

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



**LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN EL MARCO DEL
PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADO EN
CIENCIAS JURÍDICAS.**

PRESENTADO POR:

**DÍAZ TRUJILLO, MIGUEL ANTONIO
LÓPEZ SANTOS, RAÚL**

**DOCENTE ASESOR:
Msc. MARÍA ESTHER RIVERA**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, FEBRERO DE 2018

TRIBUNAL CALIFICADOR

**LICDA. ALMA DINORA AGUIRRE CASTRO.
(PRESIDENTE)**

**Msc. ROSALÍO ANTONIO MONTERROSA.
(SECRETARIO)**

**Msc. MARÍA ESTHER RIVERA.
(VOCAL)**

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

**Msc. Roger Armando Arias
RECTOR**

**Dr. Manuel de Jesús Joya Abrego
VICERRECTOR ACADEMICO**

**Ing. Agr. Nelson Bernabé Granados Alvarado
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO INTERINO**

**Lic. Cristóbal Hernán Ríos
SECRETARIO GENERAL**

**Lic. Rafael Humberto Peña Marín.
FISCAL GENERAL INTERINA**

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

**Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata
DECANA**

**Dr. José Nicolás Ascencio Hernández
VICEDECANO**

**Msc. Juan José Castro Galdámez
SECRETARIO**

**Lic. René Mauricio Mejía Méndez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS**

**Licda. Digna Reina Contreras de Cornejo
DIRECTORA DE PROCESOS DE GRADUACIÓN**

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

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a **Jehová**, nuestro creador y padre, por darme vida día a día, por permitirme ver la luz del amanecer, del atardecer, por amarme y protegerme de todos los peligros en el camino que he recorrido en todos los momentos de mi vida.

A mis padres **José Orlando Díaz Cruz** y **Ana Carmelina Trujillo de Díaz**, por su paciencia, el formarme y apoyarme emocional y materialmente hasta los últimos días de mi carrera, por su cariño y dedicación infinita; a mi hermana **Carmen Elena Díaz Trujillo**, por ser fuente de mi alegría y motivación en mi vida, al hacerme responsable de ser su ejemplo, además de darme apoyo moral.

Gracias a mis primas **Ada Cristela**, **María de los Ángeles**, y **Karla Johana**, todas Trujillo, por aportar económica moral y espiritualmente a mi persona, igual a mi primo **Mauricio Reales** por su apoyo; y sobre todo a mi abuela **Nicolasa Cortez**, que siempre me apoyo material y emocionalmente, siendo una de las razones por las que me esfuerzo.

Agradecimientos especiales a mis amigos **Licda. Ivonne Avilés**, Ivoncita, por su animosidad y demostración de tierna humanidad, **Licda. Guadalupe Fuentes**, Lupita, por darnos información acerca del nuevo Proceso Contencioso Administrativo, **Licda. Abigail de Cooper** por facilitarme transporte en momentos urgentes, **Licda. Ana Rosa Rivas**, Anita, por suministrarme información acerca del TAIIA y servirnos de Entrevista; A la **Lic. Karen Santos de López** por su trato y detalles con migo y a mi jefa **Licda. Evelyn del Carmen Meléndez de Hernández** por sus permisos laborales, atenciones y linda forma de ser.

Mucha gratitud también al **Lic. Samuel Merino**, Docente de la Facultad de Jurisprudencia, por sugerirnos el tema y estar siempre dispuesto a responder preguntas, además de su comprensión con los jóvenes en todo momento.

Igual a la **Licda. María Esther Rivera**, nuestra asesora de tesis, por su paciencia y trato tierno, dulce y comprensivo, además de sus consejos sobre redacción e informática, que junto a la **Licda. Diana Merino**, nos hicieron muy amenos los momentos durante la creación de nuestro Trabajo.

A la **Universidad de El Salvador**, nuestra Alma Mater, y sus **Autoridades** por darnos todas las facilidades y beneficios que un estudiante necesita y desearía en otras Universidades, por ser la que nos motiva con la historia que viene atada a ella y que nos inspira a superar a nuestros antecesores en su lucha por un país donde prevalezca la Justicia.

A todos y a todas **Muchas Gracias...**

Miguel Antonio Díaz Trujillo.

Agradezco a **Dios** en primer lugar por darme la sabiduría guiarme en todo el proceso de mi carrera, ayudarme con mis enfermedades y dolencias físicas y morales, él es lo fundamental en nuestras vidas para poder culminar nuestros objetivos.

A mi hermano **Joel Antonio Santos** por su apoyo incondicional en toda mi carrera en la parte económica, de lo cual estoy muy agradecido por toda su disposición en ayudarme para poder finalizar mis estudios; a mi hermano **Carlos Ovidio Santos** por su apoyo material en todo mi proceso, ya que fue indispensable en toda mi etapa de estudio; a mi padre **Misael Santos Santos** por todo su apoyo moral y el que nunca se opuso a que yo pudiera continuar con mi estudios, siempre estuvo conmigo brindándome su apoyo; a mi hermana **Edis Santos** por ser la persona a quien considero una madre, por escucharme siempre, aconsejarme en todo mi proceso de estudios, siempre me incitaba ser un estudiante de bien, a estar pendiente de mis problemas.

A mi amigo **Alirio Carballo Mejía** por su apoyo desde el inicio de mis estudios, de quien estoy muy agradecido porque me enseñó a ser una persona de bien, me ayudó con toda su información que fue muy esencial para mi formación, estuvo siempre en los momentos difíciles, brindándome su ayuda por lo cual estoy muy agradecido.

Eternos Agradecimientos...

Raúl Santos López.

ÍNDICE

RESUMEN	i
SIGLAS Y ABREVIATURAS	ii
INTRODUCCION	iii
CAPITULO I.	
ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN LA LIQUIDACIÓN OFICIOSA EN MATERIA TRIBUTARIA	
1.1 Historia de la garantía de audiencia y la carta magna	1
1.1.1 La garantía de audiencia en Latinoamérica	2
1.1.2 La constitución de los Estados Unidos	3
1.2 Historia de la Renta en general	4
1.2.1 Edad Media	4
1.2.2 Historia de la Renta en El Salvador	6
1.2.2.1 Legislación en el siglo XIX	7
1.2.2.2 Legislación en el siglo XX	8
1.2.2.3 Legislación Vigente	12
1.3 Historia de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa	13
CAPITULO II.	
LA GARANTÍA DE AUDIENCIA Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA EN LA DOCTRINA	
2.1 Conceptualización de la garantía de audiencia	16
2.2 Principios de la Garantía de Audiencia	21
2.3 Conceptualización del impuesto sobre la renta	24
2.3.1 La teoría de la renta producto o teoría de la fuente	26
2.3.2 La teoría del flujo de riqueza	27
2.4 Ganancia de Capital	28
2.4.1 Característica de la ganancia de capital	29
2.4.2 Operaciones que pueden originar Ganancia o Pérdida de	

Capital	31
2.4.2.1 Ingresos eventuales	32
2.4.2.2 Ingresos a título gratuito	32
2.4.3 La teoría del consumo más incremento patrimonial	33
2.4.4 Variaciones patrimoniales	34
2.4.5 Consumo	35
2.4.6 Interpretaciones sobre los ingresos en la ganancia de capital	36
2.5 Tipos de Renta	37
2.6 Determinación Tributaria	38
2.6.1 Formas de determinación del Impuesto	40
2.6.1.1 Autoliquidación	40
2.6.1.2 Liquidación de Oficio	41
2.7 Procedimiento Administrativo	42
2.7.1 Infracciones Tributarias	44
2.7.2 El Recurso Administrativo	45
2.7.3 El Procedimiento Contencioso Administrativo	46

CAPITULO III.

FUNCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL CUMPLIMIENTO DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1 Dirección General de Impuestos Internos	47
3.2 Facultad y proceso de fiscalización	49
3.2.1 Etapas del proceso de Fiscalización	50
3.2.2 Informe de Auditoría	51
3.3 Procedimiento de liquidación Oficiosa	52
3.3.1 Bases para la liquidación de oficio	55
3.3.1.1 Base Cierta	55
3.3.1.2 Base estimativa indicial o presunta	57

3.3.1.3 Base Mixta	61
3.3.2 Procedimiento de Audiencia y Apertura a Prueba	61
3.3.2.1 Apertura Prueba	62
3.3.2.2 Valoración de la Prueba	68
3.3.3 Impugnación en Vía Administrativa de la Resolución Final de la liquidación oficiosa	69
3.3.4 Demanda ante los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa	71
3.3.4 .1 Jurisdicción contenciosa administrativa, naturaleza y alcances	71
3.3.4. 2 Proceso Ordinario	74
3.3.4.3 Procesos Abreviados	75
3.3.4.4 Recurso de Revocatoria y de Aclaración	76
3.3.5 Impugnación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la liquidación oficiosa	77
3.3.5.1 Recurso de Apelación	77
3.4. Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia 60-D-99.	78
3.4.1 Argumentos del Contribuyente	78
3.4.2 Argumentos de la Dirección General	79
3.4.3 Argumentos del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas	80
3.4.4 Argumento y Fallo de la Sala	82
3.5 Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia 153-C-99	85
3.5.1 Argumentos del Contribuyente	85
3.5.2 Argumentos de la Dirección General	86
3.5.3 Argumentos del Tribunal de Apelaciones	86
3.5.4 Argumento y Fallo de la Sala	87

CAPITULO IV.

LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN

EL DERECHO COMPARADO

4.1 La Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta en Argentina	90
4.1.1 Causas en las que procede la Liquidación Oficiosa	91
4.1.2 Bases en la que se Liquida Oficiosamente	91
4.1.3 Procedimiento de Liquidación de Oficio	93
4.1.4 Recursos aplicables en el Procedimiento de Liquidación de Oficio	94
4.1.5 Abstracción de Derecho Comparado	98
4.2 La Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta en México	100
4.2.1 Causas en las que procede la Liquidación Oficiosa	101
4.2.2 Bases en la que se Liquida Oficiosamente	102
4.2.3 Procedimiento de Liquidación de Oficio	105
4.2.4 Abstracción de derecho comparado	107
4.3 La Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta en España	109
4.3.1 Causas en las que procede la Liquidación Oficiosa	110
4.3.2 Bases en la que se Liquida Oficiosamente	111
4.3.3 Procedimiento de Liquidación de Oficio	113
4.3.4 Abstracción de derecho comparado	117

CAPITULO V.

ANÁLISIS DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN EL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

5.1 La garantía de Audiencia en la determinación del Impuesto sobre la Renta en el proceso de liquidación oficiosa de la DGII	119
5.2 La garantía de Audiencia en la determinación del Impuesto sobre la renta en el Recurso de Apelación ante el TAIIA	122
5.3 La garantía de Audiencia en la determinación del Impuesto sobre la renta en el Recurso de Apelación ante la Cámara	

y la Sala de lo Contencioso Administrativo	123
5.4 Análisis sobre el respeto a la Garantía de Audiencia en el Proceso de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta	126
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusiones	129
Recomendaciones	132
BIBLIOGRAFIA	135
ANEXO	143

RESUMEN

La garantía tiene una historia larga desde la Carta Magna de 1215, pasando por la declaración de derechos de Francia de 1789, América colonial con las Reales Audiencias y la Constitución de los Estados Unidos de 1787; igual que concepciones romanas, feudales y liberales del concepto de renta, regulación en El Salvador, y proceso administrativo. Garantía de Audiencias es derecho consistente en saber el contribuyente del proceso en su contra, actuaciones, documentos que produzca y poder contradecir decisiones, bajo los principios legales y doctrinarios. Igual Impuesto sobre la Renta es un gravamen a la riqueza del contribuyente determinada por la fuente que la genera, las operaciones que realice, las transacciones de capital, el consumo, de lo cual se determinan los tipos de renta y del impuesto por parte del contribuyente, ya sea voluntaria o de oficio.

La DGII es la encargada de realizar el Proceso de Liquidación Oficiosa de todos los Impuestos e inicia con una fiscalización para determinar lo que se adeuda, elaborando un informe de auditoría con el que se trasladan la pruebas a la Unidad Jurídica, quien redacta un auto de apertura, lo notifica junto con el informe antes dicho emitiendo una Resolución, que puede ser recurrida ante el TAJIA, quien emite sentencia que puede ser demandada ante los nuevos Tribunales de lo Contencioso Administrativo de acuerdo a la cuantía Conocen los Juzgados o las Cámaras con los requisitos de ley; teniendo como último recurso la apelación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. En las etapas del proceso hay problemas y errores como el incumplimiento de plazo, debido a la sobrecarga de trabajo, la confusión de las responsabilidades, y a errores de redacción, conviniendo mejorar las condiciones de trabajo, contratar más personal, mejorar la legislación actual, dar más responsabilidades.

LISTA DE SIGLAS

AFIP-DGI	Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General de Impuestos de Argentina
CNPT	Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica
CPCyM	Código Procesal Civil y Mercantil
CT	Código Tributario
CTM	Código Tributario Mexicano
DEI	Dirección Ejecutiva de Ingresos
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
LIR.	Ley del Impuesto sobre la Renta
LTAIIA	Ley del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas
LGT	Ley General Tributaria de España
MH	Ministerio de Hacienda
RCT	Reglamento de Aplicación del Código Tributario
TAIIA	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas
TFJFA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa Mexicana
UAAP	Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	Artículo
C. Com.	Código de Comercio
C.P.	Código Penal
Cn.	Constitución de la República de El Salvador
Inc.	Inciso
Lit.	Literal
Núm.	Numeral

INTRODUCCION

En el siguiente trabajo de investigación se presenta el desarrollo del tema “La Garantía de Audiencia en el marco del procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta”, en el cual se plantea que la Dirección General de Impuestos Internos, en muchos casos, no efectúa un Procedimiento de Liquidación Oficiosa con la eficacia que se persigue, haciendo una errónea determinación en el desarrollo de las fases que comprende dicho procedimiento.

El desconocimiento de los procedimientos de dicho tema, motiva a analizar y establecer el grado de eficacia que éste tiene en la inviolabilidad del derecho de presunción de inocencia y garantía de audiencia, siendo necesaria más que todo para los contribuyentes directos que se enmarcan dentro de la regulación tributaria como sujetos de renta, para el conocimiento de lo que les puede pasar si omiten información, hay errores en su declaración u ocultan o no pagan lo que se les exige; además de ser útil para la administración pública pues se le dan a conocer sus falencias, lo que puede servir para la creación de un proceso más eficiente de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta, e igual para los estudiantes de derecho tributario que empiezan a conocer temas que no son tan comunes y son difíciles de entender si no tienen una visión concreta de cómo se determinan de oficio las deudas al fisco.

Los motivos que llevaron a investigar este tema radican en que las personas necesitan conocer la reglamentación o principios que los ayude a lidiar con los defectos procesales del Estado, siendo nuestros Objetivos Generales el Investigar si se cumple la Garantía de Audiencia en el procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta por parte de la administración

tributaria, presentar un estudio sobre las actuaciones de la administración tributaria, además de formular un marco histórico, doctrinario y con elementos legales y de derecho comparado sobre el cumplimiento de la garantía de audiencia en el procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta, recopilando información empírica de los sujetos intervinientes y proponer reformas en la administración tributaria para hacer más eficaz dicha garantía.

Los objetivos específicos han sido el formular un marco histórico, un marco teórico doctrinario, identificar los elementos legales y jurisprudenciales de la garantía de audiencia, la liquidación oficiosa y del impuesto sobre la renta en la administración tributaria; además de obtener elementos jurídicos comparando la legislación salvadoreña con la de países de Centroamérica y otros de América Latina y Europa, recopilando información empírica de los sujetos intervinientes en dicho proceso para determinar la eficacia en el cumplimiento de la garantía de audiencia; además de proponer reformas en la administración tributaria para hacer más eficaz el cumplimiento de la garantía de audiencia.

La hipótesis general de trabajo fue “existen problemas en el procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta que son violatorios a la garantía de audiencia”; siendo las hipótesis específicas: “los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas, se exceden en sus facultades al liquidar el impuesto sobre la renta, lo que viola la garantía de audiencia” y “el Incumplimiento del marco normativo y de los plazos por parte de los mismos son factores por la que se violan la garantía de audiencia”.

Lo importante del tema son los contribuyentes directos que se enmarcan dentro de la regulación tributaria como sujetos de renta, para el conocimiento de lo que puede ocurrir si omiten información, si hay errores en su declaración, entre otros.

La investigación es descriptiva y empírico Jurídica, pues la actividad tributaria no se puede concebir sin considerar instituciones públicas, siendo nuestra unidad de análisis la DGII, además del TAIIA, ambas dependencia del Ministerio de Hacienda, y la Sala de lo Contencioso Administrativo.

Las técnicas de investigación usadas son los métodos particulares de la observación, la entrevista, el estudio de sentencias y material bibliográfico; la entrevista es preferible a la encuesta porque los casos de violaciones a la garantía de audiencia son escasos y los sujetos suelen ser difíciles de localizar, además se violentaría el secretismo del proceso típico de las relaciones de la administración tributaria con los particulares, y se utilizaron instrumentos como ficha bibliográficas y de contenido, y cédula de entrevista.

Una dificultad para la investigación fueron los horarios de trabajo de las instituciones públicas, limitando el tiempo de las entrevistas y el acceso a los funcionarios, además de que las fuentes bibliográficas que no son actuales, la poca variedad del tema en las bibliotecas, por lo que se suple con material bibliográfico obtenido de internet.

El primer Capítulo inicia con una explicación de algunos conceptos básicos y fundamentales junto con el desarrollo histórico de La Garantía de Audiencia, su concepto liberal, Francia revolucionaria, la época colonial y en las constituciones en El Salvador; viendo la historia del Impuesto sobre la Renta desde su confusión e inexistencia en épocas romanas y feudales hasta el

Derecho Salvadoreño, además la cronología del Proceso Administrativo, desde la revolución francesa como un producto natural de la división de poderes, hasta su aceptación por el derecho internacional.

En el segundo Capítulo se conceptualizan los elementos fundamentales del tema: la Garantía de Audiencia definida por autores, con el análisis de corrientes que intentan enmarcarlo en un límite cognoscitivo determinado. Igual el Impuesto sobre la Renta, con sus características, componentes, límites, concepciones básicas y conceptualización; y el procedimiento administrativo y contencioso administrativo.

En el tercer Capítulo se considera legalmente las instituciones que influyen en su determinación, cálculo e imposición jurídica, el procedimiento de fiscalización, el procedimiento administrativo, los recursos ante el TAJIA y ante los nuevos Tribunales de lo Contencioso Administrativo, junto con el nuevo recurso ante la CSJ.

En el Capítulo cuatro se analiza legislación aplicable de tres países, en especial a Argentina, México, España, relacionado a sus procedimientos liquidatorios de oficio, el respeto a la garantía de audiencia, considerando aspectos como determinación del impuesto, estructura procesal y administrativa, y las particularidades en comparación con el Derecho Salvadoreño.

En el quinto Capítulo, se presenta la etapa investigativa de campo consistente en la realización de entrevistas a personal que interviene en las diferentes etapas del proceso, determinando los problemas, incidentes y fallas del procedimiento estudiado. Por último, en el Capítulo seis, se formulan las conclusiones y las recomendaciones sintetizando todo.

CAPITULO I. ANTECEDENTES DE INVESTIGACIÓN DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN LA LIQUIDACIÓN OFICIOSA EN MATERIA TRIBUTARIA

Para comprender de mejor manera el tema, se indaga como sus elementos básicos han sido considerados normalmente en el pasado. Desde las deducciones más primitivas, incluso antes de que se acuñaran las palabras Renta, Audiencia o Administración Pública, pasando por concepciones feudales y terminando con las formas actuales.

1.1 Historia de la garantía de audiencia y la carta magna

En la colonia solía llamarse audiencia a los órganos jurisdiccionales de niveles intermedios o superiores, por ejemplo la Audiencia de Santiago de los Caballeros de Guatemala, la Audiencia de León, y tal como sigue ocurriendo actualmente en España con las audiencias Provinciales y la Audiencia Nacional.¹ El moderno constitucionalismo, la división de poderes y los derechos fundamentales del hombre, alcanzan con claridad su definición, *“quedando entonces la Garantía de Audiencia como un derecho a la Justicia común u ordinaria similar al Juicio de Amparo que deviene en el acceso a la justicia constitucional o extraordinaria”*.²

Es aceptado en la actualidad por los tratadistas como el antecedente más claro y directo no sólo de la Garantía de Audiencia sino del mismo Juicio de

¹José Ovalle Favela, *Garantías Constitucionales del Proceso*, 3ª ed. (México D. F.: Oxford, 2007), 44.

² Sandra Morena Laguardia, *“La Garantía de Audiencia en la Doctrina de la Sala de lo Constitucional”* (Tesis de Grado, Universidad José Matías Delgado, San Salvador, 2008), 52-55.

Amparo, la famosa “Carta Magna” dictada el año 1215, aprobada por el Rey Juan sin Tierra por presión del pueblo inglés. El precepto más importante de este documento es la sección número 39, que establecía: “ningún hombre libre será puesto en prisión, desterrado o muerto, si no es por un juicio legal de sus padres y conforme a la ley del país”.

El Pacto de Derechos Civiles y Políticos supera a la Declaración en cuanto exige que las personas deban ser oídas públicamente con las debidas garantías, agregando la noción de publicidad y el resto de las garantías intraprocesales, donde el individuo no es manipulado sino que se le trata de convencer.³

1.1.1 La garantía de audiencia en Latinoamérica

Mucho se ha debatido sobre el origen de la Garantía de Audiencia, ante la duda de si tiene exclusivamente origen anglosajón, porque debido a que en su concepción constitucional moderna pasó a Latinoamérica a través de la Constitución Norteamericana por medio de la obra divulgadora de Alexis de Tocqueville: “La Democracia en América”; pero modernos estudios que inicialmente tomaron en cuenta que el término de Audiencia es netamente criollo ha ido despejando la historia y haciendo notar en forma clara la influencia hispánica además de la inglesa en la integración de la referida institución.⁴

En realidad Audiencia fue una especie de corte judicial durante el régimen colonial, siendo el Juez Gobernador y Capitán General para las demarcaciones territoriales que llamaban reinos, que conocía en vista y

³ Roland Arazi et al., *Debido Proceso*, (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2003), 6-8.

⁴ Laguardia. *La garantía de audiencia*, *Ibíd.* 52-55

revista de todas las causas criminales y velaba porque los españoles trataran bien a los indígenas.⁵

1.1.2 La Constitución de los Estados Unidos

La elevación a norma constitucional de los Derechos Fundamentales del Hombre y de sus Garantías, fue uno de los principales aportes de los Estados Unidos de Norte América por medio de la carta de Filadelfia de 1787, y particularmente por las enmiendas de 1791 que contienen la llamada “Carta Federal de Derechos”.

La Garantía del Debido proceso Legal fue redactada en los términos siguientes: *“a nadie se le privará de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal”*. Enmienda que a su vez fue reiterada después de terminada la Guerra de Secesión, en el año de 1865, así: *“Todas las personas nacidas o naturalizadas en los Estados Unidos y sometidas a su jurisdicción son ciudadanos de los Estados Unidos y de los Estados en los que residen.”*⁶ *Ningún Estado podrá dictar o dar efecto a cualquier ley que limite los privilegios o inmunidad de los ciudadanos de los Estados Unidos; tampoco podrá Estado alguno privar a cualquier persona de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal; ni negar a cualquier persona que se encuentre dentro de sus límites jurisdiccionales la protección de las leyes”*.

En este sentido la legislación de Estados Unidos garantiza los derechos individuales y colectivos de todos sus ciudadanos, por lo cual se considera que está muy relacionada con los derechos reconocidos en la constitución

⁵ Gilberto Aguilar Avilés, *Historia de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador* (San Salvador, Publicaciones CSJ, 2000), 21-31.

⁶ Laguardia. “La garantía de audiencia”. 52-55.

salvadoreña de 1983; se observa que el legislador reconoce garantías y principios universales, que conlleva a una mayor protección en la tutela de los derechos inherentes a las personas naturales, por lo que el derecho a un proceso justo se manifiesta tanto en la regulación de la autodefensa como la defensa por apoderado legal ante tribunales competentes.

1.2 Historia de la Renta en general

Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos, se encuentra en el mundo antiguo, ya que muchas de las naciones de la antigüedad pusieron en práctica sistemas más bien complejos, para obtener ingresos públicos.

El impuesto sobre la producción en bruto, estuvo muy extendido, tanto dentro como fuera del sistema feudal. Dependía de la cosecha y se parecía más a un impuesto sobre la propiedad. Lo más usual era que tales impuestos se pagasen en especie, como granos, ganado, vinos, aceite, miel y fibras textiles. Los griegos y los romanos eran contrarios a los impuestos directos de cualquier clase, porque lo consideraban como "Vejatorio para la dignidad de un ciudadano libre", de todos modos, los griegos recurrieron a tales impuestos en circunstancias excepcionales, y los romanos los cobraban a las provincias conquistadas.⁷

1.2.1 Edad Media

La mayor parte de los actuales impuestos fueron implantados de la Edad Media. Únicamente, el impuesto sobre la renta, parece no haber sido conocido entonces. La aparición según algunos autores la sitúan a partir de

⁷ Ernesto Flores Zavala, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Los Impuestos* (México D. F.: Porrúa, 1991), 864-865-867-868.

1789, en Inglaterra, cuando en plena Edad Media se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de las tierras, o de la renta de los capitales o de los productos de las industrias incipientes. El impuesto sobre la producción se basaba en los arrendamientos o valores anuales, es decir, que el rendimiento en cada caso, era la base, más que una apreciación objetiva del valúo, independientemente de la administración de la fortuna.

Otros sostienen que fue en el año de 1778, cuando se introdujo por primera vez en Inglaterra, y que fue hasta 1799 cuando pasó a ser Ley, la cual fue aplicando esporádicamente hasta 1842, cuando se convirtió en una parte permanente del Sistema Británico de ingresos públicos.⁸

Para algunos los impuestos en la edad media nacen como pagos destinados a la protección y seguridad a los señores de la guerra tras la destrucción del imperio romano.

Tras la caída de Roma los ciudadanos empezaron a dejar las ciudades y establecerse en el campo donde existían relaciones impuestas por los nuevos pueblos y que significaban la imposibilidad de poseer la tierra, limitada a la mera tenencia y su arrendamiento a través de pequeños servicios y una parte de la cosecha; así los romanos se convertirían en siglos en siervos. Es así que nacen reinos como los merovingios en Francia, que es un intento de unificación de las relaciones de diversos señores feudales y los esfuerzos a posteriori de unidades administrativas mayores como la de Carlo Magno en el siglo V, muy influenciado por la iglesia, que sería una recaudadora de impuestos importante durante todo este periodo de la humanidad.

⁸ Harold M. Groves, *Finanzas Públicas* (México: Editorial Trillas, 1972), 864-865.

Según estudios, se puede desprender que los primeros impuestos, o sus nociones, estaban relacionados a las rentas señoriales que consistían en contribuciones hechas por los campesinos o siervos para el financiamiento de las actividades de un monarca o señor de la gleba, estas variaban de conformidad al rendimiento de los productos del campo y la diversificación de los cultivos, la cantidades recaudadas por los señores feudales dependían de circunstancias como las guerras, en las cuales era necesario mantener tropas en lugares determinados y suponía una mayor carga impositiva para los campesinos.⁹

La recaudación variaba con la introducción de nuevos métodos de cultivo y la demanda de diversos productos como el vino que se disparo en Cataluña a finales del siglo XVI, con lo que se puede decir que la producción de utilidades se volvía más rentable conforme mejoraban los modos de producción previos a la industrialización.¹⁰

1.2.2 Historia de la Renta en El Salvador

Durante la colonia existía el impuesto de alcabala que se introdujo en el siglo XVI, consistía en dar un tanto por ciento sobre toda clase de ventas y era pagado por el vendedor al fisco, además el derecho de cobro era arrendado mediante contrato a las provincias y se aplicaba a todo tipo de mercancías de diversos orígenes. Se imponía a embarcaciones, y toda clase de transportes que llevaban mercaderías consigo.¹¹ Sin embargo, antes de introducirse en El Salvador el sistema de impuestos sobre la renta, las

⁹ Matthijs Alink y Víctor van Kommer, *Manual de Administración Tributaria* (Amsterdam: Administración de Impuestos y Aduanas de los Países Bajos, 1991), 8-11.

