se impugna, el incumplimiento va encaminado hacia lo que es la obligación del contador de firmar las hojas en que consta el total de las operaciones de cada período fiscalizado, convenciéndole así al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que la obligación es del contador, por cuyo incumplimiento es que debe sancionársele, sin posibilidad alguna de imputarse la infracción al contribuyente, tal como lo menciona el artículo 141 antes relacionado, ya que una cosa son los libros y otra las operaciones, es decir, son situaciones totalmente diferentes, no debiendo confundirse que por el hecho de encontrar la obligación para el contador, ésta se prevea como un requisito más para la llevanza de los libros por parte de los contribuyentes, sino más bien constituye una obligación específica para el contador aunque se encuentre en el mismo literal del artículo 141 antes relacionado, en donde se contiene la obligación de llevanza de libros para el contribuyente, y esto es así porque la disposición legal expresamente prescribe que “deberá firmar el contador”, por lo cual la sanción en el caso de mérito debió ser hacia el contador y no hacia el impetrante, de conformidad con el principio de especificidad de las infracciones, según los artículos 227 y 230 del Código

Tributario, debiendo así resolverse por la revocatoria de la resolución en lo que respecta a la pretensión sancionadora del caso, por imputarse ésta a persona diferente del obligado a firmar dicha hoja.

- ✓ Infracción y sanción por omitir registrar operaciones en el libro de compras del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios:

En el informe de fiscalización se constató que el contribuyente omitió registrar en el libro de compras los comprobantes de retención, que emitió para efectos de documentar la adquisición de servicios de arrendamiento, durante los períodos tributarios determinados; por lo que en atención a lo establecido en el artículo 141 letra “a” del Código Tributario, debieron registrarse ó anotar diariamente, según la fecha en que se emitieron cada uno de ellos, por lo que la tipificación de la infracción determinada por la oficina fiscalizadora está conforme a derecho.

En relación a las multas impuestas por esta infracción, en atención a lo establecido en el artículo 242 letra “b” del Código Tributario, se aprecia en esta instancia que la oficina fiscalizadora aplicó la sanción legal, al imponer al contribuyente una sanción de nueve salarios mínimos mensuales vigentes al momento en que se cometió la infracción, distribuida en tres periodos tributarios; sin atenuación alguna por la inactividad procesal del recurrente ante la audiencia concedida y el requerimiento efectuado, por lo que la sanción impuesta se corresponde con el orden legal positivo, debiendo confirmarse lo actuado por la Dirección General de Impuestos Internos.

#### **H. DECISIÓN Y NORMATIVA APLICABLE:**

Citamos literalmente el fallo: “De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que

rige a este tribunal, RESUELVE: MODIFÍCASE la resolución venida en apelación pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día diez de noviembre de dos mil cuatro, en cuanto que determina a cargo del contribuyente XXX, en el sentido siguiente:

A. CONFIRMASE en cuanto a la determinación de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, por los períodos tributarios mensuales de octubre y diciembre de mil novecientos noventa y nueve; enero y marzo a diciembre de dos mil; enero a diciembre de dos mil uno; enero a diciembre de dos mil dos; y de enero a octubre y diciembre de dos mil tres, en la cantidad de diecinueve mil seiscientos veintinueve dólares; asimismo en cuanto a las sanciones siguientes: 1. Por omitir la presentación de las declaraciones del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil uno; de enero a diciembre de dos mil dos, y de enero a octubre y diciembre de dos mil tres, de conformidad al artículo 238 letra “a” del Código Tributario, en la cantidad de seis mil quinientos seis dólares; 2. Por evasión intencional del impuesto en comento, respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil uno, de enero a diciembre de dos mil dos, y de enero a octubre y diciembre de dos mil tres, de conformidad al artículo 254 inciso uno letra “h” del referido Código, en la cantidad de cuarenta y seis mil ciento treinta y siete dólares sesenta centavos de dólar; 3. Por apropiación indebida del impuesto, por haber retenido y no enterado el impuesto correspondiente, de conformidad a lo establecido en el artículo 164 del Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil uno, de enero a diciembre de dos mil dos, y de enero a junio de dos mil tres, de conformidad al artículo 246 letra “a” del citado Código, en la cantidad de tres mil trescientos sesenta dólares; y 4. Por omitir registrar las operaciones en el libro de compras del impuesto en comento, de conformidad a lo establecido

en el artículo 141 letra “a” del mencionado Código, respecto de los períodos tributarios de diciembre de dos mil uno, mayo y junio de dos mil tres, de conformidad al artículo 242 letra “b” del Código Tributario, en la cantidad de cuatro mil diecisiete dólares sesenta centavos de dólar; y B. REVÓCASE en cuanto a la multa impuesta por llevar en forma indebida los libros de compras y ventas del impuesto en estudio, infringiendo lo establecido en el artículo 141 letras “b” y “d” del Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de noviembre de dos mil uno a octubre y diciembre de dos mil tres, de conformidad al artículo 242 letra “a” del citado Código, en la cantidad de quinientos setenta y seis dólares. Certifíquese esta sentencia y actas de notificación respectivas y remítanse oportunamente a la oficina de origen el expediente del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios a nombre del contribuyente XXX; ordenándose notificar.”

#### **I. COMENTARIOS CRÍTICOS:**

En el análisis observamos que se omitió el término probatorio por lo tanto no presentaron medios probatorios suficientes y sobre cada afirmación hecha por parte del contribuyente.

Verificamos falta de alegatos sobre circunstancias que la Dirección General de Impuestos Internos, le había determinado además tanto la administración como el contribuyente no le proporcionaron al tribunal, los elementos de juicio necesarios para que el mismo no tuviera duda alguna sobre la verdad material de los hallazgos o la defensa del contribuyente, pues debió recurrir a la prueba para mejor proveer a fin de constatar la legalidad de las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, siendo una facultad en caso de no tener elementos suficientes de juicio.

El tribunal realiza el examen de legalidad de las actuaciones de la administración tributaria pero no fundamenta en relación a la actividad probatoria, pruebas presentadas en resumen, pruebas no admitidas, y esto deja entrever falta de motivación de la sentencia por ejemplo en el término probatorio no se dice por qué se omitió la actividad probatoria para finalizar se constata la falta de fundamentación en precedentes jurisprudenciales por parte del contribuyente por la poca especialización jurídica en el planteamiento y demostración de sus pretensiones.

### **5.3. JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.**

El propósito de analizar las siguientes sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo, es generar conocimientos prácticos en cuanto al tema de la prueba en los procedimientos administrativos tributarios salvadoreños. Debido a que dichas sentencias, versan sobre demandas de ilegalidad, interpuesta por los contribuyentes ante el acto administrativo de la sentencia emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas así como la resolución liquidatoria o en resolución técnica de la Dirección General de Impuestos Internos mediante la unidad de audiencia y apertura a pruebas o autoridades tributarias relacionadas en materia de tributos municipales; haremos énfasis en la actividad probatoria; por consiguiente verificaremos las pruebas incorporadas, admitidas, valoradas y doctrina pronunciada tomando como base las pruebas proporcionadas.

Es importante destacar que durante el desarrollo del recurso ante La Sala de lo Contencioso Administrativo, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, se convierte en el sujeto procesal recurrido y quien representa los intereses de la administración tributaria y el contribuyente continúa siendo el recurrente, pero con la virtud de tener la posibilidad de presentar sus pretensiones, no frente a un ente administrativo sino de

accesar a la tutela de un órgano judicial, convirtiéndose su causa en un verdadero proceso declarativo emitido por sede judicial, donde tiene la oportunidad de aportar nuevas pruebas aunque no hayan sido consideradas anteriormente, claro que esta opción se habilita una vez agotada la vía administrativa, por lo que la posible influencia de la administración pública tributaria y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, queda sin efecto al promoverse prácticamente un nuevo juicio.

Por otra parte el fin del estudio es conocer la jurisprudencia que trata sobre el derecho al debido proceso y derecho de audiencia y defensa de los contribuyentes así como sobre los procedimientos administrativos tributarios.

### **5.3.1. Sentencia Número 1.**

#### **A. PRESENTACIÓN Ó DATOS IDENTIFICATIVOS DE LA SENTENCIA:**

- ✓ Número y fecha de la sentencia: 90-2005 de las catorce horas veinticinco minutos del seis de noviembre de dos mil siete.
- ✓ Identificación de los sujetos intervinientes: 1. Recurrente: sociedad XXX, Sociedad Anónima de Capital Variable, que se abrevia XXX, S.A. DE C.V., por medio de su apoderada general judicial; autoridades demandadas: 1. Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, y 2. El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.
- ✓ Objeto del recurso o acto administrativo impugnado: Pretensión de ilegalidad contra los actos administrativos dictados en la resolución pronunciadas por la Dirección General de Impuestos Internos en la que se determina impuesto sobre la renta complementario y multa por evasión no intencional del impuesto, y contra el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, por sentencia definitiva dictada, contra la sociedad contribuyente.

## **B. ASPECTOS PROCEDIMENTALES Y PROBLEMAS JURÍDICOS DE LA SENTENCIA:**

- ✓ Recurso administrativo interpuesto: Proceso contencioso administrativo declarativo de ilegalidad de actos administrativos ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la honorable Corte Suprema de Justicia de El Salvador.
- ✓ Resultado: Se admitió la demanda, se falló a favor de la administración tributaria declarando legales ambos actos administrativos.
- ✓ Problema jurídico de la sentencia: ¿Cuáles son los plazos administrativos legales otorgados al contribuyente durante el desarrollo del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa del impuesto, y durante el incidente del recurso de alzada?; ¿verdadera interpretación del concepto de seguridad jurídica?; ¿Qué tipos de pruebas son las compulsas de información a terceros?; ¿Qué relación posee el procedimiento administrativo de fiscalización en relación con la incorporación de prueba?; ¿constituye prueba documental las compulsas de información a terceros?.

## **C. TEMAS PRINCIPALES Y SECUNDARIOS:**

- ✓ Tema principal: Derecho de defensa de los contribuyentes, actividad probatoria.
- ✓ Temas secundarios: Seguridad jurídica; plazos administrativos y legales para aportar pruebas, durante el procedimiento administrativo tributario, en el desarrollo del recurso de apelación y ante el proceso contencioso administrativo.

#### **D. EXPOSICIÓN DEL CASO Ó HECHOS FÁCTICOS:**

En virtud de informe de auditoría de fecha ocho de marzo de dos mil cuatro, emitido por las auditoras xxxx y xxx, miembros de la Dirección General de Impuestos Internos, habiendo practicado procedimientos administrativos de notificación, fiscalización, liquidación oficiosa del tributo, se determinó tasación original y complementaria, así como multas en contra de la sociedad demandante; con fecha quince de abril de dos mil cuatro se formuló resolución liquidatoria administrativa; pero encontrándose inconforme el contribuyente con lo determinado interpuso recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, quien por sentencia definitiva dictada a las catorce horas del quince de febrero de dos mil cinco, confirmó la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos y teniéndose por agotada la vía administrativa en esta fecha, se admite la demanda presentada, se tuvo por parte a la sociedad contribuyente; se solicitó a las partes demandadas rindieran el informe de ley; se ordenó la suspensión de los efectos del acto pronunciado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas; en esta etapa del proceso se dio intervención a la delegada y representante del Fiscal General de la República; el juicio se abrió a pruebas por el término de ley, derecho del cual no hicieron uso las partes; posteriormente se corrieron los traslados que ordena el artículo 28 de la ley de la jurisdicción contencioso administrativa, al actor como a la Dirección General de Impuestos Internos así como al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y la representación fiscal; trayéndose el juicio a fundamentos jurídicos y el fallo final.

