

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

**SEMINARIO DE GRADUACION EN CIENCIAS JURIDICAS 2010  
PLAN DE ESTUDIO 1993**



**TEMA:**

**PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:  
LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS**

**TRABAJO PRESENTADO POR:**

**RAUL ANTONIO ORANTES SANDOVAL**

**ERNESTO HENRIQUEZ MENDOZA**

**LICENCIADO EUGENIO TEVEZ CASTILLO  
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO**

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

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

*INGENIERO RUFINO ANTONIO QUEZADA SANCHEZ  
RECTOR*

*ARQUITECTO MIGUEL ANGEL PEREZ RAMOS  
VICERRECTOR ACADEMICO*

*LICENCIADO OSCAR NOE NAVARRETE ROMERO  
VICERRECTO ADMINISTRATIVO*

*LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHAVEZ  
SECRETARIO GENERAL*

*DOCTOR RENE MADECADEL PERLA JIMENEZ  
FISCAL GENERAL*

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

DOCTOR JOSE HUMBERTO MORALES  
DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS  
VICE DECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS  
SECRETARIO

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO  
DIRECTOR ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

LICENCIADO EUGENIO TEVEZ CASTILLO  
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

## **DEDICATORIA COMPARTIDA**

A nuestro amado Dios, por ser la guía a lo largo de nuestra vida y especialmente por conducirnos a un feliz término en esta meta que hoy alcanzamos.

A nuestras familias, que han sabido animarnos en los momentos difíciles y nos han ayudado a seguir adelante en todo tiempo y que junto a nosotros se han sacrificado para alcanzar este anhelado momento, gracias.

A nuestro asesor de tesis Licenciado Eugenio Tevez Castillo, quien con su ayuda, conocimientos, amabilidad y responsabilidad; nos dirigió y facilitó el camino para la correcta elaboración del presente trabajo de grado, gracias.

A todos los funcionarios y empleados del Ministerio de Hacienda, que nos brindaron ayuda con sus conocimientos y experiencia, en las entrevistas que realizamos a lo largo de nuestra investigación, gracias.

A nuestro amigo José Nelson Mendoza Bojorquez, que nos ayudó de manera invaluable y de quien aprendimos mucho, gracias.

## **DEDICATORIA PERSONAL**

### **ERNESTO:**

A mis padres que se enorgullecen en el cielo, a mi esposa Carmen de Jesús por impulsarme cuando desfallecía en alcanzar la meta y a quien debo todo cuanto soy, y a mis dos queridas hijas Karla y Kanena por haberme inspirado en continuar estudiando

### **RAUL:**

A mí padre que descansa en el cielo con Dios y a mi esposa Cecilia, por creer siempre en mí y apoyarme en todo momento. Por quienes este día puedo decir: lo logré, gracias.

# INDICE

INTRODUCCIÓN .....	i
CAPITULO I .....	1
ASPECTOS GENERALES DE LA ACCION DE COBRO DE IMPUESTOS.....	1
1.1 Planteamiento del problema.....	1
1.2 Enunciación del problema .....	3
1.3 Delimitación Espacial y Temporal de la Investigación.....	3
Delimitación Temporal.....	3
1.4 Justificación.....	4
1.5 Objetivos .....	5
Objetivo General .....	5
Objetivos Específicos .....	6
1.6 Hipótesis y Operacionalizacion .....	7
HIPOTESIS .....	7
DETERMINACION DE METODOS, TECNICAS E INSTRUMENTOS .....	8
METODO HIPOTETICO-DEDUCTIVO.....	8
1.7 Marco de referencia.....	9
EVOLUCION HISTORICA DE LOS TRIBUTOS.....	9
1.8 Marco Teórico .....	17
FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO .....	17
Autonomía del Derecho Tributario.....	20
División del Derecho Tributario .....	23
1.9 ANALISIS DE LA LEGISLACION EN EL TIEMPO REFERENTE A LA ACCION DE COBRO DE LA MORA TRIBUTARIA .....	38
Instrumento con Fuerza Ejecutiva .....	38
Cobro del Impuesto en Mora .....	39
Instrumento con Fuerza Ejecutiva .....	41
CAPITULO II .....	43
ASPECTOS NORMATIVOS DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	43
2.1) ORIGEN DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.....	43
2.2) FUNCIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.....	44
Funciones Principales de la Administración Tributaria: .....	46
2.3) DE LA DEUDA TRIBUTARIA U OBLIGACION TRIBUTARIA .....	48
Obligación Tributaria .....	48
2.4) DEUDA AUTOLIQUIDADA O LIQUIDADA OFICIOSAMENTE .....	50
2.5) DEUDAS PROVENIENTES DE SUBSIDIOS .....	51
2.6) ESTADO DE FIRMEZA DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS.....	52
PAGO A PLAZOS DE UNA DEUDA AUTOLIQUIDADA O LIQUIDADA OFICIOSAMENTE.....	53
ESQUEMA DE LA CONCESION DE PLAZOS .....	54
2.7) EXISTENCIA DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	55
2.8) EXIGIBILIDAD DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	56
2.9) INDIVISIBILIDAD DE LA DEUDA TRIBUTARIA .....	56
2.10) COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA .....	56
2.11) OBLIGADOS POR DEUDA PROPIA O CONTRIBUYENTE .....	57

2.12) OBLIGADOS POR DEUDA AJENA O RESPONSABLE .....	58
2.13) DOCUMENTOS CON FUERZA EJECUTIVA .....	59
2.14) MODOS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA .....	62
COMPENSACIÓN.....	64
CONFUSIÓN.....	64
PRESCRIPCION.....	65
CAPITULO III .....	66
LIQUIDACION OFICIOSA DEL TRIBUTO .....	66
1-PRIMERA ETAPA.....	69
ACCION DE LA ADMINISTRACION .....	69
1.1 -LIQUIDACION DE OFICIO.....	69
2-SEGUNDA ETAPA.....	70
2.1 -NOTIFICACION .....	70
3. TERCERA ETAPA .....	71
ACCION DE LA ADMINISTRACION .....	71
FISCALIZACION .....	71
3.2 Procedimiento de Fiscalización .....	73
3.4 -INFORME DE AUDITORIA .....	74
4-CUARTA ETAPA.....	75
4.1 -PROCEDIMIENTO DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS .....	75
5-QUINTA ETAPA.....	76
5.1-EVALUACION DE ALEGATOS Y PRUEBAS PRESENTADAS.....	76
5.2-PROCEDIMIENTO DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS .....	76
CAPITULO IV .....	80
ACCION DE COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA POR PARTE DEL ESTADO ...	80
1- PROCEDENCIA DEL COBRO DE LA DEUDA .....	80
2- PREFERENCIA DEL CREDITO TRIBUTARIO .....	81
3-BASE LEGAL DEL PROCESO DE COBRO ADMINISTRATIVO.....	81
PRIMERO.....	82
TERCERO.....	83
4-PROCEDIMIENTO PARA EL COBRO ADMINISTRATIVO .....	83
5-MEDIDAS CAUTELARES.....	87
6-ACCIONES DE COBRO .....	87
7-PREVENCIONES DE INSOLVENCIA.....	88
8-EJECUCION DE GARANTIAS.....	88
9-ACCIONES DE COBRO EJECUTADAS EN EL PROCESO.....	89
ESQUEMA DE ACCIONES DE COBRO.....	90
ACCIONES EJECUTADAS EN EL PROCESO DE COBRO ADMINISTRATIVO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	92
10-PUBLICIDAD DE DEUDORES .....	94
COMPROBACION DE LA HIPOTESIS .....	96
CAPITULO V .....	99
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	99
CONCLUSIONES.....	99
RECOMENDACIONES .....	101
Bibliografía.....	105
ANEXOS .....	107

## INTRODUCCIÓN

Cuando empezamos este proyecto teníamos una idea limitada de los problemas acerca de la recaudación de impuestos, pensábamos que con la incorporación de las reformas del Código Tributario mediante el Decreto Legislativo No. 233 de fecha 16 de diciembre de 2009, donde se considera la fase del cobro de la deuda tributaria judicial con elementos de la Administración tributaria, se recuperarían más ágilmente los impuestos morosos.

Sin embargo; a esta fecha aún no se ha puesto en práctica lo referente a que el Órgano Judicial, a solicitud del Ministerio de Hacienda, por medio de la Dirección General de Tesorería, autorizara a Licenciados en Ciencias Jurídicas, empleados de la Administración Tributaria, con el objeto que sean nombrados como Ejecutores de Embargo

La mayoría de la gente, por no decir la totalidad, es renuente al pago de los impuestos, no sólo porque no se ha tenido la educación tributaria como parte de la formación cívica de los ciudadanos, sino porque a través del tiempo las autoridades encargadas de administrar los impuestos no ejercen la debida presión sobre los morosos. El no darle cumplimiento a lo estipulado en el artículo 277 del Código Tributario, referente a divulgar a través de los distintos medios de comunicación, los nombres de los sujetos pasivos que posean deudas firmes, líquidas y exigibles, es una muestra de ello.

El tema que se desarrolla en el presente trabajo se titula “Procedimiento Administrativo de Cobro de la Deuda Tributaria”, y que en el Código Tributario encontramos todo un desarrollo jurídico que involucra: responsables, sanciones, plazos, formularios, recursos, procedimientos y otras implicaciones que no han tenido una eficiente y suficiente divulgación para conocimiento del sujeto pasivo.

Este escaso conocimiento lo determinamos por medio del trabajo de consultas realizadas a personas profesionales y no profesionales quienes en su actividad profesional, involucran el área tributaria. Dicha hipótesis fue confirmada en el desarrollo del trabajo y apoyada con consulta realizada a estudiantes que se encontraban cursando la asignatura de Derecho Tributario.

El presente es una herramienta de ayuda que da un apoyo informativo adicional a cualquier interesado en el tema y en el que se desarrolla con mayor amplitud aquellas disposiciones contenidas en la legislación tributaria, que el sujeto interesado necesita, para conocer con mayor claridad tanto sus obligaciones como sus derechos. También se presentan procedimientos administrativos que la ley no puede desarrollar por su propia naturaleza y que incluye procedimientos a seguir acorde a los requerimientos de la Administración Tributaria; para conocimiento de cualquier persona interesada por su relación o no con el tributo.

A continuación se presenta una breve exposición del contenido de cada uno de los capítulos.

El primer capítulo corresponde al marco conceptual, el cual contempla un punto de partida, destacando el desarrollo de las normas referentes a los aspectos generales de la acción de cobro de los impuestos, como el análisis de la legislación en el tiempo referente a la acción de cobro de la mora tributaria.

El capítulo segundo trata sobre los aspectos normativos de la deuda tributaria, así como el origen de la Administración Tributaria, el desarrollo que han experimentado las funciones principales de la Administración Tributaria.

Las diferentes reformas del Código Tributario, particularmente en lo referente a la gestión de cobro administrativo, obligando a que se utilicen tres procedimientos, en virtud de la normativa vigente en cada caso.

El capítulo tercero contiene un ejercicio referente a la liquidación oficiosa del impuesto, esquematizando y desarrollando las acciones de la Administración Tributaria en cada una de las etapas, como también, las acciones que el contribuyente debiera ejecutar en respuesta en cada una de las etapas que conforman la liquidación oficiosa.

El capítulo cuarto se orienta a la identificación de los pasos considerados en el procedimiento de cobro utilizado por la Administración Tributaria. Se presenta un esquema de las diferentes acciones en cumplimiento a lo estipulado en el artículo 270 del Código Tributario.



El capítulo quinto se ha destinado a las conclusiones identificadas en el análisis efectuado en el presente trabajo, como las recomendaciones encaminadas a orientar al contribuyente en la interpretación de la normativa referente al cobro de los impuestos

Y por último, se presenta el resultado de la realización de un cuestionario para conocer qué tanto saben de los impuestos los estudiantes de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y saber cuáles son sus inquietudes al respecto.

# **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

## **CAPITULO I**

### **ASPECTOS GENERALES DE LA ACCION DE COBRO DE IMPUESTOS**

#### **1.1 Planteamiento del problema**

El Estado cada año tiene dificultad en la preparación del presupuesto, siendo un punto sensible la recaudación de los ingresos.

En la búsqueda de obtener ingresos, se han dedicado esfuerzos que incluye la recuperación del monto adeudado por los contribuyentes. Para el logro de su propósito el Ministerio de Hacienda ha ampliado y endurecido la legislación tributaria, como también los controles administrativos; todo encaminado al logro del pago puntual, la recuperación de la mora y evitar el endeudamiento de los contribuyentes.

Toda esta actividad por parte del Ministerio de Hacienda se ha llevado dentro de un marco de persecución al deudor tributario; donde el contribuyente se siente perseguido sin justificación, dentro de una legislación que considera carente de igualdad, legalidad, capacidad económica, impugnación, generalidad.

Los contribuyentes más afectados son aquellos que no tienen un panel jurídico que les ayude legalmente, ni la capacidad económica para contratar a alguien que les asesore con la necesidad del caso. Por lo que cuando estos contribuyentes actúan por su propia iniciativa o aconsejados por un inexperto; resultan perjudicados en su economía, por una mala asesoría y no por una verdad jurídica.

El sentimiento generalizado de un contribuyente deudor es que no está protegido apropiadamente y que la oficina correspondiente del Ministerio de Hacienda está más preocupada por obtener el pago del deudor como un

buen resultado de metas cumplidas, sin investigar adecuadamente en ocasiones la legalidad jurídica de su actuación.

La deuda tributaria del contribuyente dentro del marco legal regulatorio en vigencia, es un problema actual que necesita ser afrontado con prontitud para beneficio tanto del Ministerio de Hacienda y del contribuyente deudor.

Los deudores tributarios deben conocer cuando una deuda fiscal es legalmente firme ante el Ministerio de Hacienda y para eso debe conocer sus obligaciones y derechos. El buen conocimiento resguarda al deudor que por desconocimiento, una presunción de la administración tributaria se convierta en obligación tributaria exigible.

Deficiencias que ponen en desventaja al contribuyente podemos mencionar:

La poca divulgación de parte de la Administración Tributaria de los trámites, procedimientos y las disposiciones contenidas en el Código Tributario, referente a las obligaciones tributarias y accesorios, ya sea en el caso de deudas autoliquidadas o liquidadas oficiosamente, inclusive deudas provenientes de subsidios.

Las últimas reformas contienen disposiciones que es preciso dar a conocer a todo contribuyente obligado al pago de impuestos; cuáles son las bases para la liquidación oficiosa; desde cuando existe la deuda u obligación tributaria; desde cuando es exigible; cuando se incumplen los términos o plazos, y lo más importante, las acciones de cobro que ejecuta la Administración Tributaria.

## **1.2 Enunciación del problema**

En qué medida afecta a los contribuyentes, personas naturales y jurídicas, el desconocimiento de las disposiciones para el pago de las obligaciones tributarias y accesorios.

Es práctica común que el contribuyente, sea asalariado o de Rentas diversas, deja en manos de la persona que le elabora la declaración, o del contador, todo lo referente a la liquidación. Únicamente se interesa porque no haya errores matemáticos, el monto a pagar y si puede cancelar a plazos, o con tarjeta de crédito

El contribuyente desconoce que existen dos procedimientos para el cobro de la deuda tributaria, el administrativo y el judicial, así como también, el cumplimiento de los términos y plazos señalados por las leyes correspondientes dentro del procedimiento de cobro por medio de la Dirección General de Tesorería.

## **1.3 Delimitación Espacial y Temporal de la Investigación.**

Para el desarrollo de la presente investigación es necesario ubicar el ámbito socio-geográfico de la actuación, dentro del cual serán estudiados las disposiciones, procedimientos y los trámites que debe realizar todo aquel contribuyente al que se le haya notificado requerimiento de cobro, en todo el territorio nacional, de las obligaciones tributarias y accesorios, ya sea en el caso de deudas autoliquidadas o liquidadas oficiosamente, incluso deudas provenientes de subsidios

### **Delimitación Temporal**

El Código Tributario promulgado mediante Decreto Legislativo 230 del 14 de diciembre del 2000 y cuya vigencia es a partir del 1 de enero del 2001,

introdujo el procedimiento para el cobro de la mora, determinado en la Ley AFI.

En este nuevo cuerpo normativo se establecen algunas disposiciones legales sobre la deuda tributaria, y considerando la última reforma mediante el Decreto Legislativo No. 233 de fecha 16 de diciembre de 2009, vigente a partir del 1 de enero de 2010, delimitaremos la investigación en el periodo 2004- 2010

#### **1.4 Justificación**

La importancia del presente trabajo referente al Análisis de las Disposiciones sobre la deuda Tributaria contenida en el Título V del Código Tributario, radica en proporcionar una guía práctica que oriente al contribuyente sobre el procedimiento para el cobro administrativo de la deuda, cuando se inicia y los términos y plazos que deberá cumplir, así como también, las acciones de cobro de la deuda tributaria firme líquidas y exigibles que la Administración Tributaria ejerce, hasta llegar al procedimiento para el cobro judicial de la deuda.

El presente estudio reúne las características de actualidad, trascendencia, factibilidad y novedosa

**ACTUALIDAD.** Ya que el contribuyente desconoce que existen dos procedimientos para el cobro de la deuda tributaria, el administrativo y el judicial, así como también, el cumplimiento de los términos y plazos señalados por las leyes correspondientes dentro del procedimiento de cobro por medio de la Dirección General de Tesorería, así como algunos aspectos de la normativa tributaria y su correcta interpretación, aspectos que se vuelve de imperiosa necesidad darle una explicación y solución a dicha problemática.

**TRASCENDENCIA.** Es trascendental porque con el no pago de las obligaciones sustantivas por desconocimiento de las alternativas que

viabilicen su cumplimiento, afectan el desarrollo económico. Con el presente estudio, se busca que disminuya el incumplimiento y consecuentemente, aumente la recaudación de recursos por parte de la Administración Tributaria.

**FACTIBILIDAD.** Porque es posible consultar libros o revistas en los cuales se haya abordado el tema, como también conocer mediante entrevistas a contribuyentes deudores de los impuestos, sus reacciones y recomendaciones al respecto.

**NOVEDOSA.** En el sentido de no haber un estudio específico respecto al procedimiento de cobro por la vía judicial, con personal de la misma Administración tributaria, puesto que son figuras nuevas que fueron incorporadas en la última reforma del Código Tributario, que entro en vigencia en enero del ejercicio fiscal que inicio en enero de 2010 Excursión

## **1.5 Objetivos**

### **Objetivo General**

Investigar sobre el tema de la deuda tributaria y aportar soluciones dentro del marco jurídico vigente, que permitan al contribuyente tener el conocimiento de sus obligaciones y derechos, que le den la confianza y certeza de un correcto procedimiento en la aplicación de la norma tributaria, coadyuvando a la obtención de resultados positivos para la Administración Tributaria.

Elaborar un documento que de confianza a todos los contribuyentes y con atención a los medianos y pequeños, quienes desconocen de una guía gubernamental o particular que les permita tener conocimiento exacto, con certeza de sus obligaciones y derechos.

Coadyuvar con el Ministerio de Hacienda, en la educación y conocimiento de la norma jurídica tributaria. Que facilite al contribuyente cumplir

adecuadamente con sus obligaciones tributarias y el Ministerio de Hacienda reciba el ingreso en el tiempo deseado, en concordancia a sus políticas fiscales.

Investigar y analizar las disposiciones sobre el cobro de la deuda tributaria contenidas en el Código Tributario que permitan al deudor de impuestos originado por autoliquidaciones, liquidaciones determinados por la Administración Tributaria de manera oficiosa, o en su caso, por deudas provenientes de subsidios, el cumplimiento del pago en los términos y plazos establecidos en la norma vigente.

### **Objetivos Específicos**

-Medir el nivel de conocimiento que tienen los contribuyentes sobre el requerimiento de cobro de la deuda y emplazamiento, así como del auto de audiencia y apertura a pruebas.

-Informar al contribuyente sobre las acciones que deberá ejercer necesariamente la Administración Tributaria previo al traslado de la deuda a la Fiscalía General de la Republica.

-Exponer los procedimientos de cobro de la deuda tributaria, el administrativo y el judicial

-Orientar al contribuyente que no pueda **pagar la totalidad de la deuda, sobre la opción de solicitar el pago a plazos la Dirección** General de Tesorería

-Divulgar sobre las ventajas que representa pagar los impuestos con tarjeta de crédito

-Dar a conocer de las ventajas del aprovechamiento acogerse a los beneficios de exoneraciones de intereses multas y sanciones que eventualmente decreta la Asamblea Legislativa

## **1.6 Hipótesis y Operacionalización**

### **HIPOTESIS**

Los contribuyentes morosos no disponen de un procedimiento que les facilite el cumplimiento de sus obligaciones, una guía que les oriente y les ayude a interpretar la norma jurídica tributaria, ni la capacidad económica para contratar a alguien que les asesore. Por lo que cuando estos contribuyentes actúan por su propia iniciativa o aconsejados por un inexperto; resultan perjudicados en su economía, por una mala asesoría y no por una verdad jurídica.

La poca divulgación de parte de la Administración Tributaria de los trámites, procedimientos y las disposiciones contenidas en el Código Tributario, referente a las obligaciones tributarias y accesorios, ya sea en el caso de deudas autoliquidadas o liquidadas oficiosamente, inclusive deudas provenientes de subsidios, **son las causas** para el no cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los contribuyentes, lo que consecuentemente los convierte en morosos.

El desconocimiento de los trámites, procedimientos y las disposiciones contenidas en el Código Tributario, referente a las obligaciones tributarias y accesorios, ya sea en el caso de deudas autoliquidadas o liquidadas oficiosamente, inclusive deudas provenientes de subsidios, incide en el incumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los contribuyentes.



## **DETERMINACION DE METODOS, TECNICAS E INSTRUMENTOS**

Para llevar a cabo toda comprobación de una hipótesis por medio de la práctica, es necesario auxiliarnos de técnicas cualitativas como la entrevista (por medio de la Cedula de Entrevista) y la observación (a través de la guía de observación), asimismo es importante hacer uso de técnicas cuantitativas, como la encuesta y su respectivo instrumento, es decir, el cuestionario.

En cuanto a la recolección de la información bibliográfica, se utilizara la técnica de la investigación documental a través de fichas bibliográfica. En la presente investigación se pretende cubrir los tres niveles del conocimiento científico: El descriptivo, el explicativo y el predictivo. En cuanto al nivel descriptivo se plantearan los aspectos generales del fenómeno observado, en el nivel explicativo identificaremos los factores incidentes en la problemática, pudiendo postular la hipótesis conducente a la esencia del problema.

El tipo de investigación será de carácter bibliográfico y práctico, recopilando, sistematizando y procesando información bibliográfica referente a la problemática observada.

### **METODO HIPOTETICO-DEDUCTIVO**

Para realizar la presente investigación se utilizara el método hipotético deductivo, ya que esboza el procedimiento lógico deductivo que se tiene que seguir para operacionalizar las variables respectivas a cada una de las hipótesis planteadas.

Operacionalizar estas variables parte de un procedimiento lógico deductivo que genera una serie de indicadores que es necesario someterlos a

comprobación por medio de la práctica, mediante técnicas cualitativas como la entrevista y la observación con sus instrumentos respectivos: La Cédula de la Entrevista y la Guía de Observación. Se utilizarán además, técnicas cuantitativas, tales como la encuesta y su respectivo instrumento: El cuestionario.

Para efectos de recolección de información bibliográfica se utilizará la técnica de recolección documental.

### **1.7 Marco de referencia**

## **EVOLUCION HISTORICA DE LOS TRIBUTOS**

Conocer exactamente el origen histórico de nuestros tributos, es una tarea difícil de materializar, ya que según opiniones de algunos conocedores de la de esta materia, en las postrimerías de la humanidad, no se concebía a los “tributos” con las peculiaridades actuales. En consecuencia, puede mencionarse, que las necesidades financieras eran satisfechas mediante prestaciones de los mismos súbditos y además por los pueblos vencidos, a través de rentas patrimoniales y de monopolios en el estado; no obstante se nota, un acentuado predominio de los ingresos patrimoniales provenientes de bienes particulares del monarca del lugar, tales como minas y tierras. Sucede que en esas épocas remotas no se distinguía, por lo general, entre patrimonio del Estado y patrimonio particular del soberano. El señor feudal o noble estaba dotado de soberanía total y absoluta, y por ello se consideraba legítimo no realizar diferencia entre los bienes públicos de los bienes patrimoniales del monarca.

Históricamente han existido ejemplos rudimentarios de “tributos”; en el Antiguo Egipto en la época de Ptolomeo, en la antigua Grecia en la época de Pericles y en el imperio Roma en los años de Julio César. Se afirma que los

griegos ya conocían una especie de impuesto sobre la renta que además era progresivo y que los egipcios tenían gravámenes sobre los consumos y los réditos. En cuanto al imperio Roma, se encuentran registrados en los anales de la historia más de un importante tributo, que han servido como antecedentes para formas impositivas actuales.

Durante la Edad Media, el patrimonio del estado continuó confundido con el del soberano y eran las principales fuentes de recursos, ya que los tributos perdieron toda importancia y se convirtieron en fuentes excepcionales de ingresos. En ese período histórico se desarrolló el sistema de regalías, que consistían en contribuciones que debían pagarse al soberano por concesiones generales o especiales que el rey hacía a los señores feudales como ejemplo: El derecho de acuñación de moneda o el derecho de utilización del agua. También se difundieron las tasas, que los súbditos debían de pagar a los señores feudales por determinados servicios que estos les prestaban. Así los vasallos debían pagar tributos para que los señores les permitieran ejercer profesiones o empleos; para transitar ciertas rutas o cruzar los puentes; por utilizar las tierras del señor feudal y otros.

Puede observarse que estas prestaciones no son estrictamente tributarias, puesto que están más vinculadas a la idea de propiedad del dominio señorial; son en cierta forma productos derivados de la propiedad. Vemos, entonces, que continúa predominando el carácter patrimonial de los ingresos.

La formación gradual de los grandes Estados motivó profundas transformaciones en el sistema del ingreso público. El rey, para restaurar su poder en la época feudal, utilizó ante todo los privilegios feudales. Como señor percibía renta de sus tierras. Después utilizó el sistema de “ayudas” para reclamar a sus vasallos el derecho de percibir renta en sus respectivos dominios, en lugar de ser pagada por el señor, la ayuda era percibida por el rey directamente por los habitantes de los diversos dominios señoriales.

Estas “ayudas” fueron en primer momento excepcionales, por ejemplo: cuando era necesario reclutar soldados; pero luego se precisó de un ejército estable, se tendió a darle un carácter permanente. Una vez concedida la autorización, el rey se aprovechó de ella para recaudar anualmente el impuesto, como ya lo hacía en las ciudades con carácter de municipio. Puede observarse que en este sistema de “ayudas” feudales surge la concepción del impuesto moderno.