¹⁰ Robert Boutruche. *Señorío y Feudalismo* (Buenos Aires: Siglo XXI, 1973), 180-192.

¹¹ Carlos Enrique Ruiz Abreu, *Señores de la tierra y el agua* (México: Universidad Autónoma de Tabasco, 1994), 139-142.

fuentes de obtención de los ingresos fiscales, eran los sistemas de tributación indirecta: a la importación, exportación y consumo, cuyo sistema que duraron hasta 1915; ante el inicio de la primera guerra mundial, y el grave deterioro fiscal originado en la baja recaudación que el Estado percibía en esos conceptos, el país enfrentaba una difícil crisis económica y social.

En virtud de la precaria situación que se estaba viviendo en el país, los legisladores se vieron en la necesidad de reformar el régimen impositivo ante el hecho de que el sistema utilizado resultaba inoperante, anticuado, y era necesaria implementar un nuevo sistema tributario.

La Reforma Tributaria de 1915 fue entendida como tal, pues las siguientes leyes que se emitieron fueron solo modificaciones a la ley original de 1915; ya que al conceptualizar el término de reforma, dice que será entendida como la introducción de cambios importantes, que inciden en forma determinante en las estructuras económicas y sociales prevalecientes, proyectándose en el contexto del proceso del desarrollo como facto que contribuye eficazmente en el contexto tributario. Esa reforma conlleva una modificación significativa tendiente a mejorar la captación de recursos tributarios por el sector público, en forma que se llegue a contar con un verdadero sistema tributario.¹²

1.2.2.1 Legislación en el siglo XIX

El antecedente más antiguo de la Ley del Impuesto sobre la Renta esta en los países Centroamericanos recién independizados de España, y porque la nación había nacido con deudas, la Asamblea Nacional en 1823, implementó

¹² Álvaro Magaña, *Ensayos de Derecho tributario, "La Reforma tributaria de 1915", Una visión retrospectiva* (San Salvador: Magaña, 1984), 30.

en todo el territorio de las Provincias Unidas de un impuesto a las ganancias, el cual estimaba "*que los trabajadores comunes pagaban cuatro reales; los artesanos, seis reales; los tejedores seis reales por telar; los abogados cinco pesos;*" etc.¹³

Posteriormente, la Asamblea Nacional, decidió no crear nuevos impuestos para sostener al gobierno federal, pensó más bien en establecer tres o cuatro fuentes de ingresos, que estuvieran bajo la Jurisdicción Federal. Sobre este punto, la Comisión de Finanzas, en abril de 1824, aconsejó a la Asamblea Nacional, que según la conducta de las naciones más experimentadas en la ciencia de las cuentas y no suprimir los impuestos existentes para sustituir otros, porque esto último no llenaría el vacío creado por la remoción del primero¹⁴. Además, las propuestas para la implementación de impuestos directos, fueron rechazadas porque se suponía que "retardaba la formación de capital", por lo que dicha Comisión recomendó que las aduanas, el tabaco, los monopolios de pólvora y el servicio postal, permanecieran bajo el control del estado. Esta recomendación si fue adoptada por la Asamblea General y puesta en práctica por el Gobierno.¹⁵

1.2.2.2 Legislación en el siglo XX

Al desintegrarse Centro América pasaron décadas antes de tener una legislación del impuesto de la Renta como tal, la ley de 1915 surgió como consecuencia de la necesidad de adaptar el sistema tributario vigente a las

¹³ Robert S. Smith, "Financiamiento de la Federación Centroamericana", Banco Centroamericano de Integración Económica BCIE: revista de la Integración y el Desarrollo de Centroamérica 28 (2008), 139-177.

¹⁴ *Ibíd.* 147-148.

¹⁵ *Ibíd.*, 147-148

condiciones socio-económicas por las que atravesaba El Salvador en aquellos días. Y en la exposición de motivos de la referida ley, se justificaba la promulgación de la misma: por la crisis económica que azotaba al país, con motivo de la Primera Guerra Mundial, la cual tuvo grandes repercusiones en la economía nacional, ya que el país percibía la mayor parte de sus ingresos fiscales en concepto de las exportaciones e importaciones que realizaba y que mermaron.

Esta Ley seguía los lineamientos principales de la Ley Francesa, del 18 de Julio de 1914.¹⁶ Estableciendo que toda persona que tuviera rentas medias o superiores en el país, ya sea nacional o extranjero, sin excepción alguna, debería cubrir un impuesto de cuota por semestres venidos o exigibles en determinadas épocas.

Aún cuando a esta Primera Ley se le criticó tener una articulación defectuosa y deficiente, ello se debió, precisamente a que era la primera vez que se introducía y modificaba el sistema tributario, el cual intentaba equilibrar el peso excesivo de los impuestos indirectos y dar, a la vez, permanencia y seguridad a la tributación.¹⁷

La doctrina en que se fundamentó esta primera Ley, se basaba en la necesidad de "*hacer práctico en la tributación el principio de equidad consignado de manera categórica en la carta fundamental y hacer desaparecer*" la desproporcionalidad del impuesto indirecto grava

¹⁶ Ley Orgánica del Impuesto sobre Renta, (El Salvador: Decreto Legislativo 97, Asamblea Legislativa, 1915), Exposición de Motivos.

¹⁷ Lidia Mirian Zamora de Rivas, "*Análisis socio-económico del Impuesto sobre la Renta de Personas Naturales*". (Tesis Doctoral Universidad Centroamericana UCA), 75-77.

indistintamente a pobres y ricos sin tomar en cuenta las facultades contributivas del individuo.

En cuanto a la distribución de la carga tributaria se decía que no era justo ni equitativo, ni moral, que los gastos del Estado sean cubiertos casi exclusivamente por los que menos poseen o no poseen nada,¹⁸ y por ese motivo es que consideraron necesario implementar reformas sustanciales para lograr un reparto más equitativo de los impuestos.¹⁹ La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1951 incorporó modificaciones básicas en el régimen de tributación de los ingresos.²⁰

En lo que respecta al campo administrativo, cabe señalar que la Ley encomendara al contribuyente la obligación de determinarse su renta bruta, sus deducciones, su renta imponible y computarse su propio impuesto el cual podría ser pagada sesenta días después de terminado el plazo para declarar, a diferencia de la Ley anterior, en la cual, el contribuyente, devolvía el formulario de su declaración en blanco y firmado por él, para que la Dirección General de Contribuciones Directas tasara su respectivo impuesto, la cual ocasionaba que muchos contribuyentes cayeran en mora al momento de pagar su respectivo impuesto.

¹⁸ Ley Orgánica del Impuesto sobre Renta, *Ibíd.*: Exposición de Motivos, VIII.

¹⁹ Como consecuencia de los sucesos políticos, económicos y sociales que venía exigiendo reformas sustanciales, dentro del ámbito salvadoreño, por Decreto Legislativo N° 520 del 10 de Diciembre de 1951, se decreta una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual fue sancionada por el Poder Ejecutivo dos días después, y publicada en el Diario Oficial N° 232, del 17 del mismo mes y año, la cual entró en vigencia el 31 de diciembre de 1951, según lo establecía el artículo 59 de la referida ley.

²⁰ A esa actuación legislativa, se le denominó "Reforma Tributaria", y consistió en la elevación de las tasas de renta hasta el máximo de tolerancia impositiva, a todos los sectores sociales, según lo planteado por el Dr. Carlos Escalante, en: "Estudio de la Ley de Impuesto Sobre la Renta" (Tesis doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1966): 13-14.

Es una deficiencia de carácter jurídico el que se haya remitido al reglamento de ley, la definición de los gastos deducibles y no deducibles,²¹ siendo éstos parte del aspecto sustantivo de la misma ley. Esta ley abundaba en aspectos favorables en lo que respecta a exenciones y deducciones, aunque en último grado estableció un margen en cuanto a las tablas impositivas, siguiendo la tendencia de llevar hacia arriba las contribuciones, además de que la ley daba un gran estímulo para la creación de sociedades anónimas. Los principales incentivos se derivaron del hecho de que el pago del impuesto podía ser diferido y utilizado en provecho de la sociedad por tiempo indeterminado mediante la condición de no distribuir dividendos entre los accionistas y crear nuevas sociedades anónimas con las reservas acumuladas cuando estas ya fueran considerables.

La ley de 1951 gravaba únicamente las rentas obtenidas en nuestro país, pero, la ley de 1963 establecía que iban a gravar las rentas obtenidas en el exterior. Sobre este punto, siempre hubo abierta oposición, desde que se discutió el establecimiento de una nueva ley en el seno de la Comisión Mixta, cuando se propuso gravar las rentas obtenidas en el extranjero.

La Ley de 1963 fue la que estableció un procedimiento para gravar las ganancias de capital porque la necesidad era mayor no bastaba solo con los impuestos ya establecidos para poder sostener y suplir las necesidades básicas de la población en general, ya que la ley de 1951, contenía la regulación referente a las ganancias de capital, pero el procedimiento lo dejaba sujeto a una ley especial, que nunca se dio pero se incluyó en las reformas al Código Tributario.

²¹ Tal como lo señaló en aquel tiempo el Dr. Mario Alberto Fernández, en su tesis: "El Impuesto Sobre la Renta en El Salvador". (Tesis Doctoral, UES, San Salvador, 1965): 81.

Algunos aspectos de la ley favorecían el desarrollo económico social, como eran: las depreciaciones que son indispensables de establecer un sistema ajustado a la realidad, y contribuían al desarrollo económico- social en el sentido de que son incentivos fiscales que compensaban de una u otra forma los altos impuestos que el inversionista tuviera que pagar, debido a que los productos que adquiriría tendrían un precio menor con el tiempo, y por tanto cualquier bien usado debía pagar un impuesto menor que uno nuevo; además de que “la deducción de las pérdidas sufridas en actividades calificadas conjuntamente por los Ministerios de Hacienda y Economía que no hayan sido absorbidas por las ganancias obtenidas de otras fuentes de ingresos...”;²² y la forma en que la ley reguló el impuesto aplicable a las utilidades no distribuidas de las sociedades anónimas, a pesar que sobre este punto, fue el blanco de las críticas que el sector privado lanzaba sobre esta ley.²³

1.2.2.3 Legislación Vigente

La nueva ley del impuesto sobre la Renta de 1991,²⁴ posee una estructura muy diferente a las anteriores leyes, puesto que esta ordenada de una manera un tanto más lógica y sistemática, ya que comienza en su art. 1, definiendo qué es lo que se considera como Hecho Generador, o presupuesto de hecho, es decir, el supuesto fáctico que hipotéticamente la norma prevé para que, al realizarse la obligación surja,²⁵ que es de suma importancia establecerlo, porque es a partir del problema que se puede

²² Art. 27-h, fue modificado posteriormente

²³ Francisco Roberto Lima, “*La Ley de Impuesto Sobre la Renta*”. Revista, Universidad de El Salvador”, (1963): 21- 22.

²⁴ Emitida según Decreto Legislativo número 134 del 18 de diciembre publicado en el Diario Oficial número 242, tomo 313, del 21 del mismo mes año, la cual entró en vigencia el primero de enero de mil novecientos noventa y dos, según lo disponía en su art. 133

²⁵ Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, Vol. IV. (Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015), 262.

explicar la composición de la obligación jurídica tributaria, ya que ambos, es decir, la obligación tributaria y el hecho generador, son fenómenos que aparecen indisolublemente unidos en la realidad, es decir ya que se producen en el mismo instante, y no pueden concebirse el uno sin el otro.

Se establecen también los productos o utilidades excluidos del concepto de renta, las rentas no gravables, los sujetos involucrados en la obligación tributaria, las formas en que se determina la renta obtenida, la delimitación territorial y definición de Renta obtenida en El Salvador, las reglas de conformidad a las personas naturales y jurídicas, la determinación de la renta neta entre otras.

1.3 Historia de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

Inicialmente, ya en la época clásica, el principio de separación de poderes fue concebido por Aristóteles como una mera distribución de funciones que podían confluir en una misma autoridad, pero más cercanamente a nuestro tiempo, con el pensamiento de Polibio y de Marsilio de Pádua, adquiere una vertiente política, al objeto de separar la función legislativa de la ejecutiva y limitar así los poderes del Rey, insistiendo en esto mismo los autores John Locke, Montesquieu, explicando este último las funciones que ambos poderes tienen actualmente.

En el derecho francés, la competencia para juzgar a la administración se encomendó inicialmente al Consejo de Estado, que se erige en un órgano mixto compuesto por jueces y por funcionarios públicos, de carácter tanto consultivo como revisor, creándose una sección específica, que actualmente

es la decima a la que se encomienda la competencia jurisdiccional, para dirimir los litigios que enfrenten a los ciudadanos con la Administración.²⁶

Este sistema generaba arbitrariedad e impunidad judicial, por lo que se va articulando en el derecho francés primero con las ficciones de justicia retenida, luego proclamando un sistema de justicia delegada y, por último, proclamando la independencia de los órganos judiciales contencioso-administrativos, inspirando así a todos los controles jurisdiccionales Administrativos reglamentados en todos los Países.²⁷

En España, tras experimentar diversas fórmulas que se fueron revelando insatisfactorias, se dictó la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1956, que instaura un nuevo modelo de justicia administrativa que consiste en la inserción de la jurisdicción contenciosa administrativa en el corazón mismo del sistema jurisdiccional, encontrándose integrada por jueces y magistrados pertenecientes a los mismos cuerpos funcionariales que el resto de componentes del Órgano Judicial. Este sistema es valorado mundialmente como el mejor de los posibles.²⁸

También hay un vestigio del contencioso francés que aún persiste: el dogma o privilegio prelable, que reconoce la independencia de los órganos jurisdiccionales Contenciosos Administrativos, pero mantiene un sistema de recursos administrativos previos, surgiendo así el privilegio de auto tutela en

²⁶ Consejo Nacional de la Judicatura, *Temas de Derecho Administrativo II* (San Salvador: Escuela de Capacitación Judicial, 2004), 2.

²⁷ Consejo Nacional de la Judicatura, *Temas de Derecho Administrativo II*, *Ibíd.*: 4-5.

²⁸ Dicho modelo de organización judicial se extendió después a otros ordenamientos jurídicos y rigió en El Salvador por acogerlo la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, derogada en el 2017, y consagrado también en el Art. 172 de la Constitución, de aquí en adelante Cn., y Art. 1 de la Ley Orgánica Judicial. *Ibíd.*

segunda potencia, que reconoce a la Administración con la soberana potestad de pronunciarse previamente, vía recurso administrativo, acerca de las pretensiones que enfrente a los particulares.²⁹

²⁹ *Ibíd.*: 6-7

CAPITULO II. LA GARANTÍA DE AUDIENCIA Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA EN LA DOCTRINA

Este Capitulo tiene como propósito definir el problema, dividiéndolo en sus partes más simples. ¿Qué son exactamente la garantía de audiencia, el procedimiento de Liquidación Oficiosa y el Impuesto sobre la Renta?, ¿cuáles son sus límites y sus alcances?, se expone la respuesta a esa pregunta a continuación.

2.1 Conceptualización de la garantía de audiencia

La garantía de audiencia, conocida también como “debido proceso”, que constituye un límite a la actividad estatal ha sido constituida para dar seguridad a la persona de su vida, su libertad, su derecho a la propiedad, a la posesión y demás solo puedan verse suprimidos o limitados cuando haya mediado un proceso seguido de conformidad a la ley.³⁰ Se refiere además al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos.³¹

La misma se integra mediante cuatro garantías específicas, las cuales son el juicio previo, existencia de tribunales preestablecidos, que se observen las formalidades procesales esenciales, y una decisión ajustada a las leyes; su titularidad pertenece a todo ciudadano de manera universal, quien sufra una

³⁰ Ángel Góchez Marín, “La garantía de audiencia y algunas nulidades procesales civiles” (San Salvador: Publicaciones CSJ, 2000), 4.

³¹ Arcadio Xavier Arana Poveda, *Apuntes del Debido Proceso Penal en Nicaragua* (Managua: Nica Ediciones, 2011):43-46

merma, disminución o restricciones de su propiedad³² o un bienes jurídicos como la vida, la libertad, la posesión, y los derechos fundamentales.³³

Se trata de un derecho fundamental reconocido desde el Derecho Internacional y en la mayoría de constituciones modernas: núcleo integrante de numerosos principios procesales constitucionales que son de aplicación inmediata. Así, las corrientes instrumentalistas conceptualizan a la Garantía de Audiencia como una institución, porque constituye una idea común, compleja y objetiva integrada en un todo unitario que es la Constitución, a la cual adhieren las voluntades de los justiciables, pero que el Estado, en ejercicio de la función jurisdiccional, mediante un proceso, les ofrezca la tutela judicial que permita a las personas la defensa y goce efectivo de los derechos”, entendiendo, de esta manera al Debido Proceso como el pilar fundamental del derecho procesal y que contiene los principios necesarios para el ejercicio y aplicación de un derecho justo.³⁴

En este orden de ideas se concluye que el debido Proceso es “una institución instrumental en virtud de la cual debe asegurarse a las partes, en todo proceso legalmente establecido y que se desarrolle sin dilaciones injustificadas, oportunidad razonable de ser oídas por una tribunal competente, predeterminado por la ley, independiente e imparcial, de pronunciarse respecto de las pretensiones y manifestaciones de la parte contraria, de aportar pruebas lícitas relacionadas con el objeto del proceso y de contradecir las aportadas por la contraparte, de hacer uso de los medios de impugnación consagrados por la ley contra resoluciones judiciales

³² José Ovalle Favela, *Garantías Constitucionales del Proceso*, *Ibíd.*: 39-48

³³ Ignacio Burgoa, *Garantías Individuales*, ed. 3ª (México D.F.: Ed. Porrúa, 1961): 396-402

³⁴ Arturo Hoyos, *El Debido Proceso* (Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis, 1998): 54.

motivadas y conformes a derecho, de tal manera que las personas puedan defender efectivamente sus derechos”³⁵.

Otro Autor también se adhiere a esta corriente, y lo hace de una manera más restringida, estableciendo presupuestos procesales definidos que constituyen la garantía del debido proceso, a saber: notificación y audiencia del afectado, pudiéndose proceder en su rebeldía si no comparece una vez notificado; presentación de la pruebas, recepción de ellas y de su examen; sentencia dictada en un plazo razonable; sentencia dictada por un tribunal u órgano imparcial y objetivo; y posibilidad de revisión de lo fallado por una instancia superior igualmente imparcial y objetiva”.³⁶

La segunda corriente, la sustancial, se refiere a esta garantía como “de orden estrictamente procesal, que ha venido a transformarse, con el andar del tiempo, en el símbolo de la garantía jurisdiccional en sí misma. La garantía del Debido Proceso consiste, en último término en no ser privado de la vida, la libertad o propiedad, sin la garantía que supone la tramitación de un proceso desenvuelto en la forma que establece la ley y de una ley dotada de todas las garantías del proceso parlamentario”.³⁷

Esta visión sustancial contrasta con la opinión de Evans, para quién no tiene una trascendencia mayor el hecho de que hayan emanado de una actividad

³⁵ *Ibíd.*: 54-55.

³⁶ Enrique Evans de la Cuadra, *Los Derechos Constitucionales* (Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1999), 29.

³⁷ Eduardo J. Couture, *Estudios de Derecho Procesal Civil*, Tomo I (Buenos Aires: Editorial Ediciones De Palma, 1979), 51. De la definición de Couture resalta una idea principal, la cual es que la ley que contenga derechos y normas que deban ser respetadas en un debido proceso, deben generarse de una forma legítima y cumpliendo con la normativa parlamentaria, conforme al ordenamiento jurídico constitucional, además de entregar herramientas de protección a estas garantías.

parlamentaria democrática, ni los principios que hayan detrás de esa legislación, sino que importa, considera, sólo que se encuentren presentes ciertos presupuestos considerados esenciales por una sociedad en un momento determinado.³⁸

Por otra parte, esta visión se basa en que estaría ante un debido proceso y no un debido procedimiento. El origen de esto radica en la traducción del concepto anglosajón del “Due Process of Law”, el cual suele interpretarse como “procedimiento debido”, lo que sería un yerro, ya que es “debido proceso” la forma correcta de traducirlo.³⁹ Lo importante de esto es la consonancia con el sentido que Couture le da a la garantía del debido proceso, dejando fuera de él todo aquello que implique catálogos de derechos y de presupuestos que son propios del procedimiento judicial. Ello, porque, según él, no hay debido proceso sólo con la existencia de un catálogo de derechos a respetar, estos deben ser producto de un trámite parlamentario que haya seguido la normativa constitucional y además se deben proporcionar los recursos necesarios para que estos derechos tengan una tutela efectiva.

No obstante, la corriente sustancial no deja de considerar el hecho de que la garantía del debido proceso debe tener un sustrato de continente de garantía de derechos fundamentales básicos para el desarrollo de un juicio justo. La diferencia con la instrumental, entonces, radica en que la corriente sustancial no entiende como objeto del debido proceso a esa gama de derechos, sino

³⁸ Evans de la Cuadra. *Ibíd.*: 30.

³⁹ Juan Colombo Campbell, *El Debido Proceso Constitucional*, (Santiago de Chile: Porrúa, 2006) 29-30.

que entiende, como eje central de la garantía su valor como tal, la garantía del debido proceso como la justicia en sí misma.⁴⁰

Para cumplir con la garantía de audiencia es necesario, primero, que el afectado tenga conocimiento del contenido de la cuestión a debatirse, la iniciación del procedimiento y de las consecuencias que se producen en caso de prosperar la acción intentada y que se le dé oportunidad de definirse; segundo, que exista un sistema probatorio en que ambas partes puedan probar y contradecir; tercero, cuando se agote la tramitación, se dé oportunidad a los interesados para presentar alegaciones y cuarto, que se concluya el procedimiento con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo, fije forma de cumplirse.⁴¹

La Garantía de Audiencia se aplica siempre que concurren las circunstancias previstas en la ley, o sea que se trate de actos administrativos que tengan por efecto privar a un particular de sus propiedades, posesiones o derechos salvo la expropiación por causa de utilidad pública y al ejercicio de la facultad económica coactiva.⁴²

El Consejo General del Poder Judicial español determina que la existencia ad solemnitatem del procedimiento administrativo sancionador, la prohibición

⁴⁰ Marcos A. Sequeine, *Garantías Procesales en el Derecho Tributario* (Córdoba: Ed. Mediterránea, 2007), 173-175.

⁴¹ Gabino Fraga, *Derecho Administrativo*, 3ª ed. (México D. F.: Ed Porrúa, S.A., 1944), 234-235.

⁴² *Ibíd.*: 234-235. Cassagne explica que la Garantía de Audiencia implica el derecho a ser oído, el derecho a ofrecer y producir pruebas, y derecho a una decisión fundada; el derecho a ser oído comprende a su vez varios poderes jurídicos como el exponer razones de las pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a los derechos subjetivos o intereses legítimos del administrado; el de interponer recursos, reclamaciones y denuncias; el de hacerse patrocinar y representar por profesionales de la abogacía; el de solicitar vista en actuaciones y el de presentar alegatos. Juan Carlos Cassagne, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 10ª ed. (Buenos Aires: FEDYE, 2011), 22-23.

a la Administración de imponer sanciones de plano, de imponer sanciones sin ninguna formalidad, sin procedimiento alguno, sin ninguna intervención del administrado, se traduce en el derecho de asegurar un procedimiento administrativo sin causación de indefensión, a un procedimiento en que se respeten sus formas esenciales.⁴³

Se desprende entonces de lo antes dicho que la Garantía de Audiencia es un Derecho, que se materializa con el conocimiento por parte del contribuyente del proceso que se sigue en su contra y sus actuaciones, además de todos los documentos que produzca el mismo y la posibilidad de rebatir decisiones judiciales y administrativas de conformidad a la ley.

2.2 Principios de la garantía de audiencia

La doctrina considera como principios de la garantía, primero, al Principio de Generalidad, donde el legislador tiene que determinar que toda actividad que signifique ganancia es generadora de responsabilidades tributarias, que no puede haber excepciones de actividades beneficiosas a particulares si no de conformidad a las exenciones impositivas establecidas por las leyes, dichas exenciones deben repercutir en el armónico cumplimiento de la estructura constitucional de un estado.⁴⁴

Con el principio de Igualdad, el juez tiene que tratar a los justiciables sin importarle las condiciones de naturaleza, económica, social, etc.; cada parte tiene igualdad jurídica para poder intervenir, actuar en cualquier instancia, a ser escuchados de la misma forma, como a la aportación de prueba en el

⁴³ Consejo General del Poder Judicial, *Derecho Administrativo Sancionador*, (Madrid: Matheu Cromo, 1994), 89.

⁴⁴ Juan Martín Queralt, et al, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 9ª ed. (Madrid: Tecnos, 1998): 54-56.

proceso. Igualdad también dentro del principio de preclusión, que implica que una vez cumplidos los plazos procesales establecidos, se considera una etapa culminada y cerrada, impidiendo el retorno a la misma. Al respecto, Los autores expresan que los derechos y deberes que hubieran podido ejercitarse y no lo fueron, se consideran abandonados. Se considera que ha prelucido el tiempo sin haberse ejercitado el derecho que se tenía, el vencimiento conlleva a dar por finalizado un proceso al no cumplir con los términos y plazos establecidos en la ley.⁴⁵

En el principio de publicidad, se establece que para garantizar un proceso con absoluta accesibilidad al mismo y su expediente, por parte de los justiciables, todo acto que se dé dentro del proceso sea notificado o comunicados a las partes sin ninguna restricción salvo, caso contrario, si tiene reserva. Se relaciona con el principio de dirección e impulso del proceso del que los autores explican es un fenómeno por virtud del cual se asegura la continuidad de los actos procesales y su dirección hacia el fallo definitivo”.⁴⁶

Sin embargo, es necesario dejar constancia que este deber de ayudar de oficio a que el proceso no continúe estancado, no es únicamente atribuible al Juez oficial expedite procedural, sino también a las partes, en tanto el mismo no cumpla con lo propio.⁴⁷ En el principio de iura novit curia, el significado en castellano del aforismo en latín es: “el juez conoce o sabe de derecho”. Al respecto se acota que el origen del mismo data en la edad

⁴⁵ Luis Ribó Durand, *Diccionario de derecho Bosch*, (Barcelona: Casa Editorial S.A., 1987), 327.

⁴⁶ Couture, *Fundamentos del derecho procesal civil*: 142.

⁴⁷ Hernando Devis Echandía, *Teoría general del proceso*, Tomo II (Buenos Aires: Editorial Universal, 1985), 503.

media,⁴⁸ estando íntimamente relacionado con el principio de intermediación donde el juez del proceso tiene que garantizar el fluido acceso a su persona, por parte de las partes intervinientes en el mismo, lo que implica estar visualizando a las partes ser garante del proceso, prestar mucha atención de lo que sucede poder tomar un criterio razonable.⁴⁹

Con el principio de congruencia se limita el accionar del juez, ya que solo podrá pronunciarse referente a lo solicitado por las partes dentro del proceso; Consecuentemente, el compromiso del juzgador con dicho principio abarca una esfera saludablemente más amplia y compleja, o sea mejor decirlo, con el proceso y con las partes.⁵⁰

En el principio de economía y celeridad procesales los actos procesales deben garantizar el ahorro de tiempo, gasto y esfuerzo; y también llevarse a cabo sin demora o dilaciones, respetando los plazos de ley esto implica un desgaste al Estado la misma constitución obliga a una pronta y cumplida justicia que no se de la mora judicial en la cual se incurre, estanca un proceso poniendo en peligro la situación de las partes y afectación económica.⁵¹

Está relacionado con el principio de concentración, ya que los actos procesales deben llevarse a cabo en el menor tiempo posible si en un proceso hay igualdad de sujeto, objeto y causa.⁵²

⁴⁸ Juan Morales Godó, *Instituciones de derecho procesal*, (Lima: Palestra Editores, 2005), 127.

⁴⁹ Alfredo Vélez Mariconde, *La obligatoriedad de la acción*, Tomo II 2ª Ed. (Buenos Aires: Ediciones Lerne, Argentina, 1987), 180.

⁵⁰ *Ibíd.*

⁵¹ *Ibíd.*, 180.

⁵² *Ibíd.*

En el principio de contradicción, Ante la interposición de una acción o demanda, la parte demandada tiene garantizado su derecho a la contestación, esto es, a la defensa, al no estar de acuerdo con elementos probatorios presentados alegaciones puede refutarla, relacionándose con el principio de pluralidad de instancias, ya que lo resuelto por el juez inferior puede ser contradicho por el de superior jerarquía, garantizando la revisión de lo resuelto y la mínima omisión de actos procesales.