## **E. ARGUMENTOS JURÍDICOS DE LAS PARTES:**

### **✓ Recurrente: representante legal de la contribuyente social.**

Argumento jurídico de la pretensión: Conforme a los hechos planteados y en resumen, la demanda va dirigida a dos actos administrativos en concreto, pero dado que el primero versa sobre circunstancias de interpretación doctrinaria de derecho tributaria, no es relevante a la actividad probatoria, en cambio el segundo acto discutido en el contencioso administrativo, tiene que ver directamente con la prueba, la apoderada judicial de la sociedad contribuyente, hace recaer en posible ilegalidad en el acto administrativo controvertido, específicamente en lo que atañe a la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, y todo lo que fuere su efecto jurídico, al no otorgar plazos razonables para poder ejercer su defensa, en lo que respecta a la aportación de prueba, por lo que solicita a este tribunal supremo que revoque las resoluciones proveídas por la Dirección General de Impuestos Internos, y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

### **✓ Recurridos: el resultado del Informe solicitado a las autoridades demandas en cuanto a los términos probatorios otorgados:**

Resultado del informe y traslado presentado por la Dirección General de Impuestos Internos: En relación al segundo punto de pretensión, la Dirección General de Impuestos Internos, luego de haber dado reporte sobre la existencia del expediente administrativo y confirmar la suspensión de los efectos de los actos impugnados, procede a pronunciarse, en cuanto los plazos concedidos para aportar la información y documentación requerida por la Dirección General de Impuestos Internos, fueron demasiado cortos, afirma que la oficina fiscalizadora además realizó los requerimientos correspondientes, los cuales convergen con los que ordinariamente y en un plano de igualdad, la administración tributaria efectúa a todos los

contribuyentes durante el procedimiento de fiscalización; asimismo afirma que durante cinco ocasiones se le formuló requerimiento de información y documentación concediéndole prórrogas que le fueron otorgadas aunque no en los términos solicitados, que no fueron contestados, considerándose esto último, falta de interés del contribuyente quien siempre justificó su impuntualidad a situaciones internas de desorden documental, lo cual no es causa justificada para no proporcionar la información oportunamente, en forma ordenada a la administración tributaria pues es obligación de todo contribuyente poner a disposición del ente recaudador la documentación e información fiscal que éste les requiera en el ejercicio de sus facultades de control o fiscalización entre otros; más adelante y de acuerdo al artículo 28 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en el traslado final que se le hiciera se limitó a confirmar los conceptos vertidos en el informe inicial.

Resultado del informe y traslado presentado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas: Debido a que también se discute la legalidad de la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, no obstante, el informe requerido al mismo, expresa que reitera los alegatos fundamentados en la sentencia confirmatoria pronunciada en su oportunidad; mientras en sus alegaciones finales expresa, siempre referidos a los plazos concedidos por la Dirección General de Impuestos Internos son cortos, lo que le inhibe recopilar y presentar la documentación requerida por la misma, ese tribunal señala:

1. La fiscalización es una etapa unilateral donde la administración averigua, investiga, fiscaliza de una forma oficiosa los elementos del hecho generador ya sea para corroborar la declaración jurada o para determinar impuesto según el caso, por lo que el contribuyente medianamente ordenado no tiene

mayor carga que la de colaborar oportunamente con la administración en la información requerida.

2. La parte demandante contaba con el plazo de audiencia y apertura a pruebas otorgadas por la Dirección General de Impuestos Internos para desvirtuar lo fiscalizado por la administración tributaria, pero en el caso de mérito la impetrante no aportó prueba alguna por manifestar que no la tenía a disposición, justificándose en motivos de fuerza mayor sin que haya presentado prueba o elementos de juicio para justificarse; deja en claro que también el tribunal de alzada le concedió plazo legal para que aportara documentación que le sirviese de prueba para comprobar su alegato y aún para mejor proveer nombró a un analista tributario contable para que verificara sobre la documentación que manifestó tener disponible en ese momento, y en esa oportunidad tampoco proporcionó documentación que desvirtuara el informe de auditoría base de la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, por lo tanto no se ha violentado su derecho de defensa a la contribuyente social, en virtud que se le han dado todas las oportunidades para que se manifestare y proporcione la documentación que expresó no tener disponible en su oportunidad, es más la demandante no ha podido demostrar que los plazos que califica de cortos le coartaron para ejercer plenamente su derecho de defensa.

#### **F. DE LA ACTIVIDAD PROBATORIA:**

**Pruebas Ofrecidas:** No se ofrecieron pruebas debido a que observamos que por el término de ley se abrió a pruebas el juicio y no se hizo uso de ese derecho por ninguna de las partes, ni mucho menos por la apoderada general judicial de la contribuyente demandante.

## **G. DOCTRINA O FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO:**

Encontrándose el juicio en situación de dictar sentencia, resolvemos los temas y problemas jurídicos advertidos en la sentencia, con la síntesis de los fundamentos jurídicos de la Sala de lo Contencioso Administrativo, estrictamente en lo relativo a la práctica de la prueba en el derecho administrativo tributario de El Salvador:

✓ **Tema Principal: derecho de defensa de los contribuyentes, actividad probatoria.**

Estima la Sala de lo Contencioso Administrativo que a la sociedad XXX, S.A. de C.V. se le otorgaron plazos administrativos y legales, así como todas las oportunidades procesales para ejercer su derecho de defensa y contradicción ante las resoluciones pronunciadas por la Dirección General de Impuestos Internos y por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, procediendo consecuentemente desestimar lo alegado por la sociedad demandante, en razón que en cada instancia se le concedieron términos de audiencia y aportación de pruebas, y aún dentro de los requerimientos hechos durante el procedimiento administrativo tributario de fiscalización sin que el contribuyente por lo menos comprobara los hechos justificativos que le impedían aportar la documentación contable solicitada.

✓ **Temas Secundarios: seguridad jurídica; plazos administrativos y legales para aportar pruebas, durante el procedimiento administrativo tributario, en el desarrollo del recurso de apelación y ante el proceso contencioso administrativo.**

1. En razón de los alegatos de la apoderada que al no otorgarle plazos necesarios para proporcionar pruebas se le violenta el principio de seguridad jurídica, la Sala establece lo que puede entenderse como seguridad jurídica: “Por seguridad jurídica se entiende, la certeza que el individuo posee de que

su situación jurídica no sea modificada más que por los procedimientos regulares y autoridades competentes, ambos establecidos previamente.”<sup>91</sup>;

2. Respondiendo uno de los problemas jurídicos de la sentencia acerca del valor probatorio de las compulsas la honorable sala considera que la información que brinden terceros por medio de las compulsas realizadas a los proveedores de la sociedad demandante en el proceso de fiscalización, corresponden a la etapa de producción probatoria, ya que una vez culminada la auditoría, los resultados de la misma se hacen del conocimiento del administrado, para que posteriormente en la etapa de contradicción éstos puedan debatir, tanto el soporte legal como fáctico, en el que se apoya la investigación practicada por la Dirección General de Impuestos Internos;

3. Los plazos que considera la sociedad demandante que fueron demasiados cortos, se refieren a la etapa de fiscalización, siendo ésta una etapa de carácter unilateral por medio de la cual la administración tributaria investiga y recopila la información necesaria para resolver, sin embargo, en el desarrollo de la fiscalización se otorgan plazos administrativos y hay prórroga de los mismos con el fin de que se proporcione la información solicitada;

4. Actividad probatoria durante los procedimientos administrativos tributarios se cita que del estudio del expediente administrativo a nombre de XXX, S.A. de C.V., se ha podido constatar que en efecto se le concedieron durante el proceso de fiscalización plazos administrativos para que presentara información solicitada en los diferentes requerimientos, otorgándose incluso prórrogas para la presentación de la misma; se constata que la Dirección General de Impuestos Internos, le concedió plazos legales de conformidad a lo establecido en el Código Tributario en su artículo 186, que regula la etapa de audiencia y apertura a pruebas, por medio de la cual la oficina fiscal

---

<sup>91</sup> Sentencia de amparo, Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Ref. 129-2001 de fecha 22 de marzo de dos mil dos.

otorga a la sociedad demandante la oportunidad procesal de desvirtuar lo fiscalizado por la administración tributaria; permitiéndole así que se defendiera e incluso presentara documentación pertinente en la fase contradictoria, derecho del cual la demandante no hizo uso;

5. Actividad probatoria en el desarrollo del recurso de apelación: Mucho menos se constata que ejerciera su derecho de aportar pruebas durante el incidente de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en virtud que se verifica que se le concedió plazo legal a la sociedad demandante y se nombró analista económico tributario para verificar documentación probatoria ofrecida por la sociedad demandante, documentación que tampoco fue proporcionada en su oportunidad ante el referido tribunal.

#### **H. DECISIÓN Y NORMATIVA APLICABLE:**

Citamos el fallo: "...con fundamento en lo expuesto y artículos 421 y 427 del Código de Procedimiento Civiles; 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, esta sala falla:

A. Declárese legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, de las..., por medio de la cual la referida dirección determina impuesto... respecto de los períodos de los ejercicios impositivos de ..., así mismo sanciona a la sociedad demandante con multa por evasión no intencional del impuesto por ....; y multa por enterar el pago o anticipo a cuenta fuera del plazo establecido correspondiente a los períodos ...;

B. Declárese legal la sentencia proveída por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos actualmente Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, de las..., por medio de la cual confirma la anterior resolución;

C. Condenase en costas a la parte actora conforme al derecho común;

D. En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal; y

E. Remítanse los expedientes administrativos a su lugar de origen. NOTIFIQUESE.”

### **I. COMENTARIOS CRÍTICOS:**

Aunque el aporte de la sentencia en materia de actividad probatoria en el ámbito administrativo tributario es importante, hay que establecer que existe una confusión al relacionar que dentro del “proceso de fiscalización” hay una etapa probatoria expresa por la ley, es decir se ha confundido con la etapa de audiencia y apertura a pruebas, regulada en el procedimiento administrativo tributario de liquidación de oficio del impuesto del artículo 186 del Código Tributario, todo lo anterior ya fundamentado anteriormente al analizar el procedimiento administrativo señalado, en ese orden de ideas es incorrecto denominar proceso, a la fiscalización, en virtud de su naturaleza administrativa que la convierte en un procedimiento administrativo tributario de fiscalización, también de conformidad a la denominación del título romano cuarto del Código Tributario. No obstante, lo positivo es que dentro de los fundamentos jurídicos se explican los términos probatorios propios del derecho de defensa del contribuyente, lamentablemente el contribuyente evidencia la falta de preparación jurídica tributaria en el sentido que omite su derecho de hacer uso de su derecho a presentar las pruebas, que bien pudiera haber hecho eficaz incorporando pruebas que hicieran constar que no poseía la información requerida por el ente recaudador en el momento.

Por otra parte en la resolución se determinan las características de la fiscalización y su relación con la incorporación de pruebas, en el sentido que es por medio de este procedimiento administrativo tributario que la administración tributaria recaba las pruebas necesarias para demostrar la

verdad material de lo imputado y determinado, en razón de la carga de la prueba que le asiste por ley, y como queda evidenciado al observar la característica unilateral del desarrollo de la fiscalización.

### **5.3.2. Sentencia Número 2.**

#### **A. PRESENTACIÓN Ó DATOS IDENTIFICATIVOS DE LA SENTENCIA:**

- ✓ Número y fecha de la sentencia: 88-2006 de las 14 horas con 36 minutos del 21 del 05 de 2009.
- ✓ Identificación de los sujetos intervinientes: 1. Recurrente: operadoras eléctricas XXX, Sociedad Anónima de Capital Variable, que se abrevia operadoras eléctricas XXX, S.A. de C.V., por medio de su apoderado general judicial; Autoridades demandadas: 1. Jefe del Departamento de Catastro; y 2. Consejo Municipal, ambos de la Alcaldía de Santa Ana.
- ✓ Objeto del recurso o acto administrativo impugnado: El objeto del proceso es determinar si en la calificación de oficio realizada al contribuyente fijándole una nueva base imponible para el pago de tasas municipales, se tenía que aplicar el procedimiento previsto en la ley general tributaria municipal, como lo sostiene la parte actora; o en cambio dicho procedimiento solo se aplica en el caso de impuestos municipales y no en tasas municipales, así como si el contribuyente municipal no inscrito, como lo manifiesta las autoridades demandadas.

#### **B. ASPECTOS PROCEDIMENTALES Y PROBLEMAS JURÍDICOS DE LA SENTENCIA:**

- ✓ Recurso administrativo interpuesto: Proceso contencioso administrativo declarativo de ilegalidad del acto administrativo.

- ✓ Resultado: Se admitió la demanda, se falló a favor de la contribuyente demandante, declarando ilegal el acto administrativo y todo lo que fuere su consecuencia.
- ✓ Problema jurídico de la sentencia: ¿Guarda la misma naturaleza jurídica el impuesto municipal que las tasas municipales?; ¿existen violaciones al derecho del procedimiento previo o debido procedimiento si el mismo esta previsto para un impuesto municipal, y no para una tasa municipal?; ¿consecuentemente se viola el derecho de audiencia y defensa de la contribuyente?

#### **C. TEMAS PRINCIPALES Y SECUNDARIOS:**

- ✓ Temas principales: Derecho al debido proceso; derecho de audiencia y defensa de los contribuyentes, en sede administrativa; requisitos de validez del acto administrativos.
- ✓ Temas secundarios: Relación jurídica entre impuestos y tasas municipales; procedimiento administrativo como elemento formal de los actos administrativos.

#### **D. EXPOSICIÓN DEL CASO Ó HECHOS FÁCTICOS:**

Habiéndose calificado el monto a pagar en concepto de tasas municipales por la colocación de postes de energía eléctrica desde el año mil novecientos noventa y ocho, a efecto de realizar una actualización de los montos a pagar y en base a la ley general tributaria municipal se solicitó a la contribuyente su estado de balance general, en la fecha ocho de septiembre de dos mil cinco, so pena de recalificación de oficio, no obstante al no tenerse respuesta, sin más tramites se pronunció la resolución por parte del Departamento de Catastro de Empresas con fecha veinticinco de octubre de dos mil cinco, donde se fija una nueva base imponible para el pago de la tasa

correspondiente, la cual es objeto de impugnación en el presente juicio juntamente con la resolución que agotó la vía administrativa pronunciada por el Consejo Municipal de la Alcaldía de Santa Ana, donde desestima el recurso de apelación presentado por la contribuyente, dicho acto administrativo también es parte de la pretensión de la parte actora.

#### **E. ARGUMENTOS JURÍDICOS DE LAS PARTES:**

✓ **Recurrente: representante legal de la contribuyente social.**

Argumento jurídico de la pretensión: Relata la demandante que en el año dos mil cinco, por resolución administrativa, el jefe del Departamento de Catastro de Empresas de la Alcaldía Municipal de Santa Ana, ordenó sin previa tramitación de procedimiento de calificación de oficio, cobrar a su representada, en concepto de complementos, la tasa de certificación por derechos de uso de postes del tendido eléctrico, ante tal situación, apeló de la referida resolución administrativa, recurso que fue admitido y resuelto mediante acuerdo del Concejo Municipal de Santa Ana, en el que se declara no ha lugar por improcedente el recurso de apelación interpuesto, y como consecuencia se confirma la resolución pronunciada por el jefe del Departamento de Catastro de Empresas de dicha municipalidad.

En consecuencia la parte actora hace recaer la ilegalidad de las resoluciones impugnadas en la violación al derecho a un procedimiento previo consagrado en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal para la determinación de la obligación tributaria municipal, como una concreción del derecho de audiencia y defensa, consagrado en términos genéricos en el artículo 11 de la Constitución de la República y, por consiguiente, violación al derecho a la legalidad, contemplado expresamente en los artículos. 8, 86 y 131 número 6 de la Constitución de la República, por lo que tanto la recalificación que implica la fijación de una nueva base imponible como la

imposición de sumas adicionales a pagar, considera el apoderado que son ilegales.

✓ **Recurrido: el resultado del informe solicitado a las autoridades demandas en cuanto a los términos probatorios otorgados:**

Resultado del informe y traslado presentado por la autoridad demandada: En su alegato inicial se limitaron a manifestar que no son ciertos los hechos vertidos en la demanda pues informa que en coordinación con empleados de la sociedad demandante y empleados del Departamento de Catastro de Empresas de la Alcaldía Municipal de Santa Ana, se realizaron todos los trámites necesarios para determinar el monto de la obligación tributaria, amparándose en lo establecido en el artículo 11.71.1 de la Ordenanza Reguladora de Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de Santa Ana. Más adelante y de acuerdo al artículo 28 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo en el traslado final que se le hiciera expresaron que en la recalificación que se hizo a la sociedad demandante por haber aumentado la instalación de postes de tendido eléctrico en el municipio de la ciudad de Santa Ana, no se necesita realizar el procedimiento que establece el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal, pues a dicha sociedad, desde el año de mil novecientos noventa y nueve, ya se le había calificado sobre dicha obligación tributaria, basándose en el artículo 11.71.1. de la Ordenanza Reguladora de Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de Santa Ana, disposición legal que se encontraba vigente en esa fecha, ya que la misma se reformó en el año dos mil siete y finalmente sostienen que el artículo 106 de la ley antes referida, encierra el procedimiento previo para calificar a un contribuyente que ha omitido inscribirse para el pago de las obligaciones tributarias, pero para el caso la obligación tributaria ya estaba calificada.

Representación de la Fiscalía General de la República: La representación fiscal es de la opinión que los actos administrativos impugnados son ilegales, ya que el procedimiento establecido en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal no distingue entre la calificación y la recalificación del contribuyente, pues para la determinación de oficio de la obligación tributaria, toda municipalidad debe someterse al procedimiento establecido, el cual fue omitido por el jefe del Departamento de Catastro de Empresas de la municipalidad de Santa Ana.

#### **F. DE LA ACTIVIDAD PROBATORIA:**

**Pruebas Ofrecidas:** Abriéndose el proceso en sede judicial al término probatorio, solo la parte actora presentó pruebas documentales para ser valoradas, pero no se especifica que tipo de pruebas presenta.

#### **G. DOCTRINA O FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO:**

Encontrándose el juicio en situación de dictar sentencia, resolvemos los temas y problemas jurídicos advertidos en la sentencia, con la síntesis de los fundamentos jurídicos de la Sala de lo Contencioso Administrativo.

- ✓ **Temas principales: 1. Propósito del derecho al debido proceso del administrado; 2. Derecho de audiencia y defensa de los contribuyentes, en sede administrativa y el procedimiento administrativo; y 3. Requisitos de validez del acto administrativo.**

1. La Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo, destaca la importancia de establecer que, en sede administrativa el debido proceso se enfoca principalmente en el derecho del administrado a ser oído en el procedimiento y encuentra su concreción cuando los administrados plantean sus alegatos, tienen una real oportunidad de probarlos y, por consiguiente, son tomados en cuenta por la administración pública al momento de resolver;

2. Sobre el derecho de audiencia y defensa en sede administrativa, se estipula un vínculo importante entre los procedimientos administrativos y el derecho de audiencia y defensa en el sentido que el procedimiento administrativo, como elemento formal del acto administrativo, pues desempeña una función de plena garantía para el administrado, ya que le proporciona la oportunidad de intervenir en su emisión, y objetar los puntos con que esté en desacuerdo, a través de las pruebas que considere pertinentes; los vicios procedimentales, acarrearán la ilegalidad del acto, cuando éste se haya dictado colocando al administrado en una situación de indefensión, es decir, con una disminución efectiva, real y trascendente de sus garantías;

3. El acto administrativo se encuentra configurado por una serie de elementos subjetivos, objetivos y formales, los cuáles deben concurrir en debida forma para que el mismo se constituya válido, bastando la concurrencia de vicios en uno de los elementos para que dicho acto devenga en ilegal.

✓ **Temas secundarios: 1. Procedimiento administrativo como elemento formal de los actos administrativos; 2. Relación jurídica entre impuestos y tasas municipales.**

1. Siendo que la eficacia de los procedimientos administrativos, está condicionada a la existencia de sus elementos, el procedimiento constituye un elemento formal del acto administrativo y habiéndose establecido en el presente juicio que no se le otorgó este derecho al contribuyente previo a dictar la resolución administrativa, se considera ilegal los actos impugnados;

2. Dentro de la obligación tributaria municipal, se encuentran comprendidos tanto los impuestos como las tasas y las denominadas contribuciones

especiales, en consecuencia, el artículo 105 de la Ley General Tributaria Municipal, establece los supuestos en los cuales la municipalidad procederá a determinar de oficio la obligación tributaria, sin distinguir si se trata de una calificación o recalificación así como de tasas o impuestos; aunque las diferencias doctrinarias entre lo que consiste una tasa y un impuesto son en razón de la existencia o no de una actividad del ente administrativo referida, inmediata y directamente al sujeto pasivo de la obligación tributaria, Sin embargo, siguiendo los precedentes jurisprudenciales, se aclarará que tal concepto no debe entenderse de la misma forma que ocurre en materia de contratos sinalagmáticos pues la tasa comparte la naturaleza de los otros tributos, no en el sentido de ser obligaciones ex lege, sino como la vinculación del hecho imponible a la actividad del municipio; en consecuencia, si el legislador se ha referido a la obligación tributaria municipal o al tributo municipal, lo hace sin efectuar ningún tipo de diferenciación, se debe entender entonces y de conformidad a las anteriores consideraciones, que dentro de dicho rubro se encuentra comprendido tanto el impuesto como la tasa, además de las denominadas contribuciones; añadimos que no era procedente el alegato que el procedimiento administrativo no estaba regulado para las tasas municipales siendo que comparte la naturaleza jurídica con el impuesto municipal.

#### **H. DECISIÓN Y NORMATIVA APLICABLE:**

Citamos el fallo: “POR TANTO, con base en las razones expuestas y en los artículos 31 y 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, esta sala **FALLA:**

- A. Declárese ilegal la resolución Código 4349 E2 del ..., pronunciada por el jefe del Departamento de Catastro de Empresas de la Alcaldía municipal de Santa Ana, en la que se recalificó de oficio a la operadora de energía eléctrica XXX, Sociedad en Comandita de

Capital Variable, y se fija una nueva base imponible para el pago de la tasa correspondiente; B. Declárese ilegal el acuerdo número diez, del acta número cuarenta y siete, de fecha ..., mediante el cual se declara improcedente el recurso de apelación interpuesto en contra de la resolución relacionada, y, como consecuencia se confirma la misma; C. Como medida para restablecer el derecho violado, la municipalidad de Santa Ana, deberá de seguir el procedimiento establecido en el artículo 106 de la Ley General Tributaria Municipal para determinar la obligación tributaria municipal que pudiera tener operadora de energía eléctrica XXX, Sociedad en Comandita de Capital Variable; D. En el acto de la notificación entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas a la representación fiscal; y, E. Devuélvase los expedientes administrativos a su oficina de origen. NOTIFIQUESE.”

#### **I. COMENTARIOS CRÍTICOS:**

Durante el estudio de los fundamentos jurídicos del fallo hemos conglomerado valiosos aportes al aseguramiento del derecho al debido proceso de los contribuyentes, pues indistintamente del tipo de impuesto, todo sujeto pasivo tiene derecho a que se le garantice la aplicación del procedimiento administrativo tributario establecido por principio de legalidad, en ese sentido este análisis establece que la aplicación práctica del derecho al debido proceso, deviene del otorgamiento al contribuyente de la facultad de presentar durante la tramitación del correspondiente procedimiento, las pruebas pertinentes a su derecho de audiencia y defensa; no proveerle de tal derecho conllevaría a la no validez del mismo acto administrativo; lo anterior siempre y cuando la falta de este procedimiento o elemento formal afecte directamente la esfera jurídica del sujeto pasivo, en otras palabras, los vicios de forma o procedimentales sólo acarrear la ilegalidad del acto, cuándo éste

se haya dictado colocando al administrado en una situación de indefensión, es decir, con una disminución efectiva, real y trascendente de sus garantías, por ejemplo no sería nulo o ilegal la sentencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas si dejó de solicitar el expediente administrativo, habiendo analizado los informes y pruebas recabadas para mejor proveer obtenidas por sus peritos técnicos.

Sin derecho de audiencia no existiría un real ejercicio del derecho de defensa y para fundamentar, se relaciona lo siguiente que sobre el derecho de defensa expresa: “De acuerdo con nuestra Constitución, todo acto limitativo o privativo de derechos generalmente requiere de un proceso o procedimiento en el que se debe permitir razonablemente la intervención efectiva del gobernado a fin de que conozca los hechos que lo motivaron y de tal manera tenga la posibilidad, si lo estima pertinente, de comparecer e intentar desvirtuarlos (...).El derecho de defensa regulado en el artículo 12 de la Constitución, está íntimamente vinculado al derecho de audiencia, pues cuando este derecho establece que en todo proceso o procedimiento se tiene que otorgar o posibilitar de acuerdo a la ley o en aplicación directa de la Constitución al menos una oportunidad para oír la posición del sujeto pasivo-principio de contradicción, no cabe duda que todas las oportunidades de defensa, a lo largo del proceso, también son manifestaciones o aplicaciones in extremis del derecho de audiencia. Si existe audiencia, puede haber defensa; de modo inverso, es impensable el ejercicio de éste.”<sup>92</sup>

---

<sup>92</sup>Sentencia de amparo, pronunciada por la Sala De Lo Constitucional, con referencia 157-2002 del veintidós de abril de 2004.