Sin embargo, la concepción del impuesto sufrió profundas variantes, primitivamente y dado su origen, derivado justamente del sistema de “ayudas”, el impuesto se fundamentaba sólo en la soberanía absoluta del rey. Predominaba una concepción autoritaria y, por lo general, arbitraria con respecto al impuesto, y justamente esta arbitrariedad que predominó entre los siglos XVI y XVIII comenzó a despertar sordas resistencias de las clases menos pudientes, que eran más castigadas por el autoritarismo.

Con posterioridad a la Revolución Francesa, esta concepción se modificó sensiblemente, surgieron las ideas liberales que repudiaban la discrecionalidad y el autoritarismo, y que querían encontrar justificativos éticos en el impuesto considerándolo como un precio que se paga al Estado por los servicios generales que éste presta. Ganó terreno también la idea de graduar ese precio según la potencialidad económica de los ciudadanos; se advierte ya que en el siglo XVIII el Estado obtenía la mayor parte de sus ingresos de los recursos tributarios.

Pero en el siglo XX es notable observar un resurgimiento de los recursos patrimoniales profundamente vinculados al cambio en la concepción del Estado. El Estado moderno asume ciertas actividades económicas e industriales, antes desconocidas, y la empresa pública pasa a constituirse en fuente importante de ingresos. Es notoria la diferencia entre los antiguos ingresos patrimoniales y los actuales.

En la Edad Media se trataba principalmente de rentas territoriales provenientes de la explotación del suelo, ya que eran los bienes inmuebles poseídos por el Estado los que constituían su principal patrimonio.

La conquista española significó para la población indígena una estructura socioeconómica de carácter semifeudal que concentraba la principal fuente de riqueza en la tierra basada en el latifundio agrícola en manos de los conquistadores, coexistiendo la forma de propiedad comunal y ejidal de los indígenas. La independencia de España trajo una fragmentación de la autoridad política, pero nada nuevo en cuanto a instituciones al interior del Estado centroamericano.

En el caso de El Salvador, en los primeros años de independencia, hasta 1839, la economía del país, continuó centrada en la producción agrícola para su comercialización en el exterior, concentrándose progresivamente en el cultivo del café, posteriormente la estabilidad de la economía salvadoreña, dependería a partir de entonces de la subida o caída del precio del café en el mercado internacional.

La crisis del sistema feudal en El Salvador culminó con la revolución burguesa de 1870, por lo que el control del gobierno salvadoreño pasó a manos de los liberales. El cultivo del café conlleva a una modernización de la economía y surge un Estado capitalista. Durante estos años, el gobierno fue estable ya que la base económica creada por el sistema de agricultura de exportación producía ingresos sustanciales.

En El Salvador, el “Modelo de Crecimiento y Desarrollo Económico Hacia Afuera” se instaló en la última mitad del siglo XIX y toma auge con la

modernización de la economía a través de su especialización en el cultivo del café, que se llegaría a convertir en el eje de la agro-exportación nacional hasta la actualidad. Se incorporó a partir de los años cuarenta del presente siglo, el algodón y la caña de azúcar y la vigencia del modelo se estima hasta 1948, año a partir del cual la atención del Estado se orienta al desarrollo industrial.

En lo que respecta a la tributación, aun cuando no se tienen datos completos sobre la estructura tributaria, debe tomarse en cuenta que la existente desde 1900 hasta 1914 estaba constituida solo sobre los impuestos indirectos y no se encuentra evidencia de que de 1881 a 1900 existieran algunos tipos de impuestos directos. Por otro lado, predominan los impuestos al comercio exterior, y como parte de ellos, los impuestos a las importaciones.

A partir de 1915 se harán algunas reformas que incidieron en una pequeña y lenta variación de la estructura tributaria, con la creación del impuesto sobre la renta. La carga impositiva, mostró en esos mismos años, significativas variaciones, producto de las fluctuaciones en el precio del café dada su incidencia en la economía.

Por otra parte, la carga tributaria era insuficiente para cubrir los ingresos que demandaban los gastos del Estado, lo que hacía incurrir en continuos déficit fiscales. Este hecho, junto a la necesidad de ampliar las instituciones estatales, fue la razón que llevó al gobierno a realizar una reforma en 1915 mediante la cual se creó el impuesto a la renta personal y de las sociedades y se legalizó el impuesto al papel sellado y timbres, a fin de incrementar sus ingresos fiscales, a la vez de hacer más justo y equitativo el sistema tributario hasta entonces marcadamente regresivo. Se creó además el Impuesto de Vialidad serie "A" en 1926 y el Impuesto del Alcabala en 1928 en razón del 1% del valor real del inmueble vendido.

La crisis de 1929 repercutió en el país con la dramática caída del precio del café en el mercado internacional; lo que generó además crisis política y social.

La crisis socioeconómica y las nuevas corrientes del pensamiento político, incidieron en el levantamiento insurreccional del enero de 1932, se instala una fuerte dictadura militar que impulsó un conjunto de medidas político-económica, tendientes a modernizar el aparato estatal que influyó en la dinámica de la economía, se propugnaban por una mayor participación del Estado en la conducción de la economía.

Durante el periodo que va de la crisis de 1930 a 1948, los ingresos tributarios experimentaron una significativa caída, excepto los impuestos directos y los de exportación. Los ingresos de los impuestos directos mostraron un comportamiento mas o menos estáticos, con ciertas variaciones a partir de la crisis de 1940.

Los ingresos tributarios de los impuestos al comercio exterior, fueron disminuyendo paulatinamente, su participación en el total de ingresos tributarios desde alrededor del 70% en los años 30, hasta alrededor del 54% en 1946.

En la década de los sesenta el café experimento uno de los mejores precios en toda su historia, lo que trajo como resultado, una recaudación tributaria sin precedentes en la historia de El Salvador, situación por la cual en esa misma época, incluso se destinaron los fondos excedentes del ejercicio fiscal, de esa época, para comprar armamento militar, ya que recién acababa de finalizar el conflicto con la República de Honduras.

En la década de los 80 existían en nuestro país muchos impuestos, entre ellos: Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de Papel Sellado y Timbres, Ley de Gravamen de las Sucesiones, Ley de Impuesto sobre Donaciones, Ley del Alcabala, Ley de Impuesto de Saneamiento y Pavimentación, Ley de Impuesto de Vialidad, cuya Serie A correspondía al Estado y las series B, C y D corresponden aun a las Municipalidades.

La diversidad de impuestos fue generando una burocratización de tal magnitud que para su control, existían varias Unidades Administrativas: La Dirección General de la Renta de Aduanas, que desde su inicio controló lo referido a los derechos arancelarios a la importación de mercancías, así como a las exportaciones; la Dirección General de Impuesto Indirectos, cuya finalidad era la de administrar todos aquellos impuestos de esta naturaleza, en especial, el del Papel Sellado y Timbres y todo tipo de impuesto indirecto relativo al consumo y aquellos otros específicos aplicables a los cigarrillos, bebidas gaseosa, vinos, cervezas, licores, aguardientes, patentes para venta de papel sellado y timbres, y otros; la Dirección General de Impuestos Directos cuya finalidad era la de administrar los impuestos de esa naturaleza, entre esos, el impuesto sobre la renta, el de Sucesiones, el de Donaciones, el de Alcabala, el de Vialidad Serie A, el de Saneamiento y Pavimentación, y otros.

Con esta estructura tributaria ampliamente diversificada y con una organización funcional técnicamente especializada, comienza a pensarse en la idea de modernizar la Administración Tributaria, lo que implicaba realizar una serie de reformas al sistema de leyes impositivas, para hacerlas más funcionales y adecuarlas a las nuevas corrientes modernistas en esta materia.



Es así como en 1986 la Asamblea Legislativa aprueba una serie de reformas fiscales, entre ellas, se derogan algunas leyes como la de Renta de 1963 y se da vigencia a la de 1986, se aprueba la Ley de Patrimonio.

Durante los últimos años, el Sistema Impositivo Salvadoreño ha estado sujeto a un proceso de reforma a fin de simplificar la recaudación y de optimizar la eficiencia.

Los ingresos por impuestos percibidos por el Estado en concepto de impuestos internos han sido reducidos a dos grandes fuentes: Impuesto Sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Servicios. No obstante, existen otros tipos de impuestos internos, como lo son el Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces, el Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo Para la elaboración de Bebidas y el Impuesto Sobre la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas y la Ley de Impuesto Sobre Productos del Tabaco.

Por otro lado, la legislación tributaria salvadoreña también comprende los Impuestos externos (que son los impuestos de importación) como fuente de Ingreso del Estado. El sistema tributario salvadoreño se basa en impuestos directos e indirectos, aunque el mayor aporte se produce por el lado de los impuestos indirectos, sobre todo el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El sistema fiscal ha sido notablemente simplificado, existiendo actualmente tres impuestos básicos: el Impuesto de la Renta, el de Valor Agregado y los Aranceles de Importación. Específicamente, no existe ningún impuesto sobre el patrimonio después de la derogación de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en 1994.

El Código Tributario, aprobado mediante el decreto legislativo 230 del 14 de diciembre de 2000 recogió la parte común a todas las leyes, armonizando los diferentes procesos de amparo y normativas generales aplicables a todos los tributos, siendo el marco jurídico tributario unificado que regula adecuadamente la relación entre el fisco y los contribuyentes.

Los diferentes gobiernos han hecho reformas fiscales encaminadas a incrementar la eficiencia y la base tributaria. No se han producido modificaciones que afecten a la estructura del sistema, pero si fue adoptada una Reforma Fiscal en 2004 encaminada a mejorar el control fiscal y la lucha contra el fraude.

### **1.8 Marco Teórico**

## **FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO**

### **Nociones sobre Derecho.**

#### **Concepto de Derecho.**

Para Guillermo Cabanellas, un concepto de derecho es: "La expresión del orden o las órdenes que integran el contenido de código, leyes, reglamentos o costumbres, como preceptos obligatorios, reguladores o supletorios establecidos por el orden público, o por el pueblo mismo a través de la práctica general reiterada o de la tradición usual; lo que configura el denominado derecho objetivo. Como repertorio sintético de sus acepciones más usadas indica que derecho, significa: facultad natural de obrar de acuerdo con nuestra voluntad, salvo los límites del derecho ajeno, de la violencia de otros, de la imposibilidad física o de la prohibición legal./ Potestad de hacer o exigir cuando la ley o la autoridad establece a nuestro

favor, o lo permitido por el dueño de una cosa./ Consecuencias naturales derivadas del estado de una persona, o relaciones con otros sujetos jurídicos. /Acción sobre una persona o cosa./ Conjunto de leyes./ Colección de principios, preceptos y reglas a que están sometidos todos los hombres en cualquier sociedad civil, para vivir conforme a justicia y paz; y a cuya observancia pueden ser compelidos por la fuerza./ Exención, franquicia./ Privilegio, prerrogativa./ Beneficio, ventaja provecho exigibles o utilizables./ Facultad que comprende el estudio del derecho en sus distintas ramas o divisiones./ Carrera de abogado; sus estudios./ Justicia./ Razón./ Equidad./Sendero, camino, vía."

Manuel Osorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, no dice que es: "la norma que rige, sin torcerse hacia ningún lado, la vida de las personas para hacerse posible la convivencia social."

Desde un enfoque individualista y sociológico señala que derecho no se trata de un concepto uniformemente definido. Para algunos autores es un conjunto de reglas de conducta cuyo cumplimiento es obligatorio y cuya observancia puede ser impuesta coactivamente por la autoridad legítima."

### **Concepto de Derecho Tributario**

El Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos.

### **Concepto de Derecho Presupuestario**

Es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de los entes públicos. Se entiende por presupuesto de un ente público, aquel aprobado mediante un

acto legislativo por el cual se autorizan durante un período de tiempo determinado, gastos en ciertos rubros que detalladamente se especifican, previéndose los ingresos necesarios para cubrirlos.

### **Concepto de Derecho Fiscal**

El Derecho Fiscal es una rama del Derecho Financiero que regula las relaciones entre Estado y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole; las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos.

El Derecho Fiscal tiene una estrecha relación con el Derecho Tributario, ambas disciplinas se refieren al mismo fenómeno financiero - económico del Estado que es la actividad financiera que realiza el ente estatal, que se refiere a la actividad de gastos e ingresos, para esto es que el Derecho Fiscal establece una serie de principios con base legal, destinados a regular la relación jurídica - tributaria, que en el fondo es también de base o contenido jurídico y económico.

### **Terminología apropiada sobre el derecho tributario**

Diferentes autores coinciden en que el derecho tributario carece de terminología propia, debido a que hace uso de la terminología de otras ciencias, ya que el derecho tributario se encuentra en una etapa de formación de su propia doctrina.

El Derecho Tributario es quizás la rama más compleja del Derecho, pues la solución o regulación de todo problema no siempre está dentro de sus disposiciones, si no muchas veces en las del Derecho Común.

Se ha establecido que el Derecho Tributario utiliza conceptos y terminología de cuatro fuentes principales, que son: La ciencia jurídica, la ciencia económica y la tecnología.

Con la mezcla de todas estas ciencias el Derecho Tributario va formando su propia terminología, pero mientras tanto ha tenido que acudir a otras ramas del Derecho para tomar términos, conceptos y principios, que muchas veces son ampliados o restringidos en su alcance con el objeto de evitar hasta donde sea posible la evasión de los tributos.

### **Autonomía del Derecho Tributario**

A lo largo de este siglo se ha ido produciendo paulatinamente el proceso de construcción de conceptos y depuración de la metodología para elaborar el Derecho Tributario. Se considera que el Derecho Tributario reúne los requisitos que convencionalmente se exigen para considerar una disciplina jurídica como autónoma desde el punto de vista del método y de su estudio.

La autonomía del Derecho Tributario no significa independencia total, no se concibe de una manera absoluta, sino, por el contrario forma parte de un conjunto, de la unidad jurídica de la cual toda disciplina depende, por lo que, toda autonomía de una disciplina jurídica puede ser didáctica y estructural.

La autonomía didáctica de una disciplina, responde a razones de conveniencia en su estudio y enseñanza. Se trata de una autonomía que se otorga sólo porque prestará utilidad, y que es, en consecuencia,

eminentemente convencional y de oportunidad. No cabe duda que el Derecho Tributario tiene autonomía didáctica, ya que son numerosas las obras publicadas sobre él y además ha logrado el rango de asignatura independiente. Cuando las normas jurídicas relacionadas con un mismo objeto adquieren determinado volumen, es conveniente su estudio en forma unitaria e independiente de otras partes del Derecho, pero ello no quiere decir que se trate de una nueva y diferenciada rama jurídica.

El Derecho Tributario también tiene autonomía estructural; porque incluye Institutos caracterizados por tener una naturaleza jurídica propia, se distingue de las demás ramas del Derecho por principios, institutos y conceptos propios, exclusivos y homogéneos.

El Derecho Tributario como disciplina jurídica que regula desde el nacimiento hasta la extinción de la obligación tributaria propiamente dicha, goza de autonomía frente a las demás ramas del Derecho.

Se debe recordar que los recursos tributarios; son percibidos de parte de las riquezas de los particulares exigidos coactivamente por el Estado, mediante leyes dictadas en ejercicio del poder tributario con la finalidad de promover el bienestar general, por lo que todas las especies de tributos, sean estos impuestos, tasas y contribuciones especiales tienen singular importancia, ya que se convierten en instituciones que siendo uniformes por pertenecer a un mismo género de recursos del Estado, tiene una naturaleza jurídica propia y distinta de las demás.

Las normas del Derecho Tributario, a diferencia de las que conforman el Derecho Financiero, reconocen como fundamento el poder del imperio del Estado. Ellas dan origen a relaciones jurídicas obligatorias especiales, ya que sus exclusivos destinatarios son el Estado, en su condición del titular del

crédito tributario, y los particulares, en su carácter de deudores de la obligación de pagar los tributos. Existen razones concretas para sostener la autonomía del Derecho Tributario:

a) El Derecho Tributario tiene instituciones uniformes de naturaleza jurídica propia. Esa naturaleza jurídica específica, y los institutos están íntimamente vinculados entre sí.

b) No se atiene a conceptos del Derecho Civil, ni del Derecho Administrativo, puede crear figuras jurídicas utilizando conceptos propios, y si utiliza concepto de otras disciplinas puede procesar su alcance e incluso modificarlos.

c) Tiene métodos propios de interpretación de las leyes. Esa interpretación debe atenerse a la finalidad de la ley, siguiendo el criterio de la realidad económica.

d) A diferencia de lo que ocurre en el Derecho Administrativo, la actividad que regula el Derecho Tributario, es totalmente reglada y nunca discrecional, Principio de Legalidad.

e) El Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del Derecho por cuanto se rige por principios propios, conceptos y objeto también propios

f) Las normas jurídicas tributarias sustanciales, formales y procesales deben ser amparadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos.

El Derecho Tributario abarca los problemas jurídicos que se originan en la existencia legal de los tributos, o sea, de los ingresos percibidos por el Estado de los ciudadanos, ingresos que adoptan las tres formas: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Su contenido se estructura a través de su relación jurídico-tributaria. Y, ésta, es aquella relación económica entre el ente público y el ciudadano, como una consecuencia de la existencia de la ley que crea el tributo, fuente de derechos y obligaciones.

### **División del Derecho Tributario**

La doctrina establece que debido a la diversidad de derechos y obligaciones que surgen de las relaciones jurídico-tributario, se determina la necesidad de decidir la disciplina científica que se ocupa de ellos. La división tiene como finalidad establecer las fuentes normativas de cada uno de ellos: caracterizando la naturaleza de las obligaciones y derechos derivados de las distintas relaciones jurídicas; y, diferenciando el régimen de sanciones previstas para los casos de incumplimiento de las diferentes obligaciones.

### **El Derecho Tributario Constitucional**

Está formado por los principios y normas que rigen la tributación. En él se hallan comprendidos la facultad de exigir tributos por parte del Estado y es donde se establecen especialmente los diversos principios o garantías constitucionales que actúan como verdaderos límites del Estado en el ejercicio del referido poder tributario.

### **Derecho Tributario Sustantivo o Material**

Regula la codificación tributaria propiamente dicha, desde su creación hasta su extinción. Teniendo en cuenta que esta obligación es la que consiste en pagar los tributos, y que éstos son prestaciones que el Estado impone coactivamente, que sólo pueden tener lugar por mandatos legales; como se podrá notar, en esta división del Derecho Tributario se tiene como única fuente la ley.



En consecuencia, la naturaleza de esta obligación es estrictamente legal y de orden público, por lo que su incumplimiento origina sanciones pecuniarias, resarcitorias y penales.

### **Derecho Tributario Administrativo o Formal**

Regula los deberes y formalidades que deben cumplir los contribuyentes, así como también las facultades de los organismos administrativos a los cuales se les ha encomendado la recaudación de los impuestos y el control de cumplimiento de los particulares de sus obligaciones tributarias. También forma parte de esta división la regulación legal de los organismos públicos encargados de la percepción, verificación y fiscalización de los tributos.

El Derecho Tributario administrativo reconoce como fuente, no sólo las disposiciones legales; si no los reglamentos y las resoluciones dictadas por los propios órganos de la administración encargados de la actividad recaudadora. La naturaleza de las obligaciones formales es de carácter administrativa, y su incumplimiento ocasiona sanciones pecuniarias, resarcitorias e incluso penales.

### **Derecho Tributario Procesal**

Contiene el conjunto de normas que regulan los procesos por medio de los cuales son dirimidas las controversias tributarias. El objeto de regulación de las normas del Derecho Tributario Procesal sólo empieza cuando el contribuyente y el Estado, concurren ante un tercer órgano, esencialmente independiente de ambos, y que en nuestro caso sería “El Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos”, para que resuelva el conflicto entre las partes.

Las fuentes de la división del derecho tributario procesal son las reglas procesales que se encuentran en las disposiciones legales y en las resoluciones del órgano competente y la naturaleza de tales preceptos son procesales en sentido amplio; y las sanciones que originan su incumplimiento están relacionadas con la prescripción y la caducidad.

### **Derecho Tributario Penal**

Reúnen el conjunto de normas que describen las contravenciones, violaciones o infracciones a las obligaciones, deberes y responsabilidades, que tienen su origen en las disposiciones del derecho tributario sustantivo y del derecho tributario administrativo, estableciendo las correspondientes sanciones.

El Derecho Tributario Penal, sostiene que la ley es la única fuente y en cuanto a la naturaleza de tales normas, se discute su carácter penal o administrativo e incluso, sí tiene una identidad propia o autónoma.

### **Derecho Tributario Internacional**

Está compuesto por todas las normas establecidas en acuerdos internacionales, mediante los cuales se delimita la aplicación territorial de los poderes tributarios de los estados contratantes.

Su fuente la constituyen los tratados internacionales. En cuanto a su naturaleza, los preceptos internacionales son legales, su calidad jurídica requiere la ratificación del Estado. El incumplimiento de lo acordado en los tratados, origina responsabilidad al Estado que ha cometido la sanción.

## **Principios Fundamentales del Derecho Tributario**

Los principios constitucionales son superiores respecto de cualquier otro principio jurídico, ya que se tratan de los principios generales que fundamentan el ordenamiento jurídico del Estado.

Los principios expresados en la ley no pueden contradecir lo establecido en la Constitución, puesto que poseen la calidad de preceptos superiores a cualquier norma y; en consecuencia, son de cumplimiento obligatorio.

### **Principio de Justicia Tributaria**

Según este principio, los habitantes de un país deben contribuir al sostenimiento del gasto público en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. De la observancia o inobservancia de este principio se da lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición tributaria.

La doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo cuando es general o uniforme. Que el impuesto sea general significa, que comprende a todas las personas cuya situación coincida con las que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Que, como excepción, sólo deben eliminarse aquellas que carezcan de capacidad contributiva; que perciban ingresos mínimos que sólo alcanzan para que subsista una persona o familia.

Que el impuesto sea uniforme, se refiere a que todas las personas son iguales ante los tributos. Sí el pago de un impuesto es un sacrificio para el particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de una misma situación.

### **Principio de la no Confiscación**

Confiscación, en materia tributaria, es la adjudicación que se hace al fisco de los bienes de un sujeto pasivo, en calidad de sanción o castigo, por infracción de la ley impositiva. Se considera confiscación de bienes, la pena que se aplicará total o parcialmente en los bienes de una persona, para el pago de una responsabilidad tributaria, hecha por la autoridad pública competente: de gestión administrativa o judicial.

Sin embargo, el Artículo 106 de la Constitución de la República, es determinante, cuando en su último inciso establece: "Se prohíbe la confiscación, ya sea como pena o como cualquier otro concepto". Este Principio de Confiscación, tiene su fundamento en otros principios constitucionales:

- a) El Artículo 103 de la Constitución de la República, que reconoce y garantiza la propiedad privada en función social;
- b) El Artículo 11 de la Constitución de la República, que regula el Principio de Audiencia, esto es que nadie puede ser privado de su propiedad o posesión, ni de su vida, sin antes haber sido oída y vencida en juicio. Y mientras esto no acontezca, los impuestos por regla general no deben de absorber el capital de los particulares.

La confiscación, es una institución distinta a las medidas cautelares, como el decomiso de determinado objetos o mercaderías, que suelen establecerse en el Código Penal, leyes de represión aduaneras y las que imponen gravámenes al consumo.

### **Principio de Igualdad**

La Constitución de la República en el Artículo 3 establece que: "todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencia de

nacionalidad, raza, sexo o religión. No se reconocerán empleos, ni privilegios hereditarios". Se establece que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análoga situación, con exclusión de toda discriminación arbitraria o injusta contra determinadas personas.

Esto significa que el gravamen debe de adaptarse a la capacidad contributiva de los diversos sujetos pasivos. El principio de igualdad establece que todos somos iguales ante la ley, lo que impide la creación de normas legales que contengan derechos y obligaciones especiales.

En el ámbito tributario, es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva. La igualdad así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a la capacidad económica, que se pone de relieve en la misma.

Ahora bien, la capacidad contributiva es una aptitud económica; lo que debe ser objeto de valoración son las formas de exteriorización de riquezas, para decidir si esos actos son manifestaciones reales de capacidad contributiva y en consecuencia pueden ser elegidas como hechos impositivos.

### **Principio de Progresividad**

La progresividad se entiende en un sistema tributario como el fenómeno que, a medida que aumenta la riqueza de un sujeto pasivo, así aumentan los impuestos que tiene que enterar al Estado; o sea, que aumentan en proporción al incremento de sus bienes. Los que tienen más contribuyen en

proporción superior a los que tienen menos. La progresividad en ningún caso puede extenderse a todos los bienes del contribuyente; la Constitución de la República en el Artículo 106 inciso 5, establece un límite a través del Principio de Confiscación.

La progresividad puede establecerse de tres maneras distintas:

- a) Estableciendo una cuota variable que aumenta al aumentar el monto gravado;
- b) Mediante el establecimiento de una cuota máxima que es alterada por deducciones que son mayores a medida que disminuye el monto objeto de imposición, y
- c) Estableciendo cantidades fijas por categorías.

### **Principio de Legalidad**

El ordenamiento jurídico aplicable a una rama del Derecho, comprende las disposiciones constitucionales correspondientes, las leyes secundarias que desarrollan esos preceptos y las normas reglamentarias de menor jerarquía

Cuando al Artículo 231 de la Constitución de la República dispone: “No pueden imponerse contribuciones, sino en virtud de una ley y para el servicio público”; se debe entender que se pueden imponer contribuciones sólo por medio de una ley formal.

La potestad tributaria que se le reconoce al Estado; esencialmente debe de manifestarse por medio de las leyes, dado que si ello no fuera así esa facultad del Estado perdería su propio ser y adquiriría el carácter de una mera situación de despojo sin base legal y se caería en lo ilícito.

En un estado de derecho, el ser sujeto pasivo de la potestad tributaria del ente fiscalizador, sólo puede ser expresado mediante la ley.

Quien establece las bases de la obligación tributaria, es la ley fundamental o Carta Magna. Este hecho social, es un requisito preciso para la correcta aplicación o imposición tributaria, o sea, para que haya actividad tributaria con origen legal.

Los principios generales, que en materia tributaria están contenidos en la Constitución, son las que prevalecen sobre todas las leyes y reglamentos. Constituyen las normas fundamentales que estructuran la vida tributaria de un país determinado.

### **Fuentes del Derecho Tributario**

Las fuentes del derecho tributario se circunscribe prácticamente a los modos de creación del derecho escrito, de la ley en sentido material, es decir, en el sentido que este concepto tiene en la enumeración de fuentes del código civil.

Se expone a continuación el régimen de dichas fuentes siguiendo el orden jerárquico de las mismas.

### **Las Disposiciones Constitucionales**

La primera de las fuentes del ordenamiento tributario es la Constitución, a la que es necesario reconocer el valor de norma jurídica, en sentido propio.

La Constitución contiene los principios generales básicos del Derecho tributario y las disposiciones reguladoras de la materia financiera, entre los que cabe mencionar, lo concerniente a la Hacienda Pública: gastos, ingresos, presupuesto, deuda pública, tesoro público; Fiscalía General de la República (como órgano defensor de los intereses fiscales); Corte de Cuentas de la República (como órgano fiscalizador de la Hacienda Pública) y otras; Artículos 127 ordinal 5°; 131 ordinales del 5° al 12°, 31°; 167 ordinales 3°, 4°, 168 ordinales 6° y 14°; 182 ordinal 13°; 183; 193 ordinal 5°; 195; 204

ordinales 2° y 6°; 205; 207 y del 223 al 234; todos de la Constitución de la República.

### **Tratados y Convenciones Internacionales**

Por debajo de la Constitución, la primera de las fuentes en el orden de jerarquía es la representada por los Tratados Internacionales. Así lo entiende mayoritariamente la doctrina aunque existen autores que defienden la tesis de que la articulación entre Tratados y Derecho Interno no se establece en términos de jerarquía, sino de distribución de materias o ámbitos de actuación.

Los Tratados Internacionales una vez entran en vigencia conforme a sus disposiciones y lo que establece la Constitución, son leyes de la República. Acepta además, el sistema de la recepción especial al requerir la ratificación de la Asamblea Legislativa, para que los Tratados pasen a formar parte del ordenamiento jurídico y les otorga un rango superior a las leyes secundarias. De esta manera mediante el Tratado puede derogarse la ley secundaria anterior, pero ninguna legislación secundaria podrá derogar o modificar las disposiciones de un Tratado. En caso de conflicto entre ambas, prevalecerá el Tratado, Art. 144 inciso 2° de la Constitución.

Los Tratados Internacionales han ido adquiriendo una importancia extraordinaria en el Derecho Tributario debido a la creciente internacionalización de la vida económica, lo que ha provocado que los problemas que esta circunstancia plantea, como el de la doble imposición, solo puedan ser solucionados mediante convenciones entre los países.



## **La Ley**

La ley es la fuente formal preponderante en el Derecho Financiero por imperativo del principio de legalidad, que exige este rango para la regulación de la materia financiera.

La Constitución de El Salvador no define la ley, sino que se limita a conceder al Organo Legislativo la facultad de legislar (Art. 121); al Ejecutivo, de sancionar, promulgar y publicar las leyes y hacerlas ejecutar (Art. 168 ordinal 8°); al Judicial, el control de la constitucionalidad de las mismas (Art. 172). El Código Civil salvadoreño si define la Ley en su Artículo 1 que dice: “” La Ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite “”.

La materia financiera se regula principalmente por medio de la ley formal; por ello, las leyes financieras son como cualquier otra del ordenamiento, es decir, leyes emanadas de la potestad legislativa, que han seguido todo el procedimiento de formación de la ley establecido en los Artículos 133 y siguientes de la Constitución.

## **Los Reglamentos de Aplicación**

Son cuerpos normativos de carácter general emanados normalmente del Órgano Ejecutivo, que regula la ejecución de las leyes, el ejercicio de las facultades propias, así como la organización y funcionamiento de la administración en general.

El Reglamento al igual que la ley son fuentes formales del Derecho, su diferencia derivan del poder de que emanan. La ley es norma primaria condicionada únicamente por la Constitución y los Tratados Internacionales, emanada de la potestad legislativa que radica en la Asamblea Legislativa. El

Reglamento por su parte, constituye una norma general emanada de la potestad reglamentaria que radica en la Administración y sujeto, además, a la ley. Art. 168 ordinal 14 de la Constitución de la Republica.

### **La Jurisprudencia**

Se considera que jurisprudencia es el conjunto de principios o normas generales que emanan de los fallos uniformes, dictados por los órganos jurisdiccionales del Estado.

En el artículo cinco del Código Tributario se establece que...Supletoriamente constituirán fuentes del ordenamiento jurídico tributario, la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.

Se entiende por doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes.

### **Derecho Tributario Material**

El derecho tributario material. Es el que agrupa las normas que regulan lo que es el tributo en sí, es el que estudia el hecho generador, los sujetos activos y pasivos, su capacidad jurídica tributaria, los elementos cuantificantes, los medios que extinguen la obligación tributaria, así como también la solidaridad y domicilio.

### **Relación Jurídica Tributaria**

La relación que se entabla entre el Estado y los particulares como consecuencia de la aplicación de los tres tipos de recursos tributarios: impuestos, tasas y contribuciones especiales se distingue; sin lugar a dudas y de manera inequívoca ya que necesariamente se origina, desarrolla y finalmente se extingue, en todos los casos y para todas las clases de tributos, conforme a preceptos legales.

La relación jurídica tributaria, radica en la potestad de imperio del Estado, que constituye una de sus más típicas manifestaciones hasta el punto de que el poder conferido por la ley a un ente para imponer tributos se considera como indicio seguro del carácter público del ente de que se trate.

Es un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene derecho de exigir la prestación jurídica llamada Impuesto que es de tipo económico y personal.

El contenido de la relación, no consiste sólo en la obligación del contribuyente de pagar una suma de dinero al ente público, sino también una serie de limitaciones que la ley pone directamente a la actividad de los particulares en interés de la Hacienda Pública.

### **La Obligación Tributaria**

La obligación jurídica tributaria debe entenderse como la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a la obligación.

Es un vínculo jurídico entre la Hacienda Pública y el contribuyente, que constituye una manifestación concreta del deber de cada ciudadano de contribuir al sostenimiento del gasto público.

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

La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho generador que se encuentra previsto en la ley, es una obligación que no nace de un acto administrativo, sino del hecho imponible. La deuda tributaria nace al producirse la situación de hecho a la cual condiciona la ley el establecimiento del gravamen; se le conoce con el nombre de “presupuesto de hecho, hecho generador” y su terminología más habitual es la expresión de “hecho imponible”.

### **Hecho Imponible**

El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

### **Naturaleza del Hecho Generador.**

La naturaleza del hecho imponible es de carácter jurídico tributario, debido a que, está constituido por la obligación de renta por una persona, en un tiempo determinado; hecho que, aunque inicialmente tiene una naturaleza económica, al ser contemplada por la ley tributaria se transforma en un concepto de naturaleza jurídica.

### **Elementos del Hecho Imponible.**

El hecho imponible presenta una estructura en la cual se distingue entre ellos dos elementos fundamentales los cuales son: el objetivo y el subjetivo.

#### **a) El objetivo del tributo**

Este aspecto es un acto, un hecho o situación de la persona o de sus bienes que puede ser desde diversos puntos de vista. Este elemento se puede dividir en cuatro aspectos:

### 1) Aspecto Material

Este elemento de carácter material es el que viene a coincidir con la riqueza o manifestación de capacidad económica que está contemplada por la norma tributaria.

### 2) Aspecto Espacial

El hecho generador se lleva a cabo en un territorio determinado; por ello, hay que establecer la eficiencia de las normas que regulan quienes son los sujetos de la obligación tributaria en relación con el territorio en el que se ha realizado el hecho.

### 3) Aspecto Temporal

El pago debe hacerse dentro del término que señala la ley. Este término puede considerarse en algunos casos como un requerimiento dirigido a todos los contribuyentes para que en cierto plazo hagan los pagos.

Por ejemplo el art. 93 y 94 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado determinan el período tributario que es de un mes calendario, lo mismo el lugar y el plazo para efectuar los pagos, que deben de hacerse dentro de los primeros diez días hábiles de cada uno de los meses del ejercicio. También se determinan el plazo del impuesto sobre la renta que debe efectuarse dentro de los primeros tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

### 4) Aspecto Cuantitativo

El hecho imponible que se analiza además de realizarse en un lugar y tiempo determinado, se realiza en una determinada cuantía.

### 5) Elemento Subjetivo

Es la relación preestablecida en la ley en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto respecto de aquel primer elemento (objetivo del tributo); a fin de que pueda surgir el crédito impositivo del ente Estatal.

El elemento subjetivo del hecho generador cumple su función principal de determinar qué persona está obligada al pago del impuesto.

### **Sujetos de la Obligación Tributaria**

Los sujetos del tributo son el sujeto activo y pasivo los cuales son los titulares de los derechos y obligaciones tributarias.

#### **Sujeto Activo**

El sujeto activo, se define como aquel ente estatal al que la ley confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo.

Es la ley la que al conferir el Estado la soberanía tributaria, que se manifiesta en el poder tributario desarrolla diferentes clases de tributos, manifestándose el Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria en el preciso momento que conozca de la realización de cada hecho imponible, por lo que el sujeto activo es el mismo en todas las clases de tributos.

El sujeto activo, es en principio el Estado, pero no el Estado en su función legislativa, como lo contemplado al dar la ley, ni en su función jurisdiccional, garantizando su cumplimiento, sino al Estado – Hacienda o sea del organismo del Estado que tiene a su cargo la administración patrimonial y que, en su nombre, ostenta la titularidad del crédito tributario.

Pero no solo la administración hacendaria del Estado puede ser sujeto activo; también los municipios y, en nuestro sistema impositivo, lo son el Instituto Salvadoreño del Seguro Social; el Fondo Social para la Vivienda, el Instituto Nacional de los Empleados Públicos; que son los entes autónomos que recaudan tributos establecidos en la ley, con la denominación de “cotizaciones”, figura impositiva moderna que tiene carácter obligatorio, existencia y características propias, y que pueden ser exigidas aun mediante el cobro

forzoso con los mismos privilegios fiscales de facultades coactivas que tiene el Estado.

### **Sujeto Pasivo**

El sujeto pasivo del tributo es la persona que comúnmente se le denomina contribuyente, o sea, aquella persona individual o colectiva que está sometida al poder tributario y por lo tanto resulta obligado por la ley al pago del tributo.

Es siempre un sujeto de derecho, la persona natural o jurídica a quien la ley obliga directamente al pago del impuesto; dentro de nuestro ordenamiento tributario, el Artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, determina quienes son los sujetos pasivos de la obligación tributaria sustantiva y que en definitiva son aquellos que realizan el hecho generador del crédito fiscal.

## **1.9 ANALISIS DE LA LEGISLACION EN EL TIEMPO REFERENTE A LA ACCION DE COBRO DE LA MORA TRIBUTARIA**

En la ley de Impuesto sobre la Renta de 1963, Decreto No. 472 del 19 de diciembre de 1963 publicado en el Diario Oficial No. 241 Tomo No.201 del 21 de diciembre de 1963; lo relativo al cobro de los impuestos se establecía en el Capítulo III, Impuesto en Mora, del Título VII Recaudación y Pago del Impuesto contaba **únicamente con dos artículos:**

### **Instrumento con Fuerza Ejecutiva**

Artículo 91

La certificación de deudas que expida la Dirección General de Tesorería respecto de los impuestos, multas, intereses y recargos establecidos por esta ley, tendrá fuerza ejecutiva.

## **Cobro del Impuesto en Mora**

### Artículo 92

Transcurridos los términos señalados por la ley para el pago del impuesto y el de las multas fijadas, sin que dicho pago se hubiere hecho, el colector respectivo dará aviso, con las certificaciones correspondientes, a la Dirección General de Tesorería, para los efectos de ley.

Si fuere necesario exigir el pago ejecutivamente, la Dirección General de Tesorería remitirá dichas certificaciones al Fiscal General de la Republica, las cuales serán suficiente para que el Juez General de Hacienda, a pedimento de dicho fiscal, proceda en la forma ejecutiva.

Aun ya entablada la acción ejecutiva, el contribuyente podrá pagar en todo tiempo, antes del remate de los bienes embargados, las reclamaciones objeto de dicha acción pero en tal caso solo se podrá pedir el sobreseimiento del juicio con la presentación de los recibos correspondientes.

En la ley de Impuesto sobre la Renta de 1992, Decreto No. 134 del 21 de diciembre de 1991 publicado en el Diario Oficial No. 242 Tomo No.313 del 21 de diciembre de 1991; lo relativo al cobro de los impuestos se establecía en el Capítulo Único, Cobro Coactivo, del Título X en donde también se contaba también, **únicamente con dos artículos:**

## **Cobro del Impuesto en Mora**

### Art. 88

Transcurridos los términos señalados por la ley para el pago del impuesto y accesorios, sin que dicho pago se hubiere hecho, la Dirección General de Impuestos Internos reclamara a los contribuyentes su cumplimiento,



valiéndose para ello de cualquier medio de comunicación que respete el principio de reserva que debe guardar la Dirección General, y que asegure su conocimiento en forma seria al contribuyente.

Caso de no atender la reclamación antes prevista, la Dirección General de Impuesto Internos, citara al contribuyente para que comparezca ante ella y defina la forma que efectuara el pago. La Dirección General tiene la potestad de acordar formas de pago escalonado hasta un máximo de seis meses o pago por el sistema de retención, de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente.

Si el contribuyente no se allanare al pago, incurriere en mora en el pago escalonado o no se pudiere hacer efectiva la retención, la Dirección General enviara nota al Director General de Tesorería, --debiere ser Dirección-- a efecto de que le certifique el adeudo correspondiente. Recibida la certificación respectiva, la Dirección General de Impuestos Internos la remitirá a la Fiscalía General de la Republica, para que sin ningún trámite previo, proceda a efectuar el cobro por la vía judicial.

Aun ya entablada la acción ejecutiva, antes del remate de los bienes embargados, el contribuyente podrá consignar el valor de la reclamación objeto de dicha acción, ante el juez que conozca la causa, en tal caso se sobreseerá en el juicio. También procederá el sobreseimiento por la presentación de los recibos de pago correspondientes.

Al comparar lo establecido en la norma anterior, nótese que será la Dirección General de Impuestos Internos, la que remitirá las certificaciones a la Fiscalía General de la republica. La Dirección General de Tesorería únicamente certificara la deuda; **sin embargo no es congruente** con el

artículo 89 en donde se señala que será ésta la que remitirá las certificaciones de la deuda

En el último inciso **se pretendió dejarlo más acorde con la realidad**, por cuanto anteriormente solo se sobreseía si se presentaban los recibos correspondientes, y si a último momento el contribuyente optaba por pagar, no podía consignar al juez el valor de lo adeudado, lo que implicaba que había que previamente haber pagado y presentar los recibos. Ya con esta modificatoria se corregía lo planteado.

### **Instrumento con Fuerza Ejecutiva**

#### Artículo 89

Si fuere necesario exigir el pago ejecutivamente, la Dirección General de Tesorería remitirá las certificaciones de deuda al Fiscal General de la República, quien sin ningún trámite y con la sola certificación, deberá tramitar las diligencias ejecutivas ante cualquiera de los jueces de Hacienda para que proceda en la forma ejecutiva.

Este artículo además de ser incongruente con el anterior, en donde se establece que es la Dirección de Impuestos Internos la que remitirá las certificaciones y no la Dirección General de Tesorería, está redactado de forma ambigua al señalar:.. La Fiscalía....sin ningún trámite....deberá tramitar. . (¡No se entiende, si se establece que no tramitara, porque después se lee que deberá tramitar?), igualmente, el acápite del artículo no es lo que en el cuerpo del mismo se desarrolla, lo cual, se complica, por cuanto no expresa taxativamente que la certificación de la deuda tendrá fuerza ejecutiva...

Como se aprecia en las leyes comentadas, ha sido poca la regulación referente al cobro de la deuda tributaria. Con la entrada en vigencia del Código Tributario y particularmente con la última reforma de Diciembre de 2009, esto cambio sustancialmente, puesto que incorpora el cobro por la via judicial con la participación del personal de la Administración Tributaria, lo cual se tratara ampliamente en capítulos posteriores.

## **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

### **CAPITULO II**

#### **ASPECTOS NORMATIVOS DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

##### **2.1) ORIGEN DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

En febrero de 1829 se nombró el primer encargado de Hacienda y Guerra, hasta llegar a la fecha lo que conocemos como Ministerio de Hacienda con 14 dependencias del ramo de Hacienda. Desde sus comienzos la gestión de este ministerio ha sido la de administración de las finanzas y el gasto público. El consejo de Gobierno Revolucionario de la República de El Salvador, mediante decreto No. 517, dado en la Casa del Consejo de Gobierno Revolucionario dado en San Salvador a los 28 días del mes de febrero de 1950, entrando en vigencia desde el 1º. de marzo de 1950.

Con este decreto se dividió las funciones del Estado, acorde a lo mencionado en el considerando romano uno del mencionado decreto.

##### **CONSIDERANDO**

I. “Que el desarrollo que han experimentado las funciones del Estado en las ramas de Economía,

Hacienda, Crédito Público, Industria y Comercio, no permite que tales funciones sean atendida debidamente por un solo ministerio.”

El ingreso proveniente de los impuestos directos, indirectos y aduaneros; son administrados por la dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas.

El Ministerio de Hacienda inició sus operaciones en febrero de 1829, bajo la denominación de Hacienda y Guerra; a partir de mayo de 1938 se reestructura la Administración Pública en cuatro secciones: Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación; posteriormente, Hacienda se une con el

de economía, y es desde marzo de 1950 que funciona independientemente como Ministerio de Hacienda.

Para julio de 1977, se establecen dos Viceministerios que son: El de Hacienda y el de Ingresos; en 1996 se reestructura nuevamente y quedan integrados los Viceministerios de Hacienda y el de Inversión y Crédito Público, que son los que funcionan en la actualidad

Por mandato de la Constitución de la República, el Órgano Ejecutivo, en el Ramo correspondiente a la Hacienda Pública, tendrá la dirección de las finanzas públicas y estará obligado a conservar el equilibrio del presupuesto, hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado.

En el artículo 1 de la Constitución de la República se establece que, los fines del Estado en sentido amplio y general es el bien común y por mandato constitucional le corresponde al Ministerio de Hacienda la dirección de las finanzas públicas

En el Art.226 del cuerpo legal antes citado, desde esta perspectiva constitucional el Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Tesorería, es el ente responsable de mantener la liquidez de la Caja Fiscal y de administrar la cartera de la mora tributaria del Estado, para lo cual cuenta con políticas y estrategias para el cobro de las obligaciones (Art. 67 Ley AFI), actualmente se auxilia de la Fiscalía General de la República, para el cobro de la mora tributaria en sede jurisdiccional.

## **2.2) FUNCIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

Desde el punto de vista organizativo, la Administración Tributaria es el conjunto de órganos de la administración pública encargados de la

planeación, recaudación, control de los ingresos fiscales y, en general, de la aplicación y vigilancia del cumplimiento de las leyes fiscales.

La Administración Tributaria, es la parte de la administración pública que se encarga de la planeación, recaudación y control de los ingresos públicos por concepto de contribuciones, del cuidado de la aplicación de las leyes tributarias y de vigilar su cumplimiento, en suma, de ejercer la competencia tributaria del Estado, de conformidad con la legislación que rige a esta materia.

Las reformas y programas realizados para aplicarse en la administración pública miran hacia la procuración de un servicio público eficiente. Tal es el caso en la Administración Tributaria actual, cuya creación obedece a las necesidades de modernización administrativa y a la necesidad de erradicar prácticas y vicios en el funcionamiento de la administración, que entorpecían la operación y dificultaban alcanzar los objetivos propuestos.

El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal con el fin de que las personas naturales y jurídicas contribuyan en forma proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria

Son funciones principales de la Administración Tributaria las de recaudación, de control de obligaciones y la de comprobación del cumplimiento tributario (auditorías) que, en su conjunto, pueden reunirse bajo una denominación común de función de fiscalización o control.

## **Funciones Principales de la Administración Tributaria:**

### **Función de Recaudación**

La función recaudatoria tiene por objeto percibir pago de la deuda tributaria, así como elaboración de los formularios de declaraciones y vigilar el cumplimiento de obligaciones, recepción del pago, la concentración de los recursos

De conformidad al artículo 23 del Código Tributario, son funciones básicas de la Administración Tributaria:

La fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes

La gestión administrativa del cobro del impuesto y accesorios; y

La gestión previa del cobro de la deuda tributaria por la vía judicial

### **Función de Control de Obligaciones**

El control de obligaciones, normalmente realizado también por las áreas de recaudación, consiste en las acciones que realiza la Administración Tributaria para lograr el cumplimiento forzoso por parte de los contribuyentes, de sus obligaciones periódicas omitidas, así como para identificar a los incumplidos detectando qué

obligaciones omitió y determinando qué se va a hacer para que cumplan.

El control de obligaciones, implica llevar el seguimiento del adecuado y oportuno cumplimiento de todas las obligaciones tributarias de cada uno de los contribuyentes.

Abarca también la realización de labores de avisos o mensajes al contribuyente, desde aquellas con carácter amigable (llamadas telefónicas o

cartas invitación), hasta la emisión de requerimientos de cumplimiento de obligación o de pago, en los que habrá sanción si el contribuyente no ha cubierto dichas obligaciones

### **Función de Comprobación del Cumplimiento.**

En nuestro sistema, de autodeterminación de los gravámenes, la autoridad se reserva la posibilidad de realizar actos de control y revisión sobre los contribuyentes, para verificar su grado de cumplimiento.

Los actos de fiscalización o auditorías, se centran en revisar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, no sólo el cumplimiento, sino el grado de cumplimiento del contribuyente, el cual generalmente se realiza mediante la revisión de su contabilidad, la expedición de comprobantes fiscales y, además, el cumplimiento de las obligaciones como la presentación de avisos y declaraciones, comprobando en su caso, el pago correcto de las contribuciones. Obviamente que este último aspecto (cumplimiento de obligaciones) se realiza con mayor profundidad que en el control obligaciones, puesto que en la fiscalización se verifica además, el correcto cumplimiento de acuerdo a lo establecido en las leyes tributarias.

Entre las principales funciones que realiza el Ministerio de Hacienda, se pueden mencionar las siguientes:

- Planificar y dirigir la política financiera del Estado y ejecutar las facultades y obligaciones constitucionales referentes a la administración de la Hacienda Pública.
- Dirigir la política tributaria y proponer al Órgano Legislativo las medidas que afecten el sistema impositivo.
- Atender, regular y vigilar la liquidación de los fondos públicos respecto a su recaudación, custodia y erogación;



-Controlar la impresión, custodia y venta de especies fiscales, así como también la compra y venta de artículos estancados y otras especies fiscales valoradas;

-Dirigir la política administrativa, financiera y presupuestaria del Estado, coordinar y vigilar la ejecución del presupuesto general;

### **2.3) DE LA DEUDA TRIBUTARIA U OBLIGACION TRIBUTARIA**

El Código Tributario define la deuda tributaria como una obligación, la cual es exigible coactivamente. Las obligaciones de las distintas fuentes que menciona el artículo 1308 del Código Civil “nacem de los contratos, cuasicontratos, delitos o cuasidelitos, faltas y la Ley”, lo que significa que el tipo de obligaciones contenidas en esta disposición, surge de la ley independientemente de la voluntad de las personas.

La deuda tributaria está constituida por la obligación sustantiva principal liquidada por el contribuyente más las obligaciones accesorias como multas o intereses liquidados por la Administración Tributaria.

Asimismo está constituida por el impuesto y demás accesorios liquidados oficiosamente por la Administración Tributaria.

La deuda tributaria principal existe respecto al ejercicio impositivo de que se trate y en relación a un determinado contribuyente, consecuentemente hará tantas deudas tributarias, como ejercicios impositivos diferentes con respecto a un mismo contribuyente.

#### **Obligación Tributaria**

La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.

Con el propósito de ilustrar la aplicación de cada uno de los términos a desarrollar, nos valdremos de un ejemplo práctico de un contribuyente obligado a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y que consecuentemente le corresponde pagar.

### **Ejemplo Práctico**

Juan Pérez es un contribuyente que se dedica a la importación y venta local de ropa. Al enfrentar los ingresos contra los costos y gastos incurridos en el periodo tributario comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2010, le resulta un pago de \$ 30,000.00, que representa su obligación tributaria a cancelar

Este impuesto debe liquidarse por medio de declaración jurada, contenida en formulario elaborado por la Dirección General de Impuestos Internos, y el pago del impuesto deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate (en nuestro ejemplo, de enero a abril de 2011), mediante el mandamiento de ingresos elaborado por el contribuyente en formulario proporcionado por la Dirección General de Impuestos Internos.

El mandamiento de ingreso se presentará en las colectorías del servicio de tesorería, o en los lugares señalados por la Dirección General.

Esto significa que Juan Pérez dispone de los meses de enero a abril del 2011 para efectuar el pago sin recargo de intereses

Atendiendo al contenido pecuniario del tributo surge, consiguientemente, el concepto fundamental de relación jurídico-tributaria. Su génesis está constituida por el concepto mismo de relación jurídica, ya sea en sentido amplio o en sentido estricto, erigiéndose en elemento definidor la existencia de una obligación cuyos componentes son fijados por ley. A partir de este planteamiento es fácil entender el tributo como una obligación *ex lege*, por la que se confiere a la Administración un derecho de crédito, cuya satisfacción

corresponderá al sujeto pasivo a través del pago de la correspondiente deuda, cuyo contenido concreto se prevé en la propia ley. Sólo una nota diferencia a

este tipo de obligación de las propias del Derecho Civil, y es el hecho mismo de ser establecida por ley. Ello no obsta para predicar la aplicación de los esquemas característicos del Derecho Privado en el estudio de ésta, pero con la particularidad propia del Derecho Público, pues no debemos olvidar la existencia de unos *supra* conceptos que conforman la teoría general del Derecho, que dada la antigua raigambre el Derecho Civil tendrá mayor influencia *ius privatista*, pero que será de aplicación a todas las ramas del Derecho, incluido el Derecho Tributario.

#### **2.4) DEUDA AUTOLIQUIDADADA O LIQUIDADADA OFICIOSAMENTE**

La autoliquidación que establece el artículo 150 del Código Tributario es aquella que voluntariamente realiza el contribuyente determinando en su declaración, la carga impositiva que deberá soportar. En el caso ilustrativo de Juan Pérez si este la presentare voluntariamente estaremos en presencia de una obligación autoliquidada, en el artículo 183 del Código Tributario se establece que la Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos:

- a) Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado;
- b) Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos; y,
- c) Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiere habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria.

En nuestro ejemplo práctico, implica que si Juan Pérez hubiere omitido presentar la declaración, la Administración Tributaria está facultada para proceder a la liquidación de oficio del impuesto a pagar, o si aun habiéndola presentado estuviere en alguna de las situaciones consideradas en los literales anteriores

En el artículo 74 del Código Tributario se establece que en caso de liquidación de oficio dictada de conformidad a las disposiciones del presente Código, el obligado tributario deberá hacer efectivo el tributo, dentro del plazo de dos meses contados a partir de la fecha en que quede firme la respectiva resolución liquidatoria, sin perjuicio que los efectos de la mora en el pago de la obligación tributaria se produzcan desde que la misma debió haber sido legalmente pagada en su totalidad, de conformidad a los plazos establecidos para el pago de las obligaciones tributarias autoliquidadas de conformidad a este Código o las leyes tributarias respectivas.

No podrán concederse prórrogas ni facilidades o plazos diferidos para el pago de tributos, salvo en el caso del Impuesto sobre la Renta, cuyos contribuyentes podrán solicitar pago a plazo ante la Dirección General de Tesorería al momento de la presentación de la declaración del referido impuesto, dicha solicitud deberá efectuarse dentro del plazo establecido en el Art. 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En caso de resolución favorable a la solicitud, podrá otorgárseles hasta un máximo de seis meses continuos para su pago a través de cuotas iguales y sucesivas, sin que pueda prorrogarse dicho plazo.

### **2.5) DEUDAS PROVENIENTES DE SUBSIDIOS**

En cuanto a la deuda proveniente de subsidios, se refiere a valores reclamados en una cuantía superior a la que legalmente corresponde, para ello la Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización y control sobre los valores autorizados en concepto de subsidios, incluyendo los que hayan sido acreditados por los contribuyentes, así como los pagos realizados

por cualquier medio, pudiendo determinar de oficio los valores reclamados o cobrados en una cuantía superior a la que legalmente corresponde y aplicar un recargo adicional del 50% sobre el valor reclamado indebidamente o en exceso,

## **2.6) ESTADO DE FIRMEZA DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS**

Se dice que una resolución dictada por la Administración Tributaria adquiere firmeza cuando transcurre del término para recurrir sin haberlo hecho, o estando en ese término para recurrir se renuncio expresamente a ese derecho. El acto administrativo adquiere la categoría de firmeza, es decir que el acto ya no puede impugnarse por haberse renunciado a ese derecho o por haberse agotado la vía recursiva tanto en materia administrativa como jurisdiccional

En el artículo 267 del Código Tributario se establece que una vez verificado que se han incumplido los términos y plazos señalados en las leyes correspondientes para el pago de las obligaciones tributarias y accesorios, ya sea en el caso de deudas autoliquidadas o liquidadas oficiosamente, inclusive deudas provenientes de subsidios, la Administración Tributaria por medio de la Dirección General de Impuestos Internos procederá a remitir la deuda para su cobro a la Dirección General de Tesorería.

Cuando se trate de liquidaciones oficiosas se anexarán sus respectivos mandamientos de ingreso; dicha remisión se hará dentro del plazo de treinta días hábiles siguientes de haber adquirido estado de firmeza la deuda tributaria respectiva.

Se entenderá que existe firmeza de la deuda tributaria:

- a) En las deudas autoliquidadas, cuando hayan transcurrido los plazos y términos establecidos en las leyes respectivas para el pago de los tributos y accesorios correspondientes.
- b) En las deudas liquidadas de oficio, cuando se cumpla lo regulado en el Artículo 188 del Código Tributario, el cual establece que

Las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la Ley correspondiente, se tendrán por definitiva. Todo sin perjuicio de la caducidad.

En materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa

### **PAGO A PLAZOS DE UNA DEUDA AUTOLIQUIDADA O LIQUIDADA OFICIOSAMENTE**

De conformidad con el artículo 74 del Código Tributario la solicitud de pago a plazo procederá únicamente sobre el noventa por ciento (90%) de la deuda autoliquidada, debiendo pagarse el diez por ciento de la deuda, excepto para el caso de personas naturales asalariadas, quienes podrán solicitar pago a plazos sobre el total de la deuda.

De no haberse efectuado el pago del diez por ciento (10%) de la deuda dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta, o de incurrir en mora en el pago de cualquiera de las cuotas autorizadas para el pago del noventa por ciento (90%) de la deuda restante, se aplicará lo establecido en el Art. 270 de este Código.

La Administración Tributaria establecerá los parámetros para autorizar las solicitudes de pago a plazos, así como para determinar el número de cuotas por montos adeudados en los casos que proceda la autorización del pago a plazos. La resolución de autorización o denegatoria deberá emitirse a más tardar dentro del plazo de tres días hábiles de presentada la solicitud. Los contribuyentes cuya clasificación sea diferente a la de Gran Contribuyente, que soliciten pago a plazos del noventa por ciento de la deuda liquidada de Impuesto sobre la Renta, se les concederá de forma automática.

En el ejemplo práctico Juan Pérez puede optar por pagar a plazos la obligación de \$ 30,000.00 y de conformidad a lo estipulado en el artículo 74

del Código Tributario el monto máximo para pagar a plazos es del 90% . El 90% de \$ 30,000.00 es \$ 27,000.00 pagaderos en seis cuotas cada una de \$ 4,500.00

El diez por ciento (\$ 3,000.00) deberá cancelarse dentro de los cuatro meses siguientes al término del periodo impositivo, es decir, en los meses de enero a abril de 2011.

**ESQUEMA DE LA CONCESION DE PLAZOS**

<p>En el inciso cuarto del artículo 74 del Código Tributario se establece</p>	<p>La solicitud de pago a plazo procederá únicamente sobre el noventa por ciento (90%) de la deuda autoliquidada, excepto para el caso de las personas naturales asalariadas</p>	<p>La deuda asciende a \$30,000.00, por lo que el 90% es \$ 27,000.00</p>
---	--	---





## **2.8) EXIGIBILIDAD DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

La exigibilidad de la deuda está relacionada o ligada al transcurso del plazo que la ley otorga al contribuyente para su cumplimiento voluntario, por lo tanto solo es exigible el pago del impuesto o una sanción o aun los intereses, desde el día posterior del plazo legal para pagar. Así se expresa en el artículo 265 del Código Tributario: "La deuda u obligación tributaria es exigible a partir del día siguiente a aquel en que termine el plazo o término legal para pagar."

## **2.9) INDIVISIBILIDAD DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

La indivisibilidad no es más que la situación jurídica que la ley establece con respecto a la deuda tributaria, ya que la circunstancia que permite fraccionarla no genera pluralidad de deudas, sino que ésta seguirá siendo una sola en tanto no haya sido cumplida en su totalidad, caso típico es la concesión de plazo, hasta seis meses, también cuando en una sucesión hay varios herederos y cada uno asume su parte de la deuda, pero esta sigue siendo la misma. Esto lo establece el artículo 266 del Código Tributario: "La deuda u obligación tributaria es una sola, no importando que la cosa debida sea fraccionable. La deuda u obligación tributaria existirá siempre que no haya sido cumplida en su totalidad."

## **2.10) COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

Antes de hablar sobre el cobro de la deuda es necesario mencionar que la deuda proviene de autoliquidaciones o liquidadas oficiosamente, como también de subsidios. La autoliquidación que establece el artículo 150 del Código Tributario. es aquella que voluntariamente realiza el contribuyente determinando en su declaración, la carga impositiva que deberá soportar.

El artículo 183 del Código Tributario establece los casos en los que procede la actuación oficiosa para la determinación del impuesto por parte de la Administración Tributaria, no obstante que la disposición emplea el término “liquidación” del impuesto, término que tiene otro alcance. En el referido artículo se establecen los casos en que procederá la liquidación oficiosa, siendo ellos dos puntos

- a) Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado;
- b) Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos; y,
- c) Cuando el contribuyente no llevara o llevara incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiere habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria

Como puede apreciarse, las razones para la actuación oficiosa en lo que respecta a la determinación del impuesto e imposición de sanciones está más íntimamente vinculada con la parte contable y registros especiales que con cualquiera de otros hechos, que no por eso dejan de tener relevancia para la Administración Tributaria.

### ***2.11) OBLIGADOS POR DEUDA PROPIA O CONTRIBUYENTE***

Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales establecidos en el Código o por normas especiales.

Al hablar del contribuyente, como sujeto de derecho del impuesto, hacemos referencia entonces, al que contribuye, es decir a quien soporta la carga económica del gravamen, por cuanto generalmente, quien asume el peso legal del tributo, también asume su peso económico.

Al tratar el aspecto subjetivo del hecho imponible, la ley debe definir los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria de manera que para el primero nace la pretensión fiscal y para el otro la deuda propia o la responsabilidad correspondiente.

La ley atribuye la calidad de obligados por deuda propia a los sujetos a cuyo respecto se verifiquen los hechos imposables definidos por las respectivas leyes tributarias. Se trata de la atribución del hecho generador de un gravamen al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

### **2.12) OBLIGADOS POR DEUDA AJENA O RESPONSABLE**

En el artículo 42 del Código Tributario se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Es así como en el artículo 43 del Código Tributario se dispone expresamente, que cualquiera de las personas que a continuación se mencionan y que hayan participado en el hecho que dio lugar a la evasión de impuestos son responsables solidarios en calidad de representantes:

- a) Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces;
- b) Administrador único o representantes legales de las personas jurídicas durante el período que comprenda su gestión;
- c) Los mandatarios respecto de los impuestos e intereses generados por los bienes que administren o dispongan durante el período de su administración;
- d) Los síndicos de quiebras, los depositarios de concurso de acreedores, liquidadores de sociedades, curadores y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones;
- e) El contratante local y el representante del conjunto cultural, artístico, deportivo o similar domiciliado o no, sea integrante o no del mismo, y que se

presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjunto, a nombre de éste;

f) Los que administren o tengan la disponibilidad de los bienes de empresas y de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;

g) El fiduciario respecto del fideicomiso;

h) Los curadores especiales en el caso de los ausentes y los curadores de la herencia yacente; e,

i) Los herederos por los impuestos a cargo de la sucesión.

j) El representante de las uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho o cualquiera que fuera su denominación.

Los representantes de sociedades en liquidación, concurso de acreedores y quiebras deberán en la oportunidad en la que se verifiquen los créditos de los acreedores solicitar a la Administración Tributaria informe respecto de las deudas tributarias pendientes. La transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria.

### **2.13) DOCUMENTOS CON FUERZA EJECUTIVA**

Un **título ejecutivo** es aquel documento al cual la ley le atribuye la suficiencia necesaria para exigir el cumplimiento forzado de una obligación que consta en él.

En el Código de Procedimientos civiles se estipula que: Juicio ejecutivo es aquel en que un acreedor con título legal, persigue a su deudor moroso, o el en que se pide el cumplimiento de una obligación por instrumentos que según la Ley tienen fuerza bastante para tal efecto.

Pero cuales son los documentos que tienen fuerza ejecutiva. Lo encontramos en el artículo 587 del Código de Procedimientos Civiles, en

donde se establece: Los instrumentos que traen aparejada ejecución pertenecen a cuatro clases:

- 1ª. Los instrumentos públicos
- 2ª Los auténticos
- 3ª El reconocimiento
- 4ª La sentencia

Fortín Magaña , en su ensayo La Acción Ejecutiva, sus fundamentos y aspectos jurídicos hace un ligero examen acerca de los casos de instrumentos ejecutivo que la ley contempla desde el Artículo . 588 al 591 del Código de Procedimientos Civiles concluyendo que en relación con la voluntad de la persona obligada hay:

- 1º- Documentos en los cuales se hace caso omiso de la voluntad de dicha persona, es decir: que son ejecutivos aún contra su voluntad; y
- 2º- Documentos cuya fuerza ejecutiva descansa en la voluntad manifiesta de la persona obligada.

Ajeno todavía más a todo elemento *voluntario* del agente obligado y comprendido naturalmente así en el primer número de la división hecha, están los del N° 1 del Artículo. 589., y las contenidas en varias leyes especiales que conceden fuerza ejecutiva a determinados atestados de cobro. La obligación de pagar contribuciones, derechos, impuestos, tasas, etc., es decir, de todas esas cantidades que constituyen renta fiscal o de determinados organismos, no descansa en manera alguna en la voluntad de la persona obligada, sino en el imperativo de la ley”

Nos referiremos únicamente al que nos interesa, es así como en el ordinal 1º del artículo 589, siempre del Código de Procedimientos Civiles se estipula que a la segunda clase (los auténticos) pertenece el aviso de la Tesorería General o Administradores para el cobro de toda renta fiscal acompañado del documento en que conste la obligación o de la certificación de la partida del libro respectivo.

En el artículo 269 del Código Tributario se señala cuales documentos tienen fuerza ejecutiva:

- a) Las liquidaciones de tributos y sus modificaciones, contenidas en las declaraciones tributarias y correcciones presentadas, así como las certificaciones de éstas emitidas por la Administración Tributaria;
- b) Las liquidaciones de oficio, en firme;
- c) Los demás actos de la Administración Tributaria que, en firme, impongan sumas a favor del Fisco;
- d) Las garantías y cauciones prestadas a favor del Estado para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, conjuntamente con el acto administrativo, debidamente ejecutoriado, que declare el incumplimiento de la obligación garantizada;
- e) Las sentencias y demás decisiones judiciales ejecutoriadas que se pronuncien en materia de tributos, anticipos, retenciones, percepciones, subsidios, multas e intereses, así como las certificaciones que de éstas se emitan por la Administración Tributaria.
- f) Las certificaciones de cuenta corriente tributaria que sobre la existencia y cuantía de la deuda expida la Administración Tributaria.

Se detalla cada uno de los documentos que el Código Tributario considera con fuerza ejecutiva para efectos ilustrativos; sin embargo para seguimiento de nuestro ejemplo práctico de Juan Pérez

### **DOCUMENTOS CON FUERZA EJECUTIVA**

<p>En el literal a) del artículo 269 del Código tributario se establece</p>	<p>Las liquidaciones de tributos y sus modificaciones, contenidas en las declaraciones tributarias y correcciones presentadas, así como las certificaciones de éstas emitidas por la Administración Tributaria</p>	<p>En nuestro ejemplo de Juan Pérez, por corresponde a una autoliquidación, esta es la base legal que considera como documento con fuerza ejecutiva la liquidación presentada</p>
---	--	---

### **2.14) MODOS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA**

Modos de extinción de las obligaciones tributarias.

La obligación tributaria sustantiva se extingue por los siguientes modos:

- a) Pago;
- b) Compensación;
- c) Confusión; y,
- d) Prescripción.

## **EL PAGO**

El pago es la prestación efectiva de la obligación tributaria. Es un modo de extinguir la obligación tributaria sustantiva, y se entiende por tal, el cumplimiento efectivo de la misma.

El artículo catorce del reglamento de Aplicación del Código Tributario se amplía este concepto y señala que cualquier persona puede pagar de la manera establecida en el artículo 72 del Código Tributario, a nombre de un deudor tributario, para extinguir la obligación de aquel por quien paga. El pago de la obligación tributaria puede ser realizado por un tercero quien no tenga relación directa con la misma.

El tercero se subrogará solo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos.

En estos casos, solo podrá pagarse tributos legalmente exigibles.

En el recibo que acredite el pago por terceros se hará constar quien lo efectuó.

### Medios de pago

El artículo 70 del Código Tributario señala cuales son los medios de pago aceptados por La Administración Tributaria.

El pago deberá efectuarse por los medios siguientes:

- a) En dinero efectivo;
- b) Con títulos específicamente autorizados para tal efecto;
- c) Mediante cheque certificado; y,
- d) Por acreditamiento de retenciones de impuesto, anticipos a cuenta o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución de conformidad a lo previsto por este Código.



El pago del impuesto autoliquidado por el sujeto pasivo determinado por la Administración Tributaria en forma oficiosa, deberá efectuarse, en las Colecturías del Servicio de Tesorería, en los Bancos del Sistema Financiero, dentro de los plazos estipulados.

El pago del impuesto determinado por la Administración Tributaria en forma oficiosa, únicamente se efectuara en las Colecturías del Servicio de Tesorería, dentro de los dos meses posteriores contados a partir de la fecha en que la resolución liquidatoria del impuesto quede firme.

### **COMPENSACIÓN**

La Administración Tributaria deberá compensar de oficio o a petición de parte, los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, comenzando por los más antiguos, y aunque provengan de distintos tributos, siempre que sean administrados por ésta, respetando el orden de imputación señalado en este Código.

La acción del contribuyente para solicitar la compensación de tributos, caduca en dos años contados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración en que se liquide el correspondiente saldo a favor.

### **CONFUSIÓN**

La obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de deudor, produciéndose iguales efectos que el pago.

Si la concurrencia de las dos calidades se verifica solamente en una parte de la obligación o con respecto a alguno de los obligados solidarios, hay lugar a la confusión y se extingue la obligación solo en esa parte o con respecto a ese obligado, respectivamente.

## **PRESCRIPCION**

Las acciones y derechos de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de las multas y demás accesorios se extinguen por la prescripción, por no haberse ejercido las acciones y derechos establecidos en este Código.

La prescripción opera en contra del Fisco, una vez transcurridos 10 años contados a partir del día en que debió ejercerse la acción o derecho de reclamación, de acuerdo a las reglas siguientes:

- 1) Cuando se trate de impuesto autoliquidado por el contribuyente, a partir del día siguiente a aquel en que concluyo el termino legal para pagar o el de sus prorrogas.
- 2) Cuando se trate de liquidación oficiosa o de imposición de multas aisladas efectuadas por la Administración Tributaria, a partir del vencimiento del plazo para el pago

## **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

### **CAPITULO III**

#### **LIQUIDACION OFICIOSA DEL TRIBUTO**

En este capítulo se presentara las disposiciones legales contenidas en el Código Tributario, referente a la liquidación de oficio de la declaración de Renta del ejercicio 2010 presentada por una persona natural. Asimismo, es importante señalar lo que se establece en el artículo 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, referente a las responsabilidades de los participantes

“El Director General, Subdirector General, los Auditores o Peritos y demás empleados de la Dirección General serán responsables civilmente por los perjuicios que ocasionaren al Fisco o a los contribuyentes, por los errores que cometieren por impericia o negligencias en sus dictámenes y resoluciones.

Si se determinare que la actuación del funcionario, Auditor, Perito o empleado fuere maliciosa, se estará a lo dispuesto en el Código Penal, sin perjuicios de la aplicación de las sanciones administrativas que establezcan las distintas Leyes”.

El propósito es dar a conocer a los contribuyentes la serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria.

En cada etapa habrá un apartado referente a las acciones de la Administración Tributaria como también las acciones a ejecutar por el contribuyente.

Se presenta un esquema de las diferentes etapas consideradas desde la decisión de la Administración Tributaria de efectuar la liquidación de oficio, disposición contenida en el artículo 183 del Código Tributario, que para mayor ilustración denominamos: Primera Etapa.

La Segunda Etapa se refiere a la Notificación, puesto que es necesario que el contribuyente conozca los aspectos formales que debe cumplir. Reglas que se regulan en el Artículo 165 del Código Tributario.

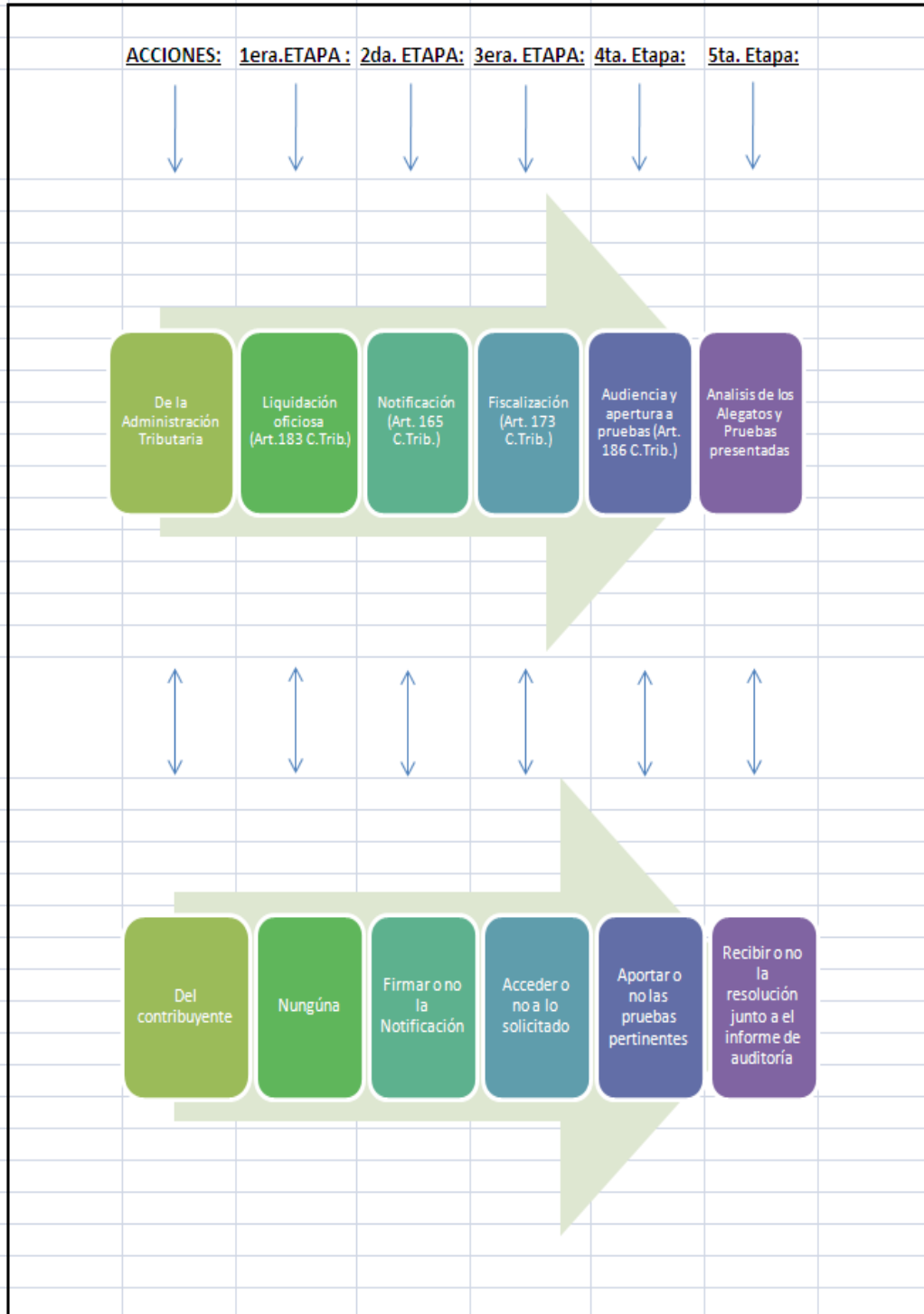
En la Tercera Etapa se comentara la facultad e investigación que tiene la Administración Tributaria, referente a la Fiscalización, estipuladas en el artículo 173 del Código Tributario.

En la Cuarta Etapa se comentara el procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas, en donde el contribuyente deberá aportar pruebas idóneas que amparen la razón de su inconformidad con el informe emitido por los auditores.

La Quinta Etapa se refiere al análisis de los alegatos y pruebas presentadas establecido en el inciso segundo del artículo 186 del Código Tributario, en donde el contribuyente tiene la oportunidad de desvirtuar los hallazgos e ilícitos contenidos en el resultado de la investigación.

## DIAGRAMA DEL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA DEL TRIBUTO

(Para una mejor comprensión se identifican como etapas, las cuales se desarrollan en cuadro anexo)



## *1-PRIMERA ETAPA*

### **ACCION DE LA ADMINISTRACION**

#### **1.1 -LIQUIDACION DE OFICIO**

La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos:

b) Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofriere dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos

#### **ACCION DEL CONTRIBUYENTE**

En esta etapa no realiza ninguna acción el contribuyente puesto que es una decisión de la administración tributaria que aun no la ha dado a conocer.

Sin embargo, es oportuno señalar que el contribuyente debe saber que la facultad de fiscalizar por parte de la Administración Tributaria, no es permanente. De acuerdo al artículo 175 del Código Tributario, las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control caducarán:

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

El cómputo de los plazos de caducidad comenzara a partir del vencimiento del término para presentar la liquidación tributaria, es decir, a partir del primero de mayo.

## *2-SEGUNDA ETAPA*

### **ACCION DE LA ADMINISTRACION**

#### **2.1 -NOTIFICACION**

En el artículo 165 del Código Tributario se detallan las reglas de la notificación, puesto que todas actuaciones de la Administración Tributaria deben notificarse. Las notificaciones se realizarán por el Departamento de Notificaciones, o por cualquier delegado, funcionario o empleado de la Administración Tributaria

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

- a) Personalmente;
- b) Por medio de esquila;
- c) Por medio de Edicto;
- d) Por medio de correo electrónico o Correo Certificado;
- e) Otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptible;
- f) Publicación en el Diario Oficial o en cualquiera de los periódicos de circulación nacional.

### **ACCIONES DEL CONTRIBUYENTE**

Mediante la notificación el contribuyente se entera que la declaración presentada será verificada. Debe cotejar que aquella haya sido efectuada de conformidad al procedimiento tributario establecido en el artículo 165 del Código Tributario, es decir, que se haya realizado en el lugar indicado, que haya sido dentro de las horas delimitadas, etc. etc. Antes de las reformas era común que el contribuyente alegara que la notificación no se había efectuado en legal forma, por el incumplimiento de alguna de las formalidades, sin embargo, en la reformas del 2004 se instituyó la notificación por conducta concluyente, estipulándose que para todos los

efectos, la notificación se entenderá válidamente efectuada aunque carezca de alguna formalidad, cuando el sujeto pasivo, dé cumplimiento a la misma, intervenga después de su realización o interponga los recursos procedentes. La ausencia de formalidades en la notificación se subsanará por ratificación tácita, que consiste en intervenir o actuar posteriormente a la realización de la misma sin alegar esa ausencia de formalidades. Cuando éstas sean alegadas deberá indicarse puntualmente cuáles son las formalidades que se estiman ausentes.

Es importante que el contribuyente sepa que si la notificación adolece de alguna legalidad, deberá alegar indicando puntualmente cuales son las formalidades que se estima, antes de cualquier otra actuación.

Asimismo, es importante que el contribuyente conozca el proceso de fiscalización. Dicho proceso inicia, con la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, la cual se denomina auto de designación de auditor, en el que se indica entre otras cosas la identidad del contribuyente, los periodos, ejercicios, impuestos, y obligaciones a fiscalizar, así como el nombre del auditor o auditores que realizarán ese cometido, y finaliza, con la emisión del correspondiente informe de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso.

### *3. TERCERA ETAPA*

#### **ACCION DE LA ADMINISTRACION**

##### **FISCALIZACION**

###### 3.1 Facultades de investigación y fiscalización.

El artículo 173 del Código Tributario faculta a la administración tributaria para requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad.



Realizar inspecciones en locales, establecimientos, bodegas, oficinas y cualquier otro lugar en el que el contribuyente realice su actividad económica o que esté vinculada con ella.

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

La Administración Tributaria podrá solicitar a través del Fiscal General de la República, al juez correspondiente las medidas precautorias, que resulten apropiadas a las circunstancias del caso, si no tuviere colaboración o tuviere colaboración parcial por parte del sujeto pasivo y ello impida, dificulte o retarde la fiscalización.

Una de las medidas precautorias es el allanamiento y registro de las oficinas, establecimientos de comercio, imprentas, locales, consultorios, domicilios particulares, bodegas, etc. etc. las que serán ejecutadas por la Fiscalía General de la República con apoyo de la Policía Nacional Civil y participación de delegados de la Administración Tributaria.

La Liquidación Oficiosa de un impuesto es el Acto Administrativo Tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio del funcionario correspondiente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial.

Liquidación Oficiosa, como acto administrativo: Declaración unilateral, productora de efectos jurídicos singulares, definitivos, dictada por la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad administrativa. Artículo 20 Código Tributario.

Liquidación Oficiosa, como proceso: Es el proceso de carácter administrativo-gubernamental, en el cual se fiscalizan, verifican y confrontan los valores de los impuestos auto-liquidados en las declaraciones presentadas por parte de los contribuyentes, o ante la omisión de éste, contra los valores determinados por la Administración Tributaria, el cual se sigue ante la misma, en virtud de

dar cumplimiento a la función de asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de todos los sujetos pasivos; el cual culmina con el acto resolutorio final de liquidación del adeudo tributario respectivo.

**Determinación:** Es el señalamiento que conforme a la Ley hace la Administración Tributaria, de los extremos de su pretensión liquidadora respecto de los tributos bajo su competencia, la cual no fue satisfecha en su oportunidad por el contribuyente, en debida forma; lo que se materializa en el correspondiente Informe de Auditoría.

**Procedimiento de Fiscalización:** “Es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria del sujeto pasivo. Inicia con la notificación del auto de designación de auditor y finaliza con la emisión del Informe de Auditoría por parte del auditor designado.” Artículo 174 inciso penúltimo y final del Código Tributario.

### **3.2 Procedimiento de Fiscalización**

El procedimiento inicia con la notificación del Auto de Designación de Auditor, el cual debe cumplir, de manera indispensable, con los requisitos tanto de forma y fondo,

El inciso segundo del artículo 174 del Código Tributario es el acto unilateral emitido por la Administración Tributaria, en el que se ordena el inicio de una fiscalización, el cual firmado por el funcionario competente, debe contener la indicación de la identidad del sujeto pasivo, los períodos, ejercicios, impuestos, y obligaciones a fiscalizar, así como el nombre del auditor o auditores que realizarán el cometido.

El procedimiento continúa con las solicitudes de información por parte de la Dirección General al contribuyente, lo cual se hace a través de actuaciones que podemos denominar de manera genérica “Autos de Requerimiento de Información”, basados en el artículo 173 del Código Tributario.

Dichas actuaciones pueden tener las variables siguientes:

De exhibición de información.

De presentación.

De explicación.

Las anteriores diligencias pueden tener como contrapartida, actuaciones de verificación o confirmación de la información aportada por el contribuyente, a través de compulsas efectuadas mediante actos administrativos que podemos llamar “Autos de Requerimiento de Información a Terceros”

Sea que estos “terceros” estén en calidad de proveedores o clientes del investigado; ya sean éstos personas naturales, jurídicas o instituciones de Derecho Público.

### **3.4 -INFORME DE AUDITORIA**

Los auditores al concluir su comisión deberán formular un informe dirigido a la Administración Tributaria, los que pueden ser ampliados por los mismos auditores o por otros diferentes, cuando los mismos sean diminutos o podrá ordenar otros nuevos cuando adolezcan de deficiencias y no le instruyan suficientemente para una justa liquidación o cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad

### **ACCIONES DEL CONTRIBUYENTE**

En esta etapa el contribuyente debe limitarse a acceder a cuanto le requiera el auditor designado. Es recomendable que si no tiene lista la información, que solicite por escrito un plazo prudencial para prepararla.

Es preciso que los valores declarados (tanto de IVA como de RENTA) coincidan con lo registrado en los libros respectivos. En esta etapa la Administración efectuara compulsas con los clientes y proveedores para cotejar con las cifras declaradas.

La Administración Tributaria como el contribuyente deben tener en cuenta que el hecho generador es diferente en IVA como en Renta, por lo tanto no siempre los valores declarados en ambos impuestos deben ser iguales.

Ejemplo de Ingresos gravables para Renta pero no para IVA

- 1- Una ganancia de capital en ventas de bienes muebles o inmuebles
- 2- El salario como empleado que perciba una persona natural
- 3- Premio de la lotería fiscal
- 4- Legados y herencias que reciba el contribuyente
- 5- Donaciones entre ascendientes y descendientes

#### *4-CUARTA ETAPA*

### **ACCION DE LA ADMINISTRACION**

#### **4.1 -PROCEDIMIENTO DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS**

De conformidad al artículo 186 del Código Tributario, previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de impuesto e imposición de multas, la administración ordenará la iniciación del procedimiento pertinente, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de cinco días, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o pericial según el caso, para que muestre su conformidad o no con el resultado de la auditoría.

En el mismo acto se abrirá a pruebas por el término de diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia

### **ACCIONES DEL CONTRIBUYENTE**

Una vez notificado del inicio de la audiencia y apertura a pruebas, el contribuyente deberá aportar en ese lapso mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su

inconformidad, señalando claramente en este último caso, los puntos que aceptare y que rechazare. Para ello se auxiliara del informe de auditoría (que es el resultado de la fiscalización, o sea, el impuesto determinado por el auditor)

## **5-QUINTA ETAPA**

### **ACCION DE LA ADMINISTRACION**

#### **5.1-EVALUACION DE ALEGATOS Y PRUEBAS PRESENTADAS**

Para efecto de una mejor comprensión se presenta esta parte, la que está considerada en el inciso segundo del artículo 186 del Código Tributario

Y es que si producto del análisis y valoración de los alegatos y pruebas presentadas el contribuyente desvirtuara en parte o totalmente los hallazgos e ilícitos contenidos en el resultado de la investigación, la Unidad a cuyo juicio se hayan sometido las pruebas, emitirá el informe correspondiente, el que deberá ser entregado junto con la resolución respectiva, y servirá de base de la liquidación juntamente con el informe de auditoría pertinente.

#### **5.2-PROCEDIMIENTO DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS**

El procedimiento de audiencia y Apertura a Pruebas, es la fase jurídica donde se materializan, a favor del contribuyente, las reales oportunidades para el ejercicio de los correspondientes derechos de audiencia y de defensa.

Cuenta con plazos perentorio-preclusivos para el ejercicio de tales derechos.

#### **AUDIENCIA**

Etapa procedimental, ejecutada por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas (U.A.A.P.), la cual mediante auto confiere al contribuyente el plazo

de 5 días hábiles y perentorios, para que manifieste, su conformidad u oposición con las determinaciones efectuadas en el informe de Auditoría, en el cual debe puntualizar los argumentos de derecho y de hecho, con el ofrecimiento de las pruebas pertinentes dentro del plazo correspondiente (Este es el derecho de audiencia que garantiza el artículo 11 de la Constitución de la republica)

### **APERTURA A PRUEBAS**

Etapla procedimental que consta de un plazo de 10 días hábiles y perentorios para que el contribuyente aporte las razones, argumentos y pruebas con los que fundamenta su inconformidad en contra de las determinaciones efectuadas en el Informe de Auditoría, oportunidad en la cual puede ahondar sobre el merito de sus argumentos de derecho y de hecho, principalmente se espera el aporte de material probatorio ofrecido en la etapa anterior (Audiencia)

El término Prueba es el averiguamiento que se hace en juicio en razón de alguna cosa que causa duda.

Doctrinariamente se reconocen 2 puntos de vista de la prueba:

Desde el punto de vista material, la prueba es una actividad dirigida a demostrar la existencia o inexistencia de un hecho, o la verdad o falsedad de una afirmación

Desde el punto de vista formal, Se puede afirmar, que la prueba, más que una actividad substancialmente demostrativa o de mera fijación formal de datos, es una actividad dirigida a conseguir el convencimiento psicológico del juzgador u órgano encargado de decidir en relación a la existencia o inexistencia, la veracidad o falsedad de una serie de datos.

En conclusión, las pruebas son:

Los actos procesales por los que se trata de convencer al juez de la existencia o inexistencia de los datos lógicos que han de tenerse en cuenta en el fallo.

Tipos de Prueba: Artículo. 200 y siguientes del Código Tributario.

De Derecho: Las normas jurídicas, por lo general, no necesitan prueba, y es que al juzgador tiene la obligación de conocer y aplicarlas como corresponde conforme a Derecho

De Hecho: En materia tributaria, se entiende por tal, a cualquier prueba documental.

Carga de la Prueba: Artículo 203 del Código Tributario.

Cuando producto del análisis y valoración de los alegatos y pruebas presentadas el contribuyente desvirtuara en parte o totalmente los hallazgos e ilícitos contenidos en el resultado de la investigación, la Unidad a cuyo juicio se hayan sometido las pruebas emitirá el informe correspondiente, el que deberá ser entregado junto con la resolución respectiva, y servirá de base de la liquidación juntamente con el informe de auditoría pertinente.

Concluido el término probatorio la Administración Tributaria, someterá a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables.

### **VALORACION DE LAS PRUEBAS Y ARGUMENTOS**

Entiéndase por valoración la actividad intelectual de justipreciar el valor de las cosas. En materia tributaria, será la apreciación en el proceso por parte de la unidad a cuyo juicio se hayan sometido las pruebas. Artículo 186 incisos 1) y 2) del Código Tributario.

### **INFORME DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS**

Informe que se rinde a la Administración Tributaria, el cual contiene los análisis y valoraciones de los alegatos y pruebas presentadas por el contribuyente, ya sea de manera directa al proceso o por efecto de la

verificación de los técnicos de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas (U.A.A.P.)

#### ACCIONES DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente recibirá la resolución junto con el informe de auditoría, elaborado después de la valoración y análisis efectuado en la etapa de audiencia y apertura a pruebas.

Este informe contendrá las cifras definitivas, que pueden haberse aumentado, mantenido o disminuido, producto de las pruebas presentadas. El contribuyente podrá, si lo considera conveniente, hacer uso del recurso de apelación.

En la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, se establece en el artículo 2) que el contribuyente que no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, tiene el derecho de interponer recurso de apelación, ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

Para ello tiene un término perentorio de 15 días hábiles, desde el día siguiente al de la notificación de la respectiva.

El recurso debe presentarse con una copia en papel simple y expresando las razones de hecho y de derecho en que se apoye la impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos, señalando dentro del radio urbano de San Salvador, un lugar para recibir notificaciones y demás diligencias.



## **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

### **CAPITULO IV**

### **ACCION DE COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA POR PARTE DEL ESTADO**

#### ***1- PROCEDENCIA DEL COBRO DE LA DEUDA***

Previo a iniciar el proceso de cobro es necesario verificar que se han incumplido los términos y plazos señalados en la Ley de Impuesto Sobre la Renta para el pago de las obligaciones tributarias y accesorios, ya sea en el caso de deudas autoliquidadas o liquidadas oficiosamente.

En nuestro caso práctico de Juan Pérez el impuesto se autoliquidó por medio de declaración jurada, contenido en formulario elaborado por la Dirección General de Impuestos Internos, y el pago del impuesto debió efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio de 2010 (de enero a abril de 2011), conforme se establece en el artículo 48 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Dado que no se pagó, la Dirección General de Impuestos Internos emitió el mandamiento de ingresos respectivo, remitiendo juntamente con la certificación del estado de cuenta corriente tributaria sobre la existencia y cuantía de la deuda. Dicha remisión se hará dentro del plazo de treinta días hábiles siguientes de haber adquirido estado de firmeza la deuda tributaria.

Y conforme se establece en el literal a) del artículo 267 del Código Tributario existe firmeza de la deuda tributaria cuando hayan transcurrido los plazos y términos establecidos en las leyes de Impuesto sobre la Renta.

La deuda tributaria está constituida por la obligación sustantiva principal liquidada por el contribuyente más las obligaciones accesorias como multas o intereses liquidados por la Administración Tributaria.

Asimismo está constituida por el impuesto y demás accesorios liquidados oficiosamente por la Administración Tributaria.

La deuda tributaria principal existe respecto al ejercicio impositivo de que se trate y en relación a un determinado contribuyente, consecuentemente hará tantas deudas tributarias, como ejercicios impositivos diferentes con respecto a un mismo contribuyente.

## ***2- PREFERENCIA DEL CREDITO TRIBUTARIO***

Los créditos fiscales a partir de la vigencia del Código Tributario, tienen una connotación de supremacía.

Para la administración tributaria el impuesto no pagado por Juan Pérez constituye un crédito y conforme se establece en el artículo 268 del Código tributario podrá satisfacerse sobre todos los bienes que posea y tendrá carácter de crédito preferente en cuanto concorra con otros acreedores, con excepción de las pensiones alimenticias determinadas por sentencia ejecutoriada, los salarios y prestaciones sociales, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el Registro Público correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho del Fisco.

Es importante señalar que la Administración Tributaria tendrá prelación sobre las Municipalidades u otros Organismos del Estado.

## ***3-BASE LEGAL DEL PROCESO DE COBRO ADMINISTRATIVO***

En el inciso primero del artículo 21 de la Constitución de la Republica establece

“Las leyes no pueden tener efecto retroactivo, salvo en materia de orden Público, y en materia penal cuando la nueva ley sea favorable al delincuente.”

Las diferentes reformas del Código Tributario, particularmente en lo referente a la gestión de cobro administrativo, obliga a que se utilicen tres procedimientos, en virtud de la normativa vigente en cada caso.

### **PRIMERO**

En todos aquellos casos de deuda tributaria cuya fecha de presentación sea hasta el 31/12/2004.

El cobro de las obligaciones tributarias tiene su base legal en el artículo 67 de la LEY AFI, donde se establece la facultad privativa de la DGT, para realizar el cobro de las obligaciones tributarias que, por aplicación de leyes y reglamentos se encuentren pendientes de pago al haber vencido los términos señalados.

### **COBRO EJECUTIVO (Art. 68 Ley AFI)**

Si fuere necesario exigir el pago ejecutivamente, la DGT remitirá las certificaciones de deuda al Fiscal General de la República y con la sola certificación, deberá tramitar las diligencias ejecutivas ante el juez competente

### **SEGUNDO**

En todos los casos de deuda tributaria cuya fecha de presentación sea del 01/01/2005 al 31/12/2009

La reforma contenida en el Decreto Legislativo No. 497, publicado en el Diario Oficial No. 231, Tomo 365 del 10 de diciembre de 2004, introdujo varias acciones de cobro encaminadas a darle más facultades a la Dirección General de Tesorería en la gestión recaudatoria.

Se incorpora, entre otras, la figura de retención de un porcentaje a los proveedores de bienes y servicios de instituciones públicas y municipales, como también sobre sueldos a personas naturales deudores del fisco.

Asimismo, se estableció que los sujetos a quienes mediante resolución se les ordene efectuar retenciones sobre los pagos que efectúen a deudores del fisco, responderán solidariamente por sus incumplimientos.

### **TERCERO**

Y por último, en los casos de deuda tributaria cuya fecha de presentación sea después del 31/12/2009

Este procedimiento tiene su base legal en la actual normativa vigente, es decir, después de las últimas reformas.

Nuestro trabajo se enmarcara en este ultimo procedimiento, pero consideramos que es necesario saber que la Administración Tributaria aplica los dos anteriores, en la medida que se presenten deudores fiscales de los mencionados periodos.

### ***4-PROCEDIMIENTO PARA EL COBRO ADMINISTRATIVO***

- a) La Administración tributaria por medio de la Dirección General de Tesorería, iniciara el procedimiento de cobro, dentro del plazo de 30 días, a partir del día siguiente de recibida las deudas firmes, otorgando un plazo de 20 días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación del respectivo requerimiento de cobro

Notificar, es comunicar la resolución de una autoridad con las formalidades y a las personas que corresponda.

De conformidad al artículo 2 del Reglamento de aplicación del Código Tributario, Requerimiento es el acto por el cual la Administración Tributaria se dirige en forma escrita al sujeto pasivo, a terceros vinculados con las operaciones de aquel, a personas particulares, naturales o jurídicas, así como a todas las autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, para que proporcionen la información y documentación necesaria sobre su

actividad o de terceros, o para que éstos cumplan con sus obligaciones tributarias.

- b) No atiende el requerimiento, se emplazara. Contara con 20 días hábiles para que comparezca y defina la forma que efectuara el pago y se defina la forma en que se efectuará el pago, rinda fianza o solicite resolución de pagos a plazos bajo las condiciones establecidas en este Artículo.

El emplazamiento según Guillermo Cabanellas es el requerimiento o convocatoria que se hace a una persona para que comparezca dentro del término que se designe, con el objeto de poder defenderse de los cargos que se le hacen, oponerse a la demanda o cumplir lo que se le ordena

Mientras no se haya enviado la deuda a la Fiscalía General de la Republica, el deudor que no pueda hacer el pago en su totalidad de la deuda, pero manifiesta su voluntad de cumplir su obligación tributaria, podrá solicitar a la Dirección General de Tesorería, le autorice mediante resolución pagar de la manera siguiente:

Por medio de resolución de pago a plazo, hasta por 6 meses y será sobre el 90% de la deuda, debiendo pagar el 10% dentro de los 15 días hábiles siguiente de notificada la resolución de pago a plazo.

De no haberse efectuado el pago del diez por ciento de la deuda, no procederá la concesión de pago a plazos, salvo que se hubiere rendido fianza.

Cuando la deuda sea igual o mayor de 122 salarios mínimos conforme lo establecido en el art. 228 del Código Tributario. (\$25,327.20) se otorgara pago a plazo, siempre y cuando rinda fianza que garantice lo adeudado.

Vencidos el plazo otorgado en el emplazamiento la Dirección General de Tesorería, a través del Director o Subdirector General, remitirán a la Fiscalía General de la Republica, los adeudos pendientes, dentro de los 30 días

hábiles, contados a partir del día siguiente del vencimiento del plazo establecido para el emplazamiento,

La Administración Tributaria por medio de la Dirección General de Tesorería remitirá a la Fiscalía General de la Republica, la certificación de la deuda acompañada de:

Certificación de requerimiento de cobro.

Certificación de la resolución mediante la cual se determinó la obligación tributaria / sanción.

Certificación de la declaración.

Documentación sobre la existencia y situación de los bienes y derechos del sujeto pasivo.

Lugar señalado para recibir notificaciones / otras direcciones en las cuales se pueda localizar al sujeto pasivo.

La certificación no se remitirá a la Fiscalía General de la Republica , mientras exista alguna de las condiciones siguientes:

1. Se haya admitido fianza por la administración Tributaria.
2. Que exista el supuesto del art. 273-A del Código Tributario. y el agente entere las retenciones en los términos establecidos en la respectiva resolución.
3. Exista trámite de resolver de solicitud de compensación de deudas, presentada con anterioridad a la notificación del requerimiento de cobro.
4. Se haya concedido resolución de pago a plazo y no se encuentre vencido el mismo.
5. Si existiere recurso admitido o proceso contencioso administrativo en el cual la autoridad competente ordene la suspensión del acto.
6. Durante los primeros dos meses de aplicada la medida cautelar respectiva.

En cualquier momento del procedimiento de cobro administrativo la Dirección General de Tesorería, por medio del Director o Sub director podrá solicitar a la Fiscalía General de la Republica, la aplicación de las medidas cautelares. Podrá además la Dirección General de Tesorería. gestionar la deuda en mora mediante visitas personales, notas de cobro, comunicaciones por medio de fax, correo electrónico, teléfono o cualquier otro medio

La Administración Tributaria para ejercer la acción de cobro de deudas líquidas firmes y exigibles, podrá realizar las acciones siguientes

- a) Retener hasta un 25%, sobre los pagos que realicen los pagadores de las instituciones públicas, municipales, Órganos del Estado y personas naturales o jurídicas, a contratistas o subcontratistas por la ejecución de obras o prestación de servicios
- b) La retención de hasta un 10% Sobre los pagos que los pagadores de las instituciones públicas, municipales, Órganos del Estado, personas naturales o jurídicas de carácter privado deban realizar a profesionales o personas independientes, funcionarios, directivos o empleados por el trabajo desarrollado , servicios prestados o ventas efectuadas, en garantía de las obligaciones tributarias adeudadas al fisco.

La obligación de retener la establecerá la Dirección General de Tesorería por medio de Resolución.

Se establece responsabilidad solidaria, por incumplimiento, para aquellos que se les ordene efectúen retención, sobre los pagos que efectúen a deudores del fisco.

En el literal b) del artículo 273-A del Código Tributario se dispone que cuando la deuda no exceda de 3 salarios mínimos la retención se podrá ordenar hasta por un 40% de la deuda en cada pago, hasta su cancelación. El valor a retener no podrá superar el límite salarial inembargable establecido en la legislación laboral, para personas naturales asalariadas.

### **5-MEDIDAS CAUTELARES**

Si luego de notificado el requerimiento de cobro administrativo al sujeto pasivo, éste realizará actos y contratos de cualquier tipo (enajenaciones, cesiones de derecho) colocándose en una situación de insolvencia, dará derecho a que el Fisco, mediante la Fiscalía General de la Republica, solicite que se rescindan dichos actos y contratos ante el juez competente.

Rescindir es anular o privar de su eficacia ulterior o con efector retroactivos a una obligación o contrato

Posterior a la sentencia que declare nulos los actos y contratos, se procederá al cobro forzoso de las deudas mediante embargo en juicio ejecutivo.

### **6-ACCIONES DE COBRO**

La Administración Tributaria para ejercer la acción de cobro de deudas firmes liquidas y exigibles, podrá realizar las acciones siguientes:

- a) Retener hasta un 25%, sobre los pagos que realicen los pagadores de las instituciones públicas, municipales, Órganos del Estado y personas naturales o jurídicas, a contratistas o subcontratistas por la ejecución de obras o prestación de servicios
- b) La retención de hasta un 10% Sobre los pagos que los pagadores de las instituciones públicas, municipales, Órganos del Estado, personas naturales o jurídicas de carácter privado deban realizar a profesionales o personas independientes, funcionarios, directivos o empleados por el trabajo desarrollado , servicios prestados o ventas efectuadas, en garantía de las obligaciones tributarias adeudadas al fisco.

La obligación de retener la establecerá la Dirección General de Tesorería por medio de resolución



Además, se establece responsabilidad solidaria por incumplimiento, para aquellos que se les ordene efectúen retención, sobre los pagos que efectúen a deudores del fisco.

Las sumas retenidas deberán ser enteradas a mas tardar 10 días hábiles después de finalizado el mes en que se efectuó la retención.

El incumplimiento de la obligación de retener, dará lugar a las sanciones previstas en el art. 246 Código Tributario sin perjuicio de las acciones penales correspondientes.

La Dirección General de Tesorería, determinara las sanciones previo procedimiento regulado en el art. 260 Código Tributario

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Indirectos y Aduanas , conocerá sobre los recursos, por las sanciones antes referidas.

### ***7-PREVENCIONES DE INSOLVENCIA***

En el artículo 273 del código tributario se estipula que al tener conocimiento la Administración Tributaria por cualquier medio que el contribuyente sometido a un proceso de fiscalización:

- Se ausentara del país.
- Enajenara u ocultara sus bienes
- Realizara maniobras tendientes a evitar el posible pago de impuestos y sanciones.

Y al comprobarse que posee deudas tributarias firmes anteriores no prescritas en su contra, se ordenara las medidas cautelares que resulten pertinentes, con la finalidad de garantizar los adeudos firmes pendientes

### ***8-EJECUCION DE GARANTIAS***

Incumplida la obligación por parte del afianzado o vencido el plazo para el cual de constituyo la fianza, sin que la obligación afianzada haya sido

cumplida o la fianza haya sido renovada, la Admón. Tributaria procederá a notificar al afianzador para el cumplimiento de las obligaciones afianzadas.

Con el primer requerimiento el afianzador deberá efectuar el pago dentro del plazo de 15 días. En caso de incumplimiento, incurrirá en sanción adicional del 10% del monto afianzado, la cual deberá establecerse como cláusula penal en el contrato de fianza respectivo.

Los funcionarios y empleados de la Admón. Tributaria encargados del cobro serán responsables civil y patrimonialmente sin perjuicio de la responsabilidad penal que diere lugar por el no reclamo de las garantías cuando sea procedente, (lit. a) y b) del artículo 270 del Código Tributario o que las deudas prescriban.

### ***9-ACCIONES DE COBRO EJECUTADAS EN EL PROCESO***

Para ilustrar el procedimiento de cobro administrativo seguiremos paso a paso lo dispuesto en la normativa con el ejemplo práctico de Juan Pérez.

Según se establece en el artículo 267 del Código Tributario, la Dirección General de Impuestos Internos deberá remitir la deuda dentro de los treinta días hábiles siguientes de haber adquirido firmeza la deuda tributaria. Esto significa que dispone desde el dos de mayo hasta el trece de junio de 2011

La Dirección General de Tesorería recibe el expediente de Juan Pérez el 10 de Junio de 2011 y de acuerdo a lo estipulado en el artículo 270 del Código Tributario, dispone de treinta días hábiles para iniciar el procedimiento de cobro, contados a partir del 13 de junio hasta el 8 de julio de 2011.

El proceso de gestión de cobro que efectúa la División de Cobranzas de la Dirección General de Tesorería del Ministerio de Hacienda, dentro de los treinta días, consiste en efectuar llamadas al contribuyente, el envío de notas recordatorias induciéndole al pago de la deuda, Asimismo, simultáneamente se notifica el requerimiento de Cobro y el Emplazamiento.

### ESQUEMA DE ACCIONES DE COBRO

<p>La Dirección General de Impuestos Internos procederá a <b>remitir</b> la deuda para su cobro a la Dirección General de Tesorería</p>	<p>Dentro del plazo de treinta días hábiles siguientes de haber adquirido estado de firmeza la deuda tributaria respectiva.</p>	<p>La declaración de Renta del 2010 de Juan Pérez adquirió firmeza a partir del 3 de mayo 2011 hasta el 14 de junio 2011</p>
<p>La Dirección General de Tesorería deberá <b>iniciar</b> el procedimiento de cobro</p>	<p>Dentro de los treinta días hábiles, contados a partir del día siguiente de recibidas las deudas firmes</p>	<p>Lo recibe el 10 de junio, es decir deberá iniciarlo dentro del periodo comprendido desde el 13 de junio al 8 de julio 2011</p>
<p>La Administración Tributaria por medio de la Dirección General de Tesorería, notificará <b>REQUERIMIENTO DE COBRO</b></p>	<p>Otorgándole para el pago de la deuda un plazo de veinte días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación del respectivo requerimiento</p>	<p>Le notifica el <b>REQUERIMIENTO DE COBRO</b> el 4 de julio 2011. Dispone del plazo comprendido desde el 5 de julio hasta el 8 de agosto 2011</p>
<p>Vencido el plazo de los veinte días sin que se hubiere atendido el <b>REQUERIMIENTO</b></p>	<p>Se <b>EMPLAZARA</b> para que dentro del plazo de veinte días hábiles comparezca ante la Administración</p>	<p>Se notifica el <b>EMPLAZAMIENTO</b> el 23 de agosto 2011. Dispone del plazo comprendido desde el 24</p>

DE COBRO por parte del deudor	Tributaria y se defina la forma en que se efectuará el pago, rinda fianza o solicite resolución de pagos a plazos	de agosto hasta el 21 de septiembre 2011
Transcurrido el plazo de los veinte días sin que se hubiera atendido el EMPLAZAMIENTO	La Dirección General de Tesorería procederá dentro del plazo de treinta días hábiles contados a partir del día siguiente del vencimiento del plazo establecido para el emplazamiento, a certificar y remitir a la <b>Fiscalía General de la República</b> los saldos de deudas pendientes de pago	Dado que el plazo del Emplazamiento venció el 21 de septiembre 2011 El plazo que dispone la Administración Tributaria es el comprendido desde el 22 de septiembre hasta el 4 de noviembre 2011

Todas estas acciones se ejecutan para darle cumplimiento a lo que se dispone en el penúltimo inciso del artículo 270 del código Tributario donde se establece que durante el Procedimiento de Cobro Administrativo de la deuda, y mientras no se haya remitido la certificación de la misma a la Fiscalía General de la República, la Dirección General de Tesorería, además del requerimiento de cobro y el emplazamiento, podrá gestionar la deuda en

mora mediante visitas personales, notas de cobro, comunicaciones por medio de fax, correo electrónico, teléfono o cualquier otro medio.

Con el propósito de ilustrar de mejor manera las acciones que se ejecutan durante el proceso de cobro administrativo, se presenta a continuación el siguiente esquema:

**ACCIONES EJECUTADAS EN EL PROCESO DE COBRO  
ADMINISTRATIVO DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

El 17 de Junio de 2011	Gestor de Cobros envía <b>Nota Informativa</b>	Ver anexo No. 1
<i>El 4 de Julio de 2011</i>	<i>Gestor de Cobros notifica</i> <b>REQUERIMIENTO DE COBRO</b>	<i>Ver anexo No. 2</i>
El 15 de Agosto de 2011	Gestor de Cobros envía Nota <b>Recordatorio 1</b>	Ver anexo No. 3
El 23 de Agosto de 2011	Gestor de Cobros notifica el <b>EMPLAZAMIENTO</b>	Ver anexo No. 4
El 10 de Octubre de 2011	Gestor de Cobros envía Nota <b>Recordatorio 2</b>	Ver anexo No. 5

Todas las acciones anteriores encaminadas a persuadir al contribuyente a que pague, consistentes en llamadas telefónicas, envíos de Courier, citatorios, notas de recordatorio, notas informativas, requerimiento hasta llegar al emplazamiento, sin que el contribuyente moroso se haya presentado

en búsqueda de un plan de pagos que le permitan solventar su deuda, el gestor de cobros remitirá el expediente al área jurídica, siempre de la División de Cobranzas de la Dirección General de Tesorería.

Esta Área Jurídica es la que ejercerá la acción de cobro por medio de solicitar la retención de un porcentaje del pago que le efectúe el pagador de la institución donde trabaja, de acuerdo a lo establecido en el artículo 273 del Código Tributario

A efecto de garantizar el debido proceso, previo a la emisión de la resolución concederá audiencia al contribuyente dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva, En el mismo acto se abrirá a pruebas por el plazo de ocho días hábiles, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la audiencia.

Los sujetos a quienes mediante resolución se les ordene efectuar retenciones sobre los pagos que efectúen, a deudores del Fisco, responderán solidariamente por sus incumplimientos. Las retenciones deben ser practicadas sobre los pagos parciales o totales que se efectúen después de notificada la resolución, hasta cancelar la deuda que el deudor tributario tenga con el Fisco.

Si no hubiese manera de ejercer la acción de cobro por medio de retenciones, se omite la concesión de audiencia y apertura a pruebas y se considera agotada la etapa de Cobro Administrativo

La Dirección General de Tesorería, indistintamente por medio del Director o Subdirector General procederá a certificar y remitir a la Fiscalía General de la República los saldos de deudas pendientes de pago de los ejercicios o períodos respectivos, los que serán acompañados de información relativa al

lugar señalado para recibir notificaciones, así como de otras direcciones donde se pueda localizar al deudor si existieren.

### **10-PUBLICIDAD DE DEUDORES**

“Artículo 277.- La Administración Tributaria divulgará a través de los distintos medios de comunicación, los nombres de los sujetos pasivos que posean deudas firmes, líquidas y exigibles.”

En el presente trabajo hemos podido determinar por medio de las opiniones recolectadas sobre el tema, que la Administración Tributaria no tiene una acción suficiente de divulgación de guías de orientación, que facilite a los contribuyentes y a los responsables del impuesto el cumplimiento por parte de los sujetos pasivos.

Consideramos que la Administradora Tributaria ve esta divulgación desde su propia óptica como concedora y aplicadora del impuesto; que cuenta con un personal entrenado, con apoyo bibliográfico y personal con suficiente antigüedad que da apoyo al personal al interior de la institución; sin embargo a pesar de este conocimiento, podemos leer resoluciones a favor del contribuyente tanto del tribunal de Apelaciones y de la Corte Suprema de Justicia; por la incorrecta aplicación de la legislación tributaria.

La Administración Tributaria, debe ser eficiente en la divulgación de guías de orientación, como en su publicación por medio de boletines, panfletos, hojas sueltas; la que debe estar a disponibilidad del contribuyente en las respectivas oficinas, agregarse a los formularios en los casos pertinentes. También en medios de comunicación tanto escritos, radiales y televisivos; con programas de ayuda al contribuyente como de orientación.

La Administración debería ofrecer charlas impartidas por su personal en los colegios, universidades, instituciones públicas como privadas; en aquellos temas o situaciones que la misma Administración encuentra incorrecto el comportamiento del sujeto pasivo.

Se considera también que la Administración Tributaria debe tener en cuenta que el hecho que tenga una página web, esto puede ser muy moderno y estar actualizado; pero no es un medio de fácil acceso para muchos sujetos pasivos en nuestro medio por diferentes razones.

También creemos que es de suma importancia que la Administración haga visitas en el lugar donde el contribuyente desarrolla su actividad, con el objetivo de: orientación, ayuda, proveer de formularios y divulgaciones escritas. Con lo que se conseguirá un mejor cumplimiento de los deberes y derechos del sujeto pasivo.

La legislación tributaria obliga en su articulado que la Administración se preocupe por facilitar el correcto cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo. La legislación le da la obligación de guía y también de vigilante.

De la lectura del artículo 277 del código tributario encontramos en la palabra “divulgara” la obligación de hacerlo y la Administración es la primera obligada en el cumplimiento de la ley. En la verificación de este cumplimiento por parte de la Administración, encontramos una deficiencia en ello y algunas justificaciones de dificultad para realizar la divulgación.

Interpretamos que el artículo es directo sin indicar consideraciones administrativas. Esto no exime a la Administración de su obligación de la divulgación.

Es importante destacar los resultados obtenidos en Costa Rica en la publicación del listado de deudores de impuestos.



“La publicación de listas de morosos de impuestos surgió en junio del 2010, cuando la Sala IV obligó a Tributación a revelar los nombres de personas y empresas que adeudaban el impuesto sobre las ventas, después de un recurso interpuesto por un ciudadano. “

“Es lamentable la resistencia de los contribuyentes a pagar, las listas de morosos no son una forma de notificación, es una forma de persuasión y un acto de transparencia por parte de la Administración motivado por acciones de la prensa” declaró un ejecutivo de la Dirección General de Tributación de Costa Rica. Contó además, de un caso, en Puntarenas, donde un contribuyente canceló ¢5 millones el mismo día del aviso.“

### **COMPROBACION DE LA HIPOTESIS**

El presente estudio plantea la hipótesis que los contribuyentes no disponen de un procedimiento que les facilite el cumplimiento de sus obligaciones, una guía que les oriente y ayude a interpretar la norma jurídica tributaria. Así como también, señalamos como causa para el no cumplimiento de las obligaciones sustantivas, la poca divulgación de parte de la Administración Tributaria, de los tramites, procedimientos y las disposiciones contenidas en el Código Tributario, referente a las obligaciones tributarias, ya sea en el caso de deudas autoliquidadas o liquidadas oficiosamente.

Con el propósito de obtener información que comprobara o que desvirtuara nuestra hipótesis, se elaboró una encuesta y conocer la opinión de los alumnos inscritos en la asignatura de Derecho Tributario, impartida por la facultad de Derecho.

Los alumnos que estudian en este nivel de la carrera tienen la capacidad y suficiente criterio, como para saber la importancia de las actuales regulaciones tributarias en el ejercicio de la profesión, lo que nos permite obtener una información proveniente de una fuente adecuada relacionada con el tema tratado.

El cuestionario se paso al 100% de los alumnos asistentes a la asignatura Derecho Tributario el día 29 de junio del 2011 a las siete horas, en el aula donde se imparte la asignatura en la facultad de Ciencias Económicas.

La población de alumnos presentes en la clase fue de 52; debido que la población es pequeña, se aplicó la técnica del censo por ser lo adecuado en esta circunstancia.

Para la tabulación se tomó las respuestas de cada uno de los formularios llenados, recopilando las respuestas contenidas por cada pregunta en el cuestionario.

Ante la pregunta identificada en el numeral 4), sobre sí la legislación Tributaria permitía a los contribuyentes conocer y cumplir adecuadamente sus obligaciones, el 75% de los encuestados respondió que no y de estos, el 100% identifica a la poca claridad en la información divulgada por parte de la oficina que administra los impuestos.

Lo anterior coincide con lo señalado por nosotros al inicio del trabajo, cuando planteamos que la escasa divulgación como la causa para el no cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes; lo que confirma la hipótesis planteada.

En la pregunta identificada con el numero 8) se consulto sobre si conocían de la existencia de instructivos, revistas, boletines, guía escrita, texto, pagina web o cualquier otro tipo informativo que oriente suficientemente en forma teórica y práctica sobre los derechos y obligaciones del contribuyente ante una mora tributaria.

Un 62% de los encuestados considera que los que se conocen no orientan suficientemente y un 38% menciona conocer la página web del Ministerio de Hacienda; medio que por algunas razones no puede ser utilizado por la mayoría de interesados. Lo anterior da suficiente base para la elaboración de un documento que oriente adecuadamente, que les guie y oriente adecuadamente, confirmando de esta manera la hipótesis planteada

## **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

### **CAPITULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **CONCLUSIONES**

-En la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado. No hay conciencia que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos.

-La sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero olvida que para que estos servicios los preste con mayor eficiencia, es preciso disponer de fondos

-El ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de manera antisocial, de no pagar sus impuestos, es una persona "hábil", y que el que paga es un "tonto", es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar.

-El Estado debe prestar servicios, y para tal fin necesita de recursos, y cuando no cuenta con los mismos no puede cumplir los fines de su existencia. Estos recursos deben provenir de los sectores que están en condiciones de contribuir, y el Estado debe a través del cumplimiento de sus funciones,

volcarlos hacia los sectores de menores ingresos. Por ello afirmamos que es en este acto, donde debe sobresalir el principio de solidaridad.

-El pensamiento de que las normas fueron hechas para violarlas, de que las fechas de vencimientos pueden ser prorrogadas, es decir siempre se piensa que existe una salida fácil para todos los problemas.

-Falta de claridad del destino de los gastos públicos: Este concepto es quizás el que afecta en forma directa la falta del cumplimiento en el pago voluntario, la población reclama por parte del Estado , que preste la máxima cantidad de servicios públicos en forma adecuada.

-Las clases dirigentes no son las mejores, y entonces, el ciudadano común reacciona de manera inadecuada, nos vemos afectados de cierta manera, por un sector de la conducción que exterioriza un alto grado de falta de compromiso con los más altos ideales de patriotismo, el que incluye honestidad, transparencia en sus actos y ejemplos de vida.

-El desconocimiento de las funciones vitales que cumple el Estado para con la sociedad, como la educación, justicia, salud y seguridad, hacen que exista por parte de los habitantes una especie de apatía sobre la política tributaria y con ello un desinterés social general en el no pago del impuesto

-La falta de educación es sin duda un factor de gran importancia y es justo y necesario enseñar al ciudadano el rol que debe cumplir el Estado, y se debe poner énfasis que él, como parte integrante de la sociedad que es la creadora del Estado, debe aportar a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones que existen a tal fin.

-El resultado de la encuesta al indagar la claridad que tiene el contribuyente sobre sus obligaciones y derechos tributarios arrojó que el 75% de los encuestados manifestó dificultad para un contribuyente en el cumplimiento de lo que establece la legislación tributaria. Por lo que un documento que explique de manera amplia las obligaciones y derechos del contribuyente es de importancia. **Esto comprueba la necesidad de un documento como el que se ha preparado**

-Al Indagar sobre la o las causas conocidas y que frecuentemente dificultan al contribuyente para el correcto cumplimiento tributario, de los alumnos encuestados, atribuyen las causas en un 100% a la poca **claridad, información, y divulgación** por parte de la oficina que administra los impuestos.

Esto comprueba la hipótesis planteada al inicio de nuestro trabajo, es decir, **las causas** para el no cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los contribuyentes, se debe, entre otras, a poca divulgación de parte de la Administración tributaria de los trámites, procedimientos y las disposiciones contenidas en el Código Tributario, referente a las obligaciones tributarias, **con lo que se confirma nuestra hipótesis**

## **RECOMENDACIONES**

-El Estado debería incrementar su rol de educador en el tema tributos, se deberían profundizar las medidas tendientes a informar a la ciudadanía sobre los efectos positivos del pago de los tributos y la nocividad que produce la omisión del ingreso de los mismos.

-La enseñanza del cumplimiento fiscal debe ser inculcado a los ciudadanos desde temprana edad, se debe comenzar en la etapa de la educación primaria con el fin de arraigar estos conceptos desde la niñez.

Poner en marcha un proceso de culturización tributaria, y para ello es imprescindible utilizar todas las herramientas al alcance del Estado, a modo de ejemplo podemos citar:

a) Publicidad Masiva: En este sentido la Administración debería ilustrar que si el Estado no cuenta con recursos no puede cumplir sus funciones básicas, situación que repercute en forma directa en los ciudadanos que realmente necesitan de estos servicios.

b) Difusión tributaria: Se debería incrementar la difusión inductiva realizada por el propio Organismo, llevada ésta a despertar o estimular la conciencia social, poniendo de relieve los beneficios de la menor onerosidad que produce el cumplimiento en el término legal.

c) Inclusión en planes de estudios integrales: Si bien la inclusión de esta temática en los planes de estudios supera las facultades de la Administración Tributaria, sería de interés que las autoridades educativas en acuerdo con las del Ministerio de Educación, realicen en forma conjunta un plan destinado a este fin.

-Ante la gran cantidad de contribuyentes existentes que no es posible verificar en su totalidad, se debe buscar la manera de que a través de las herramientas disponibles en la administración, se incremente en los contribuyentes la sensación de que serán verificados

-Deberían organizarse talleres fiscales con el propósito que los estudiantes realicen ejercicios prácticos sobre el cálculos de impuestos, por medio de la

presentación de la declaración de impuesto sobre la renta o sobre tramites mas comunes ante la Administración Tributaria

-Implementar programas de civismo fiscal conjuntamente con personal de la administración tributaria y los docentes, para desarrollar y fomentar en los alumnos, actitudes de responsabilidad ciudadana, mediante actividades de aprendizaje que les permitan conocer las normas que regulan la vida en comunidad y el compromiso ante el bien común

Campañas que busquen desde una perspectiva tributaria fomentar valores éticos para a crear una cultura tributaria a efecto de promover el pago voluntario y oportuno de las obligaciones fiscales.

-Crear un conciencia tributaria en los contribuyentes, eliminando la cultura del incumplimiento y la evasión y no pago de los impuestos y promover la eficiencia y transparencia en los funcionarios que administran las oficinas recaudadoras de los impuestos.

-En cuanto a la educación básica y media se debería de integrar dentro del plan de estudios la materia tributaria, asimismo, gestionar la implementación del bachillerato técnico en tributación, donde se priorice en la formación de la cultura del deber de pagar oportunamente las obligaciones tributarias

-Una propuesta para dar cumplimiento al artículo 277 del Código Tributario, ya que es un buen medio de buscar el pago de la mora exigible por parte del sujeto pasivo, seria:

Emitir y divulgar un instructivo que amplíe el artículo 277 sin contradecirlo, en este instructivo se puede considerar:



- 1- Que la publicación se realizara el último día viernes del mes de febrero de cada año.
- 2- Sobre las deudas firmes al 31 de diciembre de cada año.
- 3- Publicando aquellas deudas de un monto de \$100.00 o más.
- 4- La deuda debe de tener una mora de tres meses.
- 5- Quienes tengan autorización de pago a plazo y estén cumpliendo con lo acordado, no serán publicados.
- 6- Se avisara al contribuyente con uno o dos meses de antelación al 31 de diciembre, su situación de morosidad y la sujeción de ser publicado si no hicieren ningún arreglo con la Administración antes del 31 de diciembre de cada año.
- 7- Los sujetos pasivos, que hayan acordado un arreglo con la Administración y no hayan cumplido sus dos últimos pagos antes del 31 de diciembre de cada año.

Este instructivo debe ser aprobado y dado a conocer a los sujetos pasivos en general y específicamente con comunicación directa con los sujetos en mora sin importar el monto o el plazo.

Es importante darle cumplimiento al pago de la mora; ya que además de conseguir los ingresos, podemos estar alentando a los sujetos pasivos el cumplimiento del pago sin llegar a ser moroso. Logrando con ellos distraer menos recursos económicos en la persecución del sujeto moroso.

### **Bibliografía.**

- Código Tributario promulgado mediante Decreto Legislativo No. 230 del 13 de diciembre del 2000 D.O. No. 24 T. 349 del 22/12/2000
- Reforma del Código Tributario mediante el Decreto Legislativo No. 233 de fecha 16 de diciembre de 2009.
- Ley AFI
- Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas
- Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio
- Constitución de la Republica de El Salvador Decreto No. 38 D. O. No. T. 281
- Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963, Decreto No. 472 del 19 de diciembre de 1963 D.O. No. 241 T, No. 201 del 21/12/1963
- Ley de Impuesto sobre la Renta de 1992, Decreto No. 134 del 21 de diciembre de 1991. D. O. No. 242 T. No. 313 del 21/12/1991
- El consejo de Gobierno Revolucionario de la República de El Salvador, mediante decreto No. 517 de febrero de 1950
- Reforma del Código Tributario contenida en el Decreto Legislativo No. 497, publicado en el Diario Oficial No. 231

- Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, Decreto Legislativo No. 451 D.O No.56 T. 306 del 07/03/1990
- Ley de Impuesto sobre la Renta. Decreto Legislativo No. 134 D.O. No. 242 T. No. 313 del 21/12/1991
- Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas
- Reglamento de Aplicación del Código Tributario Decreto Ejecutivo No.117 D.O. No 234 T. 353 del 11/12/2001
- Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Decreto Legislativo No. 296 D.O. No. 143T. No. 316 del 31/07/1992
- Ensayo Critico Sobre el Código Tributario de El Salvador. Edición de Marzo 2002 Autor, Licenciado Saúl Cañenguez Montano

# ***ANEXOS***

**NOTA INFORMATIVA**

San Salvador 17 de Junio de 2011

Señor  
 Juan Perez  
 NIT 0614-060270-111-5  
 6ª. Calle Oriente Bo. San Esteban N. 1312  
 San Salvador

Estimado Contribuyente:

Conforme a registros que lleva a esta oficina, a la fecha se refleja deuda pendiente a cargo de su persona, según detalle:

TIPO DE IMPUESTO	EJERCICIO O PERIODO	IMPUESTO	MULTA	INTERESES	TOTAL
RENTA	2010	\$30,000.00			

Entendemos que por algún motivo de fuerza mayor, no le ha sido posible solventar dicha obligación. Sin embargo en esta ocasión le exhortamos a presentarse a nuestras oficinas administrativas en el termino de **CINCO** días hábiles contados a partir de recibida la presente nota.

Nota: Los intereses moratorios han sido calculados a la fecha de emisión de este requerimiento, de acuerdo a lo establecido en el Decreto Legislativo 720 de fecha 24 de noviembre de 1993

Cordialmente,

---

Jefe de Departamento de Cobro Administrativo

**REQUERIMIENTO DE COBRO**

San Salvador 4 de Julio de 2011

Señor  
 Juan Perez  
 NIT 0614-060270-111-5  
 6ª. Calle Oriente Bo. San Esteban N. 1312  
 San Salvador

Estimado Contribuyente:

Le notificamos que en los registros que lleva esta Dirección General, existe deuda tributaria a su nombre, por lo que en cumplimiento al artículo 270 de Código Tributaria, se requiere su presencia para solventar lo referido,

De no acatar la presente se procederá apegado a las Leyes Tributarias. A continuación el detalle de las deudas

TIPO DE IMPUESTO	EJERCICIO O PERIODO	IMPUESTO	MULTA	INTERESES	TOTAL
RENTA	2010	\$30,000.00			

Motivo por el cual deberá presentarse al Departamento de Cobro Administrativo en el término de **VEINTE** días hábiles contados a partir del día siguiente de notificado el presente Requerimiento de Cobro

Nota: Los intereses moratorios han sido calculados a la fecha de emisión de este requerimiento, de acuerdo a lo establecido en el Decreto Legislativo 720 de fecha 24 de noviembre de 1993

Cordialmente,

---

Jefe de Departamento de Cobro Administrativo

## NOTA RECORDATORIA 1

San Salvador 15 de Agosto de 2011

Señor  
 Juan Perez  
 NIT 0614-060270-111-5  
 6ª. Calle Oriente Bo. San Esteban N. 1312  
 San Salvador

Estimado Contribuyente:

Cordialmente queremos recordarle que con fecha 4 de Julio de 2011 esta Dirección General, le notifico el Requerimiento de Cobro Administrativo, con las formalidades legales establecidas en el Código Tributario, para que solviente su situación tributaria.

Hacemos de su conocimiento que estamos con la buena voluntad de ayudarle llegando a un acuerdo, ya sea para el pago total o en forma escalonada.

A continuación el detalle de la deuda

TIPO DE IMPUESTO	EJERCICIO O PERIODO	IMPUESTO	MULTA	INTERESES	TOTAL
RENTA	2010	\$30,000.00			

Se requiere su presencia en nuestras oficinas de cobro administrativo en el plazo de **CINCO** días hábiles contados a partir de recibida la presente nota

Nota: Los intereses moratorios han sido calculados a la fecha de emisión de este requerimiento, de acuerdo a lo establecido en el Decreto Legislativo 720 de fecha 24 de noviembre de 1993

Cordialmente,

---

Jefe de Departamento de Cobro Administrativo

## EMPLAZAMIENTO

San Salvador 23 de Agosto de 2011

Señor  
 Juan Perez  
 NIT 0614-060270-111-5  
 6ª. Calle Oriente Bo. San Esteban N. 1312  
 San Salvador

Estimado Contribuyente:

Por este medio hacemos de su conocimiento que esta Dirección General a través del Departamento de Cobro Administrativo, con fecha 4 de Julio de 2011 le notificó Requerimiento de Cobro Administrativo, de acuerdo al artículo 270 literal a) del Código Tributario, para que se presentara a esta oficina a solventar su obligación tributaria sustantiva siguiente:

TIPO DE IMPUESTO	EJERCICIO O PERIODO	IMPUESTO	MULTA	INTERESES	TOTAL
RENTA	2010	\$30,000.00			

No habiendo manifestado su intención de pago; y de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 270 literal b) de la referida ley, se le **EMPLAZA** para que en el plazo de **VEINTE** días hábiles comparezca ante la Administración Tributaria y defina la forma en que efectuara el pago de su deuda.

De no presentarse, dará inicio a todos los efectos legales establecidos en el Código Tributario

Nota: Los intereses moratorios han sido calculados a la fecha de emisión de este requerimiento, de acuerdo a lo establecido en el Decreto Legislativo 720 de fecha 24 de noviembre de 1993

Cordialmente,

\_\_\_\_\_  
 Jefe de Departamento de Cobro Administrativo



## NOTA RECORDATORIA 2

San Salvador 10 de Octubre de 2011

Señor  
 Juan Pérez  
 NIT 0614-060270-111-5  
 6ª. Calle Oriente Bo. San Esteban N. 1312  
 San Salvador

Estimado Contribuyente:

Desde iniciada la gestión de cobro administrativo, ésta Dirección General no ha tenido respuesta de su parte que manifieste su deseo de solventar las deudas que según nuestros registros a la fecha presenta:

TIPO DE IMPUESTO	EJERCICIO O PERIODO	IMPUESTO	MULTA	INTERESES	TOTAL
RENTA	2010	\$30,000.00			

Asimismo, con fecha 23 de Agosto de 2011, ésta oficina como ultima gestión realizada, **EMPLAZO** a su persona, dándoles para el efecto veinte días hábiles para llegar a un arreglo, a los cuales no se presento por lo que este Departamento le concede **CINCO** días hábiles contados a partir de la recepción de la presente nota, para que comparezca a esta oficina a solventar la deuda

Nota: Los intereses moratorios han sido calculados a la fecha de emisión de este requerimiento, de acuerdo a lo establecido en el Decreto Legislativo 720 de fecha 24 de noviembre de 1993

Cordialmente,

---

Jefe de Departamento de Cobro Administrativo

FORMATO DE ENCUESTA

FORMATO DE ENCUESTA

CUESTIONARIO

Fecha: \_\_\_\_\_

Asignatura: \_\_\_\_\_

Aula: \_\_\_\_\_

Grupo No.: \_\_\_\_\_

Instrucciones:

Lea cuidadosamente las preguntas y conteste cada una de ellas.

Existen preguntas de elección múltiple marque con una "X" el cuadro correspondiente a la respuesta o respuestas elegidas, en cada una de las preguntas que se formulan. En caso de no existir respuesta de su elección o quiere adicionar otra (s), de su respuesta(s) en el espacio en blanco que se proporciona al final de las preguntas que lo requieren.

1- ¿Cuáles son las materias inscritas en el presente ciclo?

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

2- ¿En el desempeño de la profesión \_\_\_\_\_ se tiene relación con la legislación tributaria?

O SI

O NO

3- ¿ cómo considera usted que debe ser el conocimiento de la legislación tributaria , en la práctica de la profesión?

- O NECESARIO
- O IMPORTANTE
- O BUENO
- O POCO
- O NO NECESARIO

4- ¿La legislación tributaria permite a los contribuyentes conocer y cumplir adecuadamente sus obligaciones tributarias?

- O SI
- O NO

5- Si su respuesta anterior fue negativa, la o las causas de incumplimiento de las obligaciones tributarias se pueden atribuir a:

O LA POCA CLARIDAD, INFORMACION Y DIVULGACION POR PARTE DE LA OFICINA QUE ADMINISTRA LOS IMPUESTOS.

O VACIOS EN LA LEGISLACION TRIBUTARIA.

O DISCREPANCIA DE CRITERIO EN LA APLICACIÓN DE LA LEGISLACION.

O CONSTANTES MODIFICACIONES LEGALES Y ADMINISTRATIVAS.

O OTROS:

---

---

---

---

6- ¿Considera que es importante conocer los diferentes trámites, formularios, requisitos administrativos contenidos en las leyes tributarias?

- O SI
- O NO

7- ¿Cómo considera usted que ha sido la divulgación de guías de orientación y opiniones de la Administración Tributaria, que el artículo 27 del Código Tributario le obliga?

“Artículo 27.- La Administración Tributaria divulgará las guías de orientación, con la finalidad de facilitar a los contribuyentes y a los responsables del impuesto, el adecuado conocimiento y comprensión de sus obligaciones en materia tributaria, a efecto de propiciar el cumplimiento voluntario de las mismas, al igual que las opiniones que emita por escrito en respuesta a consultas realizadas por el mismo medio, por los sujetos de los impuestos que administra.”

EXCELENTE

BUENO

REGULAR

MALO

8- ¿Sabe usted de la existencia de instructivo, revista, boletín, guía escrita, texto, pagina web o cualquier tipo informativo que oriente suficientemente en forma teórica y práctica sobre los derechos y obligaciones del contribuyente ante una mora por deuda tributaria?

Mencione el o los que conoce:

NINGUNO QUE ORIENTE SUFICIENTEMENTE.

9- ¿Cómo considera que debe ser la metodología a utilizar en un documento que desarrolle el contenido de la norma jurídica correspondiente a la mora tributaria con tenida en las leyes tributaria del Ministerio de Hacienda?

EXPLICACIONES TEORICAS

DESARROLLO SOLO DE EJEMPLOS PRACTICOS

TEORIA CON SOPORTE DE EJEMPLOS PRACTICOS

10- ¿Indique aquellos aspectos jurídicos contenidos en las leyes tributarias, que considera que deben ser desarrollados para tener una certeza de su incidencia legal?

O QUIEN ES O SON DEUDORES TRIBUTARIOS.

O DEUDAS TRIBUTARIAS FIRMES.

O COBRO POR VIA JUDICIAL.

O COBRO POR VIA EJECUTIVA.

O ACCION PENAL.

O DEUDA AUTOLIQUIDA Y DEUDA TASADA O DETERMINADA.

O DEUDA EN PROCESO DE IMPUGNACION ANTE UN TRIBUNAL O INSTANCIA.

O FORMAS Y LUGARES DE PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

O TERMINOS Y PLAZOS PARA EL PAGO.

O PLAZO HABIL Y PERENTORIO, VENCIMIENTO EN DIA INHABIL.

O MULTAS IMPUESTAS POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

O LLENADO DE LOS FORMULARIOS.

O EXTINCION DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

O NOTIFICACION DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

O PRESUNCION DE DOLO, EVASION INTENCIONAL Y NO INTENCIONAL.

O OTROS :

---

---

---

---

---

---

11- ¿Cuales son según su criterio los formularios y solicitudes requeridos por las leyes tributarias en relación a la DEUDA TRIBUTARIA, que considera que son usualmente utilizados?

O CAMBIO DE DIRECCION.

O SOLICITUD DE PAGO A PLAZOS.

O RECURSOS CONTRA RESOLUCIONES DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

O SEÑALAR LUGAR PARA NOTIFICACIONES.

O ACCESO AL EXPEDIENTE.

O PRESENTACION DE PRUEBAS.

O CONSULTAS POR ESCRITO.

O ACREDITACION DE REPRESENTANTE O APODERADO.

12-El Código tributario en su artículo 277 establece la obligación, a la administración Tributaria de divulgar los nombres de los sujetos pasivos que posean deudas firmes, líquidas y exigibles. ¿Tiene conocimiento de la mencionada divulgación?

“Artículo 277.- La Administración Tributaria divulgará a través de los distintos medios de comunicación, los nombres de los sujetos pasivos que posean deudas firmes, líquidas y exigibles.”

O EXCELENTE DIVULGACION

O REGULAR DIVULGACION

O MALA DIVULGACION

O DESCONOCIDA DIVULGACION

O OPINION PARTICULAR:

---

---

—

13-¿Considera usted que una adecuada divulgación, ayudaría a la administración tributaria en la recuperación de la mora y además permitiría al contribuyente saber su situación ante el fisco para efectuar el pago o impugnar la condición de deudor?

O SI

ONO

Muchas gracias por su colaboración

## 1. ANALISIS DE LA OPINION RECOPIADA EN LOS FORMULARIOS.

Para el desarrollar el contenido del presente trabajo fue importante conocer la opinión de los alumnos inscritos en la asignatura de Derecho Tributario, impartida por la facultad de Derecho.

Para efecto de obtener la opinión del sector alumnado, se paso un cuestionario con preguntas referidas al tema del presente trabajo.

El cuestionario se paso al 100% de los alumnos asistentes a la asignatura Derecho Tributario el día 29 de junio del 2011 a las siete horas, en el aula donde se imparte la asignatura en la facultad de Ciencias Económicas.

La población de alumnos presentes en la clase fue de 52; debido que la población es pequeña, se aplicó la técnica del censo por ser lo adecuado en esta circunstancia.

### 1.2 TABULACION.

Para la tabulación se tomó las respuestas de cada uno de los formularios llenados, recopilando las respuestas contenidas por cada pregunta en los cuestionarios. Con el dato recopilado se elabora por cada pregunta una síntesis, el objetivo y un análisis por cada una de las preguntas.

### 1.3 SINTESIS, OBJETIVO Y ANALISIS.

Se presenta la pregunta efectuada, el objetivo de la pregunta y el análisis del resultado obtenido por cada pregunta.

**PREGUNTA No. 1-** ¿Cuáles son las materias inscritas en el presente ciclo?

**SINTESIS:**

Se tomó de base los alumnos cursando DERECHO TRIBUTARIO, habiéndose pasado a un total de 52 alumnos presente en la referida aula.

**OBJETIVO:**

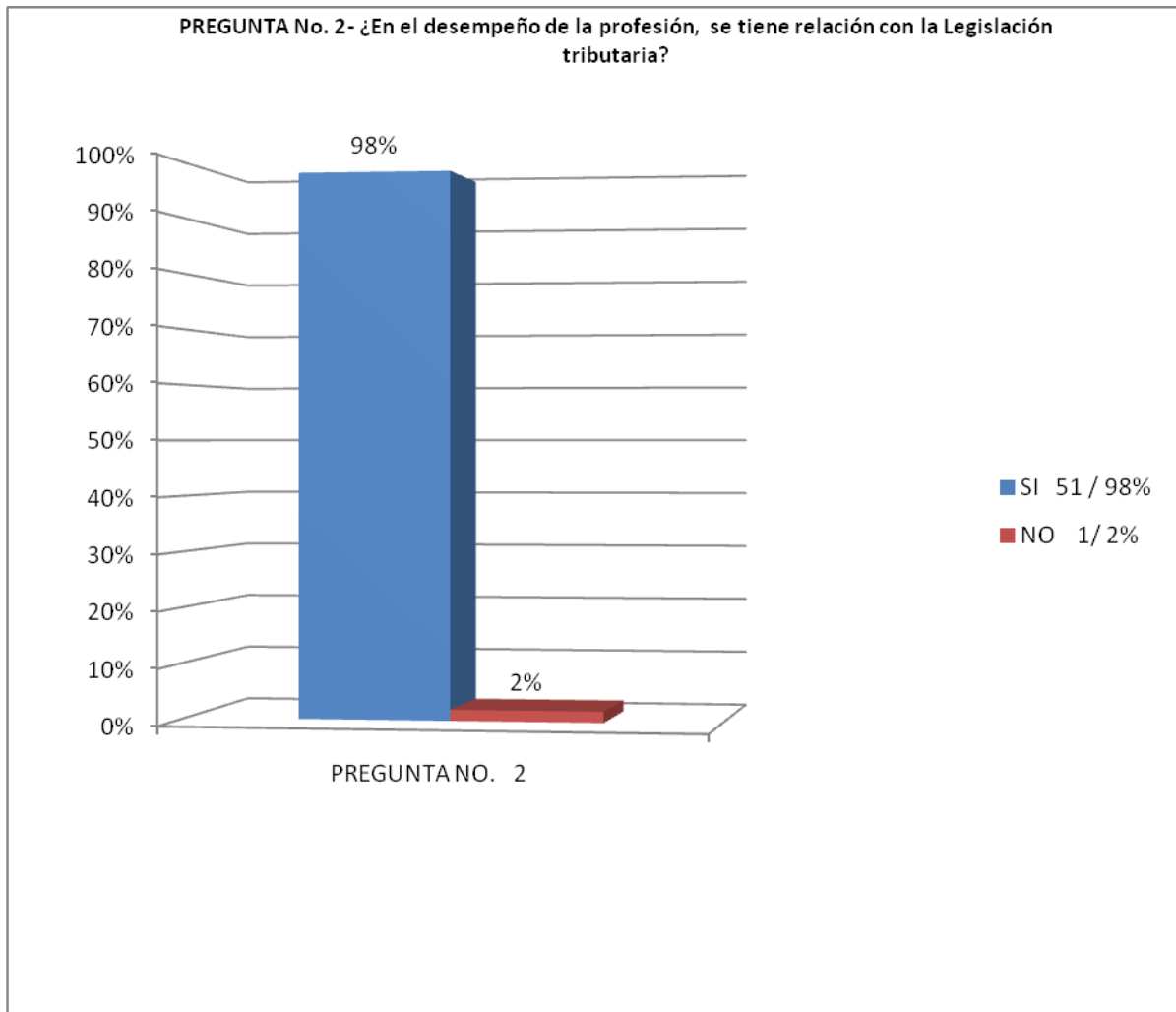
Verificar que el cuestionario entregado fue respondido, por todos los alumnos presente en el aula e inscritos en la asignatura de DERECHO TRIBUTARIO. Esta actividad se paso con el permiso del catedrático de la materia, teniéndose para ello las condiciones y tiempo necesario.

**ANALISIS:**

Los alumnos que estudian en este nivel de la carrera tienen la capacidad y suficiente criterio, como para saber la importancia de las actuales regulaciones tributarias en el ejercicio de la profesión, lo que nos permite obtener una información proveniente de una fuente adecuada relacionada con el tema tratado.

Población total: 52 alumnos.





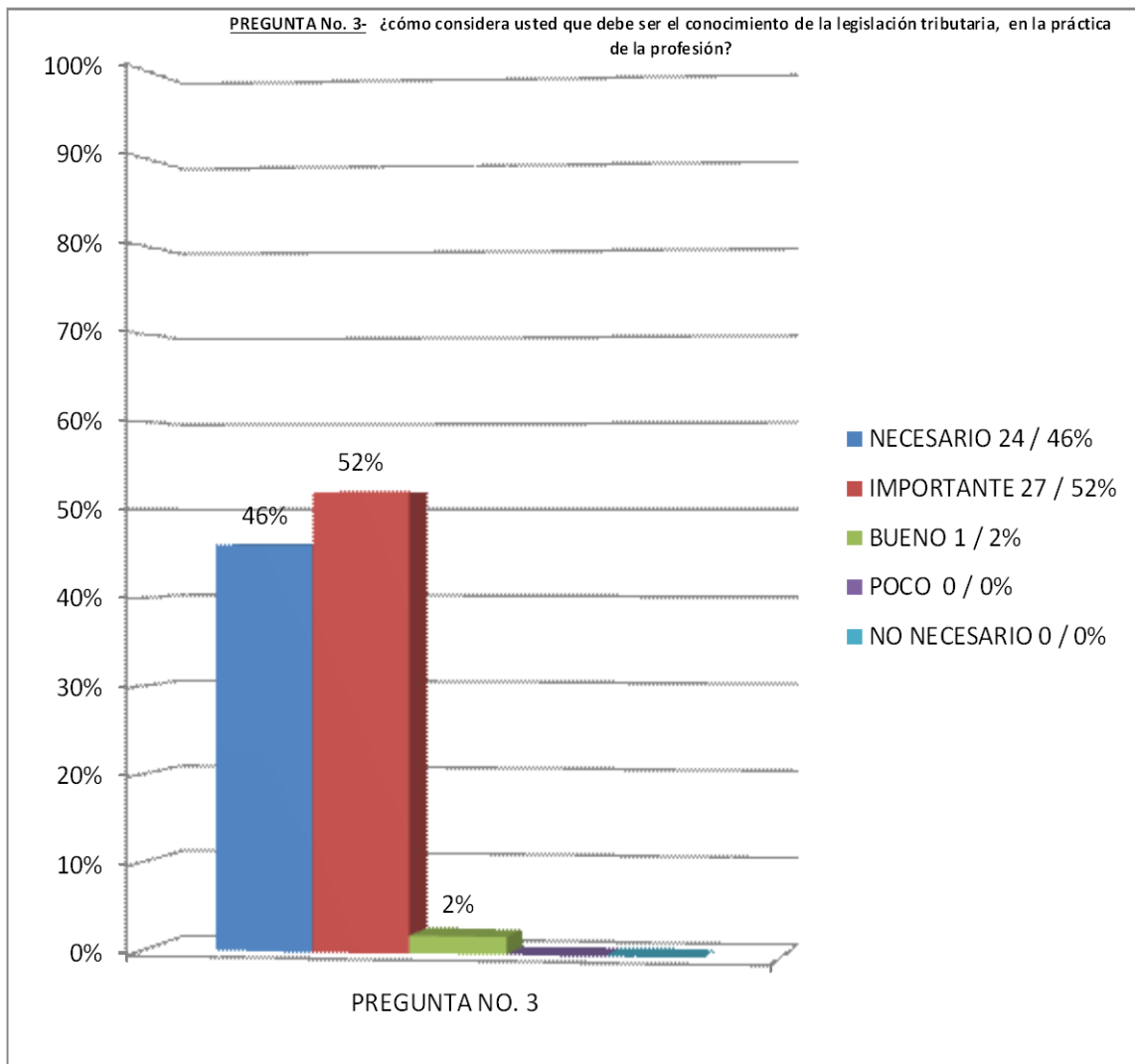
**OBJETIVO:**

Obtener la opinión de los encuestados, sobre la relación con la Administración Tributaria en el desempeño de la profesión.

**ANALISIS:**

51 de las respuestas son afirmativas, lo que demuestra que el conocimiento de la legislación tributaria permite un mejor desempeño en la profesión.

Población total: 52 alumnos



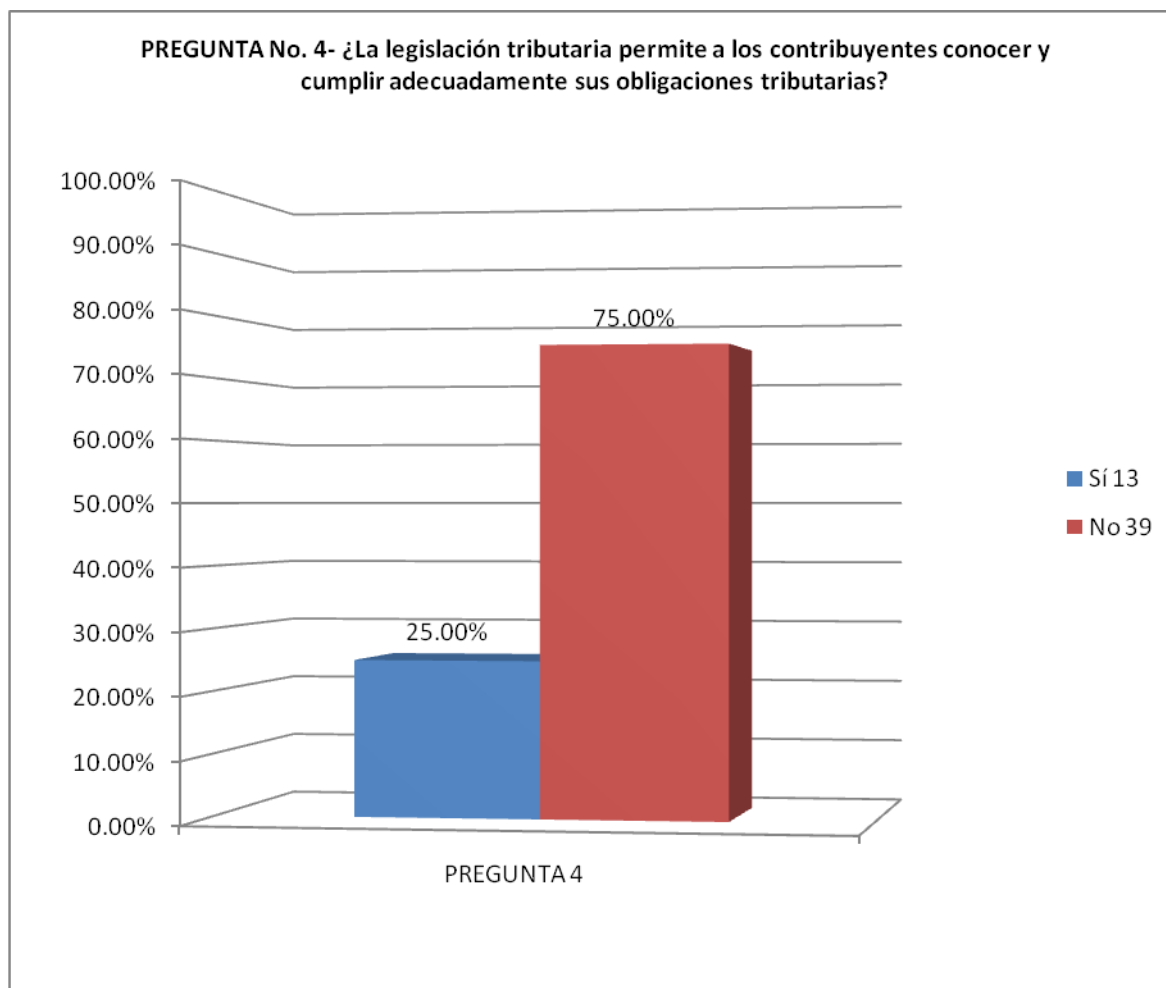
**OBJETIVO:**

Obtener una valoración sobre la necesidad del conocimiento en lo tributario en el desempeño de la profesión.

**ANALISIS:**

Las respuestas obtenidas demuestran que la necesidad de este conocimiento es prioritaria.

Población total: 52 alumnos.



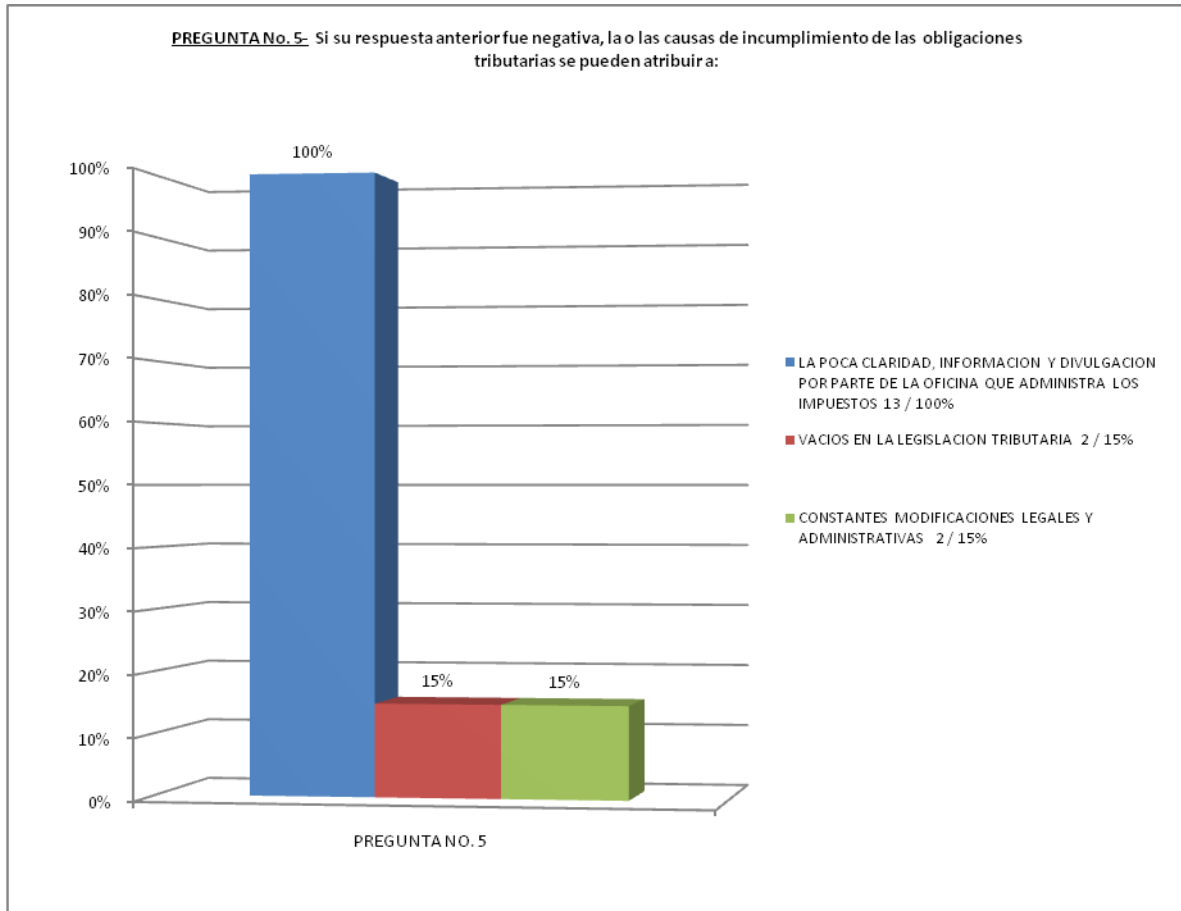
**OBJETIVO:**

Indagar sobre la claridad que tiene el contribuyente sobre sus obligaciones y derechos con relación a los impuestos vigentes.

**ANALISIS:**

El 75% de los encuestados manifestó dificultad para un contribuyente en el cumplimiento de lo que establece la legislación tributaria. Por lo que un documento que explique de manera amplia las obligaciones y derechos del contribuyente es de importancia.

Población total: 52 alumnos.



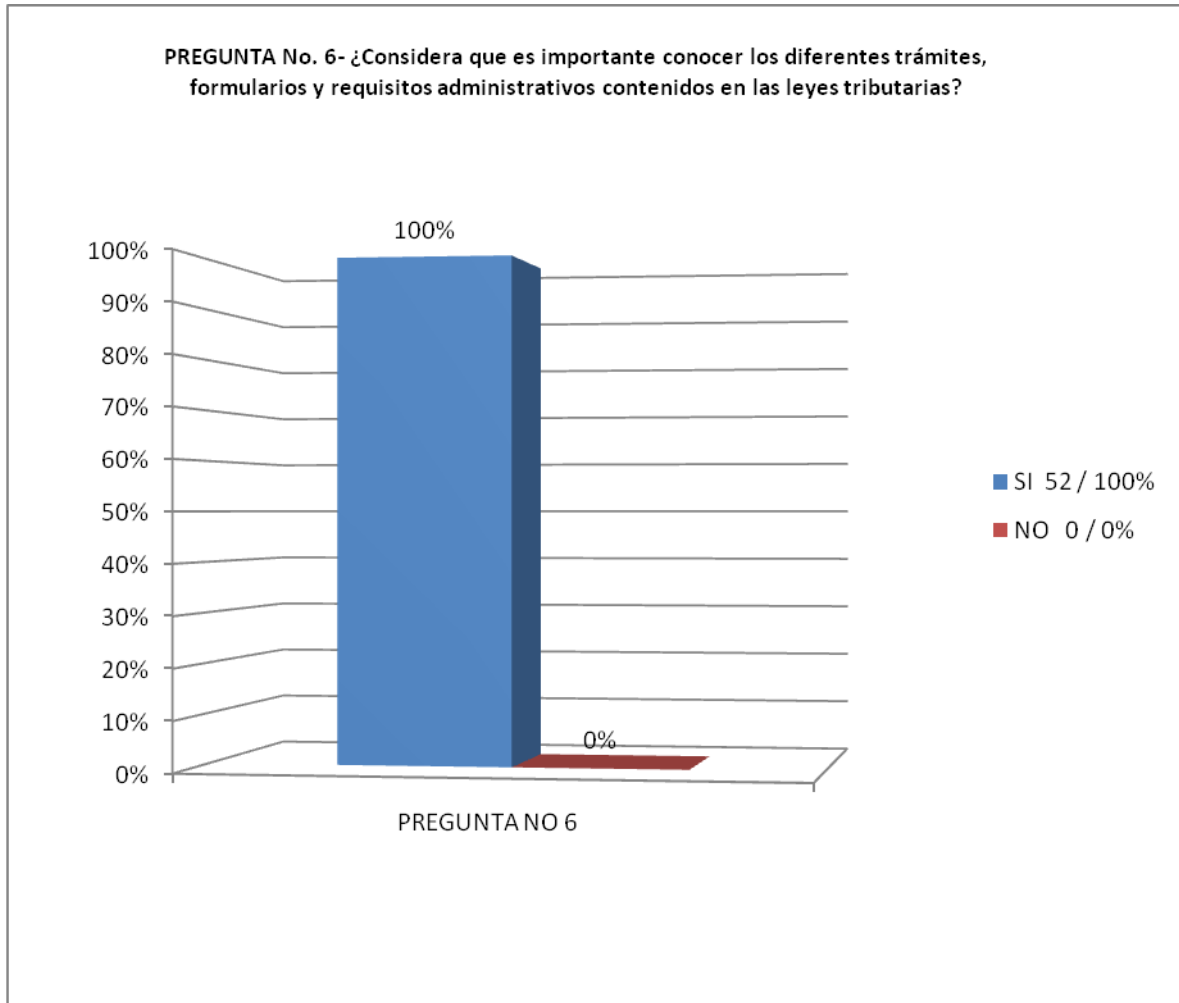
**OBJETIVO:**

Indagar sobre la o las causas conocidas y que frecuentemente dificultan al contribuyente para el correcto cumplimiento tributario.

**ANALISIS:**

Esta pregunta tiene respuesta de múltiple elección, es por ello que la valoración relativa es independiente por cada respuesta. De los alumnos encuestados que en la pregunta número 4 respondieron negativamente, atribuyen las causas en un 100% a la poca claridad, información, y divulgación por parte de la oficina que administra los impuestos.

Población total: 52 alumnos.



**OBJETIVO:**

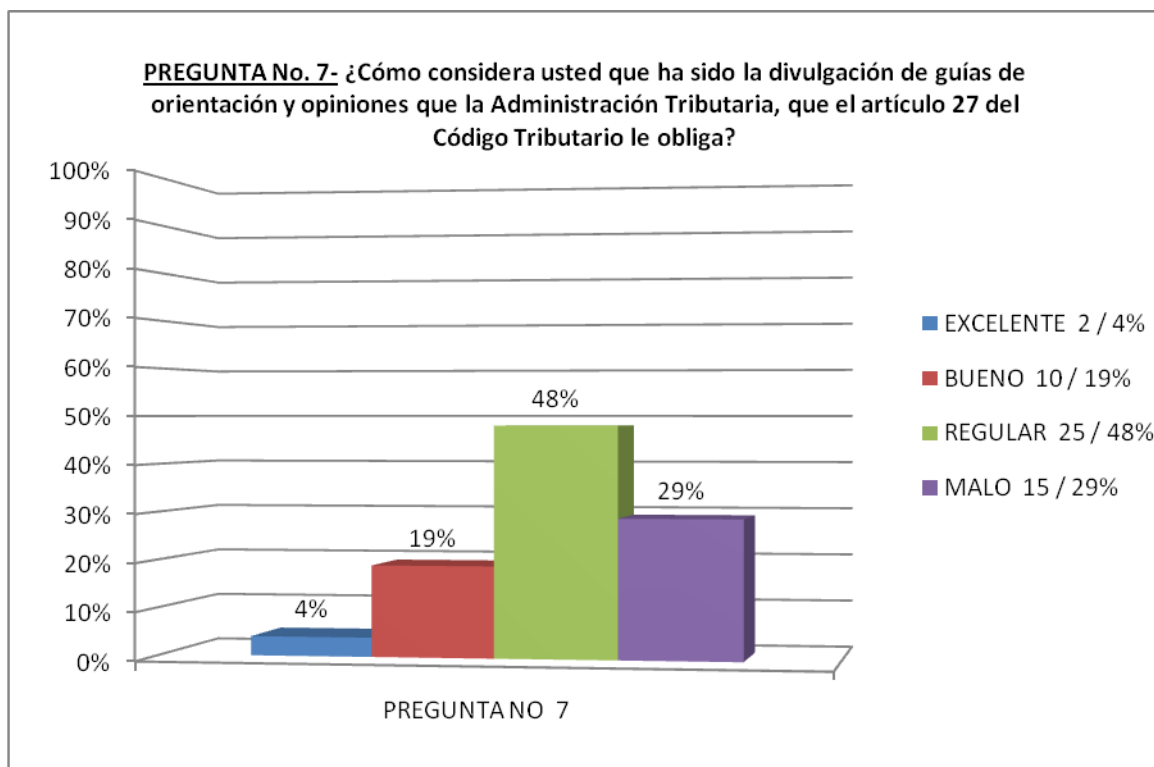
Conocer si es importante el tener un conocimiento claro y suficiente por los diferentes, trámites, formularios y requisitos administrativos contenidos en las leyes tributarias.

**ANALISIS:**

El 100% de los encuestados dieron una respuesta positiva. Por lo que es conveniente elaborar un documento que ayude en el conocimiento de los diferentes, formularios y requisitos administrativos.

Población total: 52 alumnos.

“Artículo 27.- La Administración Tributaria divulgará las guías de orientación, con la finalidad de facilitar a los contribuyentes y a los responsables del impuesto, el adecuado conocimiento y comprensión de sus obligaciones en materia tributaria, a efecto de propiciar el cumplimiento voluntario de las mismas, al igual que las opiniones que emita por escrito en respuesta a consultas realizadas por el mismo medio, por los sujetos de los impuestos que administra.”



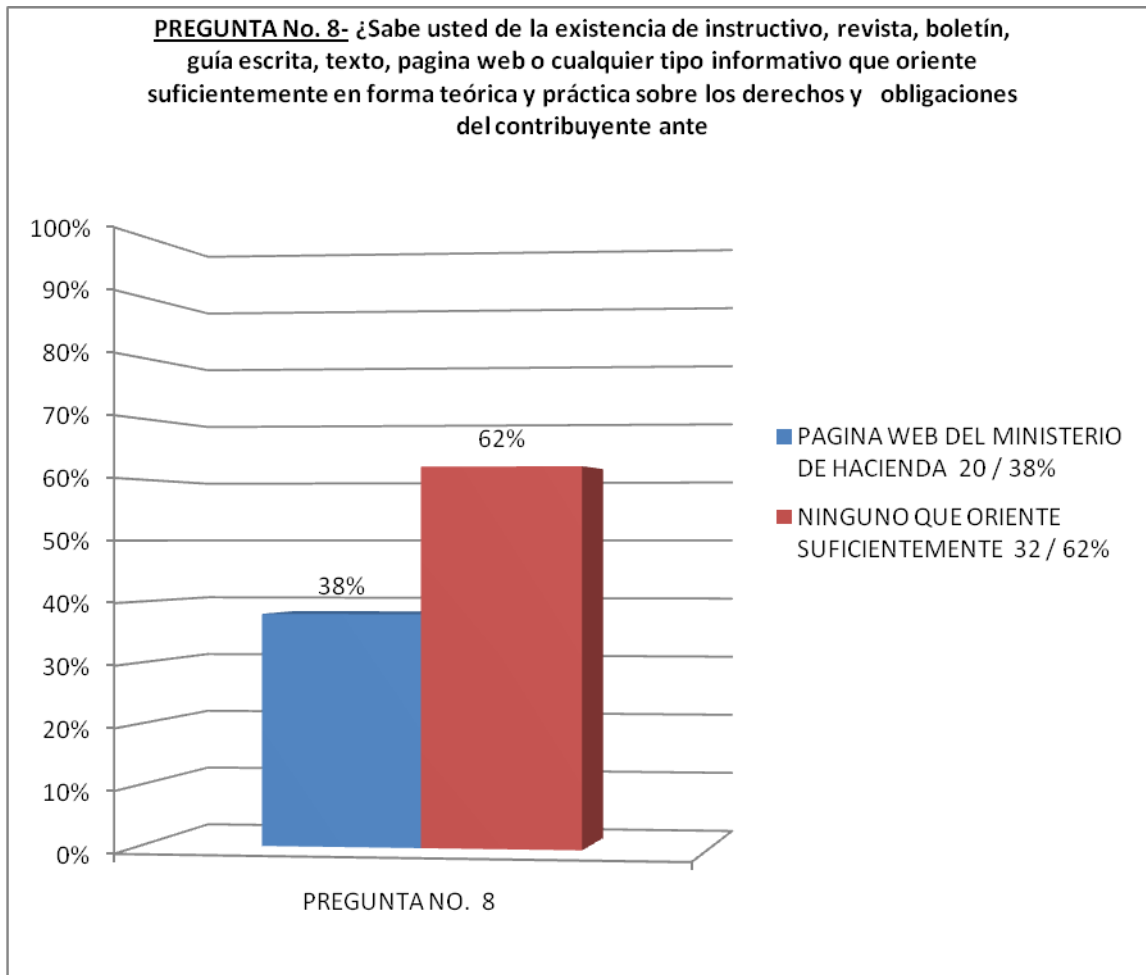
**OBJETIVO:**

Tener una valoración de la eficiencia con que trabajan en la actualidad las guías y las opiniones que la Administración Tributaria da a conocer.

**ANALISIS:**

El 77% (48% + 29%) de los encuestados consideran entre regular y malo la divulgación por parte de la Administración Tributaria. El resultado permite saber que existe la necesidad de un documento que oriente adecuadamente

Población total: 52 alumnos.



**OBJETIVO**

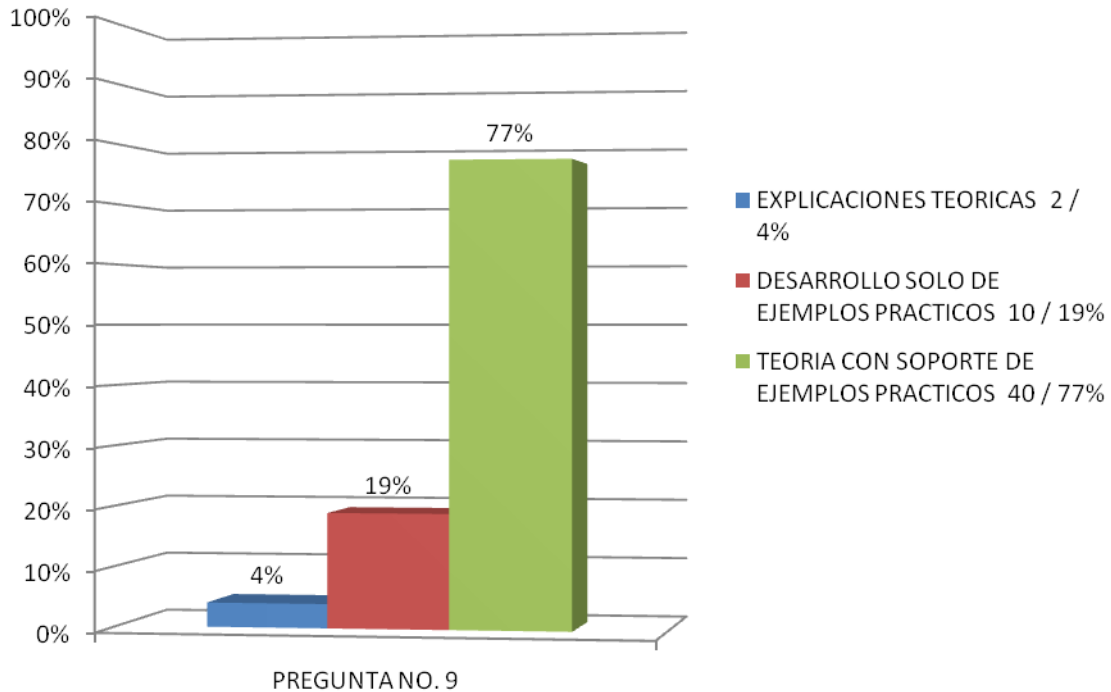
Investigar sobre la existencia de bibliografía que instruya sobre los derechos y obligaciones del contribuyente ante una mora por una deuda tributaria.

**ANALISIS:**

Un 62% de los encuestados considera que los que se conocen no orientan suficientemente y un 38% menciona conocer la página web del Ministerio de Hacienda; medio que por algunas razones no puede ser utilizado por la mayoría de interesados. Lo anterior da suficiente base para la elaboración de un documento que oriente adecuadamente.

Población total: 52 alumnos.

**PRETUNTA No. 9-** ¿Cómo considera que debe ser la metodología a utilizar en un documento que desarrolle el contenido de la norma jurídica correspondiente a la mora tributaria con tenida en las leyes tributarias del Ministerio de Hacienda?



**OBJETIVO:**

Evaluar que metodología debe utilizarse en el desarrollo del documento, acorde al interés manifestado por las personas encuestadas.

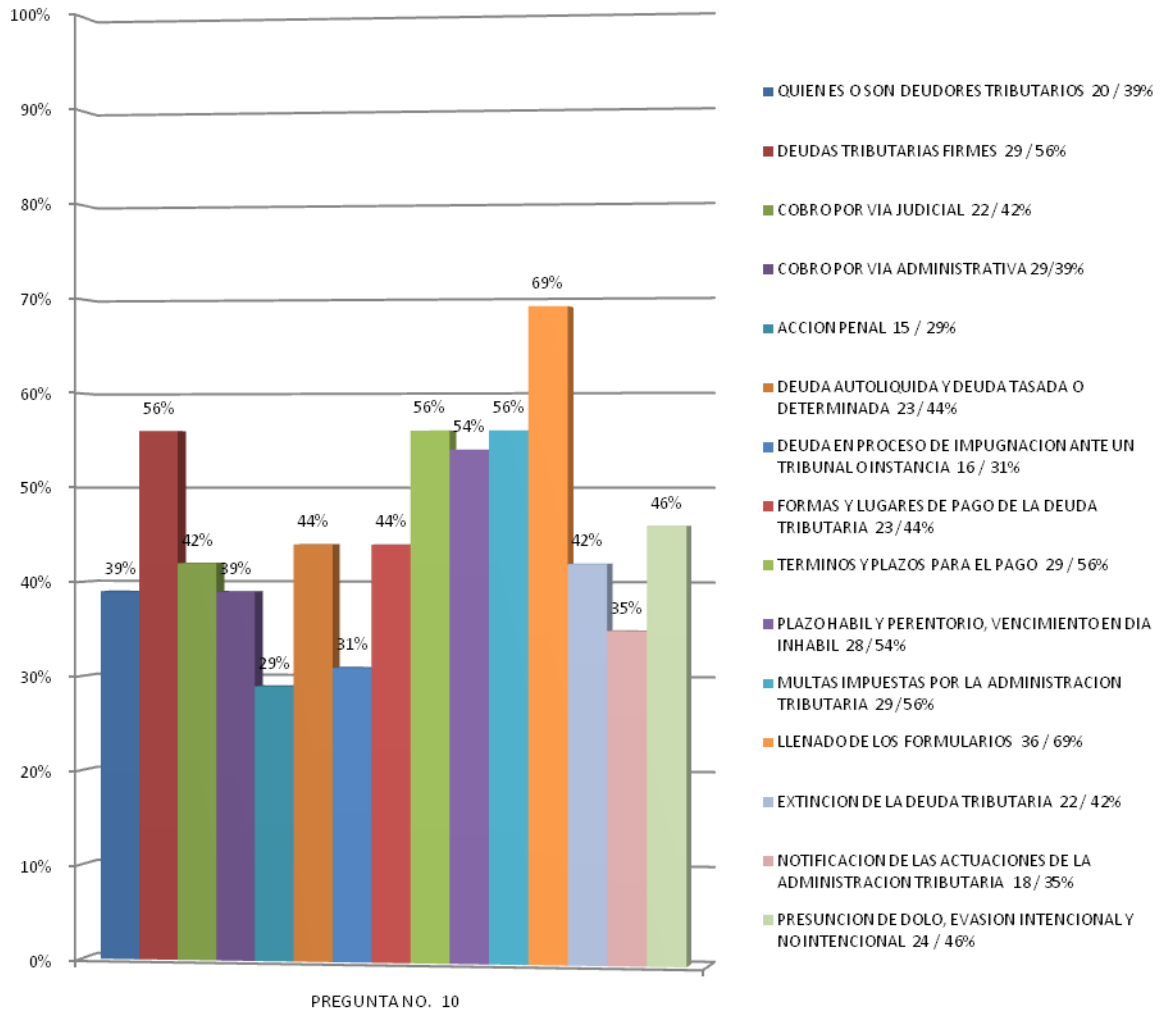
**ANALISIS:**

El 77% de las respuestas considera que debe ser TEORIA CON SOPORTE DE EJEMPLO PRACTICOS y esta forma incluye las otras dos alternativas. El presente documento contendrá la teoría necesaria para en cada uno de los puntos tratados y reforzándose con un ejemplo supuesto relacionado con lo desarrollado.

Población total: 52 alumnos.



**PREGUNTA No. 10- ¿Indique aquellos aspectos jurídicos contenidos en las leyes tributarias, que considera que deben ser desarrollados para tener una certeza de su incidencia legal?**



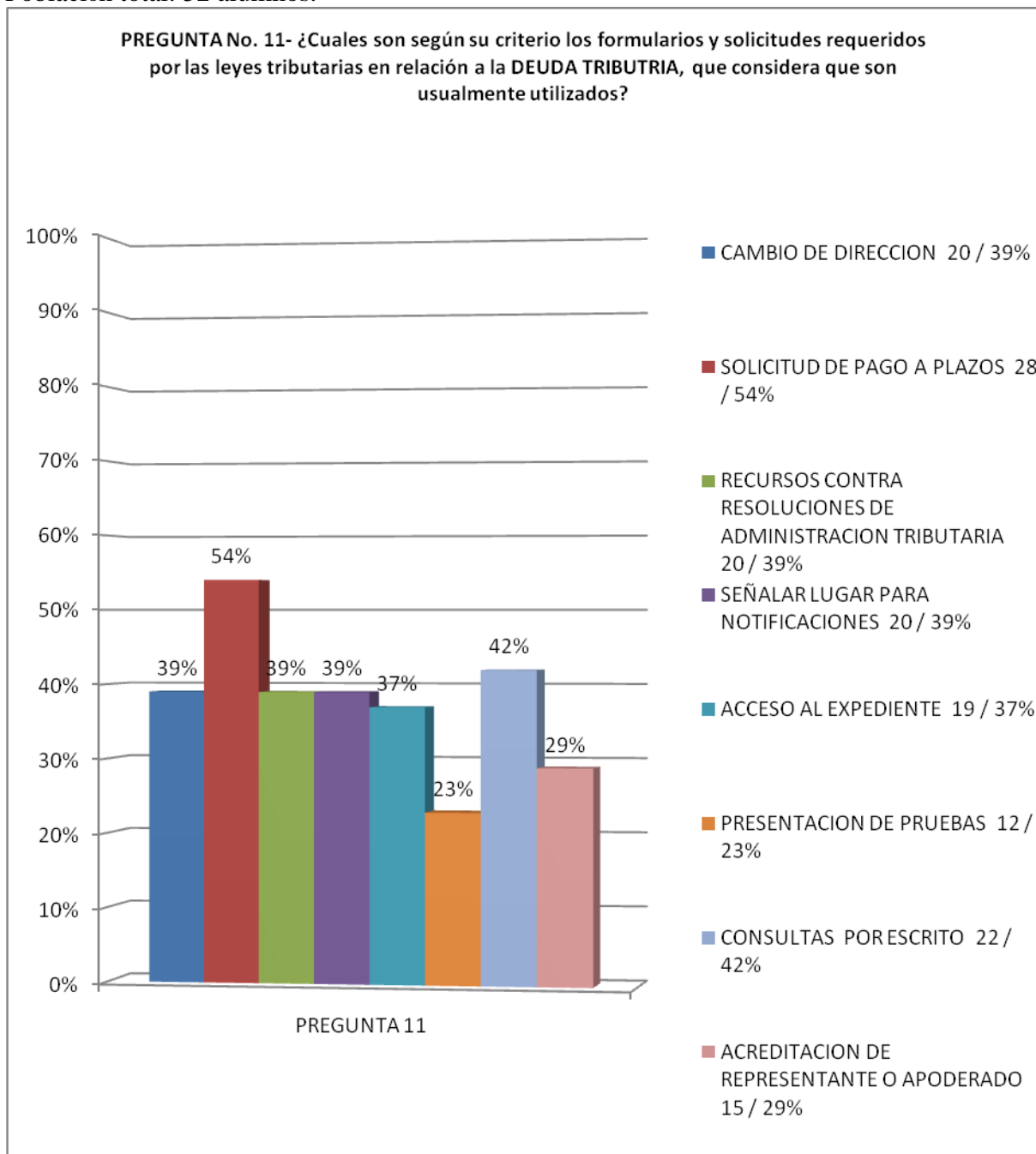
**OBJETIVO:**

Cotejar cuáles son aquellos aspectos jurídicos que los alumnos encuestados consideran que son de importancia para ser desarrollados en el documento.

**ANALISIS:**

El resultado obtenido por cada uno de los puntos mencionados, tiene un porcentaje suficiente que demuestra la necesidad del desarrollo de ellos en el documento.

Población total: 52 alumnos.



**OBJETIVO:**

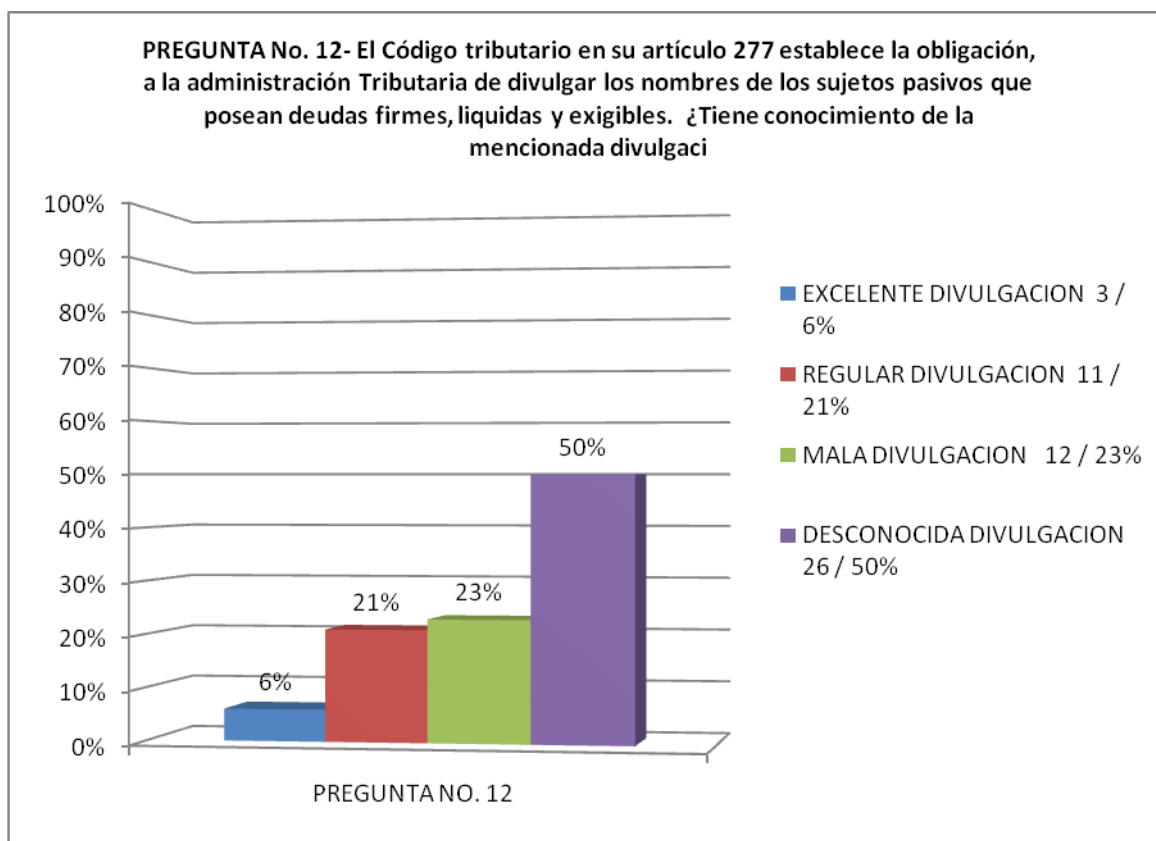
Verificar cuales son aquellos formularios y solicitudes que son importantes conocer, según lo manifestado por los alumnos encuestados.

**ANALISIS:**

Los datos que se revelan en esta pregunta, nos indica que todos los puntos deben ser desarrollados en el documento.

Población total: 52 alumnos.

“Artículo 277.- La Administración Tributaria divulgará a través de los distintos medios de comunicación, los nombres de los sujetos pasivos que posean deudas firmes, líquidas y exigibles.”



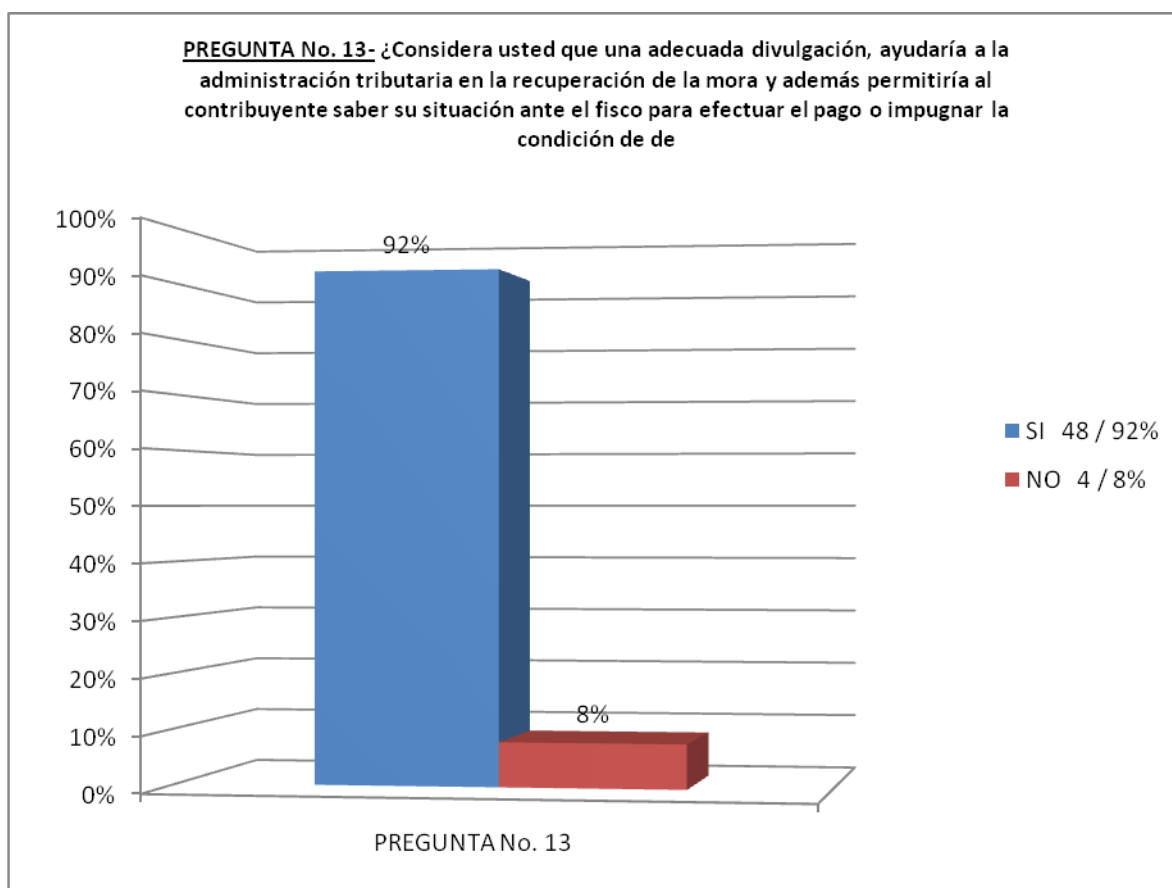
**OBJETIVO:**

Tener un juicio de si la Administración Tributaria cumple con la publicación del listado de los contribuyentes deudores, teniendo de base la respuesta de cada uno de los alumnos encuestados.

**ANALISIS:**

Con el resultado obtenido se puede notar que la administración tributaria no cumple con la obligación que le establece el art. 277. En el documento se mencionará este incumplimiento de la administración tributaria y se propondrá una sugerencia al respecto.

Población total: 52 alumnos.



**OBJETIVO:**

Tener una opinión de los encuestados, sobre la divulgación de los contribuyentes morosos es importante en la recuperación de la mora y también permite al contribuyente conocer su condición solvencia tributaria.

**ANALISIS:**

El documento debe de mostrar una opinión al respecto en base al resultado obtenido en la investigación de este punto.