En el principio de legalidad, expresado en la frase “Nullum Tributum sine lege”, que significa no hay tributo sin ley, que solo la ley da la potestad de imponer tributos, y que es el límite de la actividad del estado para imponer cargas impositivas, es decir el gobierno no puede crear impuestos que violen las leyes o garantías fundamentales, constitucionales, etc.⁵³ Relacionado con el principio de motivación de las resoluciones judiciales que deben contar con el fundamento jurídico respectivo que las sustenta.⁵⁴

2.3 Conceptualización del impuesto sobre la renta

Con la finalidad de precisar el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, la doctrina ha elaborado múltiples teorías donde confluyen sobre todo consideraciones de índole económica y financiera. Sin embargo, a pesar de la variedad de definiciones de renta que podemos encontrar en la doctrina, son tres las más aceptadas para la imposición a la renta: la teoría de la renta producto, la del flujo de riqueza y la teoría del consumo más incremento patrimonial. Cabe resaltar que el examen de la legislación de los diversos países demuestra que ellos no se ajustan integralmente a ninguna de estas

⁵³ José Luis Zavala Ortiz, *Manual de Derecho Tributario*, (Cono sur Ltda. Ed. Santiago de Chile, 1998), 16.

⁵⁴ Couture, “*Fundamentos del derecho procesal civil*”: 57

teorías, cada Ley del Impuesto a la Renta contiene más bien soluciones propias para definir el concepto de renta, que en mayor o menor grado participan de una u otra orientación.⁵⁵

Se define Impuesto sobre la renta como una contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, quedando sujetos al mismo diversos ingresos, ya se refiera a la renta ociosa réditos de títulos públicos o de préstamos particulares, ya de la procedente del capital ósea alquileres, cuotas arrendaticias, acciones o partes en sociedades, ya de los mismos ingresos debidos al trabajo independiente o subordinado honorarios, sueldos, salarios, productos de las obras científicas, literarias o artísticas impuesto sobre el capital.

También puede decirse que renta en materia económica a políticas que reúnen un conjunto de principios, criterios o normas referentes a la evolución de la percepción de activos de parte de particulares para el logro de la estabilidad de precios, y objetivos macroeconómicos anti inflacionistas importantes que se diferencian entre sí por su dureza o suavidad ante el administrado.⁵⁶ Bielsa considera la Renta a las cantidades o valores que ingresan en el patrimonio del contribuyente; esta es la llamada renta bruta, de la cual una parte o toda esta ya gravada con otros impuestos con respecto a su fuente, razón por la cual se habla de superposición de impuestos, aclarando el superpuesto es el de réditos.⁵⁷

⁵⁵ Juan Roque García Mullin, *Manual del Impuesto a la renta*, Tomo II, (Lima: Universidad de Lima, 2002), 54.

⁵⁶ Andrés Fernández Díaz, *Política Económica*, 4ª ed. (Madrid: McGraw-Hill, 2006), 460-462.

⁵⁷ Rafael Bielsa, *Derecho Administrativo*, Tomo IV, 5ª ed. (Buenos Aires: De palma, 1956), 555-556.

2.3.1 La teoría de la renta producto o teoría de la fuente

El desarrollo de esta teoría descansa sobre la definición de renta como el producto periódico proveniente de una fuente durable habilitada para su explotación por la actividad humana. La renta se caracteriza por ser una riqueza nueva producida por una fuente productora, distinta de ella; dicha fuente es un capital que puede ser corporal o incorporeal. Este capital no se agota en la producción de la renta, sino que la sobrevive. Del mismo modo, es importante resaltar que la renta según este criterio, es un ingreso periódico, de repetición en el tiempo; sin embargo, dicha periodicidad no es necesariamente real en la práctica, sino que basta con que exista una potencialidad para ello.

Así, se considera cumplida la periodicidad si potencialmente existe la posibilidad de que tenga lugar la repetición de la ganancia. Dicha posibilidad de reproducción del ingreso significa que la fuente productora del rédito o la profesión o actividad de la persona cuando, en este último caso, es la actividad humana la que genera la renta; pueden generar los mismos rendimientos, si se vuelven a habilitar racionalmente para ser destinados a fines generadores de renta.

En tal sentido, se afirma que la Renta constituye rédito aquel beneficio que corresponde al fin a que se destina el bien que lo originó, o que deriva de la actividad habitual del contribuyente, sin que tenga significación alguna la frecuencia de ese ingreso".⁵⁸ Los requisitos de periodicidad y de existencia de una fuente permanente llevan a la consecuencia de que los resultados de las operaciones aisladas o accidentales están excluidos del gravamen; en el

⁵⁸ Horacio García Belsunce, *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*, (Buenos Aires: Ediciones De palma, 1967), 122.

mismo sentido, las ganancias de capital, que son ganancias resultantes de la realización de bienes de capital, no están gravadas con el Impuesto a la Renta. *“En efecto, a pesar de que también derivan de una fuente productora, a ésta le falta la condición de durabilidad pues, una vez obtenido el producto, la fuente que es el mismo bien que ha producido la ganancia desaparece. Al respecto, parece imposible sostener que el precio obtenido sustituye al bien realizado y constituye más bien fuente para nuevas rentas, ya que ello implicaría admitir que dicho bien no era un bien de capital sino una mercadería.”*⁵⁹

2.3.2 La teoría del flujo de riqueza

Para esta teoría el concepto de renta abarca el total de la riqueza que fluye al contribuyente proveniente de operaciones con terceros, en un periodo determinado. El ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental, no es necesario que se mantenga intacta la fuente productora, pudiendo inclusive desaparecer con el acto de producción de la renta; de tal modo, se incluyen en el concepto de renta otros ingresos, además de los que califican como renta producto.

Esta concepción es sostenida sobre todo por los financistas que siguen las doctrinas económicas tradicionales, Villegas, por ejemplo, define Capital como toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular, mientras que renta es la utilidad, o "riqueza nueva", que se obtiene del capital.⁶⁰

⁵⁹ *Ibíd.*: 122, 125.

⁶⁰ Héctor B. Villegas, *“Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario”*, (Buenos Aires: Ed de Palma, ed. 7^o): 533

Según esta teoría, se considera renta todo aumento de riqueza de operaciones que provienen de terceros; en este tipo de afectaciones se encuentra las rentas ingresos por actividades accidentales, ingresos eventuales así como los ingresos a título gratuito, por lo tanto se consideran rentas gravables porque persigue fines económicos dirigidos a un sujeto.

2.4 Ganancia de capital

Son las ganancias realizadas en transacciones de bienes inmuebles, acciones y obligaciones y otras inversiones fuera del giro normal del negocio hecho por comerciantes o corredores correspondientes, así que se puede decir que se trata de ingresos obtenidos por la realización de bienes de capital.⁶¹

Dichas ganancias no constituyen renta bajo la teoría de la renta producto, pues la fuente productora aquí es el bien vendido, que se agota, desaparece con la producción de la ganancia. Sin embargo, para la teoría del flujo de riqueza constituyen ganancias comunes y corrientes gravables con el Impuesto a la Renta.⁶²

Las ganancias de capital son operaciones que no son habituales para un contribuyente por la razón que son obtenidas de forma extraordinarias, es en todo caso utilidades de transferencias de un activo considerado bien de capital, cuando el precio de venta de este es superior al precio de compra más las deducciones establecidas legalmente.

⁶¹ René Fortín Magaña, *Impuesto sobre la Renta*, Vol. I, (Ciudad Universitaria Ed Universitaria, 1968), 21-22.

⁶² Julio A. Fernández Cartagena, *El concepto de la Renta en el Perú*, (Universidad de Lima Ed., 2004): 12

También pueden definirse como aquellos beneficios mediante operaciones diferentes al objeto principal, que si bien es cierto no concurren de forma periódica sino eventual, pero constituyen un gravamen específico en materia de impuestos. *“Para el surgimiento de ganancia o pérdida de capital debe existir la realización del bien es decir la transferencia del dominio a título oneroso, considerando que este tipo de ingreso es percibido de forma esporádica, debe considerarse que estos ingresos no están dentro del marco de ganancias pero que contribuyen a generar cuando se les da un uso diferente al convenido considerando que estos ayudan al desarrollo del giro comercial por ende se genera un impuesto que es específico”*.⁶³

El artículo 42 de la Ley del impuesto sobre la renta establece que por las ganancias netas de capital de una o varias transacciones determinadas conforme el artículo 14 de la misma ley será un equivalente al diez por ciento de dichas ganancias percibidas, salvo que el bien se realice dentro de los doce meses de adquirirse.⁶⁴

2.4.1 Característica de la ganancia de capital

La ganancia de capital, que es aquella generada por la enajenación de un bien de capital, esto es, destinado por su naturaleza a la producción de otros bienes o a la generación de rentas, intereses o dividendos que históricamente reciben tratamiento diferenciado porque no integran el concepto originario de renta que es la teoría de la fuente. Sin embargo, no corresponden en rigor a ingresos no constitutivos de renta, como los demás

⁶³ Reina Marisol Ramírez Chávez, y otros, *“Tratamiento Contable de la Ganancia de Capital”*, (tesis de Grado, Universidad de El Salvador, 2011), 4.

⁶⁴ Ley del Impuesto sobre la Renta (D.O No 179 Tomo No. 320, Septiembre 1993): Art 14

estipulados en la Ley del Impuesto sobre la Renta.⁶⁵ La ganancia de capital tiene ciertas características que la hacen diferente a las demás operaciones o transacciones gravadas con el impuesto sobre la renta, entre las que se puede mencionar que son ocasionales, se originan en bienes de capital, y son planeadas.

Son ocasionales porque provienen de operaciones diferentes a las que son realizadas de manera habitual por personas naturales o jurídicas, como la enajenación de bienes raíces agrícolas cuya enajenación es esporádica y entre partes independientes, excluyéndose si el enajenante es una sociedad.⁶⁶

Se origina sobre bienes de capital ya que surge por operaciones sobre bienes muebles o inmuebles, los cuales no fueron adquiridos con ánimos de revenderlos posteriormente, como la enajenación de acciones de Sociedades Anónimas, siendo en algunas legislaciones requisito no se haga a personas relacionadas con las mismas.⁶⁷

Son planeadas; porque el contribuyente tiene amplia posibilidad para elegir el tiempo de su realización, como en el valor obtenido en enajenaciones de acciones de sociedades anónimas abiertas con presencia bursátil o de bonos u otros títulos de oferta pública, sean habituales o no; y Tienen un tratamiento impositivo especial; constituyendo un régimen tributario para efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, teniendo un tratamiento

⁶⁵ Felipe Yáñez, *Curso de Derecho Tributario* (Lima, Universidad de los Andes, 2007), 345 diapositivas.

⁶⁶ *Ibíd.*

⁶⁷ *Ibíd.*

diferente a la renta ordinaria, por las razones expuestas en párrafos anteriores.⁶⁸

2.4.2 Operaciones que pueden originar Ganancia o Pérdida de Capital

La ganancia de capital se puede originar por operaciones sobre bienes de capital bajo la forma de una Compraventa, un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero existiendo una tradición de dominio, tanto el tradente en realizar la transferencia del bien como el adquirente en la capacidad de recibirlo, formalizando dicho acto cuando se materializa ya contractual y solemnemente; este contrato es muy vital porque genera un impuesto al momento de la tradición de dominio.

Igualmente las Permutas similares a las compraventas cuando el precio consiste parte en dinero y parte en otra cosa, se entenderá permuta si la cosa vale más que el dinero y venta cuando el dinero sea igual o mayor que el valor de la cosa, se debe considerar que este contrato se entrega un bien y se recibe de la misma forma o de diferente naturaleza; también la Transferencia ó Cesión que es la tradición de una cosa corporal mueble deberá hacerse significando una de las partes a la otra que le transfiere el dominio existiendo tanto el cedente quien es que cede el derecho de uso como el cesionario de recibirlo en la forma y términos ya establecidos previamente por ambas partes.

Por último la dación en pago, que se da cuando un deudor con el respectivo consentimiento del acreedor le entrega a éste una cosa distinta de la debida, quien la acepta con todos los efectos legales del pago teniendo en cuenta

⁶⁸ *Ibíd.*

que se debe siempre tener el libre y expreso consentimiento para poder celebrar este tipo de contrato.⁶⁹

2.4.2.1 Ingresos eventuales

Se trata de ingresos cuya producción es totalmente independiente de la voluntad de quien los obtiene. Se generan más bien como consecuencia de un factor aleatorio por lo que no cumplen con los requisitos para ser considerados como renta producto, siendo aquellos actos que se dan de forma aislada, no es una actividad continua.⁷⁰ Ejemplo de esto son las diferencias entre lo pagado y lo recibido al vencimiento en los seguros de vida y mixtos, las indemnizaciones por expropiaciones, etc.⁷¹

Los ingresos eventuales suelen ser los que al gravarse no se ajustan al concepto de ganancia imponible, ni se pueden clasificar en los ingresos o ganancias que integran el sistema de imposición de renta, por ser ganancias de capital o provenientes del juego.⁷²

2.4.2.2 Ingresos a título gratuito

Aquí se están comprendidos los ingresos obtenidos de donaciones, o sea transmisiones por acto entre vivos, legados o herencias comprendiendo todos aquellos actos que no generan un ingreso si no que solo se da la transferencia o transmisión de bienes, como por ejemplo Transmisiones por actos mortis causa.

⁶⁹ Ramírez Chávez.: 8, 9, 10.

⁷⁰ Fernández Cartagena.: 12.

⁷¹ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, Tomo III (Buenos Aires: Ediciones de Palma, 1997), 126-127.

⁷² *Ibíd.*

Resulta importante tener presente que el flujo de riqueza debe provenir de operaciones con terceros, es decir, con otros sujetos diferentes del beneficiario de la renta. En dicho contexto, no será renta el ingreso que no es producto de operaciones en el mercado, sino que proviene de un mandato legal, tales como las condonaciones, los subsidios u otros beneficios tributarios o económicos que conceda el Estado a los particulares con fines de incentivo.⁷³ García Vizcaíno incluye entre los ingresos a título gratuito que no son gravables las donaciones a instituciones religiosas, aunque los servicios de las mismas no sean gratuitos, al igual que los beneficios alcanzados en lo relativo a los premios de determinados juegos y concursos deportivos, el goce gratuito de inmuebles no ocupados lucrativamente por terceros.⁷⁴

El mismo autor calcula el valor impositivo y la fecha de ingreso al patrimonio considerando como valor de adquisición el valor impositivo que los bienes tuvieron para su antecesor, a la fecha de ingreso al patrimonio de los contribuyentes que los recibieron, y como fecha de adquisición, esta última.⁷⁵

2.4.3 La teoría del consumo más incremento patrimonial

Mediante este criterio se busca gravar el íntegro de la capacidad contributiva, considerando renta a la suma de los consumos más el incremento del patrimonio al final del período. Resulta irrelevante si el incremento proviene de una fuente durable o de un tercero, por lo que se incluyen otros ingresos además de los considerados bajo los criterios de la renta producto o flujo de

⁷³ *Ibíd.*: 12.

⁷⁴ García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 32,57.

⁷⁵ *Ibíd.*: 122

riqueza, destacando entre ellos los tópicos que a continuación se mencionan.⁷⁶

Para la aplicación de esta teoría se consideran dos rubros esenciales se puede analizar si una persona cuenta o no con capacidad de pago o ingresos, se deben analizar las variaciones patrimoniales aquí se toma muy en cuenta los efectos de las afectaciones del impuesto sobre la renta que son propiedad del individuo, obtenido en el comienzo y el fin de su actividad económica, a modo de determinar el incremento patrimonial no justificado que se verificara previamente en la documentación presentada por el contribuyente, a fin de establecer si los fondos provenientes de rentas e ingresos percibidos en el ejercicio o en ejercicios anteriores fueron utilizados para la adquisición de bienes o la realización de consumo en el ejercicio fiscalizado, de lo contrario tal importe podrá considerarse como un incremento patrimonial en caso que no se acredite otra forma de adquisición.

2.4.4 Variaciones patrimoniales

Se trata de cambios operados en el valor de los bienes de propiedad del sujeto, en un determinado periodo, sin importar las causas. Lógicamente, al no provenir de una fuente durable, ni tratarse de ingresos periódicos, no constituyen rentas según el criterio de la renta producto. Igualmente, al no ser producto de operaciones con terceros, tampoco serán rentas para el criterio del flujo de riqueza.

⁷⁶ Fernández Cartagena, “*El concepto de la Renta en el Perú*”: 12.

Se toma en cuenta a efecto de la afectación al impuesto a la renta los cambios del valor del patrimonio, que son propiedad del individuo, obtenidos entre el comienzo y el fin del periodo, podemos tomar como ejemplo el periodo inicial de revisión que puede coincidir con el ejercicio el 1 de enero tomando como punto final el 31 de Diciembre si una persona contaba solamente con una Empresa y la Administración Tributaria aprecia que maneja mas negocios que no tiene ingresos declarados anualmente ante la administración que no ha presentado que puedan sustentar el ingreso que le generan dichos negocios.

Por lo tanto, se debe tomar en cuenta todos los datos pertinentes para poder demostrar cualquier cambio en lo referente a la variación patrimonial del impuesto de un sujeto como contribuyente, para poder garantizar la seguridad y el control de los ingresos sometidos a la administración en virtud de la normativa tributaria, que verifiquen con exactitud todo ingreso evitando cualquier perjuicio que afecten el patrimonio de un sujeto, todo bajo investigación que pueda contribuir con una veracidad y legalidad con la contribución patrimonial.⁷⁷

2.4.5 Consumo

Como su propio nombre lo indica, se trata de una ganancia proveniente de la realización de bienes de capital, entendiéndose por tales a los bienes que no han sido adquiridos para efectos de su comercialización, es decir, no se trata de bienes de cambio o mercadería. Por el contrario, son bienes destinados desde un inicio a la explotación para producir rentas.

⁷⁷ Dr. Mario Alva Matteucci, *El impuesto a la Renta y las Teorías que determinan su afectación*, (Editorial Universitaria: Lima, 2012.), 249.

Sin embargo, aún cuando parezca una definición sencilla, no lo es porque existe un elemento subjetivo bastante importante en la definición: la intención. En realidad, la caracterización es realmente complicada porque un elemento fundamental de estas ganancias es la intención del sujeto propietario del bien cuya venta o valorización la produce; según cuál sea esta intención, será la naturaleza de la ganancia: habitual o de capital.⁷⁸ Existen dos interpretaciones sobre los ingresos que se consideran ganancias de capital, que se exponen a continuación.⁷⁹

2.4.6 Interpretaciones sobre los ingresos en la ganancia de capital

Si se entiende a las ganancias de capital en sentido amplio, se consideran tales a todos los incrementos de valor en los bienes de capital, aún cuando no se haya producido la realización de la ganancia. Es decir, aún cuando no existe todavía la permuta efectiva de los bienes de capital, cuando hay suficientes medios con los que puedan generarse ingresos, aumentar toda ganancia, generando un mayor balance económico.⁸⁰ Un caso especial para la doctrina es el mayor valor en enajenación de derechos en sociedades de personas.

Al entenderlas en sentido restringido, únicamente son ganancias de capital las ganancias efectivamente realizadas mediante una enajenación, el contribuyente tributará sobre una ganancia tangible, monetaria. El criterio del consumo más incremento patrimonial grava las ganancias de capital, tanto en sentido amplio como restringido. Sin embargo, el criterio del flujo de riqueza considera renta gravable sólo a las ganancias de capital en sentido

⁷⁸ Vicente Díaz, *Tratado de Tributación*, Tomo II, Política y Economía Tributaria, (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2004): 123.

⁷⁹ García Mullin, "*Manual del Impuesto a la Renta*": 66

⁸⁰ *Ibíd.*: 50

restringido, ya que los aumentos de valor en los bienes no pueden considerarse operaciones con terceros, requisito indispensable para el criterio del flujo de riqueza.

En la teoría de la renta producto, las ganancias de capital tienen por fuente productora al mismo bien de capital, el cual desaparece en el acto de la realización. En consecuencia, el beneficio no es susceptible de volver a producirse, por lo que quedan excluidas como rentas según el criterio de la fuente.

2.5 Tipos de Renta

De las consideraciones anteriores se pueden desprender conceptos en la legislación nacional como Renta Bruta que se entiende la totalidad de los ingresos del contribuyente, es decir que se obtiene sumando distintas fuentes de ingresos.⁸¹ Esta constituye la primera expresión del beneficio gravable con relación a determinado sujeto. En las transacciones comerciales, la Renta Bruta equivale al precio de venta menos el costo.

Por Renta Neta se entiende la diferencia entre la Renta Bruta y los gastos necesarios para la producción de la renta más gastos de conservación de la fuente, entendiendo que esos gastos de conservación sean necesarios, no superfluos, que serán deducibles sólo los gastos de mantenimiento del servicio.⁸²

Para obtener la Renta Neta, se le resta a la Renta Bruta las deducciones generales y especiales, aclarando que no todas las deducciones son gastos

⁸¹ Bielsa, *“Derecho Administrativo”*: 556

⁸² García Vizcaíno, *“Derecho Tributario”*: 40

como las donaciones deducibles y las amortizaciones, siendo requisitos para que todos estos sean deducibles la existencia de una relación de causalidad, o sea que son necesarios para obtener la ganancia gravada, que estén respaldados por comprobantes y la imputabilidad al ejercicio fiscal que corresponda, por lo devengado, percibido o devengado exigible, según el caso.⁸³

La Renta Imponible es la resultante de restar la renta neta y la deducción básica adicional y las deducciones especiales que determinen las leyes, y la deducción de los gastos de adquisición de medios de producción que se aplica a las Sociedades Anónimas.⁸⁴

2.6 Determinación tributaria

Para que la obligación tributaria se materialice en una suma concreta que ingrese en las arcas estatales, se requiere un procedimiento determinado y los órganos necesarios para cumplirlo; es por ello que en la legislación tributaria salvadoreña, a partir de la entrada en vigencia del C.T, se regula la institución de la determinación tributaria bajo la competencia de la administración tributaria, tratando de que se realice una aplicación homogénea para todos los tributos. Y es que todas las personas que integran una comunidad establecida deben aceptar el deber de contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento del gasto público.

En primer lugar, es necesario comprobar que con respecto a determinada persona se ha producido el fenómeno al cual la ley vincula el nacimiento de

⁸³ *Ibíd.*: 41

⁸⁴ Beatriz Alfonso Moisés, *Notas acerca del Impuesto sobre la Renta* (Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, El Salvador, 1960), 107-149.

la obligación o hecho imponible; en segundo lugar se debe establecer, según el tributo de que se trate, cuál es el valor o medida de la materia imponible o base imponible; y en tercer lugar debe aplicarse a estas medidas de lo imponible; la tasa o alícuota respectiva. Sólo así contaremos con la cifra líquida a pagar por el contribuyente, la cual será, en definitiva, la suma recaudada.⁸⁵

Se institucionaliza el concepto de Hecho Imponible entendiendo que la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del mismo de forma concreta que pueda subsumirse en la definición legal del Hecho Imponible abstracto, agregando que este no crea por si solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley. La conexión entre el Hecho Imponible y la norma demuestran que el primero es un hecho jurídico, es decir, un hecho que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos.⁸⁶

Algunos definen la Determinación Tributaria como “el acto o conjunto de estos actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.⁸⁷ Otros, conceptúan la Determinación Tributaria refiriéndose al “*acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria o an debeat*”; en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco, o sujeto pasivo, y cuál es el importe de la deuda, llamado *quantum debeat*.⁸⁸

⁸⁵ Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, *Ibíd.*: 171.

⁸⁶ Carlos María Folco, *Procedimiento Tributario*, 2ª ed. (Buenos Aires: Editorial Rubinzal-Culzoni, 2000), 242.

⁸⁷ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario, Tomo II*, (Buenos Aires: Ediciones de Palma, 1997): 36.

⁸⁸ Villegas, *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, *Ibíd.*: 329

2.6.1 Formas de determinación del Impuesto

La posición doctrinaria preponderante es la que sostiene que hay tres formas de practicar la Determinación del Impuesto. La primera por el sujeto pasivo o autodeterminación mediante declaraciones juradas conocida como auto liquidación; la segunda por el Fisco o de oficio conocido como procedimiento de liquidación oficiosa; y una tercera mixta, por los particulares y el Fisco, conjuntamente.⁸⁹

2.6.1.1 Autoliquidación

Se procede a examinar brevemente lo relativo a la Autoliquidación del impuesto, para desarrollar con más profundidad, la Determinación de Oficio o Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los tributos. Esta forma de liquidación consiste en la cuantificación de la deuda tributaria por el mismo sujeto pasivo.

El declarante interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.⁹⁰

Se define la autoliquidación como un “tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que éste no se limita a comunicar a las oficinas gestoras de la Hacienda Pública la realización del hecho imponible y los elementos necesarios para que la Administración determine la cuantía adeudada, sino que lleva a cabo por sí mismo esa fijación de la suma debida, lo que le

⁸⁹ García Vizcaíno, “*Derecho Tributario*”: 39

⁹⁰ B.Villegas, Curso de Finanzas: 176

permite proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación”.⁹¹

Se puede concluir que en la autoliquidación, se califican en un mismo acto dos situaciones que son la declaración y la liquidación, que aunque se trate de un mismo instituto jurídico, son diferentes tanto en su contenido como en su efecto, constituyendo a su vez, cumplimiento de deberes también distintos y específicos.⁹²

2.6.1.2 Liquidación de Oficio

En el ordenamiento legal tributario salvadoreño pese a su importancia no aparece definición del Procedimiento de Liquidación de Oficio, por ello se hace necesario profundizar el análisis del concepto, para dejar claro la forma de aplicación de dicha institución jurídica. Según la doctrina se puede entender por Procedimiento de Liquidación “La serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”⁹³

La liquidación de oficio es también definida como “aquella manifestación unilateral, provisional o definitiva, de la Administración, sobre él quien y el quantum de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso. De acuerdo

⁹¹ Albert Hensel, *Derecho Tributario*, 3ª ed. (Madrid: Ed. Marcial Pons, 2005), 348-352.

⁹² Julio Aguillón Aparicio, y otros, “*La eficacia de la Garantía de Audiencia y Presunción de Inocencia en el proceso de Liquidación Oficiosa del Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y Prestación de Servicios*” (Tesis de Grado, Universidad de El Salvador”, 2012): 47

⁹³ Silvia Lizette Kuri de Mendoza, *Manual de Derecho Financiero*, (San Salvador: Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, 1993), 414.

con ello, la noción del acto de liquidación se completa con el contenido jurídico estructural que encierra.”⁹⁴

Algunos autores se debaten sobre la validez de los actos realizados de oficio por entidades administrativas. Suponen algunos que el acto administrativo se presume válido una vez notificado, si no ocurre ninguna de las excepciones previstas por la ley es inmediatamente eficaz, produce efectos jurídicos; otros actos administrativos producen efectos jurídicos ipso iure y, y por tanto, no necesitan ser ejecutados: nombramiento de un funcionario, afectación de un bien al dominio público, otorgamiento o denegación de una licencia; otros actos administrativos exigen ser ejecutados en determinados supuestos, como el incumplimiento del destinatario por ejemplo, por la administración.⁹⁵

2.7 Procedimiento Administrativo

La regulación del procedimiento administrativo depende del derecho positivo, por tanto la existencia de una ley de Procesos Administrativos en El Salvador impide trazar sus líneas generales debiendo acudir a las normas sectoriales con la subsiguiente dispersión y falta de criterios de unicidad.

Por tanto, y con carácter meramente orientativo, los principios que según la doctrina deben inspirar un proceso común son el impulso de oficio, celeridad, igualdad, Antiformalismo, Audiencia, Publicidad, Reconocimiento de medios de impugnación por parte del interesado y de la revisión de oficio por parte de la propia Administración, de las relaciones administrativas; proporcionalidad y menor onerosidad, buena fe y confianza legítima.

⁹⁴ Queralt, Juan Martín, et al, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, 9 ed. (Madrid, Editorial Tecnos, 1998): 339

⁹⁵ Alfredo Gallego Anabitarte, Ángel Menéndez Rexach, y otros; *Acto y Procedimiento Administrativo* (Barcelona: Ed. Marcial Pons, 2001): 235.

El mismo debe tener por lo menos una fase de iniciación que puede ser de oficio por el propio órgano Administrativo, en virtud de causas como iniciativa propia, orden de órgano superior, propuesta de órgano inferior o denuncia; o puede iniciar a instancia del interesado, en ambos casos, cabe que el órgano administrativo competente para la tramitación del procedimiento adopte medidas cautelares.

Debe poseer una fase de Instrucción, en la que han de aportarse todos los conocimientos: hechos, fundamentación jurídica, consideraciones técnicas, económicas, informes ya sean preceptivos o facultativos, vinculantes o no vinculantes, pericias, etc., que permitan al órgano administrativo dictar la resolución más adecuada, se incluye en esta fase, desde luego, la actividad probatoria de los interesados en defensa de su pretensión, así como sus alegaciones.

Cabe también en esta fase abrir un periodo de información pública, cuando se trate de determinadas materias, por ejemplo urbanismo, para que puedan formular alegaciones cuantos tengan interés de cualquier naturaleza y no solo los titulares de un derecho o de un interés legítimo de los interesados en sentido técnico jurídico. Debe terminarse bien con una Resolución que puede ser expresa o tácita, con un acuerdo o convenio entre la administración y los interesados, con un desistimiento o renuncia del interesado o por caducidad del procedimiento en los iniciados a instancia del interesado, que se produce cuando el procedimiento se paralice, durante el plazo que fije la ley, por causas imputables a este.⁹⁶

⁹⁶ Consejo Nacional de la Judicatura, *Módulo Instruccional de Temas de Derecho Administrativo I* (San Salvador: Editorial Jurídica, 2005), 75-77.

Existe también en primer término un deber de los ciudadanos y de los habitantes del país de colaborar con la administración; se trata de un deber general de todos los administrados hacia la administración en cuanto esta persigue el logro del interés público, bajo el concepto unitario y general de los deberes formales.⁹⁷

2.7.1 Infracciones Tributarias

Son violaciones a la ley tributaria que se clasifica en dos Infracciones Tributarias Administrativas y Delitos Tributarios. Las primeras son hechos que importen violación de norma positiva de esa naturaleza cuyo objetivo básico radique en un daño causado en el incumplimiento de los deberes que la ley establece; los segundos son una serie de maniobras dolosas que los contribuyentes adoptan para lograr una minoración de los impuestos que deben satisfacer.

La diferencia entre estos dos tipos de infracciones no es tan clara, es mas es casi inexistente; la distinción sustancial entre ambos atienden a valores político-sociales: hay infracciones que se incorporan al Código Penal, de aquí en adelante C.P, para destacar la especial gravedad que se les atribuye con arreglo a este tipo de valoración político-social. Otras quedan en la legislación Administrativa, por depurarse inferior su gravedad para el cuerpo social o de inferior rango los bienes jurídicos lesionados.⁹⁸

Después, para hacer valer los derechos administrativos de los propietarios o para restablecer el Derecho Objetivo aunque no haya lesión de derecho

⁹⁷ Dino Jarach, *Derecho Tributario*, (Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 2005), 191-194.

⁹⁸ Ángela Radovic Schoepen, *Sistema Sancionatorio Tributario* (Santiago: Ed. Jurídica de Chile, 1994), 47-50.

subjetivo, existe el Recurso Administrativo, que es competencia de la administración, que viene a ser una reflexión sobre el acto administrativo dictado ya por la misma; consistiendo entonces en una cuestión jerárquica, un órgano superior que juzga los actos del inferior.

2.7.2 El Recurso Administrativo

El procedimiento administrativo también debe permitir una revisión de lo resuelto por el ente que lo emitió, que puede llevarse a cabo por recurso del interesado, bien ante el mismo órgano que dictó la resolución, bien ante su superior jerárquico y por Revisión de oficio de la propia Administración. Además de regular los términos y plazos de las actuaciones procedimentales, el silencio administrativo y sus efectos, sean estimatorios o desestimatorios, el procedimiento específico para la elaboración de las disposiciones de carácter general, o sea reglamentos, las normas específicas de los procedimientos sancionadores y la enumeración, definición y trámites de los recursos administrativos, incluida la revisión de oficio.⁹⁹ La revisión de los actos propios de la administración, la puede hacer mediante recursos de reposición o jerárquicos, llamado de reposición o alzada, que puede hacerse no habiendo ya originado derechos. La distinción que hay entre el recurso Contencioso y recurso Administrativo, estriba en que el recurso Contencioso la Administración obra como parte frente al recurrente y hay una autoridad por encima de la Administración y del particular, en cambio en la revisión o Recurso Administrativo, es la misma administración actuando como ente superior la que dictamina.¹⁰⁰

⁹⁹ Consejo Nacional de la Judicatura, *“Módulo Instruccional de Temas de Derecho Administrativo I”*: 77

¹⁰⁰ Sabino Álvarez Gendín, *Tratado General de Derecho Administrativo*, Tomo I (Barcelona: Ed. Bosh, 1958), 532-536.

2.7.3 El Procedimiento contencioso administrativo

Es un medio de control jurisdiccional de los actos de la Administración Pública y una instancia por medio de la cual los administrados pueden lograr la defensa de sus derechos. Significando la palabra contencioso contienda, litigio o pugna de intereses, es un proceso seguido ante un órgano jurisdiccional competente sobre derechos o cosas que se disputan las partes contendientes entre sí, versando solamente sobre actos de los órganos de la Administración Pública, centralizados o descentralizados excluyendo los de actividad política y los de Derecho Privado.¹⁰¹

Así, sobre la fase Administrativa existe la fase Judicial del Procedimiento Administrativo, que está limitado a una demanda, que debe presentarse en un plazo estipulado, que se considera de prescripción de la acción para reclamar la nulidad y una resolución administrativa, con los requisitos que estipula la ley; a la contestación de la demanda le sigue una audiencia en la que se rendirán las pruebas ofrecidas donde se pueden presentar los alegatos, con los que se formulara la sentencia.¹⁰²

Se admiten toda clase de pruebas, excepto la confesional, las que no tengan relación directa con los hechos y las que fueran contrarias a la moral o al derecho, en la inteligencia de que las que se hubieran rendido ante las autoridades demandadas, a solicitud del promovente, deberán ponerse a disposición del tribunal. Se aceptan la prueba instrumental, la prueba testimonial y la prueba pericial.¹⁰³

¹⁰¹ Manuel Lucero Espinoza, *Teoría y práctica del contencioso Administrativo Federal*, ed. 8, (México D.F.: Ed. Porrúa, 2003), 17.

¹⁰² Adolfo J. Treviño Garza, *Tratado de Derecho Contencioso Administrativo* (México D.F.: Ed. Porrúa, 2004), 157.

¹⁰³ *Ibid.*: 159-165.

CAPITULO III. FUNCIÓN LEGAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL CUMPLIMIENTO DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Para definir los elementos básicos del Impuesto sobre la Renta y su Liquidación de oficio, se propone profundizar en los elementos procesales y técnicos que les dan origen, o en este caso que permiten su materialización y efectiva aplicación de conformidad a la legislación vigente.

3.1. Dirección General de Impuestos Internos

Es una dependencia del Ministerio de Hacienda, de aquí en adelante MH, cuyas atribuciones en cuanto a los ingresos y egresos, se encuentran regulados en el Art. 223 Cn. Así mismo también se encuentra contemplado en el Art. 36 del Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo son parte de ente de administrar los fondos públicos encargado de las finanzas de auditar y controlar sus activos mediante los mecanismo establecidos en la leyes tributarias además de la dirección de las finanzas públicas, ejecución de la política tributaria, la preparación de los proyectos de ley de presupuesto, de ley de salarios,¹⁰⁴ de los decretos de emisión o contratación de empréstitos al sector público y la administración de la deuda pública, la contabilidad del MH, la participación en la política financiera y en la formulación de la política de gastos, el estudio de los programas y medidas de integración económica.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Queralt, Curso de derecho financiero y tributario.: 339

¹⁰⁵ URL: <http://www7.mh.gob.sv/downloads/pdf/PMHDC9561.pdf>

En materia tributaria, la Administración está constituida, por la Dirección General de Impuestos Internos, creada para dar conocimiento y manejar todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos: renta, patrimonio, transferencia de bienes raíces, donaciones, consumo de productos y servicios, gravámenes sobre las actividades productivas y comerciales, actos jurídicos y transacciones y en general, todo tipo de impuestos y contribuciones que las respectivas leyes le confieran.

La dirección referida, en adelante DGII, debe velar por la fiel aplicación y cumplimiento de las leyes tributarias, así como ejercer las tareas de supervisión que la ley le asigne y, en general, asistir al contribuyente, recibir y fiscalizar declaraciones; registrar y controlar sujetos pasivos y pronunciar resoluciones en sus distintos grados.¹⁰⁶

Sus principales funciones son: Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le estén asignados por Ley; brindar asistencia tributaria al contribuyente. Recibir y digitar declaraciones; diseñar y ejecutar planes de fiscalización; elaborar Planes de Fiscalización; coordinar las fiscalizaciones conjuntas con otras instituciones del Estado; efectuar registro y control de contribuyentes; realizar pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados; responder consultas por escrito a los contribuyentes, actualización permanente de la Cuenta Corriente de los contribuyentes, controlar y persuadir a los contribuyentes omisos al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

¹⁰⁶ Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, (Decreto Legislativo 451, Asamblea Legislativa, 1990): Art. 3

Tiene las funciones de Formular planes de aseguramiento y control de calidad, garantizar la aplicación del principio del debido proceso, respecto al otorgamiento de las oportunidades de audiencia y apertura a pruebas a favor del Contribuyente, verificar que el profesional de la Contaduría Pública nombrado por los contribuyentes para emitir Dictamen Fiscal, cumpla con las obligaciones que el Código Tributario y su reglamento de aplicación le establece, llamado en adelante RCT.

Reforzar la credibilidad en las actuaciones de la Institución, por medio de la solución ágil y oportuna de las quejas, denuncias e insatisfacciones de los contribuyentes.¹⁰⁷

3.2 Facultad y proceso de fiscalización

Fiscalización es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho, atribuida en el Artículo 173 del Código Tributario, conocido en adelante como C.T, que en el Artículo 174 último inciso establece que: El proceso de fiscalización inicia, con la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, la cual se denomina Auto de Designación de auditor y finaliza con la emisión del correspondiente informe de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso.

En el auto de designación de auditor se identifica al sujeto pasivo o contribuyente, al que se le va efectuar la fiscalización, en el que se indican los períodos de meses o ejercicios en años, impuesto, y obligaciones

¹⁰⁷ Julio Aguilón Aparicio, et al.: 63-64

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

3.2.1 Etapas del proceso de Fiscalización

Como en toda auditoría, en las fiscalizaciones de naturaleza tributaria pueden identificarse las tres etapas principales: Planeación de la Auditoría, Ejecución de la Auditoría e Informe; no obstante, desde que inicia el proceso de Fiscalizar e Investigar si un contribuyente ha dado cumplimiento a las Obligaciones Tributarias contenidas en la legislación tributaria, hasta la emisión del Informe de Auditoría y posterior liquidación oficiosa del impuesto, se desarrollan un conjunto de procedimientos y actos administrativos, los cuales pueden agruparse en diferentes etapas, las cuales son:¹⁰⁸ Notificación del Auto de Designación de Auditor, Investigación Preliminar Planeación de la Auditoría, Requerimiento de Exhibición de Información, Ejecución de la

¹⁰⁸ Iris Chávez Reyes, y otros, *“Etapas del procedimiento de fiscalización y liquidación oficiosa del impuesto por parte de la administración tributaria”*, (tesis de grado, Universidad de El Salvador, 2010): 2-3.

Auditoría, Requerimientos de Información Probatoria, Informe de Auditoría, Audiencia y Apertura a Pruebas.

Es de mencionar que uno de los derechos fundamentales con los que cuenta el contribuyente frente a todas las actuaciones de la Administración Tributaria, es precisamente el de conocer en su totalidad el contenido de las mismas, para resguardar en todo momento el Derecho de Defensa que se encuentra establecido en el Art.11 Cn. Por otra parte, frente a las mismas se configuran deberes concretos del particular resumidos en una situación jurídica subjetiva de sujeción a dichas potestades.¹⁰⁹

Dichos deberes se encuentran regulados en el Art. 126 C.T., que comprenden de forma genérica los de facilitar la práctica de la fiscalización, así como de proporcionar a la administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el Hecho Generador.¹¹⁰

3.2.2 Informe de Auditoría

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

¹⁰⁹ Código Tributario (El Salvador, Asamblea legislativa de El Salvador, 2001): Art. 165

¹¹⁰ Edwin Cisneros Rivas, y otros, *“Violaciones a la garantía de audiencia en las liquidaciones oficiosas del impuesto sobre la renta en El Salvador”*, (Tesis de Grado, Universidad de El Salvador, 2008): 62.

En caso de determinar el incumplimiento, en las disposiciones tributarias estos deben estar respaldados por evidencia documental y objetiva en los papeles de trabajo y el expediente respectivo, fundamentándose en los artículos pertinentes de las leyes tributarias. En los casos constitutivos de delitos de defraudación al fisco, se atenderá a lo dispuesto en el C.P., esto según el Art. 174 Inc. 3º C.T., con relación al Art. 249 C.P. Con el informe de auditoría pueden ocurrir dos situaciones:

Que se encuentren observaciones que dan lugar a proceder a la Liquidación Oficiosa. Este informe contiene a la vez una Liquidación Provisional sustentada en las pruebas correspondientes. De no encontrarse observaciones, *“la Dirección General de Impuestos Internos, de aquí en adelante DGII, decide que no es necesario proceder a efectuarse una Liquidación de Oficio”*. De darse la primera situación tiene que notificarse el Informe de Auditoría al Contribuyente según los Arts. 10 y 186 C.T. y Art. 32 RCT., concediéndosele audiencia por el término de cinco días, a efecto de que se manifieste con relación al referido informe.¹¹¹

3.3 Procedimiento de liquidación Oficiosa

La liquidación de oficio de los tributos es una facultad otorgada por la ley a la Administración Tributaria, y esta es realizada específicamente por la DGII, entidad que puede actuar ya sea de oficio, por denuncia de terceros y sorteo. El Art. 150 C.T., establece que de no realizarse la autoliquidación de forma espontánea por el contribuyente entre otras causas, la misma queda facultada para liquidar de oficio el Impuesto de que se trate.

¹¹¹ Cisneros Rivas, Edwin et al.: 70-71.

La liquidación de oficio del tributo es abordada en el Capítulo III, Título IV, comprendiendo dos secciones, una sobre la liquidación de oficio del tributo, la imposición de sanciones y el procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas, regulada en los Art.183 al 188 C.T., y la otra con respecto a la determinación sobre base presunta, Art.189 al 199-A C.T.

La administración tributaria inicia el procedimiento de liquidación oficiosa en los casos que como ya mencionamos establece el Art.183 C.T., los cuales son: por la omisión de presentar declaración por quien estaba obligado para hacerlo; y por presentar declaración o documentación complementaria con dudas sobre su veracidad o exactitud, posea errores aritméticos o no cumple con todos los requisitos y datos exigidos.

Igualmente por no llevar o llevar incorrectamente o con atraso la contabilidad legal, sea ésta manual, mecánica, computarizada; no se exhibiere habiendo sido requerido, careciera de la debida documentación anexa o no se dieran a satisfacción de la Administración Tributaria las aclaraciones solicitadas; y la Liquidación Oficiosa en mención no será practicada por la misma en sede administrativa en aquellos casos que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de Defraudación al Fisco en los que no sea requisito el agotamiento de la vía administrativa, en los cuales el impuesto evadido lo determinará el Juez de la causa, en los términos y bajo los alcances que el Código Penal establezca, según el Art. 174 Inc. 3º. C.T.

Además, debe de entenderse que en el procedimiento de fiscalización, ya se han comprobado todos los supuestos, para que la Administración Tributaria proceda a iniciar el procedimiento de liquidación oficiosa, y es precisamente la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, de aquí en adelante UAAP, la

encargada de garantizar el Derecho de Audiencia y Defensa al sujeto pasivo de conformidad al Art. 11 y 14 Cn. y Art. 186 C.T., dándole a conocer íntegramente el contenido del Informe de Auditoría al contribuyente o responsable, concediéndole mediante resolución audiencia por cinco días para que manifieste su conformidad o no con el contenido del mismo, y en el caso de no estar conforme deberá justificar los motivos en que se ampara, Art. 3, 4 Lit. b), 37, 200 y Art. 260 C.T.

Al contribuyente o responsable se le da un término de 10 días en el mismo acto, para que aporte las pruebas que considere pertinentes para comprobar sus motivos de inconformidad. Con ello pueden darse las situaciones siguientes:

El contribuyente que no se manifieste, no presente sus alegatos en los 5 días de audiencia y no presente pruebas de descargo en los diez días que le concede el Código Tributario en el Art. 186, que las pruebas de descargo no se acepten, que corrija en forma total las deficiencias; en este caso el primer informe queda como definitivo, pasando al departamento de tasaciones para la emisión de la correspondiente resolución junto con el informe técnico de la UAPP, donde conste las situaciones antes planteadas.

Podría ser que el contribuyente acepte parcialmente el resultado de la auditoría, corrigiendo las deficiencias con las que está de acuerdo, o que la administración acepte una parte de las pruebas presentadas. En esta situación el primer informe de auditoría, expediente e informe de valoración de pruebas, se remitirán a la Unidad Fiscalizadora; para que el auditor elabore el informe definitivo, tomando de base las modificaciones de valoración de la UAPP en los apartados correspondientes, para su posterior remisión al Departamento de Tasaciones, donde modificaran el monto. Si el

contribuyente no está de acuerdo con el informe, y exponga sus alegatos y presente las pruebas de descargo; y que estas no sean consideradas validas por la UAPP, para poder desvirtuar los incumplimientos señalados; en este caso el informe que se considera definitivo, se envía a la Unidad de Tasaciones para que se emita la liquidación de oficio del impuesto y/o multas.

3.3.1 Bases para la liquidación de oficio

Al establecer las bases que deberá tomar en consideración la Administración Tributaria para proceder a Liquidar en forma oficiosa el Impuesto sobre la Renta, se da cumplimiento a lo establecido en el Art. 184 C.T. Las bases a que se refiere el citado artículo eran las bases utilizadas de forma exclusiva para la liquidación del Impuesto al Valor Agregado hasta antes de la vigencia del C.T., teniendo variaciones en cuanto al Impuesto sobre la Renta, pero que a partir de la nueva normativa, las bases se generalizan para todos los impuestos internos, lo que permite la unificación de los criterios a utilizar.

3.3.1.1 Base cierta

Ésta se encuentra regulada en el Art. 184 Lit. a) C.T., y resulta de una liquidación de oficio directa y por conocimiento certero de la materia imponible, es decir, que posibilita que la Administración Tributaria dicte una resolución que determine el tributo en alto grado de certeza y exactitud.¹¹² Pueden obtenerse también para tales efectos, datos de las propias declaraciones juradas presentadas con anterioridad por el contribuyente, así como también de información con trascendencia tributaria suministrada por terceros.

¹¹² Código Tributario, *El Salvador*.: Art. 84.

Sobre esta base deben tomarse en cuenta todos aquellos elementos materiales y concretos que permitan una apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos y como lo expresa la disposición en el Art. 184, Lit. a) C.T., que permita conocer en forma directa o sea el hecho generador, la percepción de una renta, la cuantía de ese hecho o realidad jurídica y económica, que permiten establecer la base sobre la cual debe recaer la carga tributaria virtud de los supuestos normativos realizados, esto tiene su base en las propias declaraciones del contribuyente y en los registros que conforme a la Ley está obligado a llevar.

Los comerciantes están obligados a llevar Registros, siendo el Código de Comercio, de aquí en adelante C.Com., el que regula las relaciones mercantiles de los comerciantes. Establece en el Art. 435 C.Com., que estos están obligados a llevar debidamente organizada su contabilidad de acuerdo con alguno de los sistemas contables aceptados y aprobados por quienes ejercen la función pública de auditoría, los cuales tienen que cumplir con las siguientes formalidades: deben llevarse en Castellano, las cuentas deben asentarse en Colones o Dólares de los Estados Unidos de América, toda la contabilidad deberá llevarse en el país, aun la de las agencias, filiales, subsidiarias o sucursales de sociedades extranjeras.¹¹³

Los registros obligatorios deben llevarse en libros empastados, o en hojas separadas las cuales estarán foliadas y serán autorizadas por el Contador Público o Auditor Externo según sea el caso. Las hojas de cada libro deben ser numeradas y selladas por el Contador Público autorizado.¹¹⁴ Los

¹¹³ Código de Comercio, (Asamblea Legislativa de El Salvador, 1970): Art. 436

¹¹⁴ *Ibid.*: Art. 438

comerciantes deben asentar sus operaciones diariamente y llevar la contabilidad claramente y en orden cronológico y sobre todo sin presentar señales de alteración, además se harán asientos de rectificación al darse cuenta de error en las anotaciones.¹¹⁵ El comerciante debe establecer al cerrar cada ejercicio fiscal, la situación financiera de su empresa, la cual debe mostrar a través del Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias, Art. 441 C.Com. Se deben llevar los siguientes registros contables: Estados Financieros, Libro Diario, Libro Mayor; y los demás que sean necesarios del Art.435 Inc. 3º.C.Com.¹¹⁶

El registro de estados financieros contendrá: los balances generales ordinarios y extraordinarios, resumen de los inventarios relativos a cada balance, resumen de las cuentas que se agrupen para formar los renglones del propio balance, el estado de pérdidas y ganancias relativo a cada balance, el estado de composición del patrimonio, cualquier otro estado que sea necesario para mostrar la situación económica y financiera del comerciante, la forma en que se haya verificado la distribución de las ganancias o la aplicación de las pérdidas netas.¹¹⁷ La negativa a facilitar el acceso a la contabilidad a cualquier autoridad administrativa que conforme a la Ley tenga derecho a exigirlo será penada con la suspensión de la matrícula de comercio, hasta que la inspección se verifique.¹¹⁸

3.3.1.2 Base estimativa, indicial o presunta

Se encuentra regulada en el Art. 184 Lit. b) del C.T., y se desarrolla en la sección segunda del capítulo III, Arts. 189 al 199-b C.T. y se utiliza cuando la

¹¹⁵ *Ibid.*: Art 439

¹¹⁶ *Ibid.* Art. 441.

¹¹⁷ *Ibid.* Art. 442.

¹¹⁸ *Ibid.* Art. 449.

Administración Tributaria carece de elementos que le permitan conocer con exactitud, la dimensión de la materia imponible, como por ejemplo, ante la falta de comprobantes, o si la contabilidad del responsable se encontrara con deficiencias que imposibiliten aplicar el método de Determinación sobre Base Cierta.

De acuerdo a lo anterior donde se utilizará el método indiciario o indirecto, de carácter excepcional, puesto que requiere ejercitar facultades específicas otorgadas por la ley; y de aplicación subsidiaria, en cuanto a que se utiliza sólo cuando la Administración esta imposibilitada de practicar la Base Cierta. Esta base se establece en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de mayor dificultad para su comprobación en razón de que enfatiza elementos de presunción e indicios que pueden propiciar una errónea apreciación de la realidad económica de los sujetos pasivos, entre estos elementos están: Los Indicios: Art. 190 C.T., y Art. 2 RCT. Se funda en hechos o circunstancias conocidas que le permiten a la Administración Tributaria inferir la existencia de hechos generadores. Se puede decir que son parámetros no del todo certeros que utilizados inadecuadamente pueden inducir a presumir una realidad diferente.

En la Base Presunta la Administración podrá utilizar los siguientes indicios:¹¹⁹ el capital invertido en las exportaciones económicas, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros ejercicios o períodos fiscales,

El monto de las compras y ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, los valores que se importen, el valor y rotación de los inventarios, el

¹¹⁹ Código Tributario, El Salvador. Art. 190.

rendimiento normal del negocio o explotación o el de empresas similares, los gastos generales de aquellos, el valor del activo fijo y circulante, los márgenes típicos de comercialización, los Salarios, el monto del alquiler del negocio y de la casa de habitación, el capital improductivo, el nivel de vida del contribuyente, el movimiento de las cuentas bancarias, el monto de los intereses que se pagan; razones financieras, coeficientes técnicos, u otros elementos de juicios similares que obren en poder de la administración o que suministren los agentes de retención, bancos, cámaras o asociaciones empresariales y gremiales, instituciones públicas y otras.

Las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establecen la Administración Tributaria con relación a explotación de un mismo género.

Las Presunciones:¹²⁰ es una figura jurídica resultado de la aplicación de un proceso lógico mediante el cual a partir de un hecho conocido, se llega a establecer la existencia de hechos generadores, Art. 2, Num.14) RCT. Por su naturaleza o calificación jurídica, se dividen en legales Art. 191 C.T., y de derecho Art. 192 C.T., se diferencian en que las presunciones legales pueden ser impugnadas mientras que las de derecho no, pues no admiten prueba en contrario, dichas presunciones son:

Las fundadas en diferencias de inventarios, es una presunción legal por medio de la cual, con los procedimientos descritos en el Art. 193 C.T. se presume la existencia de ventas omitidas de declarar, que resultan de la

¹²⁰ *Ibíd.*: Art. 191 y 192.

fiscalización y revisión de los registros de inventarios, y los inventarios físicos.¹²¹

El Control Directo de Operaciones, es la presencia de la Administración fiscalizando operaciones del negocio en períodos de 10 días de un mismo mes, ya sea continuos o fraccionados en dos periodos de cinco días y el intervalo de estos no debe ser inferior a siete días; con lo cual se saca un promedio total de ventas o prestaciones de servicio, que se multiplica por el total de días hábiles comerciales del mes fiscalizado. Si el control se efectúa más de cuatro meses ya sean continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial, podrá también aplicarse a los demás meses no controlados del mismo ejercicio comercial.¹²² Incrementos de Patrimonio y Gastos efectuados sin comprobar el origen, es una presunción legal por medio de la cual los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos, constituyen renta obtenida para el caso de renta.¹²³

La presunción de ingresos gravados por compras no registradas de bienes para la venta, es la presunción legal que se establece al determinar que el contribuyente ha omitido registrar compras en la contabilidad o registros tributarios, de acuerdo a lo que establece el Código Tributario y las leyes Tributarias, se entenderán comprendidos los ingresos determinados dentro del ejercicio o período de imposición fiscalizado o en el siguiente ejercicio o período impositivo cuando se trate del Impuesto sobre la Renta de conformidad al Art. 196, Inc. 3° C.T. e) Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no informados, de la base imponible, cuando los

¹²¹ Código Tributario, El Salvador. Art. 193.

¹²² *Ibid.* Art. 194.

¹²³ *Ibid.* Art. 195.

Comprobantes de Crédito Fiscal, o las Notas de Débito o Crédito se hayan extraviado sin haber comunicado su pérdida, y no hayan sido registrados en los libros de IVA, se presume que se habrían emitido para documentar transferencias de bienes o prestación de servicios gravadas.¹²⁴ Las estimaciones, para efectos del Impuesto sobre la Renta, también pueden ser utilizadas por la Administración Tributaria, valorando a precios del mercado las operaciones que sirven para determinar dicho impuesto, esto normado en el Art. 199-A Inc.3° C.T.

3.3.1.3 Base Mixta

Regulada en el Art. 184 Lit. c) C.T., esta base se considera más justa y equitativa con respecto a la anterior, ya que es un resultado de la aplicación de la base cierta y la base presuntiva, donde no solo se analizan documentos o registros sino también otros elementos que conjugados adecuadamente pueden dar resultados justos que no afecten el derecho de propiedad de los contribuyentes.¹²⁵ Con esta base la Administración tributaria puede utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.

3.3.2 Procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas

Etapa procedimental,¹²⁶ consta de un plazo de 10 días hábiles y perentorios, para que el contribuyente aporte, las razones, argumentos y pruebas con los que fundamente su inconformidad en contra de las determinaciones efectuadas en el Informe de Auditoría; oportunidad en la cual puede abordar

¹²⁴ Ibid. Art. 196.

¹²⁵ Ibid.: Art 184.

¹²⁶ Cisneros Rivas, Edwin, et.al.: 86-94.

sobre el mérito de sus argumentos de derecho y de hecho, principalmente se espera el aporte de material probatorio ofrecido, en la etapa anterior este proceso es de suma importancia porque acá es la parte medular del proceso indicado lo que se debe hacer en qué momento es el oportuno de ofrecimiento y aportación de pruebas donde las partes tiene su derecho de intervenir, defenderse y rechazar o atacar todo lo que se considera un agravante a su situación para garantizar un debido proceso respetando principios y garantías constitucionales.

3.3.2.1 Apertura a Prueba

En todo procedimiento tal como lo establece el Art. 11 y 12 Cn., debe hacerse efectiva la Garantía del Debido Proceso Legal, dándose así cumplimiento a los requisitos constitucionales en materia de procedimiento y en el de Liquidación Oficiosa no es la excepción, que para el caso, esta garantía se pone de manifiesto al otorgar a los sujetos pasivos, la posibilidad de defensa y producción de pruebas; así como también les asiste el Derecho de Contradicción que comprende el derecho a ofrecer y aportar pruebas y alegar sobre el mérito de las mismas, según el Art. 4 Lit. b) num. 3 y 4 C.T.

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

Este período no es más que la oportunidad de defensa como lo contempla el Art.202 Lit. b) C.T. para que el sujeto pasivo aporte todas aquellas pruebas o elementos de convicción en que se basa su oposición; y como lo establece la carga de la prueba Art.203 C.T. al sujeto pasivo le corresponde comprobar los hechos que alega a su favor. Este período de prueba no obstante estar comunicado en el acto inicial, no tendrá lugar cuando dentro del término de audiencia el contribuyente exprese la conformidad con la investigación del o los auditores.

Las pruebas en Materia Tributaria son abordadas en el C.T. a partir del Título IV de los Procedimientos Tributarios, en el Capítulo IV, concerniente al Régimen Probatorio, que comprende cinco secciones, la sección primera que contiene las Disposiciones Generales acerca del tema, reguladas en los Arts. 200 al 203 C.T., y desde la sección segunda hasta la quinta, en los Arts. 204 al 211 C.T. en los que son tratados de manera expresa.¹²⁷ Los medios probatorios que se admiten en Materia Tributaria son Prueba Pericial de Terceros.

La prueba documental¹²⁸ se refiere a todo archivo que es necesario en todo proceso como balances estado de cuentas estados de resultados documentos útiles y necesarios que lleva la administración tributaria donde refleja todo el movimiento de los contribuyentes ya que son de vital importancia porque es una prueba directa que ayuda a tener con más claridad el problema del Art. 200 C.T. Puntualiza que puede invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con la excepción de la prueba Testimonial, que tiene una aceptación limitada, a diferencia de las demás

¹²⁷ Código Tributario, *Ibíd.* Art. 200-203.

¹²⁸ *Ibíd.*: Cap. IV.

ramas del derecho. Pero será pertinente hacer uso de dicha prueba para ambos casos que produzcan vicio 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.

Entre los distintos medios de prueba que admite la Administración Tributaria, esta la Documental, la cual se clasifica en documentos emitidos por la misma Administración Tributaria, en lo que respecta a documentos que obren en poder de la misma, siempre que se individualicen y se puedan identificar con su fecha, número, así como la oficina que los expidió, esto reviste una importancia tal que obliga a la oficina fiscalizadora a darle validez a sus propios actos y realizar aquellas gestiones que sean útiles para garantizar la validez y emisión de tales pruebas así como de su admisibilidad cuando sea planteada por el contribuyente, según lo establece el Art. 205 C.T.

Los documentos que se encuentran en poder del propio contribuyente y que consisten en una serie de documentos sean públicos, auténticos o privados, en que se documenten todos aquellos actos o hechos generadores constitutivos de obligaciones tributarias, entre ellos pueden estar, contratos de prestaciones de servicios, de suministros, de realización de obras, de intermediación, de arrendamientos, de mutuos, etc. Por supuesto que estos tipos de documentos que generan obligaciones tanto jurídicas, como económicas, deben estar debidamente registrados en los registros especiales que ordena la normativa tributaria, regulado en el Art. 206 C.T.

Otro tipo de prueba que es admitida en materia tributaria y que adquiere el valor de prueba documental, según lo expuesto en el Art. 207 C.T., es la que

podría denominarse Prueba Tecnológica, esta consiste en la reproducción impresa de imágenes no modificables,¹²⁹ obtenida por medios propios de los avances tecnológicos, efectuada por la Administración Tributaria sobre documentos originales relacionados con los impuestos que administra.

Es prueba irrefutable la contenida en medios magnéticos, es decir, cintas de casetes o tape, discos de computadoras, sean duros o flexibles, microfilm y videocasetes. Así también, caben en este tipo de pruebas, cualesquiera otras que conforme al avance tecnológico puedan tener esta similar característica. Dentro de la Prueba Documental se encuentra la Contable que es de suma importancia y preferencia en materia fiscal o tributaria, regulada en el Art. 209 y Art. 210 C.T., es la reina de las pruebas, en razón de que tanto la Ley Tributaria, el Código de Comercio, como las Leyes especiales respectivas establecen reglas precisas sobre ella.

Es una prueba que deja reflejada en forma ordenada, secuencial y permanente, las operaciones económicas realizadas por el contribuyente comerciante, asientos que fundamentados en las partidas correspondientes y en la documentación de respaldo, permiten establecer, no solo el origen de las operaciones registradas sino también el monto de las mismas. Por lo que la contabilidad no solo es un control de ente público, sino un sistema de registro de operaciones que permiten demostrar y comprobar una realidad económica, confiable y veraz con respecto a la situación financiera de una persona, por la explotación de una o más actividades económicas o productivas. El Art. 210 C.T. regula específicamente lo referente a la preferencia en materia probatoria, estableciendo los siguientes grados:

¹²⁹ Vid. Reglamento de Aplicación del Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001): Art. 2, Lit. 2.

Que 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.

Respecto a esta disposición, se observa que adolece de oscuridad en su redacción, y debería ser objeto de una reforma para dejar claro cuando prevalecerá una situación sobre la otra, por qué razón, cuando se dice que si hay contradicción entre la información suministrada en las declaraciones y la obtenida de los Estados Financieros, prevalecerá la segunda.

Sin embargo, no se dice si la contradicción es favorable al Fisco o al contribuyente, lo cual da la pauta para presumir que cualquiera que sea el sentido de la contradicción, dará como consecuencia una sanción que se imputará al contribuyente, aún cuando el Fisco no resulte afectado sino beneficiado por tal contradicción.¹³⁰

La Confesión es un elemento probatorio que aporta mucho en el sentido que se obtiene de viva vos y podemos objetar si consideramos alguna impertinencia o ser inútil que nos lleve al conocimiento claro del problema tomando como base la claridad veracidad congruencia imparcialidad.

¹³⁰ Cisneros Rivas, Edwin et al.: 92.

La siguiente prueba que se permite es la Confesión pero debe cumplir con ciertos requisitos tal como lo estipula el Art. 204 C.T., siendo estos que debe de ser una manifestación exenta de vicios, que significa que no debe haber ningún tipo de fuerza o presión que de alguna manera conmine a su manifestación. Dirigida en forma escrita a la Administración Tributaria, que como sujeto activo es quien cuestiona, requiere o demanda esta declaración.

Debe de confesar el sujeto pasivo, porque es él quien declara sus propios actos, debe de ser confesión voluntaria o a requerimiento de la Administración Tributaria, Debe consistir en la declaración de un hecho cierto realizado por el sujeto que confiesa, de cuya ocurrencia se derive un perjuicio para él, quiere decir que este sería afectado con la decisión que en un momento dado pueda tomar la Administración.¹³¹

Prueba Pericial de Terceros es la última clase de prueba que se encuentra estipulada es la Pericial de Terceros, según el Art. 211 C.T., esta se refiere a la que es aportada por terceras personas que sin ser empleados de la Administración Tributaria, son requeridos para dar una opinión técnica en determinada área, ciencia o arte, como puede ser: agrícola, ganadera, artística, etc.¹³²

Respecto a los honorarios devengados por los peritos, estos los asume la Administración Tributaria y en caso de que se compruebe la existencia de una actuación negligente o maliciosa por parte de dichos peritos, estos

¹³¹ *Ibíd.*: 92-93.

¹³² Vid. Código Procesal Civil y Mercantil, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2008): Art. 375.

deberán responder por los perjuicios que ocasionen con sus opiniones, civil y penalmente según lo establece la ley.¹³³

3.3.2.2 Valoración de la prueba

Terminado el periodo de prueba la Administración Tributaria específicamente la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas procederá a hacer una valoración de los elementos probatorios u argumentos planteados por el contribuyente, y la idoneidad de estos se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común Art. 201 C.T., con el fin de emitir con posterioridad un informe que pasa al Departamento de Tasaciones.

Dicho informe podrá contener una relación que consista en:¹³⁴ Los argumentos planteados por el contribuyente o responsable según el caso, valoración de los argumentos vertidos, en función de las pruebas aportadas por el sujeto pasivo, los hallazgos que se confirman, o se desvirtúan parcial o totalmente; y, la conclusión a que se ha llegado de acuerdo a la valoración de las pruebas presentadas, que contendrá los ajustes, detallando las cantidades respectivas y la incidencia que ha tenido en la determinación del impuesto o resultados, según la investigación.¹³⁵

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

¹³³ *Ibíd.*: Art. 379.

¹³⁴ Reglamento de Aplicación del Código Tributario, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001) Art. 126.

¹³⁵ Vid. Código Procesal Civil y Mercantil.: Art. 416.

3.3.3 Impugnación en vía administrativa de la Resolución final de la Liquidación Oficiosa

En caso de que el contribuyente no está de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto, provista por el Departamento de Tasaciones, dicho contribuyente puede hacer uso de su derecho de recurrir, interponiendo el Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas, de aquí en adelante TAIIA, dentro del término perentorio de 15 días, el cual comienza a correr a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.¹³⁶ De lo contrario, sino se interpone recurso, la resolución adquirirá firmeza, agotándose la vía administrativa según lo estipula el Art. 188 C.T., Art 114 Inc.1º y 129 RCT. Y en este caso el sujeto pasivo tendrá que pagar el impuesto liquidado en el término de dos meses como lo regula el Art. 74 Inc. 2º C.T., de lo contrario, en virtud del Art. 75 C.T., se constituiría en mora, haciendo exigible coactivamente la obligación del pago del impuesto y surgiría también la obligación de pagar intereses.

El órgano al que le compete la función revisora de los impuestos internos es el TAIIA, y en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, de aquí en adelante LTAIIA, competencia que se establece en su Art. 1 y el Art. 2 LTAIIA se aborda el Incidente de Apelación, manifestando que si un contribuyente no está de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la DGII, dicho contribuyente está facultado para interponer Recurso de Apelación ante dicho tribunal dentro del término de 15

¹³⁶ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991): Art. 2.

días, el cual comienza a correr a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.

El contribuyente debe de cumplir con los requisitos de tiempo y forma que la disposición pertinente establece, en caso contrario le sería denegado y es por ello que el escrito por medio del cual se interponga el recurso debe ir acompañado de una copia en papel simple. Dicho escrito debe expresar las razones de hecho y derecho en que se apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos.

En el Art. 4 Ley TAlIA., se estipula el procedimiento de la siguiente manera: 1) Escrito de interposición del recurso, 2) TAlIA solicita a la DGII, la remisión del respectivo expediente, contando ésta con un plazo fatal de 3 días para enviarlo, 3) Admisión o denegación del recurso, 4) Solicitud de informe a la DGII, con la remisión del incidente o expediente respectivo, a efecto de que conteste los puntos reclamados y justifique su actuación, para lo cual la DGII cuenta con 15 días contados a partir del siguiente al de la notificación de la providencia correspondiente, 5) Apertura a Pruebas, por el término perentorio de 5 días contados a partir de la notificación al apelante recibido el incidente y el respectivo expediente, con o sin contestación, 6) Alegatos finales por parte del apelante, en el término fatal e improrrogable de 8 días contados a partir del siguiente al de la respectiva notificación y 7) Sentencia.¹³⁷

Es de hacer notar que la decisión del TAlIA sobre el caso reclamado dentro del incidente respectivo y la resolución que éste pronuncié declarando la inadmisibilidad de la impugnación, se tienen por definitiva en sede

¹³⁷ Vid. Código Procesal Civil y Mercantil, El Salvador.: Art. 511 y 514.

administrativa, sin perjuicio de su impugnación en juicio Contencioso Administrativo.¹³⁸

Al no estar conforme con la decisión, las partes pueden demandar la resolución del TAIIA ante los nuevos Tribunales de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, que aunque tiene larga data en muchos países iberoamericanos en el salvador existen hasta hace poco.

3.3.4 Demanda ante los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

La Ley de la Creación de los Tribunales contencioso administrativos vigente desde enero del año 2018, establece una nueva etapa de carácter Judicial del Proceso de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta. Los Tribunales representan una oportunidad más para ejercer la Garantía de Audiencia en los procesos Administrativos, ya que la pluralidad de instancias procesales maximiza el ejercicio de las garantías Procesales, y que abre más oportunidades para la obtención de un fallo favorable para el contribuyente, además de una decisión mejor fundamentada y concreta para los entes Administrativos.

3.3.4.1 Jurisdicción contencioso administrativa naturaleza y alcances

En materia de la competencia de la Ley de lo Contencioso Administrativo comprende las actuaciones u omisiones de la Administración Pública y de concesionarios de Servicios Públicos, comprendiendo los Tribunales de Primera Instancia en primer grado de conocimiento y las Cámaras de Segunda Instancia en Segundo Grado de conocimiento que velaran sobre las

¹³⁸ Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, *Ibíd.*: Art. 7 y 8.

controversias en materia de Jurisdicción distinta o con íntima relación de la cuestión principal e incidencia sobre la decisión final, la Justificación del interés público, volumen de actividad administrativa e intervencionismo en la propiedad; además de las cuestiones Civiles, Laborales que ventilen responsabilidad administrativa.¹³⁹ La Materia impugnada según el Art. 3 de la ley son los actos administrativos, Actos derivados de la preparación y adjudicación de los contratos celebrados por la Administración pública, inactividad de la administración pública, actividad material de la administración pública constitutiva de vía de hecho, Actuaciones y omisiones de naturaleza administrativa de los concesionarios; y la responsabilidad patrimonial de la administración pública. Los actos Administrativos Impugnables son los actos administrativos relacionados a contratos, ósea preparación, adjudicación, interpretación, ejecución y extinción; los concesionarios, sean estos expresos, tácitos, presuntos definitivos o de trámite.¹⁴⁰

Una novedad en el proceso Contencioso administrativo es que podrán deducirse de su jurisdicción pretensiones sobre la inactividad de la Administración pública cuando ésta, sin causa legal, no ejecute total o parcialmente una obligación contenida en un acto administrativo o en una disposición de carácter general que no necesite de actos de ejecución para la producción de sus consecuencias jurídicas. Dicha obligación deberá ser concreta y determinada a favor de una o varias personas individualizadas o

¹³⁹ Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, Corte Suprema de Justicia, (Decreto 760, Asamblea Legislativa, 2016):12-13

¹⁴⁰ Corte Suprema de Justicia et al. Jurisdicción contenciosa administrativa, naturaleza y alcances. Objeto y sujetos; San Salvador: Unidad Técnica Ejecutiva para el Sector de Justicia. 2017, 22 diapositivas.

individualizables, y quienes tuvieran derecho a ella, deben haber reclamado previamente su cumplimiento.¹⁴¹

Los que deseen demandar por inactividad a la administración pública deberán previamente dirigirse a ésta una petición simple por escrito de ejecución de la correspondiente actuación; La denegatoria de la ejecución solicitada, o la falta de ejecución del acto firme en el término de diez días, habilitará el plazo señalado en esta ley para la deducción de la correspondiente pretensión contra la inactividad mediante la presentación del escrito de demanda.

En caso que no se deduzca la pretensión ante el tribunal competente en el plazo indicado en esta ley, el interesado podrá volver a requerir el cumplimiento de la obligación o prestación, habilitándose de esta forma un nuevo plazo para el ejercicio de la acción contencioso administrativa.¹⁴²

Se establece la responsabilidad patrimonial de la administración pública implicando derecho a una indemnización con carácter excepcional por daño patrimonial, físico o moral, lesión a derechos que es consecuencia de cierto funcionamiento administración Pública calificada de predominantemente objetiva, salvo regla constitucional, además de que la anulación del acto no supone derecho a indemnización que puede ser sustituible en especie o pagos periódicos para lograr reparar, según interés público de acuerdo al principio de responsabilidad subjetiva del Art. 245 Cn., y no depende de sentencia estimatoria de amparo, subsidiaria del Estado, sólo si en fase de

¹⁴¹ Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo: Art. 6

¹⁴² *Ibid.*: Art 86

ejecución el funcionario no tiene bienes construyéndose el derecho a repetición.¹⁴³

3.3.4.2 Proceso Ordinario

En términos generales hay un plazo de sesenta días desde la realización del acto administrativo violatorio para la interposición de la demanda. Después de presentada debe en un plazo de cinco días solicitarse el expediente administrativo a la autoridad demandada, se contesta la demanda en un plazo de diez días, tres días después de esto se fija fecha para la audiencia inicial, que se celebrara veinte días después de la ultima notificación. En los casos de mero derecho se oficiara una sola audiencia donde habrá una fase probatoria requiriendo opinión del Fiscal General en cinco días.

La audiencia Inicial tiene por objetivo la ventilación de la conciliación, determinar defectos procesales, delimitar el objeto del proceso y la proposición, admisión y rechazo de pruebas; la conciliación versara sobre materias susceptibles de transacción ya sea por la naturaleza, reglas dispersas, autorización especial, prima del interés público, opinión fiscal, homologación judicial, hechos apelables. En esta fase se diluyen los procesos de mero derecho donde predominan los conflictos interpretativos y pueden llevarse en audiencia única.

La audiencia Probatoria se celebra 25 días posteriores a la audiencia inicial. Se debe realizar audiencia probatoria donde se constata la presencia de las partes, se recibe la prueba y las alegaciones finales, se hace desfilar la prueba presentando los medios probatorios, se valora la prueba de conformidad a la regala de la sana critica salvo los casos de prueba tasada;

¹⁴³ Corte Suprema de Justicia,. 22 diapositivas.

se dicta el fallo, se notifican copias del mismo a las partes y se fija fecha para audiencia de sentencia, que deberá realizarse treinta días después.¹⁴⁴ El tribunal podrá dictar auto prorrogando plazos hasta por un máximo de quince días con previa justificación.¹⁴⁵ El tribunal emitirá sentencia debiendo contener los requisitos del Art. 55 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, pudiendo ser esta Estimatoria o Desestimatoria.

3.3.4.3 Procesos Abreviados

El proceso abreviado comienza con la interposición de la demanda, la respuesta de la admisibilidad se da en cinco días, hay diez días para contestar la demanda a los cuales se le adicionan cinco por extemporaneidad, se fija fecha de audiencia única en 20 días y se ventilan la conciliación, defectos procesales, fijación de objeto, desfile de pruebas y alegatos de cierre, se pronuncia el fallo y en veinte días se emite la sentencia.

El primero de los procesos abreviados es el de lesividad, donde priman los principios de prevalencia de interés general, irrevocabilidad del acto firme y revocable, respeto a los derechos del favorecido, y legitimación activa de la Administración Pública.

Este proceso tiene como primer requisito la declaración de lesividad y publicación en el Diario Oficial, se interpone la demanda y se pide el expediente administrativo en los términos del proceso ordinario, se admite y

¹⁴⁴ Corte Suprema de Justicia et al. Jurisdicción contenciosa administrativa, naturaleza y alcances. Proceso Ordinario; San Salvador: Unidad Técnica Ejecutiva para el Sector de Justicia, 2017, 18 diapositivas.

¹⁴⁵ Ley de la Jurisdicción contencioso Administrativa, El Salvador. Art 54

emplaza en quince días, el proceso puede seguirse con la demanda contestada, y se siguen en todo las reglas del Proceso Ordinario.¹⁴⁶

3.3.4.4 Recurso de Revocatoria y Recurso de Aclaración

El recurso de Revocatoria se interpone contra decretos y autos no definitivos por lo general, pero también contra la inadmisibilidad de la demanda, Finalización anticipada del proceso, Improponibilidad de la demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo y contra autos definitivos que finalizan otros recursos.

Se debe interponer ante la autoridad que dicto la resolución recurrida en un plazo de tres días, con audiencia por tres días comunes además de intervinientes, resolviéndose en tres días, esto por iniciativa de la parte, ya que la revocatoria de oficio de decretos y autos simples desde que se conozca ilegalidad mas indefensión mas la procedencia de la revocatoria, previa audiencia, ordenando reposición.¹⁴⁷

Se interpone Recurso de aclaración contra sentencias definitivas por errores materiales u oscuridades, suspendiendo el plazo de la apelación. Debe interponerse en un plazo de tres días ante la misma autoridad que dicto la resolución recurrida, resolviendo en cinco días.¹⁴⁸

Al terminar esta fase del proceso, si el contribuyente está descontento con la resolución, puede demandarla ante los nuevos tribunales de lo Contencioso Administrativo.

¹⁴⁶ Corte Suprema de Justicia et al., Jurisdicción contenciosa administrativa, naturaleza y alcances. Proceso Ordinario.: Nota 144.

¹⁴⁷ *Ibid.*: 106-108

¹⁴⁸ *Ibid.*: 109-111

3.3.5 Impugnación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Liquidación Oficiosa

Con el Decreto Legislativo 760 las atribuciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo han cambiado con respecto a la derogada Ley de lo Contencioso Administrativo, conociendo ahora en proceso ordinario e única instancia de las actuaciones del Presidente de la Republica, pleno y presidentes de la Asamblea Legislativa y Corte Suprema de Justicia; en proceso incidental en segunda instancia de la apelación de sentencias y autos definitivos de cámaras en primera instancia, además de la oposición de la Fiscalía General de la Republica a conciliación, terminación del proceso por revocación del acto efectuada por Audiencia Probatoria o transacción, de la aclaración y revisión de sentencias firmes.¹⁴⁹

3.3.5.1 Recurso de Apelación

Este recurso se interpone contra sentencias y autos definitivos de primera y segunda instancia, excepto cuando el Tribunal a petición de parte concluya, mediante resolución debidamente motivada, que de la suspensión puedan derivarse perjuicios irreversibles de cualquier naturaleza.¹⁵⁰ La apelación debe interponerse en cinco días con los requisitos mínimos de la resolución, la voluntad de recurrir y los puntos impugnados, remitiendo al tribunal superior en tres días, teniendo cinco días para admitir, rechazar o prevenir. Admitido, en cinco días señala audiencia que celebra en treinta días; siendo oído el apelado y terceros, se reciben las pruebas; se emite fallo y se emite sentencia en 20 días.¹⁵¹

¹⁴⁹ Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, El Salvador.: 14

¹⁵⁰ *Ibid.*: 104

¹⁵¹ *Ibid.*: 112-117

3.4 Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia 60-D-99

Este proceso constitucional de amparo fue promovido por el representante Legal de la Sociedad DIGAPAN, S.A. de C.V., impugnando de ilegal la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las catorce horas del día quince de abril de mil novecientos noventa y seis, mediante la cual determinó a cargo de su representada cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta e impuso Multas; por diversos conceptos y, la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas quince minutos del día catorce de mayo de mil novecientos noventa y nueve, en cuanto modificó la resolución antes relacionada.

Esto se contradice con las providencias de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de la Sala de lo Contencioso Administrativo, que estiman se violan sus derechos de audiencia, protegidos en el Artículo once de la Constitución.

3.4.1 Argumentos del contribuyente

La parte actora afirma que conforme al procedimiento de fiscalización aplicado por la Dirección General de Impuestos Internos, se violaron las disposiciones Constitucionales que citan específicamente los Art. 2, inc. 1, 11 y 14; por no conferirle la garantía de audiencia, principio constitucional contemplado en nuestra norma suprema, situación que no reconoció el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Se colige que la violación a la garantía de audiencia alegada por la parte actora, se traduce en que la Dirección General de Impuestos Internos, previo a emitir la resolución de liquidación de impuesto complementario más las multas impuestas, no le dio a conocer el informe de auditoría, en base al cual pronunció dicho acto.

Como es sabido en sede administrativa, el derecho de defensa se concentra en el derecho a ser oído en el procedimiento Administrativo; se concretiza en que los interesados planteen sus alegaciones, puedan probarlas, y que éstas sean tomadas en cuenta por la Administración a la hora de resolver, esto es, que sean valoradas y aceptadas o rechazadas en función de razones y argumentos que, convenzan o no, permitan conocer el sentido de la voluntad administrativa, el juicio que la fundamenta.

3.4.2 Argumentos de la dirección general

La DGII manifiesta que el derecho de audiencia le ha sido respetado al demandante, dado que en cumplimiento al Art. 11 de la Constitución y se limitó a manifestar que el día seis de octubre de mil novecientos noventa y cuatro la se designó a los señores Omar Bernardo Meléndez Cortez y Gloria Alicia Navarrete Solano, miembros del cuerpo de auditores, para que fiscalizaran y verificaran la Renta obtenida en el ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y dos.

El Ingeniero Gustavo Adolfo Campos Pleitez autorizó el auto de las ocho horas treinta minutos del día seis de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, mediante el cual designa auditores fiscales para fiscalizar a la Sociedad demandante, facultándolos para notificar las resoluciones

pertinentes, por lo que en representación y facultades por esa Institución, notificaron a la interesada por medio de su representante legal el referido auto de designación.

Concluida la fiscalización, los agentes fiscales nombrados rindieron y suscribieron el respectivo informe de auditoría, en el que aparece la rúbrica del Supervisor, cuya figura tiene cabida y utilidad en la estructura de esa Administración en cuanto organiza y administra el trabajo entre los equipos de auditores, pero que son los auditores los que realizan la fiscalización y rinden el informe de auditoría; limitándose aquél a revisar el contenido del referido informe.

Que de estimarse que el acuerdo de delegación concedido a la Unidad de Fiscalización Multidisciplinaria no llegó a cumplir con su objetivo por haberse formulado en forma genérica, ese defecto se subsanó con la posterior actuación del Subdirector General cuando ordenó continuar con la fiscalización. El procedimiento de fiscalización se inició con el auto de designación de auditores notificado debidamente y se utilizó el método de renta presunta para determinación de la base imponible debido a la inactividad comercial de la empresa por su no apertura al público, y que dicha presunción fue autorizada debidamente por la DGII, comprobando ingresos de capital en las declaraciones de IVA de compraventas realizadas por la Sociedad.

3.4.3 Argumentos del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas

Contra argumenta lo alegado por el demandante, y sostiene que el derecho de audiencia y defensa opera según el Art. 11 de la Constitución en el ámbito

jurisdiccional y no en el procedimiento administrativo, salvo que habiendo procedimiento reglado no se cumpla o que no habiéndole se provea al administrado del derecho de reclamación ante la misma administración, como sucedió en el presente caso, a través del recurso de apelación.

Que la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, citada por la parte actora, creados por la Dirección General de Impuestos Internos, era inexistente al momento de fiscalizar; que si bien es independiente en la interpretación del Art. 11 de la Constitución, ante la posición asumida por la Sala de lo Constitucional de esta Corte Suprema de Justicia, se incorporó de hecho tal Unidad, siendo hasta por recientes reformas a las Leyes Tributarias D.L. No. 712 del dieciséis de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, que incluye como norma jurídica a nivel secundario, la disposición que regula expresamente la garantía de audiencia, en la que previo a tasar, debe darse a conocer al interesado el resultado de la fiscalización por ella ordenada.

De lo antes expuesto, se colige que la violación a la garantía de audiencia alegada por la parte actora, se traduce en que la Dirección General de Impuestos Internos, previo a emitir la resolución de liquidación de impuesto complementario más las multas impuestas, no le dio a conocer el informe de auditoría, en base al cual pronunció dicho acto.

Como es sabido en sede administrativa, el derecho de defensa se concentra en el derecho a ser oído en el procedimiento Administrativo; se concretiza en que los interesados planteen sus alegaciones, puedan probarlas, y que éstas sean tomadas en cuenta por la Administración a la hora de resolver, esto es, que sean valoradas y aceptadas o rechazadas en función de razones y argumentos que, convenzan o no, permitan conocer el sentido de la voluntad administrativa, el juicio que la fundamenta. Y es que la concesión de

garantías jurídicas debidas no debe exclusivamente operar, como expresa el Tribunal de Apelaciones, en el ámbito jurisdiccional.

3.4.4 Argumento y Fallo de la Sala

Este Tribunal concuerda con los criterios sentados por la Sala de lo Constitucional en el sentido que el vocablo "juicio" consignado en el Art. 11 de la Constitución, no está referido única y exclusivamente al concepto de proceso jurisdiccional, sino que se amplía a la idea de trámite, de actividad dinámica destinada al pronunciamiento de una decisión evidentemente conflictiva, con el interés o derecho de unas personas.

En los procedimientos tributarios la garantía de audiencia es de suma trascendencia, pues abre la posibilidad de que se hagan valer los distintos intereses en juego y de que esos intereses sean adecuadamente confrontados por la administración tributaria antes de adoptar una decisión definitiva.

Con tal proceder se alcanza una doble finalidad: la defensa de los derechos y garantías de los particulares y la satisfacción del interés general que está llamado a conseguir el acto administrativo que cierra el procedimiento sin que pueda primarse uno de los aspectos en detrimento del otro.

Debe quedar claro que el procedimiento de fiscalización tendente a la determinación de la obligación tributaria no puede entenderse como cause formal que refleje en exclusiva las potestades de la Dirección General de Impuestos Internos frente a una situación general de sujeción o sumisión a soportar por los contribuyentes, sino que debe articular en gran medida la etapa contradictoria dentro del mismo. De esta forma surge para el

contribuyente no sólo concretas obligaciones, sino también garantías y derechos en favor de su posición jurídica.

El fundamento lógico-jurídico de que el contribuyente se encuentre facultado para expresar derivado de la garantía de audiencia- su parecer respecto a los hechos imputados en su contra por la administración tributaria, es el hecho que en la mayoría de los casos el procedimiento tributario terminará con un acto gravoso para los intereses del contribuyente como es el acto de liquidación tributaria.

En relación con el presente estudio, el Art. 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que cuando ocurra intervención de auditores, la tasación del impuesto respectivo deberá basarse en uno o varios informes que la misma Dirección General escoja, los que serán transcritos íntegramente para el conocimiento del contribuyente.

De acuerdo con los presupuestos antes enunciados y para dar cumplimiento a la garantía de audiencia que establece el Art. 11 de la Constitución, este Tribunal ha declarado, que la interpretación conforme a la Constitución es vinculante no sólo para los entes jurisdiccionales, sino de manera general para todo funcionario, ya que el Art. 235 de la Norma Suprema, señala: "Todo funcionario civil o militar, antes de tomar posesión de su cargo, protestará bajo su palabra de honor ser fiel a la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución, ateniéndose a su texto cualesquiera que fueren las leyes, órdenes o resoluciones que la contraríen."

En ese marco legal concluyó que la interpretación conforme a la Constitución que puede hacerse respecto de la transcripción enunciada del Art. 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es que la notificación del informe de

auditoría debe llevarse a cabo antes de que se emita la resolución de determinación impositiva, pues con ello el contribuyente conoce plenamente el resultado de la investigación recabada por los auditores designados, y por tanto tiene la oportunidad de defenderse, presentando para ello las alegaciones fundadas en derecho, así como las pruebas que estime pertinente para lograr desvanecer los hechos, omisiones e infracciones imputadas en su contra.

De lo contrario, sería imposible que el contribuyente conozca los cargos que se le atribuyen, situación que lo pondría en desventaja, pues se le estaría privando la oportunidad de ejercer su derecho de defensa dentro del procedimiento de fiscalización. Se ha demostrado en este proceso que el resultado de la investigación efectuada por los auditores no se comunicó a la interesada sino hasta el momento en que se notificó la resolución de determinación.

Lo anterior denota que la sociedad agraviada no tuvo conocimiento de los hechos imputados en su contra y por tanto no le fue posible cuestionar y debatir dentro del procedimiento, más que recurrir en apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Se desprende así que el criterio y la práctica adoptada por las autoridades demandadas vulnera el Art. 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en la interpretación que acorde a la Constitución debía hacerse del mismo, ya que la omisión de notificar el informe de auditoría con anterioridad a la emisión del acto de determinación vulneró la garantía de audiencia, viciando en consecuencia el acto de tasación y su posterior confirmación, por lo que sus actuaciones son ilegales, por concluirse que los actos impugnados son ilegales, se considera innecesario pronunciarse sobre los demás puntos controvertidos.

3.5 Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia 153-C-99

El proceso fue promovido por apoderado general judicial de la sociedad CORPORACION DIVERSA Sociedad Anónima de Capital Variable, que puede abreviarse CODIRSA, S.A. de C.V., de este domicilio, en el que impugna de ilegal la resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a las diez horas y cinco minutos del día nueve de junio de mil novecientos noventa y nueve.

3.5.1 Argumentos del contribuyente

La parte actora manifestó en síntesis, que desde el mes de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, hasta el mes de abril de mil novecientos noventa y nueve, la Dirección General de Impuestos Internos declaró en múltiples resoluciones, que la Sociedad Corporación Diversa, S.A. de C.V., desarrolla operaciones propias de exportación afectas a la tasa cero por ciento del IVA, por lo que cumple con los requisitos señalados en el Art. 77 de la Ley de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en relación con el Art. 30 del Reglamento de esa ley. Dentro de ese marco legal, la referida oficina autorizó la devolución de cantidades de dinero en concepto de reintegro de remanentes de Crédito Fiscal a exportadores por diversos períodos, las que se hicieron efectivas en la Dirección Administrativa del Ministerio de Hacienda.

Que la resolución 99-802-1 constituye una liquidación de impuestos, razón por la cual interpuso recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, ya que al ordenar el reintegro del importe de dinero que "erróneamente" la Dirección General devolvió a CODIRSA, S.A. de C.V., expresa un pronunciamiento sobre el total de la deuda tributaria a cargo de la

contribuyente Social con efectos retroactivos. Por consiguiente, constituye materia de conocimiento del referido Tribunal.

3.5.2 Argumentos de la Dirección General

Mediante la resolución dictada a las catorce horas cuarenta minutos del día veintiséis de abril de mil novecientos noventa y nueve, resolvió aclarar a la sociedad CORPORACION DIVERSA S.A. de C.V. que el servicio de representación prestado a sus representados del exterior, no puede ser considerado servicio de exportación, ya que no cumple con los supuestos básicos contenidos en el Artículo 74 de la Ley de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios,

Se le requirió a la referida sociedad contribuyente para que en cumplimiento de los artículos 19, 54, 64 y 93 de la precitada ley, modifique las declaraciones IVA; y reintegrar a la Dirección General de Tesorería la cantidad de ciento veinticuatro mil setecientos ochenta y cuatro mil colones cuarenta y siete centavos, o en numérico ¢ 124,784.47, que fue solicitada y autorizada erróneamente, en virtud del artículo 77 de la Ley de la materia, bajo el concepto de reintegros de Crédito Fiscal a Exportadores, de los períodos de octubre de mil novecientos noventa y tres, a diciembre de mil novecientos noventa y ocho, dejando abierto el recurrir ante las siguiente instancia con el recurso de apelación.

3.5.3 Argumentos del Tribunal de Apelaciones

La recurrente limita su pretensión al señalar que ese órgano ha violentado lo prescrito por el legislador en el Art. 1 inciso 1° de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos redarguyendo una larga alegación, con la cual no se está en desacuerdo,

pero que no obstante al momento de concretizar, la parte actora, que necesariamente el acto liquidatorio debe concluir en una determinación de impuesto y que por tanto se tuvo que admitirse el recurso interpuesto, no lo comparte en absoluto, en razón que la competencia que otorga el discutido Art.1 y el Art. 2 de su Ley Orgánica, se refiere a la competencia material.

Para entenderlo mejor, el derecho material sobre el cual recae el fallo de la Dirección General de Impuestos Internos, cual debe de ser la determinación oficiosa de impuestos o fijación de alguna multa o en su caso, la denegación de la devolución del pago indebido o en exceso de impuesto o multa alguna.

Delimitada así las cosas, este Tribunal no comparte el criterio netamente doctrinario, alegado por la parte demandante, en que todo acto liquidatorio tiene que concluir en una determinación de impuestos, cuando el acto reclamado y aunque puede suceder que por un lapsus procedimental no ha pretendido liquidar impuestos, sino denegar devoluciones de créditos, se admita en recurso que luego se advierta no procede porque no se define la competencia material de este cuerpo colegiado.

De ahí que cuando el fallo de la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos no recaiga bajo ningún supuesto hipotético de las normas que delimitan la materia apelable que son la determinación de impuestos o multas o la denegatoria del pago excesivo de los mismos.

3.5.4 Argumento y Fallo de la Sala

La legislación tributaria salvadoreña, específicamente la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios aplicable a caso de estudio, no define la expresión "liquidación tributaria", por lo que partiendo del sentido usual del término liquidación dentro del ámbito

tributario, y de los caracteres que la distinguen del término común "liquidación", debe entenderse como un acto de la Administración Tributaria en virtud del cual determina la cuantía de una obligación pecuniaria derivada de la relación jurídico-tributaria, produciendo como efecto primordial la exigibilidad de dicha obligación a cargo del sujeto pasivo.

La liquidación de oficio de impuestos es un acto administrativo que forma parte de un procedimiento encaminado a la determinación final del impuesto adeudado por un contribuyente. Dicho acto debe comprender la individualización del contribuyente, sea éste persona natural o jurídica; el tipo de tributo de que se trate y el período que comprenda, la base imponible, la relación de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan.

Mediante el acto de liquidación de oficio de impuestos se cuantifica la obligación a satisfacer, obligación que ya preexistía por haberse materializado el hecho generador previsto por el legislador. Procede cuando no media liquidación del contribuyente, en virtud que éste no cumplió con el deber de presentar la declaración que deba contenerla, o por que los anexos que respaldan la declaración presentada no satisfacen a la Administración, o bien por que en la declaración presentada no se cumple con las exigencias que establecen las leyes tributarias.

Para tal efecto y con el conocimiento oficial del contribuyente, despliega a través de su equipo de auditores fiscales, las funciones de investigación, fiscalización y comprobación, en cuyo ejercicio y con la participación del obligado tributario en todo el procedimiento y con pleno respeto a sus derechos, acopian informes o se emiten dictámenes, los que deben hacerse del conocimiento del involucrado para que haga uso de las acciones

pertinentes, y sólo hasta entonces la oficina administrativa está apta para hacer la referida liquidación del tributo que corresponda.

Es importante aclarar, que no siempre que existe una fiscalización se desemboca en una liquidación oficiosa de tributos. Esa facultad puede servir para otros propósitos también previstos en el ordenamiento respectivo, como por ejemplo, para el caso de las exenciones, franquicias e incentivos fiscales.

CAPITULO IV. LA GARANTIA DE AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL DERECHO COMPARADO

En este apartado, se hace una breve comparación del Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta de nuestro país con Argentina, México y España. En Argentina a pesar de sus variaciones y quebrantos en su economía existe un empuje en su recaudación alejándose de las cifras negativas y afrontando el desarrollo económico, liderando el proceso modernizador del Estado; logrando que sus funcionarios sean cada vez más competentes, comprometidos con los objetivos de la Administración Tributaria, lo mismo se puede decir de México y España (Ver Anexo).

4.1 La garantía de audiencia en las liquidaciones oficiosas del impuesto sobre la renta en argentina

El proceso de fiscalización que se implementa en Argentina, comprende dos tipos de acciones específicas, siendo estas procesos masivos y procesos selectivos de fiscalización, que permitan que la Administración Tributaria al hacer énfasis en el control del cumplimiento tributario, en la persecución del fraude fiscal y en mostrar una presencia fiscalizadora activa, obtenga resultados óptimos en la recaudación de impuestos. La presencia fiscalizadora que implementa la Administración Federal de Ingresos Públicos- Dirección General de Impuestos, de aquí en adelante AFIP-DGI, en Argentina se encuentra regulado ampliamente en la Ley de Procedimiento Tributario, viene a contribuir en la implementación de una revisión permanente de todas las actividades económicas de los contribuyentes, con el objetivo de que todos cumplan con sus obligaciones tributarias, dentro de

un marco legal establecido, resguardando en todo momento los derechos que le asisten a estos, iniciando por el Derecho de Audiencia.¹⁵²

4.1.1 Causas en las que procede la Liquidación Oficiosa

Dispone la Ley de Procedimiento Tributario argentino en su Art. 16 que ante la falta de declaración jurada o impugnación de las presentadas, la AFIP-DGI procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, cuando así corresponda, y a liquidar el tributo correspondiente, en forma directa por conocimiento cierto de dicha materia, o mediante estimación, si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella.¹⁵³

4.1.2 Bases en la que se liquida oficiosamente

De conformidad a lo establecido al Art. 16 LPT, queda claro que la AFIP-DGI puede utilizar dos métodos para liquidar oficiosamente: Sobre base cierta, que resulta de una determinación de oficio directa y por conocimiento cierto de la materia imponible, de quebrantos o saldos de impuestos a favor de los responsables, ello posibilita que la Administración Tributaria dicte una resolución determinativa de tributos fijada en un óptimo grado de certeza y exactitud, es el modo normal utilizado por el organismo recaudador; La documentación y demás elementos necesarios para fundar la misma son obtenidos por una auditoria fiscal practicada sobre la base de las facultades otorgadas por los Arts. 33 y 35 de la LPT, la cual acompañara las mismas para su consideración por la división, revisión y recursos. Sobre base presuntiva o estimación de oficio: si el Fisco carece de elementos que le permiten conocer la exacta dimensión de la materia imponible, como

¹⁵² Cisneros Rivas, Edwin, et al.: 128-129.

¹⁵³ Ley de Procedimiento Tributario argentino (Argentina: Ley N° 26063, 1971), artículo 16.

resultaría, por ejemplo, ante la falta de registros o comprobantes, o si la contabilidad del responsable se encontrara con deficiencias tales que imposibiliten aplicar el método de terminación sobre base cierta, recurrirá al método indiciario o indirecto, de carácter excepcional y de explicación subsidiaria.

En relación con la utilización de los métodos enunciados, la Corte Suprema Argentina ha dicho que la estimación de oficio se practicara, no solamente en el caso de presentación de las declaraciones juradas sino también cuando las presentadas resulten impugnables.

Es claro que la administración tributaria no puede echar mano al sistema de estimación de oficio para fundar la invalidez de las declaraciones juradas del contribuyente, sino que debe proceder exactamente a la inversa.

Es decir, debe impugnar la validez de las declaraciones del contribuyente basándose en la falta de sustentación jurídica de los elementos en los que la misma se basa y la falta de elementos para determinar con exactitud la real carga tributaria; esas son las condiciones necesarias para abrir el camino de la determinación de oficio en base presunta.

De esto se puede deducir que el contribuyente está facultado para impugnar la estimación de oficio realizada por la AFIP-DGI por cuanto, si bien es cierto en materia de determinaciones, el Fisco tiene amplias facultades, pero estas no son absolutas ni pueden impedir el control judicial, por lo que queda a las partes la decisión de contradecir la resolución emitida por la entidad.¹⁵⁴

¹⁵⁴ *Ibíd.*

4.1.3 Procedimiento de Liquidación de Oficio¹⁵⁵

A efectos de cumplir los requisitos del debido proceso adjetivo es decir, la Garantía de Audiencia como tal, resulta necesario que el contribuyente conozca los cargos formulados por el área pertinente y pueda alegar su descargo y probarlos.

De acuerdo a lo dispuesto en el Art. 16 LPT, les compete a los inspectores efectuar lo que denominan como prevista; el cual consiste en poner a disposición del inspeccionado los formularios donde constan las liquidaciones practicadas, las declaraciones juradas con el monto adeudado a criterio de la AFIP-DGI.

El acto de comunicación fehaciente debe resultar de un acto formal efectuado en su domicilio fiscal del contribuyente, citándolo para que recurra a la dependencia del organismo recaudador, a efecto de conformar los ajustes practicados por la inspección cuando no le merezcan objeciones, o de lo contrario, se le otorga un plazo de 10 días para efectuar su descargo, haciéndole saber que las actuaciones serán remitidas al área competente para iniciar el Procedimiento de Oficio.

El Procedimiento para la determinación de la liquidación oficiosa inicia con una “vista” que el juez administrativo le otorga al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de los cargos formulados, para que en el termino prorrogable de 15 días presente su defensa y ofrezca o presente las pruebas que obren a su favor.

¹⁵⁵ Cisneros Rivas, Edwin, et al: 131-133

Transcurridos los 90 días del vencimiento del plazo establecido en su Art. 17 LPT, es decir, los 15 días hábiles o desde la evacuación de la vista, si fuera anterior, sin que el juez administrativo dicte resolución, procede el pedido de pronto despacho por parte del contribuyente o responsable. En el supuesto caso de que este solicitara prórroga para contestar la vista, el momento a partir del cual deben computarse los 90 días en la evacuación de la vista o el del vencimiento del nuevo lapso otorgado.

Si no se dicta resolución dentro de los 30 días del pedido de pronto despacho, caducará el procedimiento sin perjuicio de la validez de sus actuaciones administrativas realizadas. La AFIP-DGI podrá iniciar un nuevo procedimiento determinativo por única vez, con previa autorización del administrador federal, llevando a conocimiento del organismo de superintendencia, es decir, el Ministerio de Economía, exponiendo las razones que motivaron la caducidad y las medidas internas adoptadas.

El referido plazo de 90 días no es perentorio, razón por la que, una vez transcurrido el mismo, igualmente puede dictarse resolución determinativa y sancionatoria, que resultará válida en la medida en que hayan transcurrido más de 30 días desde su vencimiento y el contribuyente no hubiera requerido pronto despacho. Evacuada la vista o vencido el término para ello, el juez administrativo dictará la pertinente resolución determinando el tributo e intimando su pago.

4.1.4 Recursos aplicables en el Procedimiento de Liquidación de Oficio

Recursos son los medios concedidos por la ley procesal a efectos de impugnar las resoluciones, con el objetivo de subsanar errores o vicios de forma incurridos al dictarlas. El maestro Couture nos habla de recorrer, correr

de nuevo el camino ya hecho en ejecuciones fiscales solamente proceden los recursos de aclaratoria y revocatoria, no así el de apelación contra la sentencia.¹⁵⁶ Es aquel interpuesto ante el Tribunal Fiscal de la Nación que dictó sentencia, a efectos de aclarar conceptos oscuros, corregir errores materiales sin alterar lo sustancial de su decisión y suplir cualquier omisión en que hubiese incluido sobre alguna de las pretensiones deducidas y discutidas en el litigio.¹⁵⁷

Dicho recurso debe presentarse por escrito, debidamente fundado en un plazo de 3 días de notificada la sentencia que se recurre, y será resuelto por el juez sin sustanciación. El recurso de revocatoria o reposición se encuentra legislado en el Art. 238 del CPT este recurso procede únicamente contra providencias simples, causen o no gravamen irreparable, a fin de que el juez que las haya dictado la revoque por contrario imperio. Es decir, únicamente las providencias simples pueden ser objeto de este recurso, entendiendo por tales aquellas que tienden, sin sustanciación, al desarrollo del proceso u ordenan actos de mera ejecución.¹⁵⁸

El recurso se interpone y funda por escrito dentro de los 3 días siguientes al notificarse la resolución recurrida, excepto que esta proceda en una audiencia con la cual deberá interponerse verbalmente en el mismo acto, pudiendo el juez rechazarlo sin ningún otro trámite cuando el mismo fuese manifiestamente inadmisibile.

¹⁵⁶ El recurso de aclaratoria de sentencia se encuentra legislado por el Art. 36 inc. 3º CPCCN, y resulta complementado por la disposición del Art. 166 inc. 1 y 2 CPCCN.

¹⁵⁷ Ley de Procedimientos Tributario de Argentina, (Argentina. Decreto 821/98, Ley N° 11.683, 1998) Art. 166.

¹⁵⁸ Ley de Procedimientos Tributario de Argentina.: Art. 166.

La improcedencia del recurso de apelación está regulado en el Art. 92 LPT que establece que la sentencia de ejecución es inapelable en vía administrativa, quedando a salvo el derecho de apelar en vía Contenciosa Administrativa ante la AFIP para librar nuevo título de deuda, y del ejecutado, de repetir por la vía prevista en su Art. 81 de dicha ley.

La inapelabilidad establecida según el TFN no resulta violatoria a la garantía de audiencia que menciona el Art. 18 Cn. A., por cuanto la exigencia de más de una instancia judicial no es requisito constitucional.

El régimen especial de fiscalización solo habilita la verificación de los ejercicios fiscales no prescritos anteriores al definido legalmente como objeto de una auditoria tributaria, en función de impugnación de la declaración jurada presentada por ese periodo base a través del procedimiento de determinación de oficio reglado por el Art. 17 LPT.

Al respecto, una primera interrogante surge en relación con los efectos que pueden derivarse cuando la pretensión fiscal es conformada por el contribuyente antes de correrse la vista que inicia al referido proceso jurisdiccional.

Si se considera la pérdida de la presunción de exactitud de declaraciones juradas presentadas por los periodos fiscales que preceden al denominado periodo base como la consecuencia que se deriva de una impugnación y determinación de oficio, efectuada de conformidad al Art. 119 LPT, dicho imperativo legal no efectúa previsión alguna en relación con que sus efectos puedan trasladarse al contribuyente que conforma la pretensión fiscal mediante la rectificación de declaración jurada referida a su período base con anterioridad al inicio del proceso de oficio de la materia imponible.

Asimismo, se puede analizar si la impugnación puede operar en una instancia distinta a la que provee el juez administrativo competente en el procedimiento de oficio, habida cuenta de que los funcionarios fiscalizadores, previo al inicio del referido proceso jurisdiccional, ponen a consideración del inspeccionado la denominada pre-vista a los efectos de la reducción de sanciones contemplada en el Art. 49 LPT.

En principio se puede mencionar que el propio ente recaudador desestima tal posibilidad al delimitar las potestades de los funcionarios de su cuerpo de fiscalización estableciendo, que: todos los actos de fiscalización anteriores a la determinación de oficio son exclusivamente de indagación de la situación y conducta tributaria del responsable.

Estos actos anteriores a la resolución son los llamados actos de trámite o preparatorios previos la resolución final y pueden ser internos o vinculantes, tales como requerimientos, citaciones, comunicaciones, pruebas, vistas, etc.

Por otra parte, el propio Art. 16 LPT establece que las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos no constituyen determinación administrativa de aquellos. Por las razones expuestas, la conformidad por parte de los contribuyentes de un ajuste de inspección no habilitaría el desbloqueo de los períodos no prescriptivos anteriores a la base.

Una segunda alternativa a considerar se relaciona con la conformidad del contribuyente una vez iniciado el proceso de determinación de oficio. Por aplicación de lo dispuesto en el Art. 17 LPT, la conformidad prestada en esta etapa tiene para el contribuyente carácter de declaración jurada y para el Fisco carácter de determinación de oficio.

4.1.5 Abstracción de derecho comparado

En cuanto a las bases para la determinación de la liquidación de oficio por la administración tributaria, se comparten semejanzas con la legislación salvadoreña y son base cierta y base presunta, en ambas se prioriza la base cierta que se desarrolla tomando en cuenta los elementos existentes que permiten conocer de forma directa los hechos generadores, además dicha estimación no solo faculta a la administración tributaria de ambos países efectuarla cuando no sea presentada las declaraciones juradas por parte de los contribuyentes, sino que además, cuando dichas declaraciones resulten impugnables.

La presencia fiscalizadora que implementa la AFIP-DGI se encuentra regulada ampliamente en la Ley de Procedimientos Tributarios, viene a contribuir en la implementación de una revisión permanente de todas las actividades económicas de los contribuyentes, con el objetivo que todos cumplan con sus obligaciones tributarias dentro de un marco legal establecido, resguardando en todo momento los derechos que le asisten especialmente el Derecho de Audiencia.

En El Salvador la labor que practica la DGII, amparada en la legislación tributaria es similar, a la de Argentina, porque también consiste en ejecutar facultades de fiscalización y control, no solo verificando y comprobando los datos declarados y aportados por el contribuyente, sino que también se investiga otros que pudieran haberse ocultado, procedimiento que se inicia seleccionando los contribuyentes según los planes de fiscalización planteados.

En cuanto a los recursos interpuestos por el contribuyente cuando estos no están de acuerdo con lo resuelto por la Administración Tributaria, en Argentina se tratan de recursos interpuestos y sustanciados en instancia administrativa quien es la misma autoridad que dicto la resolución recurrida; pero también dentro de la vía judicial, donde los organismos jurisdiccionales competentes que entenderán en las distintas causas son los Juzgados Nacionales de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo de la Capital Federal y los Juzgados Federales en el interior del país.

En El Salvador, el contribuyente puede hacer uso de su derecho de recurrir, interponiendo el recurso primeramente en vía administrativa ante el TAlIA; pero al no estar satisfecho con dicha decisión se acude a otra instancia con la cual es la vía judicial, interponiendo la demanda ante la SCA.

En el caso Argentino el Procedimiento de Liquidación de Oficio, la determina un juez competente, el juez administrativo, suscrito al Tribunal Fiscal de la Nación, esto le otorga al contribuyente mayor seguridad y transparencia como recurrente, ya que es un ente distinto quien dirige la liquidación entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

A diferencia del caso salvadoreño, quien determina la Liquidación de Oficio es la UAAP, dependencia de la DGII esto genera desconfianza en el contribuyente ya que se pone en tela de duda la imparcialidad que pueda tener la Administración Tributaria, actuando inquisitivamente sobre este tema a saber si se respetan las garantías y derechos del debido proceso más específicamente la Garantía de Audiencia.

Otro aspecto a resaltar dentro del procedimiento es que para el caso Argentino, los inspectores son auxiliares del juez administrativo, dándole el

soporte técnico jurídico para que luego este pueda efectuar los cargos. Mientras los inspectores en El Salvador son investidos de una amplia gama de facultades que conlleva muchas veces a un abuso en los criterios legales y a excederse de las facultades discrecionales que la ley les otorga y una mala interpretación de la norma que da como resultado, la violación a la Garantía de Audiencia.

En cuanto a los plazos para el caso Argentino pueden ser prorrogables los 15 días que tiene el contribuyente para hacer legítimo el derecho de audiencia y así ejercer su defensa; a diferencia del caso salvadoreño que son inflexibles en cuanto a los términos establecidos en la ley cerrando muchas veces a los contribuyentes la necesaria Garantía de Audiencia no importándoles las objeciones o alegatos que el contribuyente tenga para solicitar una prórroga en el término.

Los recursos que se interponen vía administrativa en Argentina es el de aclaración de sentencia y el de revocatoria omitiendo el de apelación en esta fase violentando así el Art. 18 de la Cn de dicho país y dejando dicho recurso como un recurso extraordinario en vía judicial ante la Corte Suprema de Justicia de la nación a diferencia de El Salvador que permite el recurso de apelación que se interpone directamente al TAIIA en vía administrativa dejando la posibilidad de interponerse luego de agotada esta etapa en vía judicial.

4.2 La Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta en México

El proceso Fiscal mexicano está determinado en la teoría por dos fases, la fase oficiosa y la fase contenciosa, en la fase oficiosa se encuentran todos

los actos impulsados por la administración para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en la fase contenciosa compuesta por los actos realizados por los contribuyentes en materia fiscal.

El Código Tributario Mexicano estipula que la entidad encargada de determinar las obligaciones tributarias de los contribuyentes, o responsables es la Dirección Ejecutiva de Ingresos de aquel país, en adelante DEI, siempre que los primeros no hayan presentado las correspondientes declaraciones y cuando las declaraciones presentadas no reúnan los requisitos esenciales exigidos por el Código o las leyes tributarias especiales.¹⁵⁹

Dicha dirección ejecutiva determina obligaciones que no estén registradas debidamente, puede estimar el tributo en función de los elementos conocidos que permitan presumir su existencia y magnitud y, en su caso, de las infracciones fiscales siguiendo como parámetro el patrimonio, balances generales, movimientos bancarios, transacciones de otros periodos fiscales, monto de compraventas, rentabilidad normal de la actividad que se trate, las erogaciones, salarios pagados o devengados, valor de alquileres, el nivel de vida del contribuyente o responsable, y cualquier otro elemento de juicio que suministren los agentes de retención y percepción.¹⁶⁰

4.2.1 Causas en las que procede la Liquidación Oficiosa

La ejecución fiscal en la legislación mexicana procede en los casos de las determinaciones o liquidaciones de tributos, pagos a cuenta e intereses practicadas por los contribuyentes, determinaciones o liquidaciones de

¹⁵⁹ Código Tributario Mexicano, (Decreto Legislativo 22-97, Congreso Mexicano, 1997): Art. 85.

¹⁶⁰ *Ibíd.* Art. 86

tributos, pagos a cuenta, intereses y multas aplicadas por el Fisco y consentidas expresa o ilícitamente por el contribuyente. Igual de las obligaciones tributarias por las que el contribuyente o responsable hubiere solicitado facilidades de pago no cumplidas oportunamente y cuya liquidación haya adquirido el carácter de firme en instancia administrativa, como es el caso de la declaración de quiebra o suspensión de pagos, siempre que el contribuyente de fianza respectiva de las obligaciones por pagar.

Igualmente procede el cobro de oficio de las obligaciones tributarias respecto del pago a cuenta por tributos o contribuciones vencidos y cuando medie reconocimiento expreso o tácito de la deuda por parte del contribuyente, o responsable, y en la medida de ese reconocimiento, que sería una especie de confesión de la deuda para los casos en que determinados errores ya sea contables o administrativos hayan imposibilitado el percatarse del adeudo.¹⁶¹

4.2.2 Bases en la que se Liquidada Oficiosamente

El Código Tributario Mexicano, en adelante CTM en su artículo 42 determina que la base imponible es la cuantificación del hecho generador expresada en dinero o en unidades específicas y sirve para el cálculo de la liquidación del tributo o contribución, manifiesta que dicha cuantificación debe fundarse en la realidad económica, en los usos normales y ordinarios de los negocios y en las normas y reglas contables generalmente aceptadas; debe además ser proporcionada al hecho generador y tener en cuenta la capacidad económica del contribuyente. Los hechos generadores se consideran realizados cuando el CTM toma en cuenta preferentemente aspectos físicos o económicos, en el momento en que en estos han cumplido las circunstancias materiales o

¹⁶¹ Código Tributario Mexicano.: Art. 100.

temporales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente corresponden, y en situaciones jurídicas desde el momento que han adquirido firmeza o han sido constituidas conforme al derecho aplicable.¹⁶²

Se estipula igualmente la determinación de la base imponible a partir de la declaración de impuestos presentada por el contribuyente ya sea voluntariamente o exigida por la autoridad tributaria, que debe contener precisamente la base imponible y la cuantificación de la obligación tributaria.¹⁶³ En el caso del pago anticipado, en los impuestos que se determinan sobre la base de declaraciones, la cuantía del anticipo se fija teniendo en cuenta las estimaciones del contribuyente correspondiente al período que determine la ley de la materia.¹⁶⁴

La base presunta para la liquidación de oficio de los impuestos la determinan los ingresos brutos, activos obtenidos o adquiridos durante el periodo fiscal que equivalen presuntivamente al doble de los ingresos brutos, activos o bienes obtenidos o adquiridos durante el periodo fiscal anterior.

A falta de esta última información, se debe presumir que los ingresos brutos, activos o bienes obtenidos o adquiridos durante el período fiscal son iguales a los que haya obtenido o adquirido otro contribuyente dedicado a la misma actividad comparable en cuanto a su capacidad económica. Lo dispuesto en este numeral se entiende como parte de la base para determinar la obligación tributaria por lo que no incluyen las deducciones que las leyes tributarias especiales autoricen.

¹⁶² *Ibid.*: Art. 40.

¹⁶³ *Ibid.*: Arts. 81 y 82.

¹⁶⁴ *Ibid.*: Art. 115.

En el caso de que los precios de los bienes inmuebles fueren obligatoriamente inferiores a los valores prevalecientes en el mercado, la DEI determinará aquellos por medio de peritos calificados o a través de la aplicación de los criterios de valoración que señalen los reglamentos. En ningún caso los precios a los que se refiere esta ley podrán ser inferiores al valor catastral de los inmuebles, si existiere.

Igualmente se presume el resultado de promediar el total de las ventas hechas o los servicios prestados o cualquier otra operación controlada por la autoridad tributaria competente en no menos de doce días consecutivos o alternados de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales o industriales, representará las ventas efectuadas o los servicios prestados o las operaciones presuntas del contribuyente o responsable durante el mes de que se trate.

Si dicho control se efectuara en cuatro o más meses alternados de un mismo ejercicio fiscal anual, el promedio de las ventas hechas o de los servicios prestados o de las operaciones realizadas se considerará suficientemente representativo de todo el período.

Los incrementos patrimoniales no justificados forman parte de la renta neta gravable o de los correspondientes activos netos durante el período fiscal sujeto a verificación.

Las diferencias que existen entre el inventario físico de las mercancías efectuado por la autoridad tributaria y el inventario que resulte de los registros contables del contribuyente o responsable son consideradas como

ventas omitidas como la diferencia sea en menos o como compra omitida cuando la diferencia sea en más.¹⁶⁵

4.2.3 Procedimiento de Liquidación de Oficio

No existe un procedimiento de fiscalización estructurado si no muchos procedimientos fiscalizadores que en general empiezan con una visita donde los llamados visitados son responsables solidariamente y al no encontrarse en el domicilio se les deja cita por escrito.¹⁶⁶

Las vistas tienen como fin recabar la información pertinente sobre las adquisiciones de los contribuyentes en un período fiscal, o sea reconocer la riqueza obtenida, de todo lo cual se levanta un acta y se le citará para que presente documentos faltantes en su declaración; formularan a demás de la información contenida informes de conclusiones y se le notificará al contribuyente el final de la visita.

Se presenta una determinación del crédito fiscal que tiene como propósito la emisión del acto administrativo definitivo que crea un derecho a favor del fisco y una obligación a cargo del contribuyente; otro propósito es cuantificar el crédito tributario en una cantidad precisa que pueda ser posteriormente requerida de pago por la autoridad al contribuyente mediante el procedimiento administrativo de ejecución, de lo que se emite una resolución.¹⁶⁷

¹⁶⁵ *Ibíd.*: Art. 87.

¹⁶⁶ Código Fiscal de la Federación, (Congreso mexicano, DOF. 31/12/1981, 1981): Art. 42-45

¹⁶⁷ *Ibíd.*: Art. 52-55.

De la resolución se puede determinar una infracción tributaria, un delito tributario y una infracción administrativa, todas son revocables por el recurso del artículo 166 del código Fiscal de la Federación mexicana siempre que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley y sea cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal y los demás que aplique dicho Código.¹⁶⁸

La revocatoria se interpone ante el mismo ente que emitió la sentencia y debe contener la resolución o el acto que se impugna, los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado, las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate, pudiendo la administración sobreseer, confirmar o modificar la sentencia.¹⁶⁹

El interesado puede optar al mismo tiempo y sin que sea necesaria la interposición de la revocatoria promover, directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en adelante TFJFA teniendo como requisito que la impugnación de dicho acto se debe hacer valer ante la sala regional del TFJFA.¹⁷⁰

En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. La resolución se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la facultad de invocar hechos notorios; desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso, confirmar el acto impugnado, mandar

¹⁶⁸ *Ibíd.*: 166-167

¹⁶⁹ *Ibíd.*

¹⁷⁰ *Ibíd.*: Art. 125

reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución, dejar sin efectos el acto impugnado, modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.¹⁷¹

No existe plazo para interponer la revocatoria, ya que procede sobre resoluciones no favorables que quedaron firmes al haberse consentido por parte de los afectados, que no interpusieron los medios de defensa dentro de los plazos establecidos. Se puede solicitar revisión en la fecha en que venció el plazo para interponer los medios de defensa fiscales, y a partir del día siguiente hábil se puede solicitar la revisión de la resolución. Se puede solicitar la revisión siempre y cuando la misma no haya sido favorable para los intereses del contribuyente o particular afectado.

4.2.4 Abstracción de derecho comparado

La legislación mexicana determina que se materializa la responsabilidad fiscal en los hechos en que se deba determinar un tributo y en las liquidaciones de oficio, pagos a cuenta e intereses de parte de los contribuyentes y las aplicadas por el fisco; en El Salvador la responsabilidad fiscal se materializa siempre y cuando exista una duda razonable y fundamentada de una responsabilidad fiscal, ya sea un delito tributario o responsabilidad administrativa.

Previo a la ejecución de cualquier actividad de cobro, en ambas legislaciones, se debe realizar una etapa de fiscalización, encaminada a descubrir los adeudos por parte de los contribuyentes. En México las

¹⁷¹ *Ibíd.*: Art. 130-133

obligaciones tributarias por las que el contribuyente haya obtenido facilidades de pago no cumplidas oportunamente son también objeto de responsabilidad fiscal e investigada en el proceso de fiscalización.

En El Salvador las obligaciones Tributarias se liquidan sobre la base cierta en los casos de que el contribuyente cumpla con los requisitos de ley sobre los registros contables, facturas y demás documentos necesarios para comprobar las transacciones generadoras de riqueza y sobre la base presunta de las declaraciones sobre la Renta anteriormente presentadas, tomando en cuenta la ganancia considerada normal para determinados movimientos generadores de obligación tributaria.

La legislación mexicana no estipula un proceso de liquidación oficiosa propiamente dicho, si no un proceso que inicia con una visita domiciliaria en la sede social del contribuyente, o donde realiza sus operaciones de la que se redacta un informe, se notifica el resultado y se emite una resolución. Similarmente, en el caso de El Salvador donde un departamento de fiscalización realiza una inspección y análisis de documentos y emite un informe de todo lo investigado con las posibles violaciones y su respectiva multa.

En El Salvador se sigue un proceso administrativo compuesto de un proceso de fiscalización, la elaboración de una resolución, la interposición del recurso de revisión ante la autoridad que emitió la resolución; estas etapas son escalonadas e interdependientes, es decir no se puede iniciar la siguiente etapa sin haber agotada la anterior.

Agotada la vía administrativa se procede a un recurso judicial ante la cámara de lo Contencioso Administrativo que es la interposición de una demanda de carácter meramente escrito, o sea sin audiencias orales.

En cambio en la legislación mexicana se establece que el contribuyente puede iniciar vía judicial la denuncia ante una cámara de instancia superior, o vía administrativa el proceso de revisión independientemente de que se hayan o no agotado, es decir se puede iniciar la vía jurídica antes de haber agotado la vía administrativa.

4.3 La Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta en España

El proceso de Liquidación oficiosa en España está dividido en dos fases, un procedimiento administrativo sancionatorio, y un proceso contencioso Administrativo.

El procedimiento administrativo se define como liquidación tributaria, y es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.¹⁷²

El Proceso contencioso pertenece al orden jurisdiccional, contencioso-administrativo a los Juzgados y Tribunales, del mismo orden conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al Derecho Administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley y con los Decretos

¹⁷² Ley General Tributaria, (Decreto 58, Congreso Español, 2003): Art. 101.

legislativos cuando excedan los límites de la delegación, cuya competencia se extiende al conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales no pertenecientes al orden administrativo, directamente relacionadas con un recurso contencioso-administrativo, salvo las de carácter constitucional y penal y lo dispuesto en los Tratados internacionales.¹⁷³

Puede decirse que el procedimiento administrativo y contencioso administrativo pertenecen al mismo proceso administrativo de liquidación oficiosa en este país.

4.3.1 Causas en las que procede la liquidación oficiosa

En la legislación Española existe la figura de la Liquidación provisional que procede cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto, así como de las cuotas del Impuesto sean superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, donde la Administración tributaria practica dicha liquidación dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración. Cuando la declaración es presentada fuera de plazo, los seis meses se computa desde la fecha de su presentación.

Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este Impuesto realizado, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la

¹⁷³ Ley reguladora de la función Contenciosa Administrativa, (decreto 29, Congreso Español, 1998): Art. 1,4.

citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido, la Administración tributaria procede a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.¹⁷⁴ Transcurrido el plazo establecido sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en la legislación.

4.3.2 Bases en la que se liquida oficiosamente

La base imponible del Impuesto está constituida por el importe de la renta del contribuyente y se determina aplicando los métodos previstos en el Ley. Para la cuantificación de la base imponible se procede de: Las rentas que se califican y cuantifican con arreglo a su origen, los rendimientos netos se obtienen por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles, las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinan, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

Se aplican las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta. Se procede a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen y su

¹⁷⁴ Ley de Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, (decreto 35, Congreso Español, 2006): 103

clasificación como renta general o del ahorro, el resultado de estas operaciones dará lugar a la base imponible general y del ahorro.

La base liquidable es el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en la Ley, las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias, lo que da lugar a las bases liquidables general y del ahorro.

No se someten a tributación las rentas que no excedan del importe del mínimo personal y familiar que resulte de aplicación. La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determina con carácter general por el método de estimación directa.

La determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo en los términos de la renta neta de acuerdo a los métodos de estimación directa, que se aplica como método general, y que admite dos modalidades, la normal y la simplificada; la estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se establezcan y el método de estimación indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto.

En la estimación indirecta de los rendimientos procedentes de actividades económicas se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible.¹⁷⁵

¹⁷⁵ Ley de Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, España.: 15,16,28

4.3.3 Procedimiento de Liquidación de Oficio

Todo comienza con el procedimiento de inspección, que es realizado por los órganos tributarios de carácter administrativo que realizan actividades entre las que se destacan las actuaciones de comprobación e investigación, que tienen por objeto indagar y verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y puede proceder a la práctica de una o varias liquidaciones.¹⁷⁶

Para la obtención de información con trascendencia tributaria se recurre a la obtención por suministros, que es el deber de comunicar a la Administración Tributaria determinados datos derivados de las relaciones mantenidas con terceros, sin necesidad de que el obligado tributario sea requerido expresamente para ello; y la obtención por captación o requerimiento individualizado, en la cual la Administración solicita expresamente de los obligados tributarios, o contribuyentes, a determinadas informaciones con la relación al cumplimiento de sus propias obligaciones o derivadas de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas.¹⁷⁷

Cuando se trate de requerimientos de información que exijan el conocimiento de movimientos de cuentas u operaciones crediticias y bancarias, los órganos de inspección o recaudación pueden solicitar información a los obligados o a entidades bancarias, sin que sea necesario notificar el requerimiento al obligado tributario.¹⁷⁸

¹⁷⁶ Ley General Tributaria, España.: 141

¹⁷⁷ *Ibid.* 93-94

¹⁷⁸ *Ibid.*: 57, 93.3

Entre las facultades de inspección de los tributos que pueden ejercerse durante el proceso de investigación están el examen de la documentación con trascendencia tributaria, entrada y reconocimiento de fincas, solicitud de colaboración de los obligados tributarios, la consideración como agentes de la autoridad y la adopción de medidas cautelares.¹⁷⁹

La inspección se realiza ya sea mediante comunicación al interesado para que se apersona al lugar el día y hora señalada con los documentos y elementos que se le soliciten, esto en un plazo de diez días; y también sin previa comunicación, mediante personación de la inspección en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones y demás, la cual se documenta en diligencias.¹⁸⁰ El plazo de duración de las actuaciones será de 18 meses contados desde la fecha de notificación o la que se entienda notificado el acto de liquidación resultante de las actuaciones, en ocasiones que lo amerite el plazo podrá extenderse a 27 meses. El incumplimiento del plazo de duración no produce caducidad del procedimiento, deberá continuar hasta su terminación.¹⁸¹

Las actuaciones de inspección pueden realizarse en el lugar del domicilio fiscal del obligado tributario, donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas, donde exista alguna prueba del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria o en las oficinas de la administración tributaria cuando se puedan examinar los elementos en ella; todo lo cual podrá realizarse en días hábiles, en el horario.¹⁸²

¹⁷⁹ *Ibíd.*: 81, 142, 146

¹⁸⁰ *Ibíd.*: 149

¹⁸¹ *Ibíd.*: 150

¹⁸² *Ibíd.*: 151

Los procedimientos sancionadores garantizan los derechos de ser notificado de las imputaciones, infracciones, y sanciones que se les impongan, así como identidad del instructor y autoridad fiscalizadora, también a formular alegaciones y utilizar los medios de defensa y los demás de la ley. La notificación se realiza de conformidad al Art. 102 de la Ley General Tributaria, el adelante LGT.¹⁸³

El procedimiento sancionador se inicia de oficio, mediante notificación, que constituye una garantía junto con la formulación de alegaciones, el uso de defensa admitida por la ley; la instrucción se aplican las normas especiales sobre el desarrollo de actuaciones legales, los datos deben incorporarse para formular la propuesta de resolución, donde se presentaran los hechos, la calificación jurídica, y la infracción o, en su caso, su inexistencia; la misma será notificada indicándole puesta de manifiesto del expediente en un plazo de 15 días.¹⁸⁴

El procedimiento sancionador termina mediante la resolución o por caducidad, siendo el plazo para su conclusión de seis meses contados desde la notificación de inicio del procedimiento, entendiéndose por su conclusión la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo, produciendo caducidad del procedimiento el vencimiento de dicho plazo, quedando a consideración de los contribuyentes impugnar o interponer recurso de revisión.¹⁸⁵

El procedimiento contencioso administrativo en España se divide en dos, un proceso Abreviado y uno ordinario, teniendo como encargados del

¹⁸³ *Ibid.*: 208

¹⁸⁴ *Ibid.*: 209-210

¹⁸⁵ *Ibid.*: 211-213

enjuiciamiento a los juzgados Contencioso-Administrativos, A los Juzgados Centrales de lo Contencioso Administrativo, la Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores, de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo, cada uno con sus competencias.¹⁸⁶

Para la representación se necesita un abogado, ante los órganos colegiados superiores se deben representar por un procurador y serán asistidos por un abogado, quienes deberán interponer el recurso en un plazo de dos meses después del día de la notificación de la resolución impugnada en los casos de actos expesos, y seis meses en los casos de actos presuntos, a partir del día siguiente de producido dicho acto.¹⁸⁷

El proceso abreviado se aplica al no superar la cuantía los trece mil euros, iniciando con interposición de recurso a diez días después de la notificación el acto de la disposición impugnada, siendo competentes los Juzgados Contencioso-Administrativo en única o primera instancia de los recursos que se deduzcan frente a los actos administrativos de las autonomías, contra actos de los organismos de derecho público.

En segunda instancia conocen los Juzgados Contencioso-Administrativos del recurso de casación y revisión, correspondiendo a la Audiencia Nacional conocer en segunda instancia de las apelaciones contra autos y sentencias, del recurso de revisión y de cuestiones de competencia dictadas por los anteriores; correspondiendo al Tribunal Supremo del recurso de casación, siendo este último recurso el que pone fin a la fase administrativa y a todo el proceso liquidatorio.

¹⁸⁶ Ley reguladora de la función Contenciosa Administrativa.: Art. 1-12

¹⁸⁷ *Ibid.*: Art. 23-24

4.3.4 Abstracción de derecho comparado

El proceso de liquidación oficiosa español es muy similar al salvadoreño, teniendo ambos dos procedimientos, uno administrativo y otro judicial, donde uno es prerrequisito de la apertura del otro, con la diferencia de la estructura política federal que España detenta, que implica tener tribunales supremos autonómicos y un tribunal supremo federal.

Las bases para la liquidación de oficio en la Legislación española está constituida por el importe de la renta del contribuyente y se determina aplicando los métodos previstos en la Ley, con arreglo a su origen, aplicándose reducciones sobre el rendimiento neto; en el salvador se hace sobre base cierta probada en los documentos, presuntivamente a partir de datos de años fiscales anteriores, y base mixta.

Para la determinación de la Renta en España, se puede hacer de datos suministrados por los contribuyentes, utilizando la renta neta como determinación para la base del impuesto, lo que significa que se determina la ganancia por su origen, costos de transacción, transporte, etc. En cuanto a proceso administrativo podemos decir que existen diferencias en cuanto a los plazos, que suelen ser de quince días para la notificación del auto de apertura para su contestación y de veinte en la Legislación salvadoreña, igualmente que no se da en la legislación española una copia del auto de apertura si no una carta de resumen de expediente.

Existen más instancias en el proceso Contencioso Español, debido a que las autonomías que tienen sus propios tribunales superiores que conocen del recurso de casación, recurso que no se reconoce en el salvador como siguiente oportunidad procesal después de la apelación.

Después del proceso de fiscalización se formula una propuesta de resolución que luego será afirmada por la dirección administrativa, que al emitir la resolución definitiva terminara con el proceso administrativo, que también puede terminar por caducidad después de seis meses de notificado el auto de apertura, como pasa en la legislación salvadoreña.

CAPITULO V. ANALISIS DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA EN EL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Después de exponer la base teórica del problema, que es importante para la comprensión de la garantía de audiencia en la Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta, es necesaria su observancia en el plano material, lo que permite advertir problemas y proponer soluciones. Hemos utilizado para el caso el método de entrevista, debido en parte a que al ser un proceso privado, que involucra derechos individuales, lo que hace imposible que el Ministerio de Hacienda proporcione información sobre quienes han sido o están siendo procesados de oficio, sus direcciones o lugares de trabajo, y por tanto hace difícil aplicar otros métodos de recolección de datos.

5.1 La garantía de Audiencia en la determinación del Impuesto sobre la renta en el proceso de liquidación oficiosa de la DGII

Al profundizar en la legislación correspondiente nos vimos en la necesidad de consultar a personas especialistas en el tema, que pudieran soslayar nuestras dudas respecto a la garantía de audiencia sobre la determinación de oficio de la Renta.¹⁸⁸ El proceso en general descansa en el código tributario, existen leyes específicas que regulan impuestos especiales pero que se remiten al Código Tributario. La Unidad de Fiscalización recaba todo tipo de información del contribuyente por ejemplo balances generales, registros contables, registros financieros, toda información que dilucide una diferencia entre lo percibido en un año fiscal y lo declarado en Renta, con lo

¹⁸⁸ Se entrevistó a Jorge Luis Martínez quien es Licenciado en Contaduría Pública y ostenta el cargo de jefe de Unidad de Educación Fiscal del Ministerio de Hacienda, quien afirmó tener experiencia de varios años en la Unidad Jurídica de la DGII.

que emiten un informe de fiscalización donde se han procesado los datos sobre el contribuyente, se le notifica al mismo y se remite la Unidad Jurídica, específicamente al Departamento de Audiencia y Tasaciones, entidad que se encarga del cobro correspondiente, quienes emiten un auto de apertura a pruebas, en el cual establece un plazo de cinco días para la audiencia en la que se notifica al contribuyente lo analizado por la Unidad Jurídica, y se programa en diez días Audiencia probatoria.

Si es para una multa, el plazo es de tres días para notificar y ocho días para apertura a pruebas, los plazos son perentorios, y antes de que precluyan se emite la resolución; dicha resolución puede tener errores materiales o formales, como por ejemplo que no coincida con las cifras del informe de fiscalización, o haya diferencias en la designación en letras y la designación numérica de la misma.

En cuanto al respeto de los plazos la administración tiene hasta tres años para realizar el proceso de fiscalización si el contribuyente ha presentado declaración de Impuestos, después de lo cual debe notificársele al contribuyente lo no pagado en concepto de Renta, de lo contrario dicha institución tiene cinco años para investigar, dentro de los cuales el ministerio debe notificar la tasación al contribuyente. Si no se cumplen estos plazos la administración pierde la posibilidad de recuperar el dinero adeudado o de imponer una multa, salvo que se trate de cuestiones formales que bajo el principio finalista de las formas procesales, donde se evalúa la eficacia del daño y su afectación material, si el daño no es muy grande el error es corregible.

Si se incumplen los plazos de audiencia y defensa, al ser perentorios, la administración no ofrece alternativas, son rígidos, y los contribuyentes consideran que se han incumplido deben presentarla como alegato ante la siguiente instancia, el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas, aunque se estipula que no puede admitir prueba que no haya sido presentada en el proceso ante la DGII, según la ley Orgánica del TAIIA.

Los alegatos y pruebas se presentan ante el Departamento de Audiencia y Tasaciones, basándose en lo que le notifica la administración en el auto de Apertura a Audiencia y Pruebas, el contribuyente posee los documentos relativos a su defensa, aunque la Administración se reserva el derecho de admitir alegatos o rechazarlos.

Si el contribuyente considera que no se le han producido adecuadamente sus alegaciones y material probatorio, puede interponer escritos ante la DGII, que deben contemplar todos los requisitos del Art. 34 del Código Tributario, aunque en la práctica los sujetos pasivos llevan estas inconformidades ante la instancia superior, presentando como evidencia la misma correspondencia y los mismos documentos que han presentado ante la DGII que fueron rechazados.

Suele suceder que los documentos no fueron presentados por que los contribuyentes no los tenían disponibles o nunca los ofrecieron, y por tanto el auditor no los pudo considerar, bajo el principio de verdad material, no se rechaza material probatorio o alegatos, simplemente los contribuyentes no los presentan en el tiempo y modo estipulado. La resolución se emite mediante un informe de carácter interno, en el cual se procesan las pruebas, se estima su pertinencia e idoneidad, se determina la naturaleza y se hace en análisis jurídico del caso, formándose un refundido entre los datos

presentados en el informe de auditoría y los presentado en alegatos por los contribuyentes que viene a ser la resolución, que se emite de forma escrita, no existiendo oralidad para este proceso. Si la resolución está notificada puede solicitarse un recurso de rectificación en caso de que el error sea formal, pero en caso de inconformidad con el contenido material pueden presentar un recurso de apelación ante el TAIIA.

5.2 La garantía de Audiencia en la determinación del Impuesto sobre la renta en el Recurso de Apelación ante el TAIIA¹⁸⁹

En las etapas del proceso de apelación puede presentarse el error de que la Dirección General de Impuestos Internos no remita en el plazo de tres días hábiles el expediente del caso o el informe justificativo, lo que es importante por que conforme al artículo 4 inciso último de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas el plazo para resolver el recurso de apelación y notificar la sentencia no podrá exceder de nueve meses, y en caso de no notificarse las actuaciones en tiempo y forma a de remitirse a jurisprudencia emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

Generalmente los plazos se cumplen, pero hay casos en los cuales debido a la saturación de trabajo se han incumplido como el de la notificación, pero la Sala ha emitido resolución que en base al principio finalista de las formas procesales, permite la exención de los mismos, pero queda abierto al contribuyente el presentar escritos realizando las consultas que considere acerca de sus procesos cuando éstos se incumplen.

¹⁸⁹ Se entrevistó a los Licenciados Roberto Javier López y Ana Rosa Rivas, Abogados y Notarios, quienes fungen como especialistas Jurídicos Tributarios Aduaneros en el TAIIA.

Las pruebas y alegatos se recogen en las respectivas etapas de forma escrita, y en los casos que se realicen nombramientos de técnicos o inspecciones para peritajes u otros, se realizan informes que contengan lo actuado por los técnicos y se adjuntan al incidente de apelación, en los cuales pueden presentarse errores, como por ejemplo, realizar facultades de fiscalización en las inspecciones o imposición de medidas que no competen a los técnicos. Si los contribuyentes consideran que no se procesan sus alegatos y pruebas pueden proceder a impugnar el acto final en juicio contencioso administrativo, junto con la resolución, que emiten de forma escrita, y que puede llevarse a la vía judicial al tener errores de forma o fondo o estar en desacuerdo con el contenido.

5.3 La garantía de Audiencia en la determinación del Impuesto sobre la Renta en el Recurso de Apelación ante la Cámara y la Sala de lo Contencioso Administrativo

Debido a que al momento de realizar la investigación no hay casos aperturados en los tribunales de lo Contencioso Administrativo, fue imposible obtener información de los técnicos sobre el respeto a la Garantía de Audiencia en los procesos que llevan.¹⁹⁰ Si determinados actos administrativos son emitidos para la determinación oficiosa del impuesto sobre la renta, dependiendo de la cuantía ante los tribunales de lo contencioso administrativo, existe para rebatirlo, según la nueva ley de Procedimientos Administrativos, el recurso de apelación; la competencia para conocer en segunda instancia de dicho recurso dependiendo de la cuantía, se efectuara ante la Cámara o ante la Sala, no hay recurso de casación, es

¹⁹⁰ Fue entrevistado el Licenciado en Ciencias Jurídicas Raúl Antonio Hernández Hernández, quien es Colaborador Jurídico de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

decir que el tribunal conoce en primera instancia y las cámaras en segunda instancia mediante apelación, después no existe otro recurso, si una cámara conoce en primera instancia por la cuantía, puede apelarse ante la Sala de lo Contencioso Administrativo.

Todo lo anterior de conformidad los artículos 13 y 14 de la Ley de Procedimientos Administrativos, estipula que quienes conocen del recurso de apelación son cámaras; y la sala, a partir del art. 112, señalándose en el 115 la admisión del recurso, a lo que se señala una audiencia y se notifica a las partes para adherirse al proceso, concluida la audiencia puede citar al contribuyente y a los coadyuvantes para dar el fallo si la situación lo amerita, si no se emite sentencia por escrito en el plazo de 20 días, es decir, se estructura en fase de admisión del recurso, en la apertura de audiencia y recepción de pruebas; y la fase de sentencia en la que se puede emitir el fallo; teniendo en cuenta que la nueva ley no regula todas las posibles variables en lo que tiene que ver con incidentes, haciendo necesario integrar la normativa con el Código Procesal Civil y Mercantil, en adelante CPCyM, y aplicar lo que resulte compatible.

Existen también muchos errores tanto del juzgador como de las partes, ya que el recurso está encaminado a ciertas finalidades que no están estipuladas en la ley vigente, un error sería por ejemplo que la apelación sea interpuesta no para cumplir las finalidades del Código Procesal Civil y Mercantil, o se interponga para procesar prueba que ya ha sido vista en otras etapas del proceso. Igual se cometen errores en el cómputo de los plazos en la estimación de la admisibilidad del recurso o no, si se cumplen los fines del mismo.

Se notifican todas las decisiones de la sala, según el Art. 120 de la nueva ley, teniendo un plazo de 5 días máximo, advirtiéndose que si no se notifica en tiempo y forma habría que analizar si existe algún tipo de nulidad, ya que puede afectar la validez del acto administrativo, según el principio de trascendencia de las nulidades, debe verificarse el daño que se ha causado al contribuyente. La Sala de lo Constitucional ha emitido jurisprudencia determinando que la excesiva carga de trabajo que supera su capacidad técnico-operativa puede ser justificante del incumplimiento de plazos.

En caso que se incumplan plazos, los contribuyentes deben recurrir a su creatividad, analizar qué agravio se les ha causado, si existe algunos, se concretiza una consecuencia que sea lesiva a sus derechos, pueden tomar la vía constitucional, el recurso de amparo ante la Sala de lo Constitucional.

Para la recolección de pruebas y alegatos hay que entender que en el proceso común y abreviado se presentan en las etapas pertinentes del transcurso de los mismos en las instancias anteriores, por lo que el momento de presentarlos a la hora de apelar ante la Sala es durante la audiencia oral del Recurso de Apelación, donde el Juez va a valorar si la prueba o alegatos ofrecidos se presentaron en otra etapa del proceso, existiendo entonces una oportunidad en el escrito de Apelación donde las partes ofrecen todos los argumentos referidos a pruebas y alegatos, y en un juicio donde de manera oral, se vierten sus posiciones ante los magistrados de la Sala. Si los contribuyentes consideran que no se procesan sus pruebas o alegatos, solo se reconoce según el artículo 106 de la nueva ley, la revocatoria, basada en la improponibilidad o inadmisibilidad de la demanda, y contra el auto que declara inadmisibile el recurso de apelación, y el amparo anteriormente dicho, existiendo casos en los que se les ha rechazado pruebas y alegatos a los

contribuyentes, basados en su impertinencia, su falta de idoneidad, pero en muy pocos casos.

La resolución se emite de manera escrita y en la audiencia probatoria, es posible que el tribunal anuncie el fallo, la decisión de fondo, emitiendo sentencia treinta días después del mismo, existiendo errores que tengan que ver con la violación del principio de congruencia, la falta de motivación de la sentencia, la errónea valoración, errónea interpretación de la ley, errores que están estipulados en el recurso de casación del CPCyM, la nulidad misma de la sentencia.

Se sobreentiende que por la vía Administrativa se agotan las posibilidades de recurrir tras el recurso de Apelación, queda abierto el recurso de Amparo ante la Sala de lo Constitucional, demandando a la Sala de lo Contencioso Administrativo, siguiéndose lo estipulado en la Ley de Procedimientos Constitucionales, adquiriendo entonces calidad de cosa juzgada con la Apelación ante la Cámara cuando el tribunal ha conocido en primer grado y ante la Sala, cuando ha conocido la cámara.

5.4 Análisis sobre el respeto a la Garantía de Audiencia en el Proceso de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta

El Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta tiene los mecanismos idóneos para desenvolverse en las diferentes etapas encaminadas a respetar la Garantía de Audiencia, contando en la fase de fiscalización con las herramientas necesarias para la recolección de datos encaminados a sustentar el Auto de Apertura, empero siendo insuficiente en casos en los cuales los contribuyentes no proporcione información requerida, o no existan documentos que prueben determinados hechos al momento de

investigación por estar en proceso de reposición entre otras., respetándose los plazos de tres a cinco años para esta etapa.

Incumplimiento de plazos en cuanto a la notificación del auto de apertura y la consiguiente aportación de pruebas y alegatos por los contribuyentes, basados en la sobrecarga de trabajo y excedencia de su capacidad técnico-operativa, igual en la emisión de la resolución, para lo cual la Sala de lo Constitucional ya ha emitido Jurisprudencia correspondiente. E igualmente se presentan errores en la valoración de la prueba, alegatos y su admisión, siendo producto de la mala interpretación de la norma, la falta de valoración del caso en concreto, dejando abierto el recurso de Apelación.

Igualmente se cometen errores en la emisión de la sentencia, basados en una mala redacción, un mal cálculo de los montos, diferencias entre el monto estipulado numéricamente y el redactado, quedando a criterio del contribuyente si subsanarlo solicitando una rectificación, recurso de revisión o interponiendo recurso de Apelación ante el TAIIA.

Existe el error de la DGII de no presentar el expediente en un plazo de tres días y del TAIIA de no devolverlo en el plazo de nueve meses, lo que se debe en parte a la sobrecarga de trabajo, también basado en la mala interpretación de la norma, el no proceso de pruebas, la no consideración de alegatos, por lo que los contribuyentes pueden interponer la demanda ante los nuevos Tribunales de lo Contencioso Administrativos, donde dependiendo de la cuantía se les llevara un proceso Común o uno abreviado, existiendo una fase de apertura a pruebas y recepción de alegatos, un desfile de ellas en audiencia, la emisión de una resolución, y la posibilidad de apelar ante la Cámara de segunda instancia o ante la Corte Suprema de Justicia dependiendo de la cuantía.

El recurso de Apelación es el único recurso existente, no hay Casación y por tanto se hace difícil determinar el respeto a la Garantía de Audiencia en el proceso en cuanto a incidentes como la improponibilidad o incompetencia de las pruebas o alegatos, ya que se debe remitir al CPCyM, la nueva legislación contiene muy pocos preceptos legales encaminados a subsanar incidentes o errores en las actuaciones que pueden ser violatorios a la Garantía de Audiencia.

Sin embargo, como se ha procedido en actuaciones anteriores puede verse errores como la interposición de pruebas que ya han sido procesadas, o recursos de apelación que no cumplan con los fines del CPCyM, existiendo también errores en el incumplimiento del computo de plazos, la estimación de la admisibilidad del recurso, las notificaciones, en la redacción, quedando solamente la revocatoria del auto que declaro inadmisibile o improponible el recurso de apelación o las pruebas y alegatos, y el recurso de amparo ante la sala de lo Constitucional.

En síntesis, la garantía de audiencia se respeta en el Proceso de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la renta, formalmente, en la cantidad de etapas, recursos y vías legales en general para la defensa del derecho vulnerado, y de manera material en el respeto a los plazos, al derecho a interponer pruebas y alegatos, el respeto a los límites de las funciones administrativas de cada funcionario, lo que en la práctica suele tener errores tanto formales como materiales que perjudican a los contribuyentes, por lo que es necesario proponer soluciones eficaces, ante el incumplimiento de plazos, etc.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Es imperioso después de una investigación, y al tener una visión completa del problema de la Garantía de Audiencia en el Proceso de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta, presentar las consideraciones generales para formular a continuación las recomendaciones pertinentes.

6.1 CONCLUSIONES

La Garantía de Audiencia nace a partir de la creación de la primera constitución liberal inglesa, conocida como la Carta Magna de 1215, definiéndose como un derecho por el cual el contribuyente puede conocer el proceso que se sigue en su contra, sus actuaciones administrativas y judiciales, y la posibilidad de rebatirlas concluyendo que en El Salvador, la Garantía de Audiencia es de orden constitucional.

Esta Garantía es esencial para el cumplimiento de muchos otros derechos del ciudadano, pero sobre todo otras garantías constitucionales muy relacionadas, como la inviolabilidad de la residencia, la propiedad, la dignidad humana, el no doble juzgamiento, entre otras, convirtiéndose así en el pilar fundamental del sistema jurídico salvadoreño, ya que todo en materia judicial gira en torno a respetar plazos, formalidades y etapas procesales relacionadas a la misma.

De manera general, Garantía de Audiencia es un derecho que implica que el contribuyente debe conocer todas las actividades realizadas por la administración pública contra su persona, el poder contradecir las decisiones aportando el material probatorio de conformidad con la ley, obtener una

sentencia de conformidad a derecho y que se respeten todas las fases y formalidades legales; siendo la renta un tributo que grava la riqueza y que tiene larga data en la legislación nacional e internacional, que puede ser determinada, captada o devuelta por un proceso administrativo llamado Liquidación Oficiosa que tiene una fase de recolección de pruebas e investigación llamada fiscalización, un procedimiento administrativo que omite la oralidad llevado por la DGII, que puede ser apelado ante el TAIIA, cuya decisión puede ser demandada en proceso judicial ante los nuevos Tribunales de lo Contencioso Administrativo y recurrida con una Apelación ante las Cámaras o la Sala de lo Contencioso Administrativo.

En el Proceso de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta, se advierte que se respeta la Garantía de Audiencia, ya que existen etapas, y en cada una las consiguientes oportunidades de presentar pruebas y alegatos para la reposición del daño causado al contribuyente en sus derechos. Dichas oportunidades se estructuran en un proceso en el cual se respetan requerimientos legales como plazos, etapas procesales, exigencias jurídicas de documentos públicos, etc.

Existen violaciones formales a la Garantía de Audiencia, basadas en el incumplimiento de requisitos en documentos administrativos, incumplimiento de plazos, errores en los cálculos a la hora de definir el monto a cobrar; aunque puede ser subsanable por la vía administrativa, pero que igual inciden en la adecuada defensa de los derechos del contribuyente ante los actos del Estado que los afectan directamente; estipulándose para ello fases recursivas en la Ley del TAIIA y la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo .

En la determinación de los montos que deben pagar los contribuyentes en concepto de este tributo, se dan violaciones materiales, cuando los cálculos son erróneos, las notificaciones tardías y por tanto acortamiento de los plazos para el administrado, quien debe presentar la respuesta en los autos de apertura junto con la prueba y alegatos en el plazo y forma oportuna. Además de lo anterior, se hace una valoración sesgada de los alegatos y de las pruebas, lo cual puede impedir la correcta defensa en audiencia, así por ejemplo, un monto erróneo equivale a una retención mayor de dinero y la necesidad por parte del administrado de interponer más recursos, en detrimento de su economía y derechos.

Los Contribuyentes pueden lograr la defensa de sus derechos; encontrando que la Legislación Administrativa actual es insuficientemente precisa para solucionar incidentes que se presentan a lo largo del proceso, por lo que es necesario remitirse a la legislación Civil para llenar vacíos legales, lo que viola la Garantía de Audiencia en el sentido que no existe certeza jurídica sobre cómo solucionar problemas que son propios del Derecho Administrativo como en la legislación anterior. Son actualmente sus fases: la Fiscalización, el Proceso Administrativo, el Recurso de Revisión, la apelación ante el TAlIA, la demanda ante los Tribunales Contencioso Administrativos y la Apelación ante la Sala de lo contencioso Administrativo.

Se identifican muchas similitudes y diferencias entre el Derecho argentino, mexicano, español, y el Derecho salvadoreño, en cuanto a las instituciones de Fiscalización e investigación, la existencia de instancias Administrativas y Judiciales, siendo común en todos los Tribunales Contencioso Administrativo, entidades como un Ministerio de Hacienda, los recursos de aclaración o revisión y revocatoria. En el caso de Argentina se diferencia por los plazos y porque los inspectores de fiscalización son auxiliares del juez administrativo;

en México que la vía judicial se puede iniciar sin haber terminado la vía Administrativa, los plazos y la determinación de la base presunta; en España, son diferentes los plazos, y el mayor número de instancias producto de la organización federal del país.

Al existir un gran número de instancias, y de etapas procesales, hay más oportunidades de ejercer el derecho de la Garantía de Audiencia mediante la interposición de Recursos y escritos, pero también más posibilidades de que existan errores administrativos que violen la misma, considerando la sobrecarga de trabajo en la DGII, en el TAIIA, igual que en los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, y en la Sala de lo Contencioso Administrativo.

6.2 RECOMENDACIONES

Ya que se cuenta con una Unidad de Fiscalización que investiga a los contribuyentes, pero existiendo solo una Fiscalización interinstitucional para la administración pública, debe haber un ente independiente que fiscalice la actividad de esta última, que de incentivos bajo el principio de cumplimiento de metas, para garantizar el respeto a la Garantía de Audiencia, de preferencia que ese ente fiscalizador no dependa de la dependencia Administrativa que emite las decisiones objeto de investigación. De allí que no es suficiente la autofiscalización que hacen entre si las unidades del Ministerio de Hacienda.

En el Procedimiento Administrativo, tiene que considerarse también la condición de los funcionarios y servidores públicos que emiten decisiones administrativas, su salud física y mental, la carga de trabajo que en ciertos períodos excede la capacidad técnico-operativa de las dependencias administrativas bajo su responsabilidad, implementando tiempo y espacios

lúdicos para la liberación de estrés laboral, la promoción de actividades físicas y alimentación adecuada.

En la etapa de Fiscalización en la que la documentación debe pasar por un proceso de registro muy fatigoso como es el foliado de todos los documentos probatorios, y además se debe tener contacto directo con los contribuyentes que en muchas ocasiones llegan molestos, haciendo reclamos, se debe fomentar la práctica de ejercicios que estimulen el desarrollo de las conexiones nerviosas del cerebro, para volver más eficiente al servidor público; además de sesiones de charlas y anti estrés para combatir los desencuentros con contribuyentes irrespetuosos, en la etapa del proceso administrativo fomentar una alimentación más variada, menos calórica y mas vitamínica, entre otros.

Es necesario aumentar el personal técnico en los departamentos y dependencias que se involucran en el Proceso de Liquidación Oficiosa, pues al considerar la complejidad de los casos y el exceso de trabajo, se vuelve imperioso ceder atribuciones y responsabilidades para evitar que se incumplan plazos, se hagan malas interpretaciones legales y de valoración de la prueba y alegatos; y se impida la defensa del contribuyente, pues el error humano es una de las causas de violaciones a la Garantía de Audiencia. Esto es más necesario en el TAIIA, donde llegan las Apelaciones de todos los Procesos Administrativos del Ministerio de Hacienda y no cuenta con los técnicos suficientes.

La Legislación debe ser actualizada, reformada, pues la Ley de Procedimientos Administrativos no es tan específica en cuanto a la resolución de incidentes propios de la actividad administrativa, obligando a remitirse al CPCyM, por ejemplo en lo que respecta a la interposición del recurso de Apelación, lo que da cierta falta de certidumbre y conlleva a

errores de interpretación, así como afectación en la valoración de pruebas y alegatos, lo que pone en duda su admisibilidad y puede violar la Garantía de Audiencia.

Deben valorarse las nuevas funciones del TAIIA, que ha perdido su capacidad como único ente de interposición del recurso de apelación, pudiendo simplificar el proceso ante el mismo ente, o volverlo competente para otros recursos administrativos como el de Revisión, así como reformar la actual Ley de Procedimientos Administrativos para la posible existencia del recurso de Casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, que representaría otra etapa, y por tanto otra oportunidad de la eficacia de la Garantía de Audiencia en el Proceso de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

Aguilar Avilés, Gilberto. 2000. *Historia de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador*, Publicaciones CSJ, San Salvador.

Alvarez-Gendín, Sabino. 1958, *Tratado General de Derecho Administrativo*, Tomo I, Barcelona: Ed. Bosh.

Arana Poveda, Arcadio Xavier. 2011, *Apuntes del Debido Procésio Penal en Nicaragua*, Managua: Nica Ediciones.

Arazi, Roland y otros. 2003, *Debido Proceso*, Buenos Aires: Ed. Rubinzal-Culzoni.

Ballesteros Ignacio, Consejo General del Poder Judicial. 1994, *Derecho Administrativo Sancionador*, Madrid: Ed. Matheu Cromo.

Beatriz, Alfonso Moisés. 1960, *Notas acerca del Impuesto sobre la Renta*, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Ciudad Universitaria.

Bielsa, Rafael. 1956, *Derecho Administrativo*, Tomo IV, 5ª ed. Buenos Aires: Ed. Depalma.

Boutruche, Robert. 1973, *Señorío y Feudalismo*, Buenos Aires: Ed. Siglo XXI.

Burgoa, Ignacio. 1961, *Garantías Individuales*, 3ª. ed., México D.F.: Ed. Porrúa.

Colombo Campbell, Juan. 2006, *El Debido Proceso Constitucional*, Santiago de Chile: Porrúa.

Couture, Eduardo J. 2002, *Fundamentos del derecho procesal civil*, 4ª edición, Buenos Aires: Editorial Montevideo de Buenos Aires.

Couture, Eduardo. 1979, *Estudios de Derecho Procesal Civil*, Tomo I. Buenos Aires: Editorial Ediciones de Palma.

Devis Echandía, Hernando. 1985, *Teoría general del proceso*, Tomo II. Buenos Aires: Editorial Universal.

Díaz, Vicente. 2004, *Tratado de Tributación*, Tomo II, Política y Economía Tributaria, Buenos Aires: Editorial Astrea.

Espinoza, Manuel Lucero. 2003, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal*, ed. 8, México D.F.: Ed. Porrúa.

Evans de la Cuadra, Enrique. 1999, *Los Derechos Constitucionales*, Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.

Fernández Cartagena, Julio A. 2004, *El concepto de la Renta en el Perú*, Lima: Universidad de Lima Ed.

Fernández Díaz. 2006, Andrés, *Política Económica*, 4ª ed., Madrid: Ed. McGraw-Hill.

Flores Zavala. Ernesto. 1975, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*", Los Impuestos, México D.F: Editorial Porrúa.

Folco, Carlos María. 2000, *Procedimiento Tributario*, Buenos Aires, Editorial Rubinzal-Culzoni.

Fortín Magaña, René. 1968, *Impuesto sobre la Renta*, Vol. I, Ciudad Universitaria, Ed. Universitaria.

Gallego Anabitarte, Alfredo, Menéndez Rexach, Ángel y otros. 2001, *Acto y Procedimiento Administrativo*, Barcelona: Ed. Marcial Pons.

García Belsunce, Horacio. 1967, *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*, Buenos Aires: Ediciones De palma.

García Mullin, Juan Roque. 2002, *Manual del Impuesto a la Renta*, Tomo II, Lima: Editorial Universidad de Lima.

García Vizcaíno, Catalina. 1997, *Derecho Tributario*, Tomo III, Buenos Aires: Ediciones de Palma.

García Vizcaíno, Catalina. 2000 *Derecho Tributario*, Tomo II, Buenos Aires: Editorial De palma, 2ª ed.

Góchez Marín, Ángel. 2000, *La garantía de audiencia y algunas nulidades procesales civiles*, San Salvador, Publicaciones CSJ.

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

Pensel Albert. 2005, *Derecho Tributario*, 3ª ed., Madrid: Ed. Marcial Pons.

Hoyos, Arturo. 1998, "El Debido Proceso", Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis.

Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. 1993, *Manual de Derecho Financiero*, El Salvador: Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial.

Lima, Francisco Roberto. 1963, *La Ley de Impuesto Sobre la Renta*, Universidad de El Salvador: Editorial Universitaria.

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

Marcos A. Sequeine. 2007, *Garantía Procesales en el Derecho Tributario*, Córdoba: Ed. Mediterránea.

Matteucci, Mario Alva. 2012, *El impuesto a la Renta y las Teorías que determinan su afectación*, Lima: Editorial Universitaria.

Matthijs Alink y Víctor van Kommer. 1991, *Manual de Administración Tributaria*, Ámsterdam: Administración de Impuestos y Aduanas de los Países Bajos.

Morales Godo, Juan. 2005, *Instituciones de derecho procesal*, Lima: Palestra Editores.

Organización de Estados Americanos y Banco Interamericano de Desarrollo. 1965, *Sistemas Tributarios de América Latina de Costa Rica*, Secretaria General OEA, Washington D.C.

Ovalle Favela, José. 2007, *Garantías Constitucionales del Proceso*, 3ª ed., México D. F.: Ed. Oxford.

Queralt, Juan Martín, et al. 1998, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 9ª ed. Madrid: Editorial Tecnos.

Ribó Durand, Luis. 1987, *Diccionario de derecho Bosch*, Barcelona: Casa Editorial S.A.

Ruiz Abreu, Carlos Enrique. 1994, *Señores de la tierra y el agua*, México: Universidad Autónoma de Tabasco.

Sainz de Bujanda. 2015, *Hacienda y Derecho*, Vol. IV., Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Smith, Robert S., *Financiamiento de la Federación Centroamericana*, revista de la Integración y el Desarrollo de Centroamérica. Banco Centroamericano de Integración Económica BCIE.

Treviño Garza, Adolfo J. 2004, *Tratado de Derecho Contencioso Administrativo*, México D.F.: Ed. Porrúa.

Vélez Mariconde, Alfredo. 1987, *La Obligatoriedad de la Acción*, Tomo II, 2ª Edición, Buenos Aires: Lerner Ediciones.

Villegas, Héctor B. 1979, *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires: Ed. de Palma, ed. 7º.

Zavala Ortiz, José Luis. 1998, *Manual de Derecho Tributario*, Santiago de Chile: Cono sur Ltda. Ed.

Tesis

Aguilar Sánchez, Nancy Gabriela, et al. 2011, Eficacia del derecho de defensa en el procedimiento de liquidación oficiosa. Tesis de grado, Universidad de El Salvador, San Salvador.

Aguillón Aparicio, Julio y otros. 2012, La eficacia de la Garantía de Audiencia y Presunción de Inocencia en el proceso de Liquidación Oficiosa del Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y Prestaciones de Servicios Tesis de Grado, Universidad de El Salvador.

Chávez Reyes, Iris y otros, Etapas del procedimiento de fiscalización y liquidación oficiosa del impuesto por parte de la administración tributaria, tesis de grado, Universidad de El Salvador, 2010.

Cisneros Rivas, Edwin y otros. 2008, Violaciones a la garantía de audiencia en las liquidaciones oficiosas del impuesto sobre la Renta en El Salvador, Tesis de Grado, Universidad de El Salvador.

Escalante, Carlos. 1966, "Estudio de la Ley de Impuesto Sobre la Renta", Tesis, San Salvador, UES.

Fernández, Mario Alberto. 1965 "El Impuesto Sobre la Renta en El Salvador", Tesis Doctoral, UES, San Salvador.

García Cabrera, Cecilia Alejandra, et al. "El grado de eficacia del procedimiento de liquidación oficiosa para el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios e impuesto sobre la renta." Tesis de grado, Universidad de El Salvador, San Salvador, 2007.

Laguardia, Sandra Morena. 2008, "La garantía de audiencia en la doctrina de la sala de lo constitucional", Tesis de Grado, Universidad José Matías Delgado, San Salvador.

Ramírez Chávez, Reyna Marisol. 2011, y otros" Tratamiento Contable de la Ganancia de Capital", tesis de Grado, Universidad de El Salvador.

Valladares Sermeño, María Ester. 1999, La Suspensión del Acto Administrativo en el Juicio Contencioso Administrativo, Tesis de Grado, Universidad de El Salvador.

Zamora de Rivas, Lidia Mirian, "Análisis socio-económico del Impuesto sobre la Renta de Personas Naturales". Tesis Doctoral Universidad Centroamericana UCA.

Legislación

Código de Comercio. 1970, El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador.

Código Fiscal de la Federación. 1981, Congreso mexicano, DOF. 31/12/1981.

Código Procesal Civil y Mercantil. 2008, El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador.

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

Código Tributario Mexicano. 1997, Decreto Legislativo 22-97, Congreso Mexicano.

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. 1972, El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador.

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo. 2016, Corte Suprema de Justicia.

Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. 1991, El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador.

Ley de Procedimiento Tributario argentino Argentina. 1971, Ley Nº 26063.

Ley del Impuesto sobre la Renta. 1993, D.O No 179 Tomo No. 320, Septiembre.

Ley General Tributaria. 2003, Decreto 58, Congreso Español.

Ley Reguladora de la Función Contenciosa Administrativa. 1998, decreto 29, Congreso Español.

Ley de Impuesto sobre la Renta de las personas físicas. 2006, decreto 35, Congreso Español.

Jurisprudencia

Corte Suprema de Justicia El Salvador, 2000, Sentencia 153-C-99, de la Sala de lo Contencioso Administrativo.

Corte Suprema de Justicia, 2000, Sentencia 60-D-99, Sala de lo Contencioso Administrativo.

Institucional

Consejo Nacional de la Judicatura. 2004, *Temas de Derecho Administrativo II*, San Salvador: Escuela de Capacitación Judicial.

Consejo Nacional de la Judicatura. 2005, *Modulo Instruccional de Temas de Derecho Administrativo I*, San Salvador: Editorial Jurídica.

Corte Suprema de Justicia *et al.* Jurisdicción contenciosa administrativa, naturaleza y alcances. Objeto y sujetos; San Salvador: Unidad Técnica Ejecutiva del Sector de Justicia, 2017, 22 diapositivas.

Corte Suprema de Justicia *et al.* Jurisdicción contenciosa administrativa, naturaleza y alcances. Proceso Ordinario; San Salvador: Unidad Técnica Ejecutiva del Sector de Justicia, 2017, 18 diapositivas.

Felipe Yáñez, Curso de Derecho Tributario. Lima, Universidad de los Andes, 2007, 345 diapositivas.

Páginas Web

MINISTERIO DE HACIENDA:

URL: <http://www7.mh.gob.sv/downloads/pdf/PMHDC9561.pdf>

ANEXO

El Salvador	Argentina	México	España
Semejanzas			
Proceso de Fiscalización	Proceso de Fiscalización	Proceso de Fiscalización	Proceso de Fiscalización
Base estimativa	Bases estimativas presunta y cierta	Bases estimativas presunta y cierta	Bases estimativas presunta y cierta
Procedimiento de liquidación oficiosa estipulado.	No existe un Procedimiento de liquidación oficiosa estipulado.	No existe un Procedimiento de liquidación oficiosa estipulado.	No existe un Procedimiento de liquidación oficiosa estipulado.
Recurso	Existencia de Recursos prelables	Existencia de Recursos prelables	Existencia de Recursos prelables
Prueba documental	Aportación de prueba documental	Aportación de prueba documental	Aportación de prueba documental
Fase judicial	Prevalencia de la oralidad en la fase judicial	Prevalencia de la oralidad en la fase judicial	Prevalencia de la oralidad en la fase judicial
Diferencias			
Proceso de Fiscalización	Se selecciona y se fiscaliza permanentemente a los contribuyentes.	Las obligaciones tributarias de facilidad de pago no cumplidas por el contribuyente son objeto de fiscalización.	Hay mas métodos para determinar el importe
Base determinable	No existe la base mixta para la determinación.	No existe la base mixta para la determinación	La Renta Neta
Procedimiento de liquidación oficiosa.	Mayor seguridad y transparencia como recurrente	Priman las visitas domiciliarias a la solicitud de documentación al contribuyente	Todas las Autonomías tienen sus propias procedimientos de liquidación Oficiosa
Recurso	El número de recursos posibles es mayor	El número de recursos posibles es mayor	El número de recursos posibles es mayor
Prueba documental	Inspectores auxiliares del juez administrativo	Se prima la obtenida a la visita que a los libros que presente el contribuyente	Se usa para crear una carta resumen del expediente y no un auto de apertura
Fase judicial	Plazo inflexible de quince días hábiles, además de la posibilidad de recurrir en casación ante la Corte Suprema de Justicia	Puede iniciarse la fase judicial independientemente se haya agotado o no la fase administrativa.	Existe una propuesta de resolución antes de emitir la resolución definitiva.