## CAPITULO SEIS

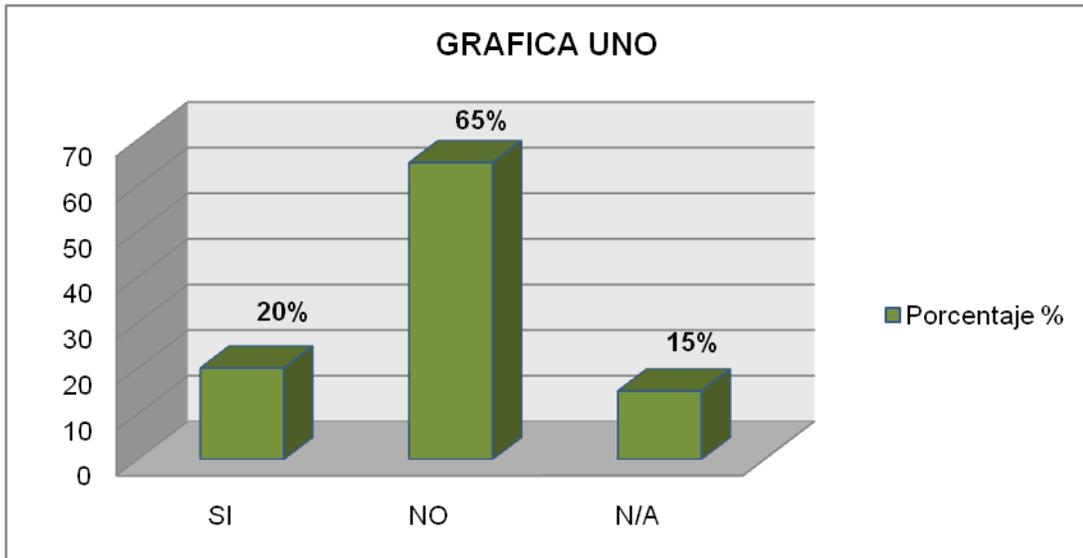
### ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO.

Los capítulos anteriores de esta tesis versaron sobre aspectos teóricos fundamentales en la bibliografía pertinente al tema. El presente capítulo tiene por objeto presentar los datos cuantitativos provenientes de la aplicación de una encuesta a una muestra selectiva de veinte informantes claves integrada por contribuyentes del Ministerio de Hacienda, Contadores Públicos, Auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, todos involucrados en la problemática objeto de estudio. Los datos están organizados conforme fueron presentados en el formulario de entrevista; luego fueron tabulados y graficados para facilitar su análisis, lo cual se presenta a continuación:

#### Pregunta número uno

**¿Le han aplicado alguna multa generada por determinado tributo?**

Cuadro número uno	
Respuesta	Porcentaje %
SI	20.0
NO	65.0
N/A	15.0
TOTAL:	100.0

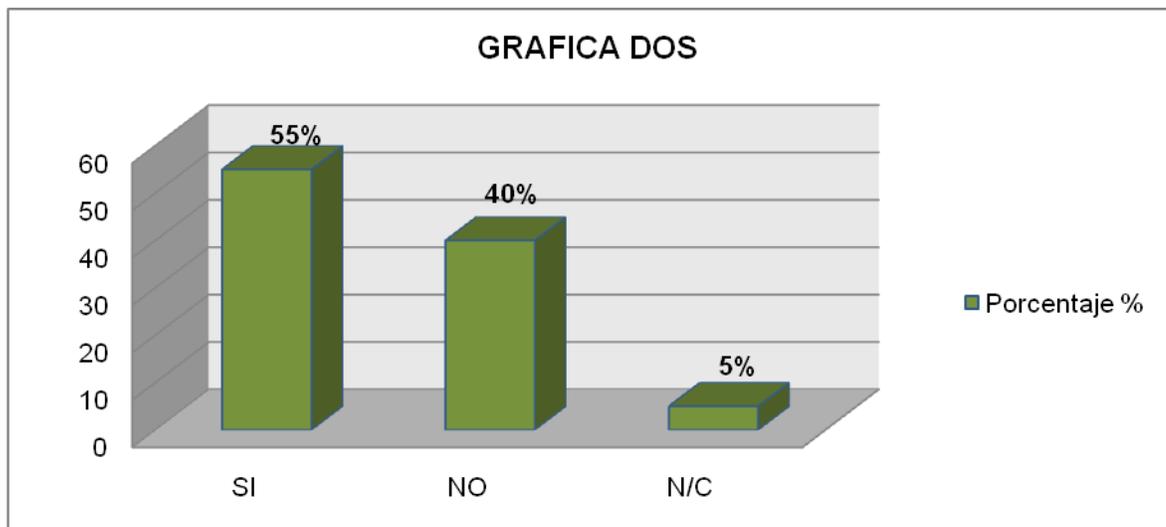


Como se puede apreciar en el cuadro y gráfico número uno, el 65 % de las personas encuestadas respondió que no se le ha aplicado ninguna multa por parte del Ministerio de Hacienda; mientras que el 20 % respondió que sí se le había impuesto una multa, y un 15 % de los encuestados no les aplica la pregunta por ser Auditores de la Dirección General de Impuestos Internos.

### Pregunta número dos

¿Conoce el procedimiento de Liquidación de Oficio de los Impuestos?

Cuadro número dos	
Respuesta	Porcentaje %
SI	55.0
NO	40.0
N/C	5.0
TOTAL:	100.0

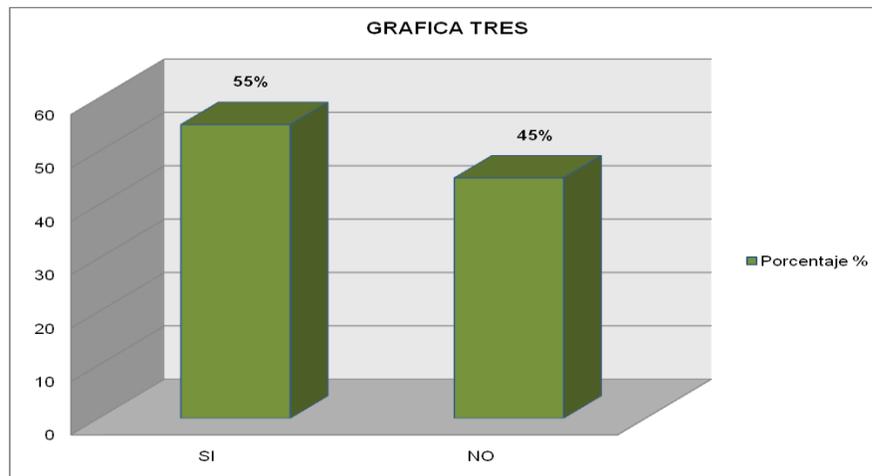


En el cuadro y gráfico número dos, el 55 % de las personas encuestadas respondió que si conoce el procedimiento de Liquidación de Oficio de los Impuestos; mientras que el 40 % respondió que no lo conoce, y un 5 por ciento de los encuestados no contestó la pregunta.

### Pregunta número tres

¿Conoce los procedimientos tributarios que aplica el Ministerio de Hacienda?

Cuadro número tres	
Respuesta	Porcentaje %
SI	55.0
NO	45.0
TOTAL:	100.0

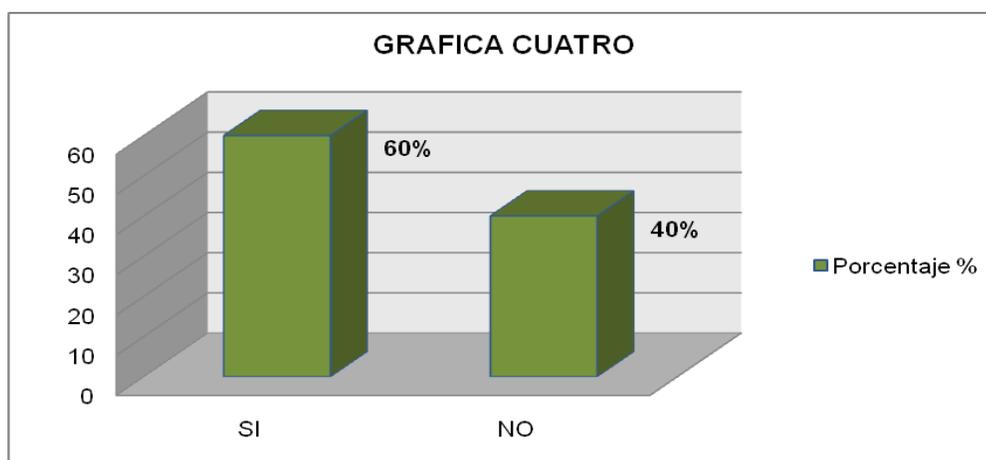


Como observamos en el cuadro y gráfico número tres, el 55 % de las personas encuestadas respondió que sí conocen los procedimientos que aplica el Ministerio de Hacienda; mientras que el 45 % respondió que no los conocen.

### Pregunta número cuatro

**¿Conoce los medios probatorios que se utilizan en los procedimientos tributarios?**

Cuadro número cuatro	
Respuesta	Porcentaje %
SI	60.0
NO	40.0
TOTAL:	100.0

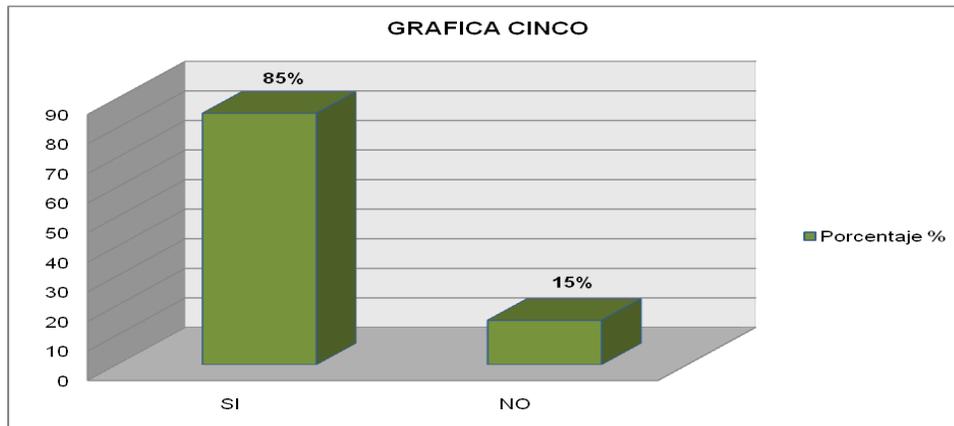


En el cuadro y gráfico número cuatro la mayoría de las personas encuestadas respondió que si conocen los medios probatorios que se utilizan en los procedimientos tributarios; en tanto que la parte restante respondió que no los conocen. Se le añadió a la pregunta, que en caso que su respuesta fuera afirmativa mencionara cuales son los tipos de medios probatorios conocidos, obteniendo como resultados que 45 % menciona conocer la prueba documental, y un 10 % conoce la prueba pericial.

### Pregunta número cinco

**¿Sabe que los contribuyentes pueden aportar pruebas para su defensa, en los procedimientos tributarios?**

Cuadro número cinco	
Respuesta	Porcentaje %
SI	85.0
NO	15.0
TOTAL:	100.0

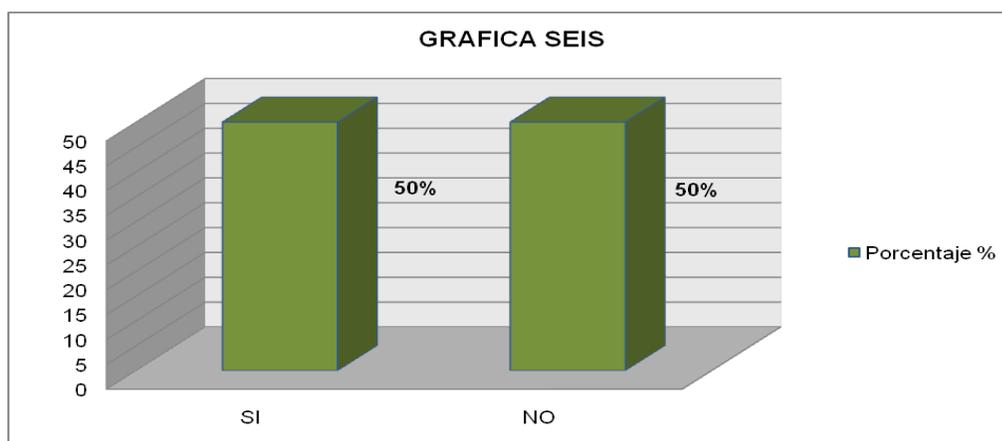


En el cuadro y gráfico número cinco, la mayoría de las personas encuestadas (85%) respondió que sí saben que los contribuyentes pueden aportar pruebas para su defensa en los procedimientos tributarios; mientras que la minoría (15 %) respondió que no sabe. Esto demuestra que los contribuyentes están informados sobre su derecho de aportar pruebas en los procedimientos tributarios.

### Pregunta número seis

**¿Considera que la administración tributaria valora adecuadamente la prueba, proporcionada por los contribuyentes?**

Cuadro número seis	
Respuesta	Porcentaje %
SI	50.0
NO	50.0
TOTAL:	100.0

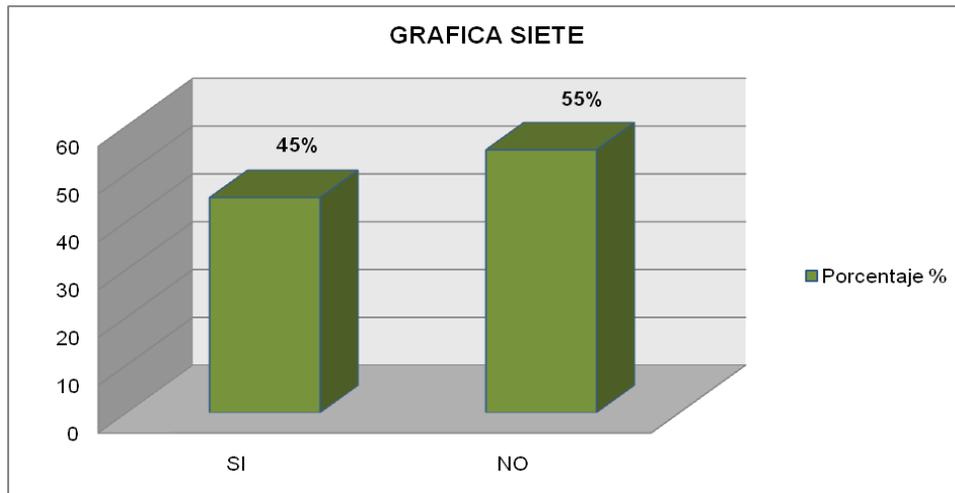


Como vemos en el cuadro y gráfico número seis, la opinión de la población encuestada se encuentra dividida equitativamente, ya que el 50 % de las personas encuestadas respondió que la administración tributaria valoran adecuadamente la prueba proporcionada por los contribuyentes; mientras que el otro 50 % respondió que no se valoran adecuadamente las pruebas aportadas. Consideramos que lo anterior se debe a que dentro de la población encuestada la mitad está conformada por empleados públicos del Ministerio de Hacienda y los restantes son contribuyentes del Ministerio de Hacienda y contadores públicos.

### Pregunta número siete

**¿Sabe cuál es el momento procesal oportuno para aportar la prueba en los procedimientos tributarios?**

Cuadro número siete	
Respuesta	Porcentaje %
SI	45.0
NO	55.0
TOTAL:	100.0

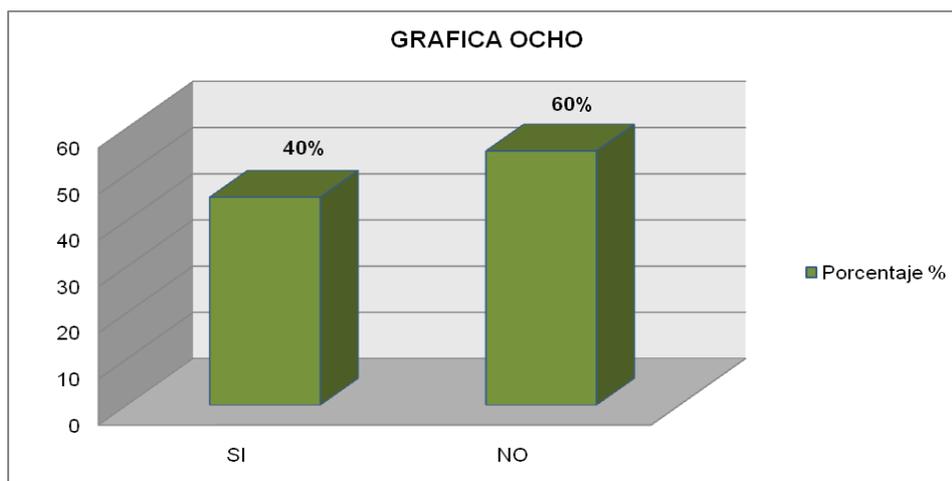


En el cuadro y gráfico número siete, observamos que más de la mitad de la población encuestada respondió que no conoce el momento procesal oportuno para aportar las pruebas dentro del procedimiento tributario; al contrario de la minoría quienes contestaron que si conoce el momento procesal oportuno para aportar pruebas. Podemos analizar que los contribuyentes encuestados a pesar que saben de su derecho de presentar pruebas en su defensa, no conocen exactamente el momento idóneo para hacer uso de este derecho.

### Pregunta número ocho

**¿Considera que la administración tributaria está capacitada para valorar correctamente la prueba en los procedimientos tributarios?**

Cuadro número ocho	
Respuesta	Porcentaje %
SI	40.0
NO	60.0
TOTAL:	100.0

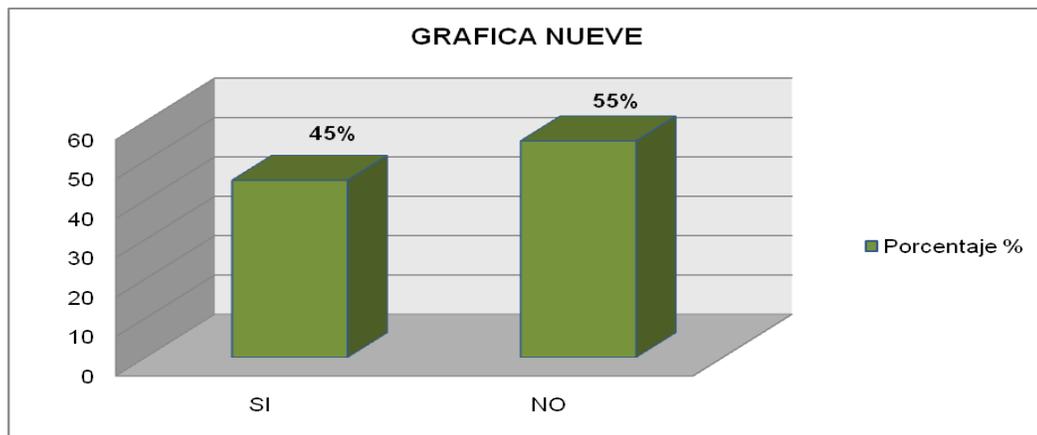


Como podemos observar en el cuadro y gráfico número ocho, el 60 % considera que la administración tributaria no se encuentra capacitada para valorar correctamente la prueba que aporta el contribuyente en los procedimientos tributarios, ya que según ellos la administración pública no es un ente imparcial al momento de decidir la fuerza probatoria de la prueba, mientras que el 40 % de las personas encuestadas piensa de manera contraria.

### Pregunta número nueve

**¿Desde su punto de vista se respetan los derechos del contribuyente en los procedimientos tributarios?**

Cuadro número nueve	
Respuesta	Porcentaje %
SI	45.0
NO	55.0
TOTAL:	100.0

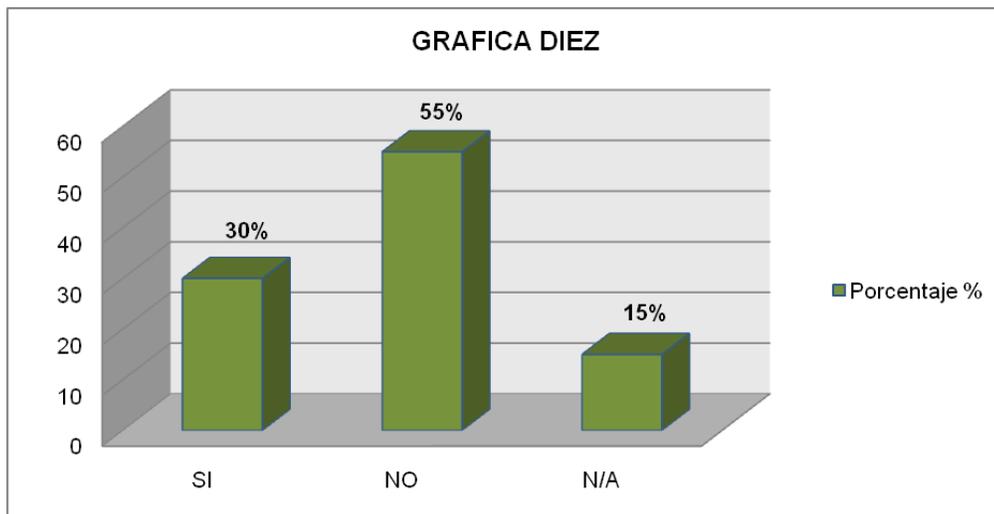


En el cuadro y gráfico número nueve, la mayoría de las personas encuestadas respondió que no se respetan los derechos de los contribuyentes en los procedimientos tributarios, esto se debe a que la administración tributaria no asesora, ni orienta bien a los contribuyentes, que además muestran falta de interés en los derechos de los mismos, y acusan falta de preparación en los funcionarios de hacienda; en oposición, la minoría contestó que sí se respetan los derechos de los contribuyentes en los procedimientos tributarios, según los auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, quienes consideran que si se respetan los derechos, ya que se les provee de los plazos probatorios de ley para hacer uso de su derecho de defensa.

### Pregunta número diez

**¿Ha sido objeto de violación a sus derechos por parte de la administración pública tributaria al no valorársele la prueba aportada en un procedimiento tributario?**

Cuadro número diez	
Respuesta	Porcentaje %
SI	30.0
NO	55.0
N/A	15.0
TOTAL:	100.0

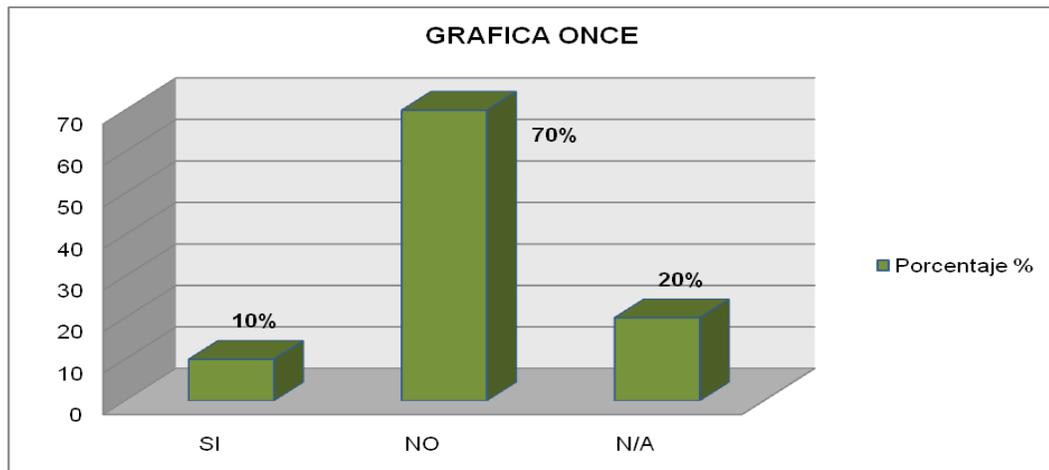


En el cuadro y gráfico número diez, el 55 % respondió que no ha sido objeto de violación a sus derechos; mientras que el 30 % de las personas encuestadas respondió que ha sido objeto de violación a sus derechos por parte de la administración pública tributaria al no valorársele la prueba aportada en un procedimiento tributario; y el 15 % de los encuestados no les aplica la pregunta por ser auditores de la Dirección General de Impuestos Internos.

### Pregunta número once

**¿Se ha emitido resolución desfavorable por parte de la Dirección General de Impuestos Internos en su contra?**

Cuadro número once	
Respuesta	Porcentaje %
SI	10.0
NO	70.0
N/A	20.0
TOTAL:	100.0

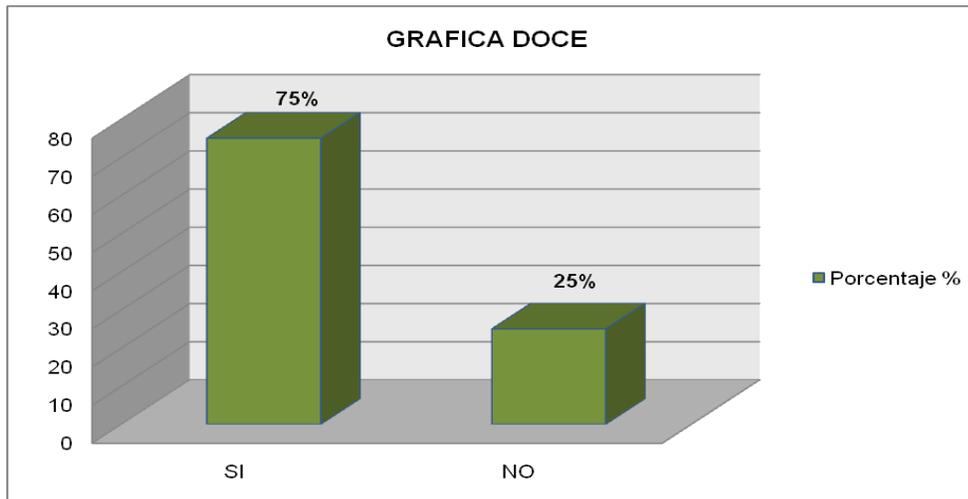


Como podemos observar en el cuadro y gráfico número once, el 70 % respondió que no se han emitido resoluciones desfavorables en su contra; el 20 % de los encuestados no se le aplica la pregunta por ser funcionarios de la administración pública tributaria; y un pequeño porcentaje equivalente al 10 % de las personas encuestadas contestó que sí.

### Pregunta número doce

**¿Sabe que las resoluciones desfavorables emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas pueden apelarse?**

Cuadro número doce	
Respuesta	Porcentaje %
SI	75.0
NO	25.0
TOTAL:	100.0

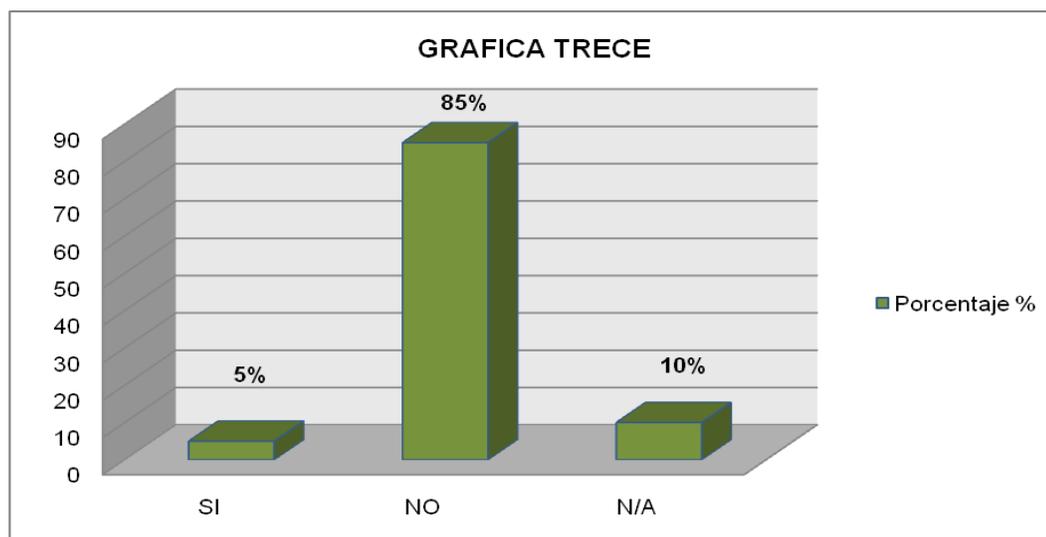


En el cuadro y gráfico número doce, la mayoría de las personas encuestadas (75%) respondió que sí sabe que las resoluciones desfavorables emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas pueden apelarse, demostrando que los contribuyentes saben de sus derechos; mientras que el resto de los encuestados (25%) respondió que no sabían.

### Pregunta número trece

**¿Ha recurrido al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas de alguna resolución desfavorable?**

Cuadro número trece	
Respuesta	Porcentaje %
SI	5.0
NO	85.0
N/A	10.0
TOTAL:	100.0

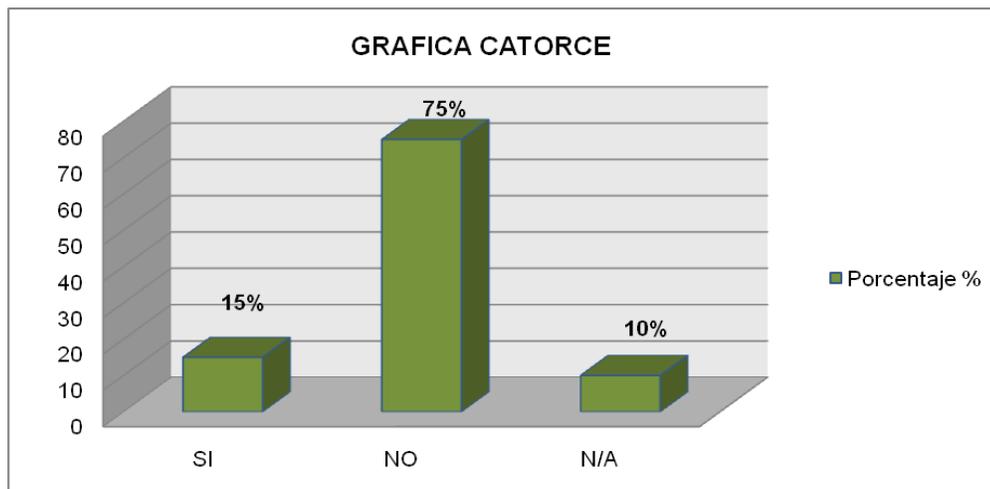


Como observamos en el cuadro y gráfico número trece, el 85 % respondió que no había recurrido al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, por resoluciones desfavorables emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos; al 10 % de los encuestados no se aplica la pregunta por ser funcionarios de la administración pública; y solo el 5 % de las personas encuestadas contestó que sí ha recurrido a dicho tribunal. Esto se debe a la falta de capacitación y orientación a los contribuyentes para que hagan efectivos sus derechos frente a la administración pública tributaria.

### Pregunta número catorce

**¿Ha recibido capacitación del Ministerio de Hacienda informándole sobre sus derechos y obligaciones?**

Cuadro número catorce	
Respuesta	Porcentaje %
SI	15.0
NO	75.0
N/A	10.0
TOTAL:	100.0

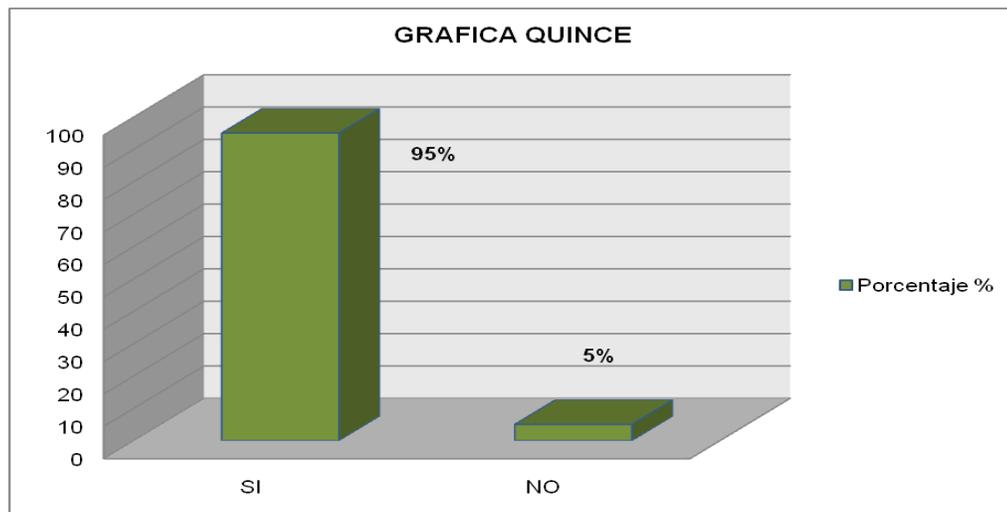


Como observamos en el cuadro y gráfico número catorce, las tres cuartas partes del total de la población encuestada (75%), contestó que no había recibido capacitación por parte del Ministerio de Hacienda; en tanto el 15 % de las personas manifiestan que sí han recibido capacitación; y al 10 % de los encuestados le aplica la pregunta. Con el 75 % que contestaron que no han recibido ninguna capacitación por parte del Ministerio de Hacienda se comprueba la hipótesis específica número cuatro, ya que al no tener una debida orientación técnica, no se cuenta con la capacidad de garantizar la eficacia de la incorporación de los medios de prueba a favor del derecho de defensa del contribuyente.

### Pregunta número quince

**¿A su criterio será necesario capacitar a los contribuyentes sobre sus derechos y obligaciones?**

Cuadro número quince	
Respuesta	Porcentaje %
SI	95.0
NO	5.0
TOTAL:	100.0

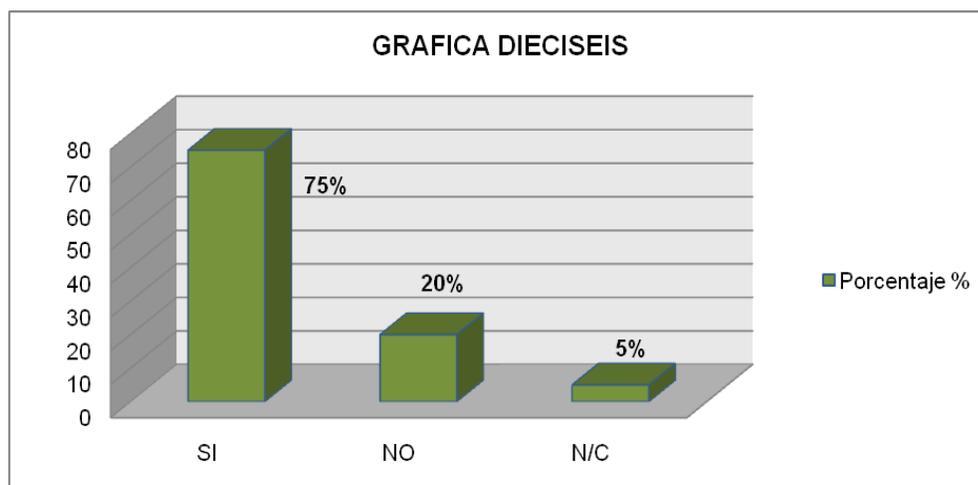


En el cuadro y gráfico anterior, observamos que la mayoría de la población (95%) encuestada contestó que sí es necesario capacitar a los contribuyentes para que conozcan sus derechos y obligaciones; en tanto que el 5 % respondió que no es necesario. Como establecimos en capítulo cuatro, es necesario crear programas de capacitación y orientación técnica dirigida a los contribuyentes, lo que logramos comprobar con los resultados de esta pregunta.

### Pregunta número dieciséis

**¿Considera que los medios probatorios regulados en el Código Tributario son eficaces para incorporar prueba en los procedimientos tributarios?**

Cuadro número dieciséis	
Respuesta	Porcentaje %
SI	75.0
NO	20.0
N/C	5.0
TOTAL:	100.0

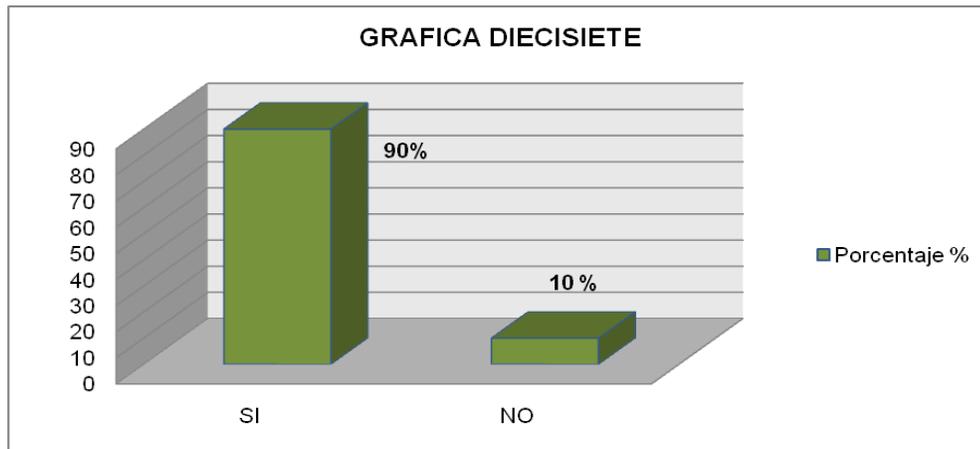


En el cuadro y gráfico número dieciséis, las tres cuartas partes de las personas encuestadas (75 %) considera que los medios probatorios regulados en el Código Tributario, sí son eficaces para incorporar pruebas en los procedimientos tributarios; mientras el 20 % respondió que no son eficaces, y un 5 % de los encuestados no contestó la pregunta. Al considerar el 75 % de los encuestados que respondieron que se da por comprobada la hipótesis específica número cinco, en el sentido que la eficacia de la prueba en los procedimientos tributarios genera seguridad jurídica para la administración tributaria y los contribuyentes.

### Pregunta número diecisiete

**¿Considera que capacitando a los empleados de la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas, se aplicará con mayor eficacia los medios de prueba en los procedimientos tributarios?**

Cuadro número diecisiete	
Respuesta	Porcentaje %
SI	90.0
NO	10.0
TOTAL:	100.0

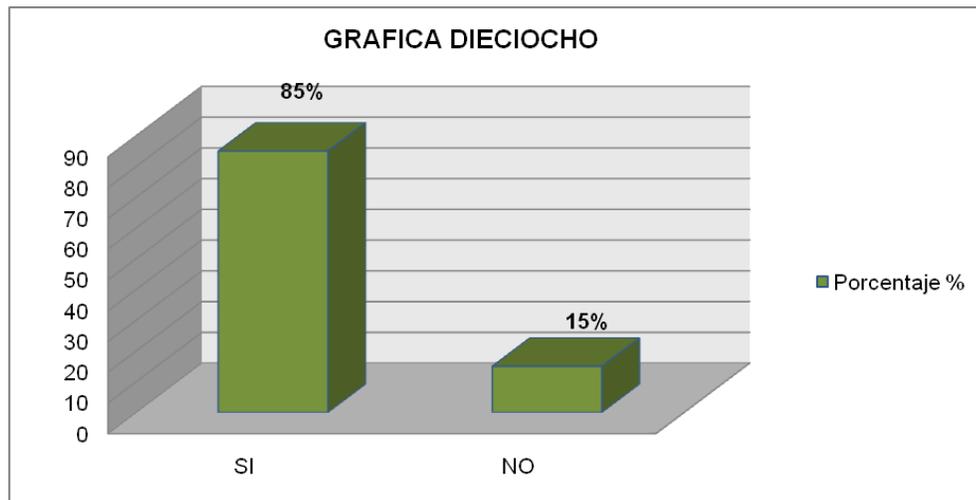


Como podemos observar en el cuadro y gráfico número diecisiete, el 90 % de las personas encuestadas considera que es necesario capacitar a los empleados de la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas, a fin que se apliquen con mayor eficacia los medios de prueba en los procedimientos tributarios; mientras que el 10 % respondió que no es necesario. Con el porcentaje del noventa por ciento se comprueba la hipótesis específica número tres, en el sentido que consideramos que a mayor capacitación de la administración tributaria, habrá una mejor incorporación de la prueba en los procedimientos tributarios.

### Pregunta número dieciocho

**¿Considera que incorporando adecuadamente la prueba a los procedimientos tributarios se genera seguridad jurídica para los contribuyentes asimismo para la administración pública tributaria?**

Cuadro número dieciocho	
Respuesta	Porcentaje %
SI	85.0
NO	15.0
TOTAL:	100.0



En el cuadro y gráfico número dieciocho, la mayoría de los encuestados equivalente al 85 %, de las personas encuestadas considera que sí se genera seguridad jurídica al incorporar idóneamente los medios de prueba en los procedimientos tributarios; mientras que la minoría, correspondiente al 15 % respondió que no se genera seguridad jurídica. Con esto comprobamos nuestra hipótesis específica número uno, porque a mayor eficacia de los medios probatorios dentro de los procedimientos tributarios, mayor seguridad jurídica habrá para los administrados, y también para la administración pública tributaria.

## **Pregunta número diecinueve**

**¿Tiene alguna recomendación o sugerencia que podría proporcionar?**

Dentro de las recomendaciones reiteradas por parte de los encuestados, encontramos las siguientes:

**Incrementar las capacitaciones a los empleados públicos de la administración tributaria, para proveer un mejor trabajo y sobre todo una buena y eficaz asesoría al contribuyente.**

**Crear programas de orientación sobre sus derechos y obligaciones tributarias a los contribuyentes.**

**Que los procedimientos tributarios sean ágiles y cortos para que el contribuyente no incurra en gastos innecesarios ni demora en los trámites.**

## **CAPITULO SIETE**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **7.1. CONCLUSIONES.**

Se presentan a continuación, las conclusiones finales después de constatar la información obtenida a través de la documentación bibliográfica de la observación y de las encuestas realizadas a contribuyentes del Ministerio de Hacienda; al personal de la Dirección General de Impuestos Internos así como a Contadores Públicos, llegando a comprobar las hipótesis trazadas al inicio de la investigación por lo que podemos concluir lo siguiente:

Los medios de prueba que regula el Código Tributario como lo es la prueba documental, contable, por confesión, pericial de terceros y excepcionalmente la prueba testimonial, se aplican de conformidad al Código Tributario, siendo la prueba documental la prueba que adquiere mayor relevancia en materia tributaria, debido a la frecuencia con que la administración tributaria acude siempre que incorpora prueba en los diferentes procedimientos tributarios; llegando a concluir también que la segunda prueba más utilizada es la prueba contable ya que en ella se reflejan las operaciones que los contribuyentes realizan de sus negocios y es donde se ven detallados todos los movimientos comerciales, por lo que a partir de ahí se puede determinar una infracción ó un incumplimiento a obligaciones tributarias; sin perjuicio de estos dos medios de prueba los demás medios son utilizados con menor frecuencia pero todos los medios probatorios que regula el Código Tributario son eficaces al momento en que los contribuyentes hacen uso de su derecho de defensa a fin de incorporar prueba en los procedimientos tributarios para garantizar la debida incorporación de los elementos de prueba y garantía de defensa para los contribuyentes.

La administración tributaria está en constante capacitación de sus empleados y funcionarios que son los que aplican el Código Tributario, con lo que se demuestra que están capacitados sobre los programas y reformas que emplea la administración tributaria, esto con el fin de brindar un excelente servicio a los contribuyentes, lo que genera seguridad jurídica a los contribuyentes al momento que éstos acuden a la administración tributaria para solventar algún problema. Asimismo muchos contribuyentes consideran que aunque los empleados de la administración tributaria estén capacitados, son negligentes al momento de atender a los contribuyentes ya que no les dan la atención que ellos necesitan y consideran que no hay voluntad de hacer bien su trabajo ya que cuando acuden a la administración tributaria con el fin de darle respuesta a una duda surgida, los empleados y funcionarios dicen no poder contestar la pregunta o interrogante hecha por los contribuyentes pues no saben acerca del tema o reforma.

Determinamos que la administración tributaria no cuenta con programas o capacitaciones para los contribuyentes a fin de hacerles saber sus derechos y obligaciones que poseen frente a la administración tributaria, o cómo pueden informarse para hacer uso de su derecho de defensa en los procedimientos tributarios; ya que los contribuyentes afirman que es necesario que se implementen capacitaciones para orientarles sobre sus derechos y obligaciones porque muchas veces por falta de conocimiento que tienen sobre la materia no pueden defenderse ante la administración y por ende no hacen valer sus derechos al momento de utilizar los medios de prueba en los procedimientos tributarios.

Comprobamos que en nuestro Código Tributario no existe artículo que regule que al contribuyente se le notifique al momento que en el procedimiento tributario se vaya a producir, originar o exponer prueba; este es un vacío que deberá de llenarse a fin de que a los contribuyentes se les asegure el

verdadero derecho de audiencia y defensa, porque éste debe de estar presente cuando se valore la prueba ya que ésta puede ser usada a su favor o en su contra en los procedimientos tributarios.

Al examinar resoluciones del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, descubrimos la omisión de proponer y ejecutar prueba por parte de los contribuyentes, debido a su falta de capacidad técnica y a la falta de conocimiento sobre la aplicación del Código Tributario, supletoriamente del Código Procesal Civil y Mercantil y de otras disposiciones relativas a la materia; con la finalidad de que puedan hacer valer eficazmente sus pretensiones frente a la administración tributaria.

La inexistencia de una Ley de Procedimientos Administrativos en nuestro país, trae como consecuencia inseguridad jurídica para los contribuyentes porque no cuentan con las herramientas básicas que regulen sus derechos y obligaciones que poseen frente a la administración y esto propicia indefensión, desorden y arbitrariedad por parte de la administración tributaria; por ello es necesario darle importancia a este tema para asegurar un verdadero estado de derecho para los habitantes de este país.

## **7.2. RECOMENDACIONES.**

En el desarrollo de la investigación se nota que aún existen vacíos que afectan al desarrollo de los medios de prueba dentro de los procedimientos administrativos tributarios vinculados con la garantía del debido proceso que debe de otorgársele a los contribuyentes para que hagan uso de su derecho de defensa, por lo que es necesario dar las siguientes recomendaciones:

- ✓ Se debe de capacitar más a los empleados y funcionarios de la administración pública tributaria para que conozcan y apliquen con mayor precisión la Constitución, el Código Tributario y demás leyes afines, para evitar la emisión de resoluciones que carecen de fundamento y que generen perjuicio para los contribuyentes.
- ✓ Generar programas o cursos dirigidos a los contribuyentes para que se informen sobre los derechos y obligaciones que poseen frente a la administración pública tributaria ya que se pudo constatar que los contribuyentes se apoyan siempre en su contador público y desconocen los trámites que realizan en las instituciones del Ministerio de Hacienda.
- ✓ Crear programas dirigidos a los contribuyentes donde se les explique qué o cuáles son los medios de prueba que regula el Código Tributario y que identifiquen cuál es el momento procesal oportuno para poder hacer uso de su derecho de defensa ya que muchos confunden los medios de prueba con los formularios proporcionados por el Ministerio de Hacienda y desconocen esencialmente la prueba que pueden aportar en los procedimientos.
- ✓ Elaborar una guía técnica de procedimientos tributarios para los contribuyentes a fin de que se informen sobre los derechos que poseen frente a la administración pública tributaria y desarrollar el

trámite que se lleva a cabo con cada procedimiento tributario para que cuando éstos tengan que proporcionar prueba conozcan en qué momento pueden aportarla y hacer uso de su derecho de defensa.

- ✓ Que los trámites que realiza el Ministerio de Hacienda sean cortos, ágiles y apegados a la ley ya que muchas veces la documentación que solicitan no tiene relación con el caso que se discute o muchas veces piden documentación que la administración tributaria ya cuenta en sus bases de datos lo que genera un deterioro y gasto innecesario para los contribuyentes.
- ✓ Incluir en el Código Tributario disposiciones que regulen cuándo es que a los contribuyentes se les notifique el auto donde se vaya a producir prueba en determinado procedimiento tributario a fin de que estén presentes y conozcan la prueba producida y no transgredan sus derechos al debido proceso.
- ✓ Brindar información a los contribuyentes en lo que respecta al manejo de la actividad probatoria a efecto de que durante los procedimientos tributarios presenten pruebas idóneas y pertinentes para desvirtuar los hechos que se les atribuyen a fin de llegar a la verdad material.
- ✓ Darle importancia a la creación y aprobación de la Ley de Procedimientos Administrativos para generar seguridad jurídica a los contribuyentes frente a la administración pública tributaria que permita el control eficaz de las actuaciones de la misma administración.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS:

AYALA, JOSÉ MARÍA Y OTROS. “**Manual de Justicia Administrativa**”, Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, Unidad Técnica Ejecutiva del Sector Justicia. Primera Edición, San Salvador, El Salvador 2003.

AMATUCCI, ANDREA, “**Tratado de Derecho Tributario**”, Tomo II, Editorial Temis, S.A. año 2001.

CABANELLAS, GUILLERMO. **Diccionario enciclopédico jurídico de derecho usual**. Tomo V. Editorial Heliasta. Buenos Aires, Argentina.2003.

CARNELUTTI, FRANCESCO. “**La prueba Civil**”. Ediciones De Palma Buenos Aires, Argentina. 2000.

CELDERIO ERNESTO C. “**Procedimiento Tributario**”. Nueva técnica-Errepar. Buenos Aires, Argentina 1992.

Departamento de Derecho Privado y Procesal, Separata de Teoría General del Proceso “**La Prueba**”. Segundo año, ciclo II. San Salvador, El Salvador. Año 2005.

DIAZ, VICENTE OSCAR, “**Ensayos de Derecho Penal Tributario**”, Nueva técnica Errepar, Buenos Aires, 1995.

DINO JARACH. “**Finanzas Públicas y Derecho Tributario**”. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina.

FOLCO, CARLOS MARÍA **“Proceso Tributario Naturaleza y Estructura”**, Editores Rubinzal, Buenos Aires, 2006.

GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO, **"Curso de derecho administrativo"** T. I. Madrid, España. 2004

GARBERI LLOBREGAT, JOSÉ. **“El Procedimiento Administrativo Sancionador”**, Volumen 1, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2001.

GUASP SILVA MELERO GORPHE, **“De la Apreciación de las Pruebas”**, Ediciones Jurídicas Europa América, 1955, Buenos Aires, Argentina.

KIELNOVICH, JORGE L **“Teoría de la prueba y Medios Probatorios”**, Editores Rubinzal, Buenos Aires, 2005.

MORELLO, AUGUSTO M. **“La Prueba Tendencias Modernas”**, Platense, La Plata, Argentina, 1991.

MONROY GALVEZ, JUAN. **“Introducción al Proceso Civil”**. Bogotá, Colombia, Editorial Temis, 1996.

PUGLIESA, M. **“Instituciones de Derecho Financiero”**, segunda edición revisada y corregida, Porrúa, México, 1976.

RAQUEL CALVO ORTEGA **“Curso de Derecho Financiero. Derecho tributario, parte general”**. Catedrática de derecho financiero y tributario. Madrid, España. 2004.

RODRIGUEZ BEREIJO, LEON, **“La Prueba en Derecho Tributario. Formación y pre constitución de la prueba”**. Editorial Arianza, Navarra España. 2001.

SANCHEZ, DAFNE YANIRA, **Congreso Internacional de Derecho Administrativo**. Corte Suprema de Justicia, El Salvador, 2011.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A., **“Principios de Derecho Administrativo”**, Vol. II, 2ª edición, Centro de Estudios Ramón Aceres, S.A., Madrid, 2000.

SOLER H. OSWALDO, **“Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco”**, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Buenos Aires, Argentina.

TRATADO DE DERECHO PROCESAL CIVIL. Parte especial. Tomo VI. **“Clases y Medios de Prueba”**. Editorial Temis. Bogotá, Colombia.1969.

TORREALBA NAVAS, ADRIAN, **“Procedimiento Sancionatorio Tributario. Medidas Cautelares y Medios Alternativos de Resolución de Conflictos.”**, Orientaciones del Nuevo Régimen Sancionador Tributario, Conferencia, Marzo 2000.

TICONA POSTIGO, VÍCTOR. **“El Debido Proceso y la Demanda Civil”**. Ed Rodhas. 2º edición. Lima-Perú 1999.

TUNDIDOR CAMBA, RAYDEL, **“La Prueba y La Posibilidad del Numerus Apertus”** III Encuentro Internacional de Justicia y Derecho. Matanzas, Cuba.

### **Revistas:**

CHICHIZOLA, MARIO. “**El Debido Proceso como Garantía Constitucional**”. En revista jurídica la ley, 1983-c, Buenos Aires, Argentina.

CLIMENT DURAN, CARLOS; “**Sobre el Valor Probatorio de la Prueba Pericial**” Revista General de Derecho N° 547, Págs. 2121 a 2176, Valencia 1990.

DELGADO PIQUERAS, FRANCISCO. “**Algunas aportaciones de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común al debate actual sobre la conceptualización del Derecho Administrativo.**” Revista Española de Derecho Administrativo N°. 85. CIVITAS, enero-marzo, España 1995.

### **Jurisprudencia:**

**CORTE CONSTITUCIONAL COLOMBIANA.** Sentencia T-460 del 15 de julio de 1992 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.** Sentencia Referencia 75-A-95. República de El Salvador. Año 1995.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.** Sentencias del 25 de abril de 1997. Juicio N° 24-L-96; 31 de octubre de 1997. Juicio N° 45-V-96. El Salvador.

**SALA DE LO CONSTITUCIONAL.** Sentencia del día 29 de febrero de 1999, amparo 384/97.

**SALA DE LO CONSTITUCIONAL.** Sentencia del día 17 de diciembre de 1997. Amparo 117-97.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.** Sentencia del veintiuno de mayo de dos mil nueve. Referencia 87-2006.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO** de la Corte Suprema de Justicia. Sentencia con Número de Referencia 84-T-2003. El Salvador.2004.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.** Sentencia del 9 de diciembre de 1997.Referencia 14-Z-95.El Salvador.1997.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.** Sentencia del 8 de diciembre de 1998. Referencia 19-U-97.El Salvador.1998.

**Direcciones Electrónicas:**

Devis Echandia, Hernando. En: [http://www.derechoycambiosocial.com/revista\\_013/la%20prueba.htm#ftn2](http://www.derechoycambiosocial.com/revista_013/la%20prueba.htm#ftn2).

<http://www.docstoc.com/docs/1645405/Medios-de-Prueba-en-Juicios>.

<http://www.dimensionempresarial.com/54/glosario-de-terminos-j-k-y-l>.

<http://www.derechocomercial.edu.uy/RespSociedadIrregularHecho.htm>.

[http://transparencia.senado.gob.mx/index.php?option=com\\_content&view=article&id=28&Itemid=125](http://transparencia.senado.gob.mx/index.php?option=com_content&view=article&id=28&Itemid=125).

ROJINA VILLEGAS, MARIO. [Hhttp://publicaciones.urbe.edu/index.php/comercium/article/viewFile/198/268](http://publicaciones.urbe.edu/index.php/comercium/article/viewFile/198/268).

RUETTI, Germán J. "PROBATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL EN EL PROCESO TRIBUTARIO" en [http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/4632a578b7ad1edf03256e9c00775dee/\\$FILE/Doctrina0504.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/4632a578b7ad1edf03256e9c00775dee/$FILE/Doctrina0504.pdf).

### **Legislación:**

**Constitución de la República**, 1983. Decreto Legislativo Número 38, Diario Oficial Número 234, Tomo 281.

**Código Tributario**, 2000. Decreto Legislativo Número 230, Diario Oficial Número 241, Tomo 349.

**Código Procesal Civil y Mercantil**, 2008. Decreto Legislativo Número 712, Diario Oficial Número 224, Tomo 381.

**Código Procesal Penal**, 2008. Decreto Legislativo Número 733, Diario Oficial Número 20, Tomo 382.

**Ley de Creación y Funcionamiento del Tribunal de Apelación de los Impuestos Internos y de Aduanas**, 1991, Decreto Legislativo Número 135, Diario Oficial Número 242, Tomo 313.

**Reglamento de la Ley a la Tránsito de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios**, 1992. Decreto Legislativo Número 296, Diario Oficial Número 143, Tomo 316.

**Código de Comercio de El Salvador**, 1970. Decreto Legislativo Número 671, Diario Oficial Número 140, Tomo 228.

## ANEXOS



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR



**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURIDICAS**

**I. Solicitud de colaboración.**

Estimado Sr. /Sra.

Reciba un cordial saludo de parte de los estudiantes egresados de la carrera de Licenciatura en Ciencias Jurídicas de la Universidad de El Salvador.

En esta ocasión, le presentamos una serie de interrogantes cerradas y abiertas, de las cuales le solicitamos su amable colaboración de contestar, cuya información será de mucha utilidad en la investigación que estamos realizando respecto a: “Los medios de prueba en los procedimientos administrativos tributarios en El Salvador”.

No es necesario su nombre y le agradecemos su colaboración.

1. ¿Le han aplicado algún tipo de multa generada por determinado tributo por parte del Ministerio de Hacienda?

SI \_\_\_\_\_

NO \_\_\_\_\_

2. ¿Conoce el procedimiento de liquidación de oficio de los impuestos que realiza el Ministerio de Hacienda?

SI \_\_\_\_\_

NO \_\_\_\_\_

3. ¿Conoce los procedimientos tributarios que aplica el Ministerio de Hacienda?

SI \_\_\_\_\_

NO \_\_\_\_\_

4. ¿Sabe los medios probatorios que se utilizan en los procedimientos tributarios?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

Si su respuesta es afirmativa, menciones cuáles medios probatorios conoce:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

5. ¿Sabe que en los procedimientos tributarios los contribuyentes tienen derecho a aportar prueba para su defensa?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

6. Considera que la administración pública tributaria, valora adecuadamente la prueba proporcionada por los contribuyentes?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

7. ¿Sabe cuál es el momento procesal oportuno para aportar la prueba en los procedimientos tributarios?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

8. Considera que la administración pública tributaria está capacitada para valorar correctamente la prueba en los procedimientos tributarios?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

9. Desde su punto de vista se respetan los derechos del contribuyente en los procedimientos administrativos tributarios?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

¿Por qué? \_\_\_\_\_

10. ¿Ha sido objeto de violaciones a sus derechos por parte de la administración pública tributaria, al no valorársele la prueba aportada en algún procedimiento tributario?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

11. ¿Se ha emitido resolución desfavorable por parte de la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas, contra su negocio o establecimiento?  
SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_
12. ¿Sabe que las resoluciones desfavorables emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas, pueden apelarse ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas?  
SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_
13. ¿Ha recurrido al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, de alguna resolución desfavorable?  
SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_
14. ¿Ha recibido capacitación del Ministerio de Hacienda informándole sobre los derechos y obligaciones que posee frente a la administración tributaria?  
SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_
15. A su criterio será necesario capacitar a los contribuyentes a fin de que conozcan sus derechos y obligaciones?  
SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_
16. ¿Considera que los medios probatorios que regula el Código Tributario son eficaces para incorporar prueba en los procedimientos tributarios?  
SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_
17. ¿Considera que capacitando a los empleados de la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas se aplicará con mayor eficacia los medios de prueba dentro de los procedimientos tributarios?  
SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_
18. ¿Considera que incorporando adecuadamente la prueba a los procedimientos administrativos tributarios, se genera seguridad jurídica para los contribuyentes y la administración pública?  
SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

19. ¿Tiene alguna recomendación o sugerencia que podría proporcionar?

---

---