

343.04.

6934L

1976

F. J. y CS.

086324

87

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

*Lo Contencioso Administrativo
en Materia Tributaria.*

TESIS DOCTORAL

PRESENTADA POR

T-VES

343.04

6934

Francisco Rafael Guerrero Aguilar

PARA OPTAR AL TITULO DE

DOCTOR

EN

JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES



OCTUBRE 1976

SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTRO AMERICA.



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR.....: DR. CARLOS ALFARO CASTILLO.
SECRETARIO GENERAL: DR. MANUEL ATILIO HASBUN.

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES.

DECANO...: DR. LUIS DOMINGUEZ PARADA.
SECRETARIO: DR. MAURO ALFREDO BERNAL SILVA.

TRIBUNALES EXAMINADORES.

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION
LABORAL.

PRESIDENTE.....: DR. JOSE FABIO CASTILLO
PRIMER VOCAL...: Lic. JOSÉ EDUARDO CACERES CHAVEZ.
SEGUNDO VOCAL...: Lic. SANTIAGO H. RUIZ.

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS.

PRESIDENTE.....: DR. FRANCISCO VEGA GOMEZ H.
PRIMER VOCAL...: DR. SALVADOR HUMBERTO ROSALES.
SEGUNDO VOCAL.: DR. CARLOS RODOLFO MEYER GARCIA.

EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES.

PRESIDENTE.....: DR. MARIO FRANCISCO VALDIVIESO C.
PRIMER VOCAL...: DR. ATILIO RIGOBERTO QUINTANILLA.
SEGUNDO VOCAL.: DR. FRANCISCO SALVADOR TOBAR.

ASESOR DE TESIS

DRA. ANA ARACELY HENRIQUEZ DE RODRIGUEZ RUIZ.

TRIBUNAL CALIFICADOR DE TESIS

PRESIDENTE...: DR. JOSE SALVADOR SOTO.
PRIMER VOCAL.: DR. LUIS ALFONSO MENDEZ RODRIGUEZ.
SEGUNDO VOCAL: DR. ENRIQUE ARGUMEDO.

DEDICATORIA.

A mis queridos padres:

DON CARLOS ALBERTO GUERRERO y
DOÑA MARIA DEL CARMEN AGUILAR,

como un testimonio de cariño y agradecimiento
por haberme impulsado por las sendas del bien,
procurando hacer de mí un hombre útil.

A mi esposa

DOÑA GUADALUPE MOLINA DE GUERRERO

con cariño y gratitud por haber sabido soportar
durante largos años la difícil situación que
significa ser compañera de un trabajador y estudiante.

A mis hijos:

FRANCISCO EDGARDO, CARLOS MAURICIO y
CLAUDIA LISSETTE GUADALUPE,

ellos son los destinatarios de todas mis esperanzas
y esfuerzos.

A mis hermanas:

LUCIA, MARISELA, MARIA ELENA, MARTA LILIAN,
GLORIA, MAYRA y CELINA.

A mis cuñados:

DON ALFONSO BLANCO MOLINA y
DON ANTONIO BLANCO MOLINA

ejemplares hombres de bien.

A mis demás familiares.

A mis compañeros de promoción.

A mis alumnos de la Cátedra DERECHO TRIBUTARIO, Ciclo II
Año Académico 75-76.

A todos aquellos que de una u otra manera me ayudaron
a coronar mi carrera profesional.

EN EL DECANATO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
SAN SALVADOR, A LAS NUEVE HORAS DEL DIA VEINTA DE SEPTIEMBRE DE 1965
REUNIDOS LOS SUSCRITOS MIEMBROS DEL JURADO, NOMBRADOS PARA CALIFICAR LA TESIS DOCTORAL INTITULADA "LO CON-
TENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA", PRESENTADA POR EL
CANDIDATO FRANCISCO RAFAEL GUERRERO AGUILAR, POR UNANIMIDAD DE VO-
TOS, ACUERDAMI A) APROBAR EL TRABAJO SOMETIDO A SU CONSIDERACION Y
B) CONSIDERAR AL ALUMNO CAPAZ DE DEFENDERLA, DESPUES DE HABERLO S-
METIDO AL EXAMEN QUE PRESCRIBE EL REGLAMENTO RESPECTIVO, NO HABIEN-
DO MAS QUE HACER CONSTAR, DADO POR TERMINADA LA PRESENTE ACTA SU-
FIRMADOS.

DR. JOSE SALVADOR SOTO,
PRESIDENTE.

DR. LUIS ALFONSO MENDEZ RODRIGUEZ,
PRIMER VOCAL.

DR. ENRIQUE ARGUMENTO,
SEGUNDO VOCAL.

LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA.

I N D I C E

I. INTRODUCCION.

II. PRIMERA PARTE.

1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y FORMAS DE GARANTIA DEL CUMPLIMIENTO DE DICHO PRINCIPIO.

2. DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN GENERAL.

a) Conceptos Generales.

b) Referencia sobre el estudio de lo contencioso administrativo y tributario a nivel académico y del sector público en nuestro país.

c) La jurisdicción ordinaria, el procedimiento administrativo y el contencioso administrativo.

d) Diversos sistemas de tribunales contencioso administrativos. Sistema predominante. Conclusiones.

e) Clases de Procesos Contencioso Administrativos.

1. El contencioso subjetivo o de plena jurisdicción.

2. El contencioso objetivo o de anulación.

III. SEGUNDA PARTE.

DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA.

1. Conceptos Generales.

2. Jurisdicción y Proceso Tributario.

a) Actividad administrativa y proceso.

b) Caracteres del proceso tributario.

c) Acciones y recursos.

d) De la prueba.

e) La cosa juzgada.

3. Características de nuestros actuales recursos administrativos. Organismos especializados.
4. El proceso de amparo constitucional.

IV. TERCERA PARTE.

ANALISIS DE ALGUNAS INSTITUCIONES CONTENIDAS EN EL PROYECTO DE LEY REGULADORA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, ESPECIALMENTE EN LO QUE SE REFIERE AL CONTENCIOSO FISCAL.

- 1) a) Generalidades.
b) Integración de las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.
c) Atribuciones de la Sala de lo Contencioso Fiscal.
d) Recursos.
- 2) Necesidad de su establecimiento en El Salvador, Tecnificación y adiestramiento del personal.

V. CUARTA PARTE.

1. EL CASO DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES Y LOS PROBLEMAS CONTENCIOSO TRIBUTARIOS QUE SE PRESENTAN EN SUS OPERACIONES.
2. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

ooo0ooo

INTRODUCCION

Al seleccionar el presente tema para la elaboración del -- Trabajo de Tesis, previo a la opción del grado de doctor que otorga nuestra Universidad, me han animado dos propósitos: el deseo de ser útil y el de satisfacer una inquietud.

El deseo de ser útil lo trato de satisfacer ahora, al penetrar en un campo donde no muchos en nuestro medio se atreven a -- escribir, acaso por lo escabroso del tema o bien porque trata sobre instituciones que todavía no han sido erigidas en nuestro -- país y algunos hasta las consideran ilusorias.

También satisfago una inquietud muy particular, como lo es mi inclinación personal por los estudios financieros y tributarios, la cual he ido fortaleciendo a través del tiempo que llevo de laborar en la asignatura Derecho Financiero, y ahora en la de Derecho Tributario que se imparte en nuestra Facultad.

A pesar de que el título del trabajo tiene gran contenido de Derecho Administrativo, he procurado orientarlo hacia el Derecho Tributario, que es donde muy poco se ha escrito. En la primera parte, sin embargo, trato en una forma somera los temas fundamentales de lo contencioso administrativo, sin llegar a profundizar en ellos, en primer lugar porque no es ese el objetivo del -- trabajo y en segundo porque ya otros colegas que me han precedido en la elaboración de su tesis lo han hecho en una forma más -- que excelente.

Si con mi modesto trabajo logro despertar o mantener en los estudiantes y estudiosos sus inquietudes y necesidades de cumplir con sus tareas académicas, habré de darme por satisfecho porque - les he sido útil.

Quedo con la vehemente esperanza de que en un día cercano, - la nueva luz de la verdadera justicia administrativa llegue a --- nuestro país y haga valer la legalidad ansiada.

ooo0ooo

PRIMERA PARTE.

1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y FORMAS DE GARANTIA DEL CUMPLIMIENTO DE DICHO PRINCIPIO.

2. DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN GENERAL.

En todo Estado de derecho es de suponer que las funciones que realiza se desenvuelven dentro del marco de un orden jurídico preestablecido, lo cual viene a constituir la legalidad que debe imperar en todos sus actos. Tal situación se resume en el llamado "Principio de Legalidad", que constituye una de las piedras angulares del Derecho Público, el cual ha sido llamado también "de reserva de ley", aunque enfocado desde diferente punto de vista.

Dicho principio, expresado en su significado más general, puede ser entendido conforme a los aspectos material y formal. En su primera acepción significa que debe tratarse de normas de carácter abstracto e impersonal, sin importar el órgano de donde provienen. Desde el punto de vista formal significa que además de tratarse de una ley de contenido material, tal estatuto debe ser expedido conforme al procedimiento que señala la Constitución para la formación de las leyes, esto es, aprobada por el Poder Legislativo y sancionada y promulgada por el Ejecutivo.

También ha sido cosa común el de considerar como sinónimos a los términos "principio de legalidad" y "principio de reserva de ley", lo cual desde un punto de vista estricto no es rigurosamente cierto, porque en el primer caso estamos en presencia de una sumisión de la actividad del Estado a la ley, mientras que en el segundo, significa que la regulación de determinadas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal, constituyendo una limitación a la potestad reglamentaria que tiene el Poder Ejecutivo.

Como se vé, además del principio de legalidad, es esencial para la realización plena de un "Estado de derecho" la existencia de instituciones de garantía que mantengan el ejercicio del poder público dentro del marco de la Constitución y de la ley. Sin esas instituciones puede decirse que el Estado de derecho es un mito y que su mantenimiento está a merced de las buenas intenciones de quienes ejercen el poder.

El principio de legalidad ha sido considerado además, como uno de los límites constitucionales al ejercicio de la actividad del Estado, ya que es regla general que aparezca consagrado en los textos de las cartas fundamentales. En el caso de nuestro país, lo encontramos en el Art. 6: "Todo poder público emana del pueblo. Los funcionarios del Estado son sus delegados y no tiene más facultades que las que expresamente les da la ley". El subrayado es nuestro.

También en materia tributaria y concretamente en el Art. 119 Inc. 1o. encontramos: "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público". Con tal disposición se plasma el principio de reserva de ley al que hicimos referencia, el cual ha suscitado no pocas polémicas en nuestro medio, tal como ocurrió en 1972 cuando se modificaron las tarifas de la ANDA mediante un reglamento del Poder Ejecutivo. En esa ocasión, se dijo, todo tipo de contribuciones que pretenda fijar el Estado, solo podrá hacerse a través de una ley y nunca por un reglamento del Poder Ejecutivo.

Debido a que la orientación del presente trabajo de Tesis tiende más hacia lo tributario que a lo administrativo, enfoca--

remos el principio de legalidad desde el primer punto de vista, - y así diremos con Dino Jarach de que tal principio es la "partida de nacimiento" del Derecho Tributario y nos recuerda el aforismo latino "nullun tributum sine lege".(+)

Giuliani⁽⁺⁾, por su parte, nos señala que el principio de legalidad "arranca desde épocas lejanas por la exigencia de que las contribuciones sean consentidas por los representantes del pueblo y que en Gran Bretaña se mantuvo vigente sin interrupción, siendo adoptado por la sección 8 de la Constitución de Estados Unidos de 1787. En Francia cayó en desuso hacia los siglos XV y XVI, pero fue restablecido en el Art. 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789 y de aquí pasó a todos los países influídos por ella y en la Argentina a partir de la Revolución de Mayo de 1910".

Expuesto así brevemente el principio de legalidad, nos corresponde ahora señalar las diferentes formas de garantía para su cumplimiento. Al comenzar a desarrollar el presente tema señalábamos que era necesaria la existencia de instituciones de garantía que mantengan el ejercicio del poder público dentro del marco de la Constitución y de la ley. Tales instituciones de garantía son los diversos procedimientos que ante los organismos competentes pueden incoar los particulares afectados o bien el Estado mismo cuando pretenda establecer por sí, la verdad de un hecho investigado. Así tenemos que es de la esencia de todo régimen de derecho garantizar de la mejor manera posible los derechos

(+) JARACH, Dino. "Curso Superior de Derecho Tributario".p.101
Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires; 1969.

(+) GIULIANI FONROUGE, Carlos M., "Derecho Financiero", Vol. II.
Edit. Depalma, Buenos Aires, 1970. p.313

de los ciudadanos y de los habitantes en general y para ello debe procurar que las actuaciones del poder público se conformen siempre a las prescripciones del orden jurídico que las rige. Es aquí donde aparecen los diversos medios de control de la constitucionalidad, de los cuales conviene destacar en nuestro medio el proceso de inconstitucionalidad y el de amparo. Desgraciadamente no existe todavía entre nosotros la jurisdicción contencioso administrativa para garantizar en mejor forma el cumplimiento de tal principio, el cual se encuentra superpuesto sobre la actividad administrativa, porque para ser consecuentes con la moderna concepción del Estado de derecho y con los principios que rigen la vida política y administrativa de nuestros pueblos, debe garantizarse que las violaciones al principio de legalidad, aún cuando no se conculquen los derechos subjetivos de persona alguna, no quedarán sin sanción y siempre la Administración está sujeta, por lo mismo, al control jurisdiccional de lo contencioso administrativo. Por ello es que para llenar este fin, tal como veremos más adelante, es que se concede a aquellos que tengan un interés legítimo, el recurso o la acción objetiva de ilegitimidad. proceso también conocido como de anulación, porque precisamente pretende el que persigue esta acción, que se declare nula la actuación administrativa que atenta contra el mencionado principio de legalidad que informa o debe informar la actividad del poder público. Es precisamente velando por esa legalidad, que en el Proyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de nuestro país, se establece en su Art. 2: "El Tribunal de lo Contencioso Administrativo conocerá de las controversias que se susciten entre la Administración Pública y los particulares, en relación con la legalidad de los actos jurídicos administrativos".

2. DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN GENERAL.

a) CONCEPTOS GENERALES. Ha dicho Rafael Bielsa⁽⁺⁾ que " lo contencioso administrativo no es pleito contra particulares - es pleito contra el poder público, lucha contra la arbitrariedad -- del que por disponer de la fuerza material (a veces sobornada - para que no reaccione por el honor o pundonor que el soborno hace perder), es pleito en defensa del derecho subjetivo o del interés legítimo del recurrente, pero lo es además en defensa de la legalidad, de la moralidad administrativa, y por influencia refleja, también en defensa de la moralidad política, lo que es muy - distinto de las contiendas civiles, comerciales y aún penales, - porque en estas el acusado caído en desgracia solo es defendido - por la cuña, cuando pone en peligro a los cómplices que aún están en libertad.

Lo contencioso administrativo es casi "como la acción popular un pleito de interés general; por eso su régimen es de orden público, y el proceso también, pero por una razón muy distinta - del orden público del proceso penal".

Tan admirables palabras del gran maestro argentino nos hacen ver la enorme importancia que tiene la jurisdicción contencioso administrativa en el mantenimiento y defensa de la legalidad, y es que, en efecto, en este tipo de jurisdicción la administración pública está controlada por el proceso contencioso administrativo, lo cual todavía no existe entre nosotros.

(+) BIELSA, Rafael.- "Sobre lo Contencioso Administrativo". Librería y Editorial "Castellvi", S. A. Santa Fé, Argentina. 1964.-- Introducción Pág. XXV.

Desarrollando los conceptos generales y para poder iniciar el recorrido dentro del tema que nos ocupa, trataremos de responder a estas interrogantes: Qué es la jurisdicción contencioso-administrativa? Cuáles son los elementos que la integran?.

~~La jurisdicción contencioso administrativa es una de las especies de poder de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado que tienen ciertos órganos del Estado; en ella la administración pública es sometida a juicio, a requerimiento de parte interesada, cuando lesiona con su proceder, derechos subjetivos o intereses legítimos de los administrados, o bien cuando la administración central invade la competencia de las instituciones descentralizadas o entes autárquicos del Estado.~~

~~En cuanto a los elementos que la integran, podemos enumerarlos así: a) un conflicto de carácter jurídico; b) un acto de autoridad administrativa; c) infracción por parte de la autoridad administrativa de la norma legal que regla su actividad y a la vez protege los derechos subjetivos o los intereses legítimos de los particulares, los cuales han sido vulnerados con aquel acto; d) que los derechos subjetivos o los intereses legítimos vulnerados lo sean de un particular o de un ente descentralizado del Estado; y e) que la controversia se suscite precisamente entre la administración pública y los particulares o el ente autárquico afectado por el acto que aquella realizó.~~

A pesar de que los elementos anteriores han sido expuestos de una manera que creemos entendible, consideramos conveniente referirnos a ellos en forma muy breve. Así tenemos que en primer lugar debe existir un conflicto de carácter jurídico; esto es obvio, pues sabemos que la función jurisdiccional, sea de la na-

turalidad que fuere, trata de resolver conflictos jurídicos pre-existentes entre particulares o bien entre estos y el Estado.

b) Un acto de autoridad administrativa. Recordemos que una de las clasificaciones de los actos administrativos es la de dividirlos en actos de autoridad y actos de gestión, lo cual se hace basándose en su órgano de ejecución. Así tenemos que actos de autoridad son los que realiza la administración en su carácter de poder público o sea actuando como parte de un ente soberano y por consiguiente en un plano superior a los particulares, a diferencia de los actos de gestión, que son los que ejecuta la administración cuando interviene en el funcionamiento de los servicios públicos o cuando administra sus propios bienes.

c) Infracción por parte de la autoridad administrativa de la norma legal que regla su actividad y a su vez protege los derechos subjetivos o los intereses legítimos vulnerados con aquel acto. Esto es lo que constituye el motivo de fondo que da origen al proceso contencioso administrativo y forma un vicio, desde luego que la autoridad administrativa ha violado una norma legal que rige el fondo del acto. En este caso, el acto fue producido por funcionario competente y con observancia de las formalidades legales, pero por su contenido ha sido puesto en contradicción, en todo o en parte, con ciertas prescripciones de la norma de fondo que reglan las atribuciones o facultades del agente emisor de dicho acto.

d) Que los derechos subjetivos o intereses legítimos vulnerados lo sean de un particular o de un ente descentralizado del Estado. Desde luego, no vamos a entrar a analizar todas las teo-

concepto de
Derecho subjetivo

rías sobre los derechos subjetivos de los particulares, pero consideraremos al derecho subjetivo como la posibilidad de hacer o de omitir lícitamente algo, lo cual supone la existencia de una norma jurídica que legaliza dicha conducta.

Pues bien, cuando el derecho subjetivo de un particular es vulnerado por un acto administrativo, da lugar al contencioso de plena jurisdicción y que veremos más adelante. Pero no solamente los derechos subjetivos pueden ser violados para poner en movimiento la jurisdicción contencioso administrativa; también se concede a aquellos que tienen un interés legítimo, y en algunos sistemas hasta un "simple interés", lo cual da origen al contencioso de anulación, llamado también de nulidad, de ilegitimidad y "recurso por exceso de poder", al cual dedicaremos más adelante una parte del presente trabajo.

e) Que la controversia se suscite precisamente entre la administración pública y los particulares o el ente autárquico afectado por el acto que aquella realizó. Esto es una consecuencia de lo expuesto en el literal anterior, porque al violarse los derechos subjetivos o intereses legítimos de los sujetos mencionados, puede originarse un conflicto jurídico que es precisamente lo que va a resolver la jurisdicción contencioso administrativa. Es de notar que las instituciones oficiales autónomas, por ser sujetos de derechos que tienen personalidad jurídica propia dedicados a atender ciertos servicios públicos, pueden entrar en conflictos con la administración central.

b) REFERENCIA SOBRE EL ESTUDIO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO A NIVEL ACADÉMICO Y DEL SECTOR PÚBLICO.

Como decíamos al principio, la jurisdicción contencioso administrativa no existe todavía en El Salvador, a pesar de que la Constitución Política, desde 1950, le viene señalando a la Asamblea Legislativa la atribución de erigirla. (Art.47 Ord.13 C.P.).

Las razones para que haya transcurrido tanto tiempo sin -- que se haya hecho nada al respecto, han consistido principalmente en circunstancias de orden político, determinadas a su vez -- por la configuración propia de nuestro país en lo que se refiere al nivel cultural, así como al carácter arbitrario e ilegal que han manifestado muchos de los funcionarios públicos en sus actuaciones, quienes, como es lógico deducir, son los más tenaces opositores en el fondo de la cuestión, aunque formalmente se hayan pronunciado por lo contrario. El suscrito ha tenido oportunidad de escuchar opiniones de funcionarios públicos, quienes entre -- otras cosas, han manifestado sus temores de que se erija la jurisdicción contencioso administrativa, porque podría dar lugar -- a efectos contraproducentes no solo en el orden administrativo si no también en el político, por la actuación de personas inescrupulosas que pondrían en peligro la estabilidad del Estado al entorpecer las fuentes de su basamento económico financiero. Tales funcionarios sostienen además el criterio-absurdo a nuestro juicio-de que no es cierto que el particular se encuentre indefenso frente al Estado, sino más bien que es este último quien está en una situación difícil y precaria frente a los particulares desde hace mucho tiempo. Naturalmente es fácil considerar que tales ar

gumentos caen por su base y no constituyen un argumento sólido -- porque de admitirlos como valederos nunca llegaría a crearse la jurisdicción contencioso administrativa.

A través de investigaciones realizadas hemos podido llegar a la conclusión de que las razones que detienen la erección de -- la jurisdicción contencioso administrativa en El Salvador son, a criterio de ciertos funcionarios gubernamentales, las siguientes:

1o. A la administración tributaria no le conviene porque -- percibe más ingresos así como se encuentra en la actualidad; en cambio instaurando lo contencioso administrativo fiscal se tiene el temor de que impuestos ya enterados se le escapen de las ma-- nos.

2o. El poco interés que ha mostrado el Ministerio de Hacienda para incluir dentro del Presupuesto respectivo, los recursos-- necesarios para sostener la nueva burocracia que vendría a constituir la jurisdicción contencioso administrativa, lo cual deja-- entrever el fondo político del asunto, aunque desde luego, com-- prendemos que sería un acto a posteriori al decreto de erección-- que daría la Asamblea Legislativa; pero insistimos en el trasfon-- do político porque todos sabemos que el Poder Legislativo, en -- países como el nuestro, es obediente a los dictados del Ejecuti-- vo.

3o. La falta de personal calificado tanto en el Poder Judi-- cial como en la administración pública.

40. El temor que se tiene en las esferas gubernamentales de que el imperio del derecho se imponga al criterio discrecional de los funcionarios, resquebrajando con ello el principio de autoridad, que tal como lo entienden ellos, debe prevalecer en la administración pública.

Volvemos a repetir que tales criterios no tienen sólidos argumentos que los sostengan, y ya está demostrado que la jurisdicción contencioso administrativa constituye un paso de avanzada en el desarrollo de las instituciones jurídicas y no justificamos como en nuestro país se sigue dilatando su creación. Con criterios como los expuestos pasará mucho tiempo para que se decida proceder a su creación; esta situación es comparable con la de los pueblos que quieren lograr su independencia y en los cuales existe una fuerte corriente opositora de ciertos sectores que pregonan que la independencia no es conveniente porque "todavía no se encuentran preparados para gobernarse solos"; la experiencia, sin embargo, ha demostrado lo contrario.

En el caso que nos ocupa creemos que ciertamente y como en toda empresa, lo más difícil es comenzar. En un principio se tropezará con grandes problemas, sobre todo los motivados por la falta de preparación y tecnificación del personal, pero este problema es superable a corto plazo con un entrenamiento eficiente ya sea en el exterior o dentro del país. Recordemos que otros países hermanos -Costa Rica y Guatemala entre ellos- han superado ya esos problemas y los tribunales de lo contencioso administrativo constituyen ahora un motivo de orgullo para ellos.

Pese al "temor" o desidia que priva en nuestra administración pública, y que ya dejamos expuesto, algún esfuerzo se ha hecho para su creación cuando se ha contado con el apoyo de algunos funcionarios. En efecto, el Dr. Oscar Gómez Campos, por encargo especial que se le hiciera, elaboró un anteproyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el cual fue terminado en el mes de julio de 1973 y actualmente según creemos, todavía se encuentra en estudio de la Comisión respectiva del Ministerio de Justicia. En opinión de algunos entendidos, el anteproyecto referido constituye un valioso documento que habría que aprovecharse en su mayor parte, pues algunos abogados que -- han opinado al respecto, así como funcionarios de la administración pública y tributaria, únicamente le han hecho pequeñas observaciones con el fin de mejorarlo. Tenemos la confianza de que en un futuro próximo, el Ministerio de Justicia termine el estudio del mencionado anteproyecto para que luego sea presentado a la Asamblea Legislativa y así, de manera conjunta con la atribución que le señala la Constitución Política en el ordinal 13o -- del Artículo 47, el Poder Legislativo proceda a la aprobación de / la ley y a la erección de la jurisdicción contencioso administrativa.

Por otra parte, y desde el punto de vista de los estudios a nivel académico universitario, la situación presenta un panorama diferente. En efecto, la jurisdicción contencioso administrativa se estudia dentro de la asignatura Derecho Administrativo II y a través de la cátedra, los docentes tratan de destacar en sus alumnos la importancia que tiene dicha jurisdicción dentro de un Estado de derecho, influenciados por las opiniones de los grandes tratadistas del Derecho Administrativo. Lo mismo ocurre en --

la asignatura Derecho Tributario, en la que, al estudiar los distintos recursos que se interponen para atacar las resoluciones de la administración tributaria, llegando incluso a un proceso diferente como es el amparo, se hace ver el enorme vacío que ocasiona la falta de los tribunales de lo contencioso fiscal, con el objeto de hacer más efectivo el imperio del derecho y lograr una mejor justicia tributaria. Falta, aún dentro de nuestra Casa de Estudios, incrementar el conocimiento de las virtudes que traerá la creación de los tribunales de lo contencioso administrativo, organizar mesas redondas y, en general, ejercer cierta "presión" en la opinión pública, a fin de que se apresure su instauración.

c) LA JURISDICCION ORDINARIA, EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

En esta parte haremos una ligera distinción entre los términos arriba expresados, únicamente para destacar sus diferencias sustanciales.

La Jurisdicción Ordinaria.— La noción de jurisdicción, -- puede ser entendida "como el poder de administrar justicia conforme a las leyes" o bien "la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado".

El maestro Eduardo J. Couture (+) nos dice, sin embargo, -- que "en el derecho de los países latinoamericanos, este vocablo tiene, por lo menos, cuatro acepciones: como ámbito territorial; como sinónimo de competencia; como conjunto de poderes o autoridad de ciertos órganos del poder público; y su sentido preciso -- y técnica de función pública de hacer justicia". A esta última --

es a la que nos estábamos refiriendo y la que nos interesa para fines de desarrollo del tema.

Pero la jurisdicción así conceptualizada puede ser objeto de clasificación y así tenemos que nuestro Código de Procedimientos Civiles en su Art. 21 nos dice que " la jurisdicción es ordinaria, privativa, voluntaria y extraordinaria ", entendiendo por ordinaria la que se ejerce sobre todas las personas y cosas que no están sujetas a una jurisdicción privativa" (Art. 23).

Pallarés (+) considera que jurisdicción común u ordinaria " es la que se ejerce en general sobre todos los negocios comunes y que ordinariamente se presentan a la que extiende su poder a todas las personas o cosas que no están expresamente sometidas por la ley a jurisdicciones especiales".

Con los conceptos anteriores hemos tratado de fijar una idea de lo que es la jurisdicción, cuyo ejercicio corresponde al Poder Judicial, tal como lo señala el Art. 81 de la Constitución, y lo hemos hecho con el fin de distinguir con mayor claridad la diferencia entre el procedimiento meramente administrativo, que no tiene nada de jurisdiccional y el contencioso administrativo, que tal como veremos más adelante, sí es una forma de función jurisdiccional, puesto que por medio de ella se trata de resol-

(+) COUTURE, Eduardo J., "FUNDAMENTOS DEL DERECHO PROCESAL CIVIL", Edit. DEPALMA, Buenos Aires, Edic. Póstuma, 13 Reimp. 1975. Pág. 27

(+) PALLARES, Eduardo. " Diccionario de Derecho Procesal Civil" Edit. Porrúa, México. 1975. Pág. 509.

ver un conflicto jurídico que se ha planteado entre un particular o un ente autónomo y la administración, y constituye como se ha dicho "el control jurisdiccional de la administración".

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. - Como todos sabemos, el Poder Ejecutivo es un gigante si lo comparamos cuantitativamente con los otros poderes u "órganos supremos" del Estado; de ello resulta que su actividad es la más extensa y variada, y en muchos de sus organismos se pueden seguir procedimientos determinados en leyes especiales, tal como ocurre con los de la administración tributaria. Dichos procedimientos, como ya dijimos, no tienen nada de jurisdiccionales, pero muchas personas creen que cuando hacen uso de un recurso en organismos especiales como el Tribunal de Apelaciones, el de la Carrera Docente o el del Servicio Civil, están recurriendo a la vía contencioso administrativa, lo cual no es cierto.

La actividad de la administración tiene que desarrollarse a través de una serie de actos que obedecen a procedimientos determinados, unos para que sean cumplidos por los funcionarios y empleados y otros para que sean aprovechados por los particulares en el trámite de sus peticiones; por eso se dice que los actos administrativos son ejecutorios, es decir, obligatorios por sí mismos, sin necesidad de intervención judicial que así lo declare.

La Ley de Procedimiento Administrativo Española del 17 de julio de 1958 nos dice que "el procedimiento administrativo es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin".

Para resumir, aceptamos como valedero el criterio de que el procedimiento administrativo está integrado por el conjunto de principios, normas legales y reglamentarias que regulan la manera y forma en que se tramitan las solicitudes ante la administración, en que se emiten los distintos actos administrativos y los medios que la ley franquea a los administrados para reclamar contra aquellas actuaciones de la administración que vulneran sus derechos subjetivos e intereses legítimos o que no están ajustados a los dictados de la ley, los cuales se interponen ante la misma administración.

EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. - Debido a que más adelante trataremos de desarrollar con más detalle este punto, solo nos referiremos por ahora a su distinción con la jurisdicción ordinaria y el procedimiento meramente administrativo.

En primer lugar diremos que para Pallarés,⁽⁺⁾ el término contencioso administrativo designa: "a) la jurisdicción de que gozan ciertos órganos del Estado para conocer de las controversias jurídicas que surgen con motivo de la aplicación y ejecución de las leyes administrativas; b) el proceso relativo a dicha jurisdicción o sea el que tiene lugar para decidir dichas controversias".

Más específica es la concepción de Guillermo Cabanellas⁽⁺⁾ quien nos dice " el juicio contencioso administrativo es aquel en que uno de los litigantes es la administración pública o sea el Estado, una provincia, municipio y otra corporación similar

(+) PALLARES, Educrdo. Ob. Cit. Pág. 190

(+) CABANELLAS, Guillermo. "DICCIONARIO DE DERECHO USUAL".
6a. Edición, Buenos Aires, Argentina 1968.

y el otro un particular o una autoridad que reclamen contra las resoluciones definitivas de aquella, que causen estado, dictadas en uso de sus facultades regladas y que vulneren un derecho o un interés administrativo establecido o fundado en ley, decreto, reglamento y otra disposición preexistente”.

Como se ve, pues, el procedimiento contencioso administrativo se diferencia del meramente administrativo, ya que en este último no existe una verdadera contención de partes, puesto que falta el legítimo contradictor del particular reclamante y la administración se encuentra en el doble papel de juez y parte; en cambio en el contencioso administrativo se da el caso de igualdad procesal entre el particular cuyos derechos o intereses han sido vulnerados por un acto administrativo y la misma administración pública a través de la autoridad que lo pronunció. Desde luego, bueno es recordar que para llegar al proceso contencioso-administrativo es preciso haber agotado previamente la vía meramente administrativa.

Con la jurisdicción ordinaria existe la diferencia de que en ella, las partes en contienda asisten al proceso como simples particulares, reclamando intereses también particulares. El contencioso administrativo es una jurisdicción especial que el legislador ha creído conveniente considerar así, en atención a que hay siempre en juego intereses generales, precisamente porque se reclama de un acto emanado del poder público.

d) DIVERSOS SISTEMAS DE TRIBUNALES CONTENCIOSO ADMINISTRATIVOS. SISTEMA PREDOMINANTE. C O N C L U S I O N E S .

Este es uno de los temas que más han sido discutidos por los tratadistas y debido a esa falta de criterio predominante, nos encontramos actualmente con que existen tres grandes sistemas de tribunales contencioso administrativos; a) el Judicialista, por medio del cual se confía el conocimiento de esta materia al Poder Judicial; b) el Administrativo, por el cual la jurisdicción contencioso administrativa está asignada a órganos especializados del Poder Ejecutivo; c) el Intermedio, por el cual se considera que este tipo de tribunales deben funcionar independientemente de los tres poderes del Estado, formando entonces una especie de "podercito".

El primer criterio es quizá el que predomina en la mayoría de países que cuentan con esta clase de jurisdicción, y en torno a él se han agrupado dos tendencias bien definidas: en primer lugar la de los países anglosajones (Inglaterra y Estados Unidos), en los cuales la jurisdicción contencioso administrativa es ejercida por los mismos tribunales ordinarios, con la excepción de ciertas materias administrativas para cuyo conocimiento se han erigido tribunales especializados. En segundo lugar se encuentran otro grupo de países en los que esta jurisdicción se encuentra atribuida a un órgano especializado del Poder Judicial a quien le corresponde su conocimiento, el cual suele ser el de la más alta jerarquía o tribunal superior, tal como ocurre en España y algunas provincias argentinas.

A favor de este sistema judicialista se ha argumentado que siendo la materia contencioso administrativa una especie de jurisdicción, es al Poder Judicial a quien le corresponde su conocimiento, ya que este Poder es el único que tiene asignada la función jurisdiccional o sea la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. Además las facultades asignadas a los poderes del Estado son indelegables, tal como rezan la mayoría de textos constitucionales y por consiguiente cualquier tipo de jurisdicción así entendida, no puede ser confiada a otro poder distinto del Judicial.

De otro lado y en contra de este sistema, se ha esgrimido el famoso dogma de la separación de poderes del Estado, ya que se considera que la administración, como poder independiente, no debe ser fiscalizada por el Poder Judicial, pues de ser así se expondría a perder su independiencia y a ser menoscabada tanto en su prestigio como en la flexibilidad necesaria para manejar con acierto los servicios públicos.

También se ha señalado en contra del sistema judicialista, que la jurisdicción contencioso administrativa exige cierto tipo de especialización en los juzgadores, pues se trata de una materia compleja, que tiene una legislación independiente y en la que entran en juego intereses más generales, pues el sujeto de mandado es la administración pública. Este criterio, a nuestro juicio, cae por su base, porque a los magistrados que integran los tribunales de lo contencioso administrativo, además de su preparación jurídica general se le exige como requisito cierto grado de especialización- así se regula en legislaciones extranjeras que hemos consultado, y también en el anteproyecto de Ley

Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de nuestro País.

El sistema de considerar a los tribunales contencioso administrativos como dependientes del Poder Ejecutivo, si bien es empleado en países como Alemania, tiene en su contra la opinión generalizada de que en ellos la administración actúa como juez y parte demandada, lo cual va en detrimento de la equidad y garantía que deben caracterizar al juzgador.

El sistema independiente se emplea actualmente en Colombia y así aparece también en el Anteproyecto para nuestro país. A su favor se ha argumentado que la labor de controlar de la actividad de la administración, debe estar a cargo de un órgano o tribunal independiente de los tres poderes porque solo así se pueden tener las mayores garantías de equidad en la labor del juzgador, así como el experimentar las influencias políticas en el menor grado posible. Tal criterio es objetado por cuanto que podría llegarse a constituir un super poder o "podercito" especializado y en este aspecto se le ha tratado de comparar, en nuestro país, con la Corte de Cuentas.

CONCLUSIONES:

Según nuestro modesto criterio, y refiriéndonos al caso práctico - nuestro, consideramos que el sistema más adecuado por lo legal y práctico es el Judicialista y no el independiente, basándonos en las razones siguientes:

10. La materia contencioso administrativa es una especie de jurisdicción y en El Salvador, según el Art. 81 C. P. al Poder Judicial le corresponde la "potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias constitucional, civil, penal, mercantil y laboral, así como en las otras que determine la ley", y siendo la jurisdicción contencioso administrativa la encargada de juzgar la legalidad o ilegalidad de los actos de la administración, resulta evidente que los tribunales llamados a ejercer tal jurisdicción tienen que formar parte del Poder Judicial. Cuando el Art. 81 C. P. nos habla de la potestad de juzgar, se está refiriendo al órgano supremo que ejerce la función jurisdiccional, el cual no es otro que el Poder Judicial- por otra parte y de acuerdo al Art. 4 C. P. las facultades conferidas a los tres poderes son indelegables.

20. Si bien es cierto que la misma Constitución en su Art. 47 Ord. 130. dice que corresponde a la Asamblea Legislativa "erigir jurisdicciones y establecer cargos a propuesta de la Corte Suprema de Justicia, para que los funcionarios respectivos conozcan en toda clase de causas criminales, civiles, mercantiles o laborales; y a propuesta del Poder Ejecutivo, para que conozcan en toda clase de asuntos contencioso administrativos"; esta última parte ha sido tomada por muchos como puerta que abre la posibilidad para que los tribunales de lo contencioso administrativo queden formando parte del Poder Ejecutivo, mas esta afirmación no es cierta porque la misma Constitución ha señalado claramente que el Poder Ejecutivo solo le corresponde la facultad de proponer la erección de dicha jurisdicción así como los cargos, pero no la facultad de juzgar, la cual se encuentra reservada al Poder Judicial y solo en casos muy especiales que la misma Consti-

tución ha determinado, se permite ejercer tal función a otros --
órganos, tal es el caso de la Asamblea Legislativa a quien se con-
cede la facultad de juzgar a los funcionarios que gozan de fuero
constitucional (art. 211 C. P.) y la Corte de Cuentas, que co--
mo tribunal especializado conoce de los llamados "juicios de cuen-
tas" (art. 128 atribución 3a.), pero en este último caso es la
misma Constitución quien le ha atribuído funciones jurisdiccionales
a un tribunal especializado (Art. 130). Entonces, pues, --
cuando se trata de juzgar en cualquier materia incluso la contenci-
oso administrativa, no puede ser otro órgano que el Poder Judici-
cial, porque además de lo dicho está la atribución concedida a --
la Corte Suprema de Justicia en el Art. 89 Ord. 5o. cuando dice--
que corresponde a la Corte Suprema de Justicia "conocer de las -
causas de presas y de aquellas que no estén reservadas a otra au-
toridad", y dentro de todo el texto constitucional no encontra--
mos disposición alguna que diga que los tribunales de lo contenci-
oso administrativo funcionen como órganos independientes, por--
lo tanto quedan comprendidos dentro de la potestad general de --
juzgar que tiene el Poder Judicial.

(3) - En tercer lugar encontramos una razón de orden práctico, y
es el caso de que si los tribunales de lo contencioso administrati-
vo estuvieran dentro del Poder Ejecutivo o funcionaran como --
órgano independiente, surgirían conflictos con el Poder Judicial
y siempre habría lugar al proceso de amparo constitucional con--
tra sus resoluciones, lo cual haría más largo y compendioso el --
procedimiento. Por otra parte debemos recordar que con la crea--
ción de los tribunales de lo contencioso administrativo disminuir
ía el enorme volumen de trabajo que tiene la Sala de Amparos de
la Corte Suprema de Justicia. Esto no significa, desde luego, que

el amparo quede suprimido, ya que su función es muy distinta y en él solo interesa la constitucionalidad de los actos.

Por último es necesario agregar que el organismo más técnico para juzgar es el Poder Judicial, aunque la materia contencioso administrativa exija cierto grado de especialización, la cual quedaría subsanada si a los cargos de juzgadores llegara gente con experiencia y conocimientos en esta rama del derecho.

En resumen, pues, si bien personalmente comparto la opinión sostenida por algunos de que en nuestro país el tribunal de lo contencioso administrativo debe ser independiente del Poder Judicial, debido al desprestigio en que ha caído por la influencia política del partido dominante, existe un impedimento de tipo constitucional y no queda otro camino que erigir la jurisdicción contencioso administrativa como dependiente del Poder juzgador que no es otro que el Judicial.

e) CLASES DE PROCESOS CONTENCIOSO ADMINISTRATIVOS.

Queremos destacar en primer lugar, que en esta ocasión hablamos de procesos y no de recursos contencioso administrativos. Hablamos de procesos porque en ellos se principia con una demanda, ejecutando un derecho de acción ante un órgano jurisdiccional, el cual ha tenido como causa u origen un acto de la administración que ha lesionado los derechos subjetivos o intereses legítimos del particular que lo ejercita y después de haber agotado la vía administrativa, ya sea porque se haya hecho uso en tiempo y forma de todos los recursos pertinentes o bien porque la ley así lo dispone expresamente, quedando en consecuencia, firme dentro

de lo meramente administrativo. Ahora bien, dentro de la misma - jurisdicción contencioso administrativa pueden haber recursos, - pero estos son medios de impugnación que se conceden contra resoluciones pronunciadas dentro de este tipo de procesos.

Aclarando el punto anterior, diremos ahora que existen dos clases de procesos contencioso administrativos: ¹ el contencioso - subjetivo o de plena jurisdicción y ² el contencioso objetivo o de ilegitimidad, llamado también de anulación o de nulidad,

En el primero de ellos, la acción incoada tiene por objeto el restablecimiento o tutela de un derecho subjetivo preexistente que ha sido vulnerado por la autoridad administrativa. En él, como su mismo nombre de "plena" lo indica, existe gran semejanza con un proceso ordinario civil en cuanto a plenitud de trámites se refiere, aunque como dice Rafael Bielsa, existe la diferencia en cuanto a que el tribunal de lo contencioso administrativo ejerce una función activa " sea en lo concerniente a la estructura del recurso, al régimen de la prueba y al cumplimiento de la sentencia". (+) O sea pues que se permite la aportación de pruebas en forma amplia, dándose traslados, audiencias y términos más o menos largos, y en la sentencia el tribunal se pronuncia - condenado o absolviendo a la autoridad administrativa demandada,

En el contencioso objetivo, en cambio, la finalidad que se tiene es el restablecimiento de la legalidad que ha sido alterada por una actuación de la misma autoridad. Tiene por objeto principal, pues, hacer imperar la legalidad en la actividad adminis-

(+) BIELSA, Rafael, Ob. Cit. Pág. 120.

trativa pues por un acto de esta misma se ha dado origen a una violación del derecho objetivo que es también lesivo del interés legítimo del recurrente, quien no pide otra cosa que la anulación del acto viciado, que ha sido dictado en transgresión de la competencia, de la observancia de forma o violando la ley que debe aplicarse. En él se ha dicho que la administración pública no es propiamente "parte" en el juicio, puesto que el actor o recurrente no pide otra cosa que la anulación del acto viciado por las razones ya señaladas; por ello es que se concede a aquellos que tengan un interés legítimo.

Para apreciar mejor las diferencias entre los procesos contencioso subjetivo o de plena jurisdicción y contencioso objetivo o de anulación transcribiremos la opinión del autor argentino Manuel J. Argañarás,⁽⁺⁾ quien las describe así: "a) en cuanto a la finalidad, pues mientras el de plena jurisdicción persigue el reconocimiento o la reparación de un derecho subjetivo que ha sido vulnerado por un acto administrativo, el de anulación persigue el restablecimiento o tutela de la legalidad, cuyo imperio se ha visto alterado, agraviado o infringido por una actuación arbitraria o ilegal de la administración, sin que importe la circunstancia de que no se han violado concretamente derechos subjetivos de ninguna persona; b) en cuanto al procedimiento para conseguir una y otra finalidad, pues mientras el contencioso de plena jurisdicción como su nombre lo indica, requiere un régimen procesal análogo al juicio civil ordinario, es decir, con audiencias, traslados y términos más o menos largos, es decir con cierta plenitud de trámites, en el contencioso objetivo o de anulación no es menester esa plenitud o de trámites, y es más, resaltando la violación de la legalidad de lo objetivo de la actuación

administrativa, la autoridad administrativa cuyo acto fue impugnado no tiene una amplia participación, la que si se le reconoce, como es obvio, en el de plena jurisdicción; c) en lo referente a la sentencia, hay una diferencia esencial, pues en el de plena jurisdicción puede ser de condena o de absolución y en el de anulación, sólo tiene el carácter de meramente declarativo, pues únicamente por ese fallo se constata si existe o no una alteración del imperio de la legalidad; y d) en cuanto a los efectos del pronunciamiento jurisdiccional, cabe hacer notar que en el contencioso de plena jurisdicción se produce un efecto de cosa juzgada tan solo en cuanto a los que han sido o podrían haber sido parte en el recursos o juicio, y naturalmente respecto de la administración y de sus órganos, pero en cambio en el contencioso de anulación, si se ha alegado de nulidad y la sentencia del tribunal de lo contencioso confirma el acto impugnado, la cosa juzgada se produce únicamente respecto del recurrente y por el motivo específico en que se basó su acción o recurso. Pero si el tribunal de lo contencioso anula la resolución administrativa que ha provocado el conflicto, el efecto de la cosa juzgada es indudablemente erga omnes, pues se anulan todos los efectos que pueda haber producido esa resolución que se ha impugnado, es decir que el restablecimiento objetivo de la legalidad vulnerada se produce para todo y para todos y no es dable a nadie exigir o ampararse en los derechos que pudieron haber surgido de la resolución que se ha anulado, pues legítimamente a ninguno pudo dar origen”.

(+) ARGANÑARAS, Manuel J. "TRATADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO".
Tipografía Edit. Argentina, Bs. As. 1955.

SEGUNDA PARTE

DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA

TRIBUTARIA

1. IDEAS GENERALES. - Desarrollar un tema general como el presente resulta no menos que difícil en un medio como el nuestro, en el que el procedimiento relacionado con la aplicación y percepción de los tributos se encuentra en su totalidad dentro de la vía meramente administrativa y para poder hacer un comentario o estudio del mismo, es preciso tener que recurrir a la legislación y doctrina extranjeras. Y es que en El Salvador, mientras no tengamos una jurisdicción contenciosa administrativa, que incluye desde luego a la contenciosa fiscal, estudios como el presente no dejarán de ser un tanto ilusorios. Carecemos también de un Código Tributario (o de Normas y Procedimientos Tributarios como se le llama en Costa Rica), que señala y define las principales instituciones del Derecho Tributario general.

Antes de entrar al estudio del proceso contencioso tributario, haremos una relación somera de las varias instituciones de esta clase que existen en algunos países de América, con el objeto de conocer los avances que se han logrado en defensa de la legalidad.

En Argentina, país donde el Derecho Tributario ha logrado un gran avance doctrinario e institucional, se tiene el llamado Tribunal Fiscal de la Nación, el cual fue establecido en 1960. - Se trata de un órgano jurisdiccional enmarcado dentro del Poder Ejecutivo pero independiente de la administración activa y en el lenguaje del contencioso administrativo se trata de un organismo de plena jurisdicción y no de anulación como en México. Está integrado por un presidente abogado y once vocales, siete de ellos abogados y los otros cuatro doctores en la especialidad de contaduría pública.

Las acciones y recursos que conoce este Tribunal son las siguientes: a) recurso de apelación contra las determinaciones tributarias de oficio (con base cierta y presunta) y con respecto a decisiones que aplican sanciones pecuniarias; b) acción de repetición directamente ante el tribunal en los casos de pagos a requerimiento y recurso de apelación contra decisiones recaídas en las demandas de repetición formalizadas ante la Dirección General Impositiva por pagos espontáneos; c) recurso por de mora en el pronunciamiento de la Dirección General Impositiva; d) recurso de amparo por trámites prolongados injustificadamente.

Los caracteres del procedimiento que se desarrolla ante el Tribunal son los siguientes: oralidad, principio de inmediación interrogación directa por el tribunal sin sujeción a formalidad alguna, impulso procesal de oficio, libre investigación de la verdad y ordenación del proceso según las circunstancias de cada caso particular, obligaciones de cooperación y de lealtad impuestas a las partes que asumen intervención activa en la dinámica del proceso.

En México fue creado el Tribunal Fiscal de la Federación mediante la Ley de Justicia Fiscal de 1936. En 1939 se dictó el Código Fiscal de la Federación que contenía normas reguladoras de dicho Tribunal, pero en 1967 apareció un estatuto separado: la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, que contiene disposiciones relativas a su estructura y funcionamiento, aunque el procedimiento de actuación continúa regulado por el mencionado Código Fiscal.

El Tribunal Fiscal de la Federación es un organismo dotado de plena autonomía, integrado por veintidós magistrados nombra--

dos cada seis años por el Presidente de la República a propuesta de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y con ratificación del Senado, pudiendo ser designados nuevamente. Se compone de -- siete salas formadas por tres miembros cada una y tiene un presi- dente rotativo designado anualmente por el pleno. Como se ve, pues, es un organismo enmarcado dentro del ámbito del Poder Ejecutivo, pero independiente de la administración activa, al igual que en la Argentina. En segundo lugar tiene plena autonomía orgánica y actúa por delegación de facultades; 3o.) su actividad se pone en movimiento mediante una acción o demanda y no por recurso, lo -- cual confirma que se trata de un proceso y no de un recurso; 4o.) es un tribunal de nulación y no de plena jurisdicción como en -- la mayoría de países, pues la sentencia solo puede o reconocer -- el acto administrativo o declararlo nulo; 5o.) su competencia es td constituida por la materia fiscal entendida en su sentido am- plio, lo cual incluye ciertos ingresos estatales que no son tri- butos públicos, con tendencia a avanzar sobre lo administrativo; 6o.) carece de competencia para declarar la inconstitucionalidad de las leyes.

En la República Mexicana las acciones y recursos tributa-- rios se desarrollan en tres etapas independientes: la primera, -- ante la misma autoridad administrativa tributaria, es de carác-- ter oficioso y consiste en un recurso de revocación o reconside- ración y suele llamarse recurso ante el superior jerárquico; la-- segunda, llamada contenciosa, procede una vez terminada la etapa anterior y se inicia con la demanda ante el Tribunal Fiscal de -- la Federación, en el cual adquiere el carácter de un juicio de -- plena jurisdicción (contestación, pruebas, alegato, fallo), -- aunque como ya dijimos, y aquí está el contrasentido, no se tra-

ta de un órgano que conoce del procedimiento subjetivo o de plena jurisdicción sino del contencioso objetivo o de anulación, - diferencias que ya explicamos en la primera parte del presente trabajo. En tercer lugar tenemos la última etapa que corresponde al juicio de amparo ante la Suprema Corte, cuando el interés del asunto sea indeterminado, indeterminable o de veinte mil pesos o mayor de esta cantidad.

Los beneficios que en México ha aportado el Tribunal Fiscal de la Federación, son múltiples, pero quizás el que más sobresale es la jurisprudencia que ha sentado a través de la cual se ha convertido en un órgano creador de la doctrina sobre el Derecho Fiscal mexicano.

En Colombia se tiene una Ley de Procedimiento Tributario que regula, entre otras cosas, los recursos ante la misma autoridad administrativa tributaria que ha determinado los impuestos - y un Código Contencioso Administrativo que consagra en su Título IV, el llamado "juicio especial de impuestos", dándole competencia para conocerlos a los tribunales contencioso administrativos y al Consejo de Estado, que actúan como tribunal supremo de dicha jurisdicción. Los tribunales mencionados funcionan de manera independiente a los tres poderes del Estado al igual que en Uruguay, pero el sistema colombiano se ha comentado que ha dado origen a una jurisprudencia variada entre el Consejo de Estado y la Corte Suprema.

En los Estados Unidos tienen una Corte Fiscal o Tax Court cuyo funcionamiento y procedimientos se hayan regulados por una parte del Internal Revenue Code o Código de Rentas Internas de -

1954. Se trata de un organismo que tiene su sede en Washington, D. C. y funciona como un tribunal de plena jurisdicción, de modo que puede rever ampliamente la decisión administrativa sin restricción de ninguna naturaleza, al mismo tiempo que puede solucionar gran número de casos sin formación de juicio, lo cual demuestra la eficiencia práctica del sistema, producto en parte de la idiosincracia norteamericana.

La Tax Court está integrada por dieciséis jueces nombrados por el Presidente de los Estados Unidos con ratificación del Senado por el término de doce años. Cada dos años el pleno designa de entre sus miembros al presidente o Chief Judge. Las normas procesales básicas se encuentran contenidas en el Internal Revenue Code, pero el tribunal las complementa con su propio reglamento, en el cual se conceden amplias facultades acerca de la conducción de los casos, lo que le viene a restar esa rigidez que existe en los sistemas latinoamericanos. La Tax Court está enmarcada dentro del ámbito del Poder Ejecutivo aunque actúa por delegación directa del Poder Legislativo como un tribunal judicial federal.

En Ecuador fué creado el Tribunal Fiscal de la República el 15 de junio de 1959, compuesto por tres magistrados (dos abogados y un experto en Derecho Tributario), elegidos para seis años y equipados en su condición y tratamiento a los magistrados de la Corte Suprema. El proceso contencioso tributario iniciado ante él, se dá por vía de acción y no por recurso, constituyendo una última instancia. Este país ha dado un paso de avanzada con la reciente promulgación de su nuevo Código Tributario.

En Costa Rica tienen una ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y un Código de Normas y Procedimientos Tributarios, este último promulgado el 3 de mayo de 1971.

En el Código mencionado se establece que las controversias tributarias administrativas deben ser decididas por el Tribunal Fiscal administrativo, que es un órgano de plena jurisdicción e independiente del Poder Ejecutivo en cuanto a su organización, funcionamiento y competencia, cuyos fallos agotan la vía administrativa. Está integrado por un presidente y cuatro miembros propietarios designados individualmente por el Poder Ejecutivo; el presidente debe ser abogado y los restantes miembros, dos abogados, un ingeniero civil y un ingeniero agrónomo. El Tribunal se divide en dos salas especializadas; la primera de ellas conoce de todos los recursos interpuestos contra resoluciones de la administración tributaria, excepto los asignados específicamente a la Sala Segunda, que debe conocer de los recursos interpuestos contra avalúos de bienes inmuebles practicados por la administración tributaria. Los propietarios de la Sala Primera deben ser abogados y los de la Segunda, uno ingeniero civil y el otro ingeniero agrónomo.

Con la reforma tributaria para la América Latina, propiciada por el conocido programa "Alianza para el Progreso" a partir de 1961, muchos países del continente se dispusieron a mejorar sus sistemas administrativo-tributarios. En ese mismo año se constituyó el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, que en junio de 1964 y mediante propuesta del Comité de Alternos integrado por el Dr. Alvaro Magaña de El Salvador y el Sr. James-Lynn, confió la tarea de elaborar un Modelo de Código Tributa--

rio para la América Latina a tres distinguidos especialistas: -- el Dr. Carlos María Giuliani Fonrouge, de la Argentina, quien -- es una autoridad reconocida por su vasta experiencia no solo -- como tratadista y profesor universitario sino también como fun-- cionario de la administración tributaria de su país, siendo muy conocido entre nosotros por su obra "Derecho Financiero", publi-- cada en dos tomos; el Dr. Rubens Gómez de Souza, del Brasil, re-- conocido tratadista e investigador autor de varios libros y ar-- tículos sobre Derecho Tributario y miembro de la Comisión Elabo-- radora del Proyecto de Código Tributario del Brasil y el Dr. Ra-- món Valdés Costa, uruguayo, profesor de Finanzas y Derecho Tri-- butario, quien además ha publicado varias obras relacionadas -- con estas materias.

Para la elaboración de la obra que le fue confiada, la -- Comisión contó con la colaboración de varios especialistas de -- distintos países americanos: Aurelio Camacho Rueda, de Colombia; Enrique Piedrabuena Richard, de Chile; Carlos A. Mersán, del Pa-- raguay; Enrique Vidal Cárdenas, del Perú; Alfonso Moisés Bea-- triz, de El Salvador y Juan Andrés Octavio, de Venezuela, quie-- nes aportaron comentarios y sugerencias. El trabajo fue entre-- gado por la Comisión el 17 de abril de 1967.

A partir de entonces, varios países de América han ido de-- cretando sus respectivos Códigos Tributarios, teniendo como mo-- delo el Proyecto aludido.

El Contencioso Tributario ocupa el Título V del Modelo de Código Tributario para América Latina. En él, la Comisión Redac-- tora propone en su Art. 175 que "la primera instancia del con-- tencioso tributario se desarrolle ante un tribunal que se crea--

ría allí donde no exista y cuyas características serían las siguientes: a) tribunal colegiado; b) integrado por personas especialmente versadas en materia tributaria; c) órgano de plena jurisdicción y no meramente de anulación; d) independiente de la administración activa. La ubicación de este órgano dependerá -- del régimen institucional del país. Puede estar enmarcado en el ámbito del Poder Ejecutivo como en México y en la Argentina; -- puede ubicarse en el Poder Judicial, como en el Brasil o es posible, asimismo, que sea independiente de ambos poderes, como sucede en Colombia y Uruguay. Lo importante es: a) que se trate de un tribunal independiente de la administración y, de ser posible, con otras características que acentúen su carácter jurisdiccional; b) que sus decisiones sean apelables ante la autoridad que ejerza en última instancia el control de constitucionalidad y de validez de los actos administrativos”.

En las Segundas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México en el año de 1958, se aprobaron -- las siguientes recomendaciones sobre el proceso contencioso tributario:

1o. Debe darse a la administración la oportunidad de re--
ver sus resoluciones mediante un recurso administrativo
previo a la fase contenciosa, a ser resuelto dentro
de los plazos establecidos por la ley, vencidos los --
cuales se considera que existe denegatoria tácita. (Es
to ha ocurrido en Costa Rica).

2o. Los tribunales de lo contencioso tributario deben go--
zar de independencia con respecto al Poder Ejecutivo.
De no estar ubicados dentro del Poder Judicial, esa --

independencia debe ser la misma que asegura a los órganos de este Poder.

30. *Los magistrados o jueces de lo contencioso tributario deben ser juristas dotados del conocimiento de las materias técnicas, conexas y necesarias para la correcta aplicación del derecho tributario.*
40. *A tal efecto las Facultades de Derecho deben incluir en sus planes de estudios una adecuada enseñanza de las materias a que se refiere la recomendación anterior.*
50. *El procedimiento contencioso tributario debe ser sencillo y rápido, asegurando que las causas sean resueltas dentro de los plazos que fije la ley así como el respeto al principio de igualdad de las partes.*
60. *Debe eliminarse como requisito de procedencia, tanto en la interposición de recursos administrativos como en el ejercicio de la acción contenciosa, el pago previo de los tributos, sin perjuicio de las garantías que fueren necesarias en los casos en que exista riesgo de incumplimiento del crédito fiscal.*
70. *Debe reconocerse a los tribunales en lo contencioso tributario la facultad de imponer sanciones al contribuyente que interponga demanda con el solo fin de entorpecer y demorar el pago de los tributos.*

80. Los tribunales de lo contencioso tributario deben estar revestidos de los poderes necesarios para establecer la verdad de los hechos y aplicar el derecho, independientemente de lo alegado y probado por las partes.

90. El derecho positivo de cada país debe proveer eficazmente al cumplimiento de las sentencias de los tribunales de lo contencioso tributario.

En lo que respecta a nuestro país, y tal como afirmábamos en la primera parte del presente trabajo, todo ha quedado reducido a proyectos de leyes que se encuentran agavetados en los Ministerios de Hacienda o de Justicia, sin que hasta la fecha hayan sido presentados a la Asamblea Legislativa. Así tenemos un proyecto de Código Tributario elaborado por el doctor Alfonso Moisés Beatriz, mediante contrato celebrado con CONAPLAN, el cual fue terminado por su autor a principios de 1974.

En dicho proyecto aparece contenido el "Contencioso Tributario" en el Título V, y concretamente en su Art. 123 nos señala que: "mientras no se promulgue la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, las controversias tributarias serán resueltas en única instancia por el Tribunal Fiscal. El Tribunal Fiscal, órgano de plena jurisdicción, estará integrado por tres miembros que deberán ser salvadoreños, del estado seglar, mayores de treinta años y de moralidad y competencia notorias en materia tributaria, uno de los cuales será Presidente del Tribunal y los otros dos, vocales. Los magistrados serán nombrados por la Asamblea Legislativa, la cual deberá escoger cada uno de ellos de una terna que le remitirá el Poder

Ejecutivo, y durarán en su cargo lo que duran los miembros de la Corte Suprema de Justicia, a quienes estarán equiparados en cuanto a sueldo. En la misma forma se nombrará igual número de suplentes con las mismas condiciones de los propietarios para los casos de ausencia, impedimento, recusación o excusa de los propietarios”.

En el proyecto mencionado se habla también de "Acción Contencioso-Tributaria" y no de "recurso", después de haber agotado la vía administrativa, lo que viene a significar que se pretende crear una jurisdicción especial de manera transitoria, -- mientras no se promulgue la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. En este último instituto jurídico, -- que repetimos por ahora solo es un proyecto, se crea el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que será independiente de cualquier autoridad administrativa y gozará de plena autonomía para dictar sus fallos. Se dividirá en dos salas que se denominarán: Sala General de lo Administrativo y Sala de Asuntos Fiscales, que estarán integrados por tres magistrados cada una.

En el art. 27 aparecen consignadas las atribuciones de esta última Sala, las cuales analizaremos en su oportunidad, pero en todo caso queremos destacar también que se trata de una jurisdicción especial, la cual comienza con una acción y no como un recurso.

Antes de terminar las presentes ideas generales consideramos oportuno mencionar la opinión del autor argentino Manuel Andreozzi (+), quien considera que la materia contencioso admi-

(+) ANDREOZZI, Manuel.- "Derecho Tributario Argentino" p. 199
Tipográfica Editora Argentina, BS. AS.
1951.

nistrativa tributaria se caracteriza por los siguientes elementos:

a) Un acto administrativo reglado (no discrecional), debiendo descartarse también todos aquellos que son de imperio -- (político o de soberanía) y los otros ejecutados por el Estado en su carácter de persona jurídica de derecho privado.

b) El acto administrativo reglado debe haber producido una lesión jurídica (generalmente de carácter personal y singular).

c) Esta lesión debe afectar un derecho o un interés jurídico legítimo de carácter administrativo y no de derecho privado.

En materia fiscal, el acto administrativo que plantea la cuestión contencioso administrativa es la liquidación del tributo y la exigencia del cumplimiento de actos previos a ella (positivos u omisión de actos) por parte del administrado. Toda cuestión jurídica que nazca de la interpretación de la ley tributaria será de ese carácter".

Luego cita la opinión del tratadista francés Louis Trota-bas, quien define la doctrina de la jurisdicción fiscal diciendo que: "la ausencia de una jurisdicción fiscal hace peligrar lo que puede tener de autónomo el derecho fiscal", pero no deja de reconocer que: " no hay lugar entre el orden judicial y el administrativo para un tercer tipo o polo jurisdiccional", aunque ratifica su concepto de que: " hay un contencioso fiscal -- que constituye al servicio del derecho fiscal un todo autónomo".

COROLARIO: Todo sistema jurídico debe ser completado por un adecuado sistema de tutela jurisdiccional. En particular, el ordenamiento tributario debe ofrecer a los sujetos pasivos, ciertos tipos de tutela adecuados para la obtención de la justicia a través del control de los actos de determinación por parte de la administración tributaria. Se hace necesario, pues, la instauración inmediata de la jurisdicción contenciosa administrativa que comprende también la acción contenciosa tributaria.

2. JURISDICCION Y PROCESO TRIBUTARIO.

Para el desarrollo del presente tema habremos de basarnos en la doctrina y legislación extranjeras, pues en nuestro país el procedimiento tributario se encuentra enmarcado dentro de la misma administración activa en forma de recurso y por ello no podemos hacer un estudio que nos sirva de guía a no ser basado en los proyectos de leyes.

La palabra proceso es genérica y comprende tanto el procedimiento judicial (civil, penal, laboral, mercantil, incluyendo el contencioso administrativo), así como el meramente administrativo. En todos ellos se persigue la declaración de la voluntad de la ley.

El proceso es, según Couture, " un vocablo que significa progreso, transcurso del tiempo, acción de ir hacia adelante, desenvolvimiento. En sí mismo, todo proceso es una secuencia". Y en una primera acepción, define al proceso judicial "como una secuencia o serie de actos que se desenvuelven progresivamente,

con el objeto de resolver, mediante un juicio de la autoridad, - el conflicto sometido a su decisión". (+)

Pallarés (+) considera que "el proceso jurídico es una serie de actos jurídicos que se suceden regularmente en el tiempo y se encuentran concctenados entre sí por el fin y objeto que se quiere realizar con ellos. Lo que da unidad al conjunto y -- vinculación a los actos, es precisamente la finalidad que se -- persigue, lo que configura la institución de que se trata".

"Entre los procesos jurídicos tiene gran importancia el - jurisdiccional, al extremo de que se le considera como el proceso por antonomasia y es el que ha producido la voluminosa bibliografía de la ciencia del Derecho Procesal".

Más adelante, al establecer diferencias entre proceso y - jurisdicción agrega, "Salta a la vista que el proceso y la ju-- risdicción son cosas diversas. La jurisdicción es la suma de poderes y facultades que la ley otorga a los tribunales, mientras que el primero es una serie de actos que se realizan no solamente por los jueces y los magistrados, sino por otras autoridades como son las administrativas y las legislativas". En seguida -- nos cita la opinión de Carnelutti, que dice: "Una exigencia de orden me aconseja considerar como rigurosamente distintas, la - función jurisdiccional y la función procesal. La segunda es el género y la primera la especie, pues no todo proceso implica -- ejercicio de jurisdicción...".

Pasando luego al proceso tributario diremos que presenta- dos aspectos típicos:

(+) COUTURE, Eduardo J., Ob. Cit. Pág. 121.

(+) PALLARÉS, Eduardo, Ob. Cit. Pág. 636.

a) el proceso tributario administrativo;

b) el proceso tributario jurisdiccional;

El primero se realiza ante la misma administración tributaria activa y está formado por los recursos de rectificación y apelación; tal es el caso en nuestro medio de los impuestos de renta, vialidad serie "1", sucesiones y donaciones los cuales son tramitados y resueltos por la Dirección General de Contribuciones Directas y Tribunal de Apelaciones respectivamente. En cambio en los impuestos indirectos solo existe el recurso de apelación para ante el superior jerárquico, tal como veremos más adelante. En el proyecto de Código Tributario para nuestro país, que ya mencionamos, únicamente ha quedado establecido el recurso de rectificación ante la misma autoridad que pronunció el acto, el cual podrá ser interpuesto por quien tenga un interés -- legítimo.

El proceso tributario jurisdiccional es el que se sigue ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, concretamente en la Sala de Asuntos Fiscales y en el cual son partes: a) el -- contribuyente o responsable (como actor); b) la autoridad que haya dictado el acto o disposición impugnados (demandado) y -- los terceros, que son aquellas personas cuyos intereses puedan -- verse afectados por las resoluciones del tribunal.

En ambos procedimientos, se aplican supletoriamente las -- normas del Derecho Civil común.

b) ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA Y PROCESO.

Ya hemos afirmado que la función administrativa o ejecutiva la realiza el Estado a través de una compleja y variada cantidad de actos administrativos, que en conjunto forman la actividad confiada al Poder Ejecutivo. Es la actividad administrativa concreta, práctica, desarrollada por el Estado para la inmediata consecución de sus metas, pues tiende a concretar en hechos la actividad estatal. Esto la diferencia de las otras dos funciones las cuales son estrictamente jurídicas.

La mayoría de los administrativistas considera que el acto administrativo es la manifestación de voluntad del funcionario legalmente autorizado que surte efectos entre los administrados. Se divide en general, si crea una situación jurídica que afecta a un conglomerado y particular, si solo crea una situación jurídica individual y subjetiva, que por lo mismo no afecta o favorece sino a una persona determinada.

Dos de los elementos fundamentales de todo acto administrativo: 1) manifestación de voluntad; 2) existencia de un poder legal. La falta de uno de ellos acarrea su inexistencia. Cuando existe la autorización legal o poder, pero la manifestación de voluntad no le corresponde, nos encontramos ante un acto irregular, ilegal y nulo.

Las irregularidades de los actos administrativos llevan a los fenómenos de:

- 1) Usurpación de poder, cuando el agente obra sin competencia;

2) Exceso de poder, cuando el agente utiliza el poder legal conferido en forma irregular, es decir, abusando de él;

3) Desviación de poder, cuando el agente utiliza el poder legal conferido para fines diferentes de los previstos en la norma.

El principio de la legalidad de los actos administrativos encuentra uno de sus elementos previos fundamentales en el procedimiento regular, que puede estar determinado tanto en leyes impositivas especiales como en el derecho común. Sin dicho procedimiento el funcionario o empleado público no puede actuar, pues no está reglada la forma del ejercicio del poder conferido y recordemos que en actividades como la tributaria debe tratarse de actos reglados y no discrecionales. En tales condiciones el procedimiento se halla definido como garantía del Estado de Derecho y a favor de los particulares, pues limita la actividad ejecutiva en la aplicación de los actos administrativos de carácter general.

En el campo tributario la situación es semejante a las ideas expuestas, ya que como sabemos, se realiza por medio de la administración activa. Como dice Giuliani, " la actividad del Estado relacionada con la aplicación y percepción de los tributos, se desenvuelve mediante diversos actos procesales, durante los cuales es necesario asegurar a los particulares contra posibles violaciones del derecho. No se trata, únicamente, de prestarles amparo frente a las extralimitaciones de los funcionarios, sino, esencialmente, de evitar que las normas y principios jurídicos resulten desvirtuados en los hechos".

Luego, para hacer una diferenciación entre lo puramente-administrativo y lo contencioso administrativo, nos cita la -- opinión de Fiorini, quien afirma que " el proceso administrativo es algo diferente del proceso contencioso o jurisdiccional-administrativo; éste tiende a aplicar el derecho a la contienda, en tanto que aquel ejecuta la legislación. De manera que -- hay un proceso administrativo que se realiza mediante un procedimiento que significa el orden regulado y que constituye un medio de realización y no un fin; y luego hay un proceso contencioso administrativo que supone enjuiciamiento de la administración ante un órgano independiente, con su correspondiente procedimiento. Existen, pues, dos procesos y dos procedimientos". (+)

Aún donde la administración ejerce facultades discrecionales, eso no implica que pueda proceder arbitrariamente, porque sería atentar contra el orden jurídico; de aquí la necesidad de reglamentar los procedimientos administrativos de la -- etapa anterior a la jurisdiccional asegurando la publicidad para el afectado, el acceso al expediente, motivación de la decisión, etc., sin que ello importe cambiar la naturaleza del proceso. Nos hallamos siempre en lo puramente administrativo (administración activa), sin avanzar sobre lo contencioso.

Para concluir el presente tema, queremos recalcar que la actividad de la administración tributaria se desarrolla a través de procedimientos establecidos, pero sus decisiones nunca pueden tener el carácter de definitivas en el sentido de referirlas a otro órgano de la administración activa -- como sucede en nuestro país --, porque como dice uno de los autores del

(+) GIULIANI Fonrouge, Carlos M., Ob. Cit., pág. 744.

Modelo de Código Tributario para América Latina, Ramón Valdéz-Costa, "repugna a la equidad y al concepto de una justicia verdadera, ser juez y parte al propio tiempo". (+)

b) CARACTERES DEL PROCESO TRIBUTARIO.

El verdadero proceso tributario en el sentido propio de la palabra, es decir, el contencioso tributario propiamente dicho que supone la contienda entre partes, comienza con la interposición de la demanda ante el tribunal de lo contencioso administrativo o sea con posterioridad al agotamiento de la vía meramente administrativa. No interesa de momento establecer si se trata de una oposición o de una impugnación, de una acción o de un recurso, pues esto dependerá del sistema institucional de cada país; lo que interesa es quedar bien claro que con la fase contenciosa se abre una nueva etapa en la cual la administración tributaria cesa en su posición preeminente de poder público para convertirse en parte de un proceso, que va a discutir sus derechos en un plano de igualdad procesal con el particular que le reclama.

Ese conjunto de principios, normas y procedimientos alrededor de lo contencioso tributario ha dado origen al llamado "Derecho Procesal Tributario", que algunos tratadistas quieren ver ya con cierta autonomía científica restringida. Personalmente creo que solamente se trata de adaptar las normas del Derecho Procesal común a la materia muy peculiar del Derecho Tri

(+) Citado por Giuliani en su obra "Derecho Financiero" Vol. II (Ob. Cit.) pág. 746.

butario, la que por su parte constituye un todo orgánico juntamente con la parte sustantiva y la parte penal. Por otro lado recordemos que ni aún el mismo Derecho Tributario se libra de la discusión alrededor de su propia autonomía, ya que cierto número de autores lo consideran aún como parte del Derecho Financiero y éste a su vez como apéndice del Derecho Administrativo.

"El contencioso es, fundamentalmente, un proceso de partes y no absolutamente oficioso -afirma Giuliani citando a Pugliese-, en el sentido de que formaliza una relación procesal que se caracteriza por la igualdad de aquellas y su subordinación a la autoridad jurisdiccional, con la cual deben cooperar en todas las medidas que disponga -a pedido o de oficio- para el esclarecimiento de la verdad". (+)

Las normas del proceso tributario son de orden público, desde luego que regulan las relaciones entre la administración tributaria y los particulares en lo referente a la fijación y discusión del tributo, cuando se ha producido la vulneración -de un derecho o de un interés de carácter administrativo tributario reconocido a favor del agraviado por un precepto legal-, dictado en el ejercicio de facultades regladas y después de haber agotado la vía administrativa.

Los caracteres generales del contencioso tributario han sido expuestos admirablemente por Dino Jarach, quien entre otras cosas dice que "el primer principio que caracteriza lo

(+) GIULIANI Fonrouge, Ob. Cit., pág. 757.

contencioso tributario es la exigencia de que las relaciones procesales, los derechos y obligaciones y la conducta de cada una de las partes y las atribuciones del juez deben adecuarse no solo a los principios generales del derecho procesal, sino también a las peculiaridades de la litis en materia tributaria. Por consiguiente, el proceso tributario se caracteriza en general o tiende a caracterizarse superando concepciones jurídicas adversas, como un sistema procesal con amplias facultades del juez para llegar a determinar las reales situaciones jurídicas sustantivas, esto es, las obligaciones tributarias y las pretensiones correspondientes del fisco, aún más allá de las obligaciones y probanzas de las partes.

Un segundo principio característico del derecho procesal tributario consiste en la vinculación entre el procedimiento contencioso y el anterior procedimiento administrativo u oficioso que se desarrolla ante la administración pública en materia tributaria.

El tercer principio característico del proceso tributario es que, ya se trate de impugnaciones de determinación o de acciones de repetición, en todos los procedimientos por la vía administrativa o judicial con la sola excepción del juicio de apremio, corresponde la posición de actor al contribuyente o responsable y al fisco la de demandado. De ahí no surge la consecuencia de que la pretensión del contribuyente determine el contenido del litigio, ya que la Dirección General Impositiva puede no solamente defenderse de la acción entablada, sino exigir, a su vez, el cumplimiento de obligaciones tributarias vinculadas con la acción de contribuyentes o responsables. En o--

tros términos, puede existir en el proceso tributario una verdadera reconvención por parte del fisco"⁽⁺⁾

El juicio de apremio a que se refiere la excepción que señala el autor citado es equiparable en nuestro medio con la ejecución de las sentencias o como dice Pallarés, " la ejecución de las sentencias constituye el último período del juicio llamado vía de apremio".⁽⁺⁾ Sin embargo en Argentina se le considera como una figura procesal de excepción, pues mediante ella el Estado persigue el cobro de los tributos adeudados; o en otras palabras, es la acción que el Estado inicia ante los órganos jurisdiccionales para exigir de sus deudores el pago de las obligaciones tributarias.

c) ACCIONES Y RECURSOS.

Hemos afirmado que el verdadero proceso tributario, esto es el que supone una contención de partes, comienza con la interposición de la demanda ante el tribunal de lo contencioso administrativo y después de haber agotado la vía puramente administrativa.

Hernando Devis Echandía ⁽⁺⁾ considera que en el derecho procesal moderno, "la acción procesal es un derecho a obtener justicia, dirigido al Estado y no al adversario. La acción es un derecho subjetivo y cívico a la obtención de una sentencia mediante un proceso."

(+) JARACH, Dino. Ob. Cit. 439

(+) PALLARES, Eduardo; Ob. Cit. Pág. 309.

(+) HERNANDO Devis Echandía. "COMPENDIO DE DERECHO PROCESAL CIVIL". Editorial Temis, Bogotá, 1963.

La acción puede enfocarse desde dos puntos de vista: a) material, que es la pretensión que tiene el actor a la tutela -- que el derecho objetivo le otorga a determinado derecho en abstracto; y b) procesal, en cuanto mira al objeto y fin de la actividad jurisdiccional que así se pone en movimiento para obtener sentencia.

El mismo autor distingue luego la acción de la pretensión en la siguiente manera: " la acción es un derecho público que -- corresponde a toda persona natural o jurídica en forma abstracta, de obtener justicia sea cual fuere el resultado de la decisión; la pretensión o acción en sentido material, es el derecho que tiene el demandante de exigir al Estado una decisión favorable".

Los elementos de la acción y de la pretensión son: sujetos, objeto y causa.

1) Los sujetos del derecho de acción son el demandante y el juez: el primero, sujeto activo; y el segundo, pasivo. Los sujetos de la pretensión son el demandante y el demandado: el primero, activo; el segundo, pasivo.

2) El objeto de la acción es la sentencia mediante el -- proceso, sea o no favorable. El objeto de la pretensión es el "petitum" de la demanda que persigue una decisión favorable.

3) La causa de la acción es el interés para promover el juicio y obtener la sentencia. La causa de la pretensión es el contenido de la petición referido a los hechos de la relación jurídica sustancial.

La acción es de jurisdicción contenciosa si hay parte de mandada y se pretende la solución de una controversia o litigio, motivo por el cual la decisión tiene generalmente el carácter de cosa juzgada. La acción es de jurisdicción voluntaria si carece de demandado y se pretende darle certeza a un derecho, precisión, efectos jurídicos o legalidad a un acto; de modo que la decisión no tiene valor de cosa juzgada. En la acción contenciosa, la decisión produce efectos obligatorios para el demandado; en la acción voluntaria, solamente para el interesado.

Con el fin de aplicar los principios generales de la acción a los actos administrativos, es necesario tener en cuenta la distinción fundamental entre la función jurisdiccional y la función ejecutiva o administrativa. La primera tiene como características decidir el derecho material en los conflictos de intereses entre particulares o sean los litigios; declarar el derecho aplicable o la legalidad sin que exista litigio alguno y ordenar la ejecución forzosa o coactiva de un hecho. La segunda al decir de Sarria, "consiste en que el Estado realice actos jurídicos subjetivos, o sea, manifestaciones de poder conforme al derecho objetivo, que de origen a una situación de derecho individual o que permitan la aplicación de una situación de derecho objetivo. Se desarrolla por actos, hechos y operaciones administrativas"⁽⁺⁾ Este fin de la administración le impide decidir conflictos entre particulares o entre éstos y la administración misma, propios los últimos de la jurisdicción

(+) Cit. por RAMIREZ Cardona en su obra "El Proceso Tributario, Edit. Temis, Bogotá, 1967. pág. 5.

contencioso-administrativa. Pero sí puede declarar el derecho aplicable en los actos administrativos mediante el uso de los recursos gubernativos interpuestos por los particulares implicados en ellos, antes de su ejecutoria o del agotamiento de la vía misma.

Pero la acción administrativa, a diferencia de la jurisdicción que comprende la contencioso administrativa, como ya vimos, no pretende decidir conflictos de intereses entre demandante y demandado, a modo de pretensión entre partes contrarias, sino que tiene por función primordial la aplicación del derecho administrativo de acuerdo con la más estricta legalidad y mirando el fin propio del servicio correspondiente; por lo tanto, no se trata de un juicio propiamente dicho, sino de una declaración de voluntad del funcionario público investido de suficiente poder legal, que da al particular la oportunidad de discutir su derecho mediante un procedimiento administrativo que culmina con la consolidación del acto administrativo, pero sin que por ello adquiera fuerza de verdad legal o cosa juzgada, propia de la vía contenciosa.

Por la acción administrativa se establece una relación entre el peticionante y el Estado (relación de acción), pero no una relación entre demandado y Estado (relación de contradicción). Por consiguiente, el Estado, que es sujeto pasivo de la acción, no puede considerarse administrativamente parte demandada o sujeto pasivo de la pretensión, cosa que no se configura sino en la vía contenciosa, donde si puede aparecer la administración pública como parte demandada.

Administrativamente no se manifiesta una pretensión de carácter estricto, pues no puede haber contradicción, y por lo tanto, la relación de acción que allí se establece no busca de finir tanto el interés particular manifiesto en la petición del interesado, como el interés social por encima y más allá de aquel otro que debe ceder ante éste, pero teniendo en cuenta que por el acto administrativo, solamente se puede dar o exigir al particular el derecho o la carga que la ley ha querido que tenga o que se le exija, con miras a una mejor prestación de los servicios públicos.

La doctrina sostiene que la acción tributaria en la vía administrativa es declarativa, porque se trata de definir un derecho o una obligación que solamente obliga al particular interésado y al Estado, que está colocado como sujeto pasivo de la acción pero no de la pretensión, ya que no hay parte demandada. En la vía contencioso administrativa la acción es declarativa ~~constitutiva~~, ⁽⁺⁾ por cuanto la decisión obliga al particular y al Estado, que está colocado como parte demandada, mediante decisión que tiene fuerza de verdad legal o cosa juzgada. Esta acción es conocida en la doctrina italiana por el nombre de "acertamento constitutivo".

En materia tributaria había sido costumbre en muchas legislaciones, el pago previo de los tributos o sanciones como requisito o presupuesto de la acción, lo cual es conocido con el nombre de "solve et repete" actualmente derogado. "La institución del "solve et repete" se remonta a la República Romana (72 a. de C.). Su fundamento económico reside en que el Estado no puede demorar la percepción de los tributos por las razones que puedan invocar los deudores y debe dotarse a la norma tributaria de una coacción de máxima eficacia "⁽⁺⁾. El "odioso "solve et repete, según calificación de autorizada doctri-

(+) RAMÍREZ Cardona, EL PROCESO TRIBUTARIO, Ob. Cit.

(+) ANDREOZZI, Ob. Cit. pág. 240.

na -- dicen los autores del Modelo de Código Tributario para América Latina -- constituía un medio utilizado frecuentemente para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la -- defensa del contribuyente". Pero la supresión de tal instituto ha sido sustituida en la mayoría de legislaciones por un ade-- cuando sistema de medidas cautelares que garanticen suficiente-- mente el interés del fisco. Así lo establece el Proyecto de Código Tributario para nuestro país en su Art. 125: " Para la interposición de la demanda no será necesario el pago previo de los tributos o sanciones impugnadas. Al recibo de la demanda -- el tribunal decidirá si suspende total o parcialmente el acto-- impugnado; en caso afirmativo podrá supeditar el efecto suspen-- sivo al otorgamiento de garantía suficiente, cuyo monto expresará "

El tema que desarrollamos lo hemos intitulado "Acciones-- y Recursos". Como sabemos, se trata de dos términos que desde-- el punto de vista procesal tienen un significado diferente y -- en el cual no deseamos ahondar por no ser el objeto del presen-- te trabajo; solamente queremos fijar la idea, ya conocida de -- todos, de que la acción se materializa con la interposición de la demanda, dando principio con ello a un proceso; el recurso, en cambio, se interpone contra resoluciones pronunciadas a lo largo de un proceso, o lo que es más común, contra la senten-- cia definitiva, suponiendo en todo caso un procedimiento ya -- iniciado.

En el Modelo de Código Tributario para América Latina -- se regula que el ejercicio del derecho de acción corresponde -- a los contribuyentes o responsables. "Terminada la primera ins-- tancia se puede recurrir en segunda instancia ante el órgano --

que tenga facultad revisoria (Tribunales de Justicia, Consejo de Estado, Tribunal o Corte de lo Contencioso Administrativo, etc.), pero aclarado que se procura un control de la legalidad y no una instancia libre; ello porque proviene de un órgano colegiado y especializado”.

Luego nos señala como acciones especiales: la ejecutiva, la de repetición y la de amparo.

La acción ejecutiva corresponde al fisco para el cobro de los créditos por concepto de tributos e intereses que resulten de sus resoluciones firmes o de las sentencias dictadas en las acciones y recursos pertinentes, requiriéndose en todo caso de una sentencia ejecutoriada. (Art. 185).

La acción de repetición corresponde a los contribuyentes o responsables, quienes podrán reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y sanciones mediante demanda de repetición. (Art. 189).

La acción de amparo procederá cuando la administración tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones de los interesados y ellas les causen perjuicios irreparables. (Art. 194). Es oportuno recordar que en nuestro país el ejercicio de esta acción corresponde a toda persona (natural o jurídica), cuando crea le hayan sido vulnerados los derechos que la Constitución le otorga y siempre que el acto contra el que se reclama no pueda ser subsanado dentro del respectivo procedimiento mediante otros recursos. Se interpone ante el órgano supremo del Poder que ejerce el control de la -

constitucionalidad, en este caso la Corte Suprema de Justicia. (Art. 221 C. p. y 12 Ley de Pr. Constitucionales).

En lo que se refiere a nuestro país, las acciones y recursos dentro del proceso tributario contencioso aparecen propuestas en la siguiente forma: el proyecto de Código Tributario en su Art. 123 señala que: " Mientras no se promulgue la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, las controversias tributarias serán resueltas en única instancia por el Tribunal Fiscal".

Luego en su Art. 124 nos deja entrever que el ejercicio de la acción corresponde a los contribuyentes o responsables, quienes podrán demandar por razón de ilegalidad la anulación de cualquiera de los actos de la administración tributaria contrarias a derecho, cuando se hubiere agotado la vía administrativa.

En el Proyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, encontramos en su Art. 40 que: "Solo podrán entablar la acción contencioso administrativa:

a) los titulares de un derecho vulnerado, o los que tuvieren un interés legítimo, directo y actual;

b) las corporaciones y fundaciones de derecho público y aquellas entidades que tengan la representación de intereses de carácter general, cuando el juicio tuviere por objeto la impugnación de disposiciones de carácter general que les afecten directamente.

No obstante, si las disposiciones de carácter general hubiesen de ser cumplidas directamente por los administrados, -- sin necesidad de previo requerimiento, podrán ser impugnadas -- por aquellos; y si además se pretendiere el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y su restablecimiento, -- únicamente podrá promover la acción el titular del derecho que se considere infringido por la disposición impugnada ”.

Luego en el Art. 41 nos señala que también la administración pública puede entablar demanda y es el caso cuando pide -- la anulación de los actos administrativos declarativos de algún derecho, dictados por ella misma, siempre que el órgano superior de la jerarquía administrativa que le dictó haya declarado previamente, mediante acuerdo gubernativo, que es lesivo a los intereses públicos.

Refiriéndose después a la contraparte, el Art. 42 nos dice:

”Se considera como parte demandada:

a) La entidad que hubiere ejecutado el acto o dictado la disposición que se impugna, salvo que se trate de una actuación del Poder Ejecutivo o de los otros poderes del Estado en función administrativa, en cuyo caso se demandará al Estado.

b) Las personas en cuyo favor se deriven derechos del propio acto o disposición impugnados ”.

En lo que se refiere a los recursos, el Art. 95 es claro al disponer lo siguiente: ” Contra la sentencia podrán inter--

ponerse para ante la misma Sala que la pronunció, los recursos de aclaración, nulidad y revisión ”.

Los plazos para interponerlos son: tres días para el de aclaración y cinco para los otros dos, términos que se cuentan a partir del siguiente día de notificada la sentencia. Personalmente creo que dichos plazos son demasiado cortos para aplicarlos en materia tributaria, sobre todo en los de nulidad y revisión, por lo que considero que es conveniente mantener los quince días de los actuales recursos administrativos contenidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta por ejemplo, sin que ello implique desnaturalizar la brevedad que debe caracterizar al proceso contencioso administrativo.

d) LA PRUEBA.

Una de las recomendaciones más importantes que ha hecho la doctrina sobre el proceso contencioso tributario es el referente a la brevedad de sus trámites. Por otro lado, sin embargo, cuando en la primera parte del presente trabajo nos referíamos a las clases de procesos contencioso administrativos, afirmábamos que el contencioso subjetivo o de plena jurisdicción tenía gran similitud con un juicio ordinario civil en cuanto a la plenitud de sus trámites, dentro de los cuales se encuentra desde luego el término de prueba. Así lo encontramos en los proyectos de Código Tributario y de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en los cuales el término de prueba es de veinte días y luego vienen los alegatos de bien probado por seis días a cada una de las partes. De ahí, pues, que no deja de existir cierta contradicción entre las recomendaciones de la doctrina sobre la brevedad de trámi-

tes del proceso tributario y el proceso contencioso antes citado.

El término "probar", dice Couture, significa "demostrar de algún modo la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación". Luego agrega: "Tomada en su sentido procesal la prueba es, en consecuencia, un medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el juicio".⁽⁺⁾

En materia contencioso tributario, otro de los problemas que más ha inquietado a la doctrina es el de la carga de la prueba. Previamente, sin embargo, es oportuno recordar que la prueba recae sobre los hechos controvertidos por las partes dentro del juicio y no sobre el derecho, el cual por regla general, no es objeto de prueba. La carga de la prueba recae sobre la parte que afirma un hecho, ya que no pueden probarse hechos negativos y ordinariamente es el actor a quien le corresponde probar lo propuesto en su demanda. Ese es el espíritu que anima a nuestro Código de Procedimientos Civiles cuando en su Art. 237 nos dice: "La obligación de producir pruebas corresponde al actor..."; y luego en el 238: "El que niega no tiene obligación de probar, a no ser que la negativa contenga afirmación y esté contra ella la presunción".

En materia contencioso tributaria, como el actor es por regla general el contribuyente o responsable, es a él quien incumbe la carga de la prueba; aunque pueden darse excepciones como ocurre en los Estados Unidos cuando se trata de fraude

(+) COUTURE, Eduardo J., Ob. Cit. Pág. 215.

con el propósito de evadir el impuesto, en cuyo caso la prueba corresponde a la administración.

En las Cuartas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Buenos Aires en 1964, se hicieron las siguientes recomendaciones sobre " la prueba en el proceso tributario "; tales son:

1. Los principios generales sobre la carga de la prueba son aplicables en el proceso tributario, debiendo concederse al juez la facultad de adecuarlos a la naturaleza específica del mismo.
2. En el proceso tributario debe establecerse la obligación de cada parte de proporcionar los elementos de prueba que se hallen en su poder o que esté en condiciones de producir.
3. Siendo principio fundamental del proceso tributario el esclarecimiento de la verdad, debe ser estructurado de tal manera que asegure la libre actuación del juez para la investigación de los hechos.

Al juez deberán acordársele las más amplias facultades para la verificación del hecho imponible y de la cuantía de la obligación tributaria, aún en los casos en que medie inactividad de los litigantes durante la secuela del proceso.

4. *En el proceso tributario son admisibles todos los medios probatorios reconocidos en derecho, excepto la prueba de la absolución de posiciones de la Administración Pública. La valoración de las pruebas se hará libremente por el juez. Debe evitarse en lo posible el sistema de las pruebas legales, salvo cuando fueren indispensables para evitar la evasión fiscal.*
5. *Los terceros están obligados a prestar colaboración en el proceso tributario, debiendo la ley asegurar su efectivo cumplimiento.*
6. *El fisco está obligado a suministrar las pruebas reclamadas por el contribuyente, siempre que no afecten legítimos intereses de terceros o principios de orden público ».*

Nos complace sobremanera que las anteriores recomendaciones elaboradas por verdaderos especialistas en Derecho Tributario, hayan sido acogidas en los dos proyectos de leyes para nuestro país a que hemos hecho referencia. En efecto, en el proyecto de Código Tributario encontramos el Art. 102 que dice: "Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la confesión de empleados públicos".

En el proyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo observamos algo semejante: "Art. 69.-- Será admisible toda clase de pruebas, excepto las de juramento y la de absolución de posiciones de parte de los funcionarios de la Administración Pública ».

De la misma manera, estas ideas han quedado materializadas en los más modernos Códigos Procesales, entre ellos nuestro Código Procesal Penal, que en su Art. 202 regula algo semejante cuando dice: "Deberán abstenerse de declarar como testigos los militares, funcionarios y empleados públicos sobre secretos de Estado; y si lo hicieren, su declaración no hará fé, -- sin perjuicio de la responsabilidad que les compete ". Dicha disposición aparece nominada con el epígrafe "Deber de Abstención".

Podemos concluir agregando que en el tributario contencioso se admiten toda clase de pruebas, con la sola excepción de las ya mencionadas. También nos encontramos con que el mencionado proyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa señala que dentro del término de prueba de veinte días se puede presentar incluso hasta prueba testimonial, -- con un límite máximo de tres testigos por cada parte. -- También se le conceden amplias facultades a la Sala respectiva para que pueda ordenar de oficio las diligencias que estimare necesarias para el esclarecimiento de los hechos, contribuyendo así al impulso procesal. --

e) LA COSA JUZGADA.

Trataremos en este literal de referirnos a la cosa juzgada administrativa, la cual reviste ciertas modalidades que todavía son objeto de discusión por los tratadistas del Derecho-Administrativo.

En la doctrina del Derecho Procesal común, la cosa juzgada ha sido definida como " la autoridad y la fuerza que la ley

atribuye a la sentencia ejecutoria". Tal es la concepción de --
Pallarés.⁽⁺⁾

Couture, por su parte, considera que " es la autoridad-
y eficacia de una sentencia judicial cuando no existen contra-
ella medios de impugnación que permitan modificarla".⁽⁺⁾

Se ha dicho también que la cosa juzgada constituye algo-
necesario como epílogo de un proceso, pues sin ella " el mundo
sería un caos de litigios", según frase de Laurent, citada por
Pallarés. En efecto, se necesita de cierta seguridad jurídica-
con la finalización de un proceso y la sociedad no puede estar
en la incertidumbre que ocasionaría la mala fé de los litigan-
tes, quienes nunca darían por terminado un litigio y podrían --
resucitarle después de fenecido, no obstante el transcurso del
tiempo. Quizá por ello es que en muchos países, incluido el --
nuestro, se ha elevado a rango constitucional la prohibición --
de abrir juicios fenecidos (Art. 171 C. P.).

La cosa juzgada se caracteriza por tres notas esenciales:
inimpugnabilidad, inmutabilidad y coercibilidad.

La primera de ellas se refiere a la imposibilidad de ser
atacada por un recurso posterior tendiente a obtener la revi--
sión de la misma materia.

La inmutabilidad dice relación a la imposibilidad de mo-
dificación o cambio y es que toda sentencia que pasa en autori-
dad de cosa juzgada no puede ser alterada en ninguna de sus par
tes por nadie mediante un proceso posterior.

(+) PALLARES, Ob. Cit. p. 198. (+) COUTURE, Ob. Cit. p. 401.

Por último tenemos la coercibilidad, que como todos sabemos, consiste en la posibilidad de ejecutar forzosamente la -- sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada.

Algunos dicen que la primera característica que hemos citado vale únicamente para la cosa juzgada sustancial o material, pero no para la cosa juzgada formal. Ambas, sustancial y formal, se refieren a la clasificación que admite la cosa juzgada.

Se dice que existe cosa juzgada formal, cuando la sentencia no puede ser objeto de recurso dentro del mismo proceso, -- pero admite la posibilidad de un juicio posterior en el que cabe la posibilidad de modificar sus efectos; o sea pues, que -- en ella solo vale como característica la inimpugnabilidad pero no la inmutabilidad. Así ocurre en nuestro medio con el juicio ejecutivo, en el que el Art. 599 Pr. dispone: " La sentencia -- dada en juicio ejecutivo no produce los efectos de cosa juzgada y deja expedito el derecho de las partes para controvertir -- en juicio ordinario la obligación que causó la ejecución".

En cambio la cosa juzgada sustancial o material existe -- si a la condición de inimpugnable mediante recurso en el mismo proceso, se agrega la inmutabilidad de la sentencia en otro -- juicio ulterior. Esta es la cosa juzgada propiamente dicha.

Volviendo al campo del Derecho Administrativo y Tributario, sabemos que una de las características del acto administrativo es la de ser esencialmente revocable, lo cual se ha -- tratado de justificar diciendo que se debe a que le falta la --

fuerza de la ley material. Sin embargo la doctrina más autorizada sostiene que cuando se hubieren creado derechos a favor de terceros o el acto hubiera servido de base a la sentencia judicial, las autoridades administrativas no pueden revocar sus propias decisiones; la única manera de dejarlas sin efecto es mediante su impugnación en la vía contenciosa.

Específicamente en el Derecho Tributario no pocos tratadistas se han dado a la tarea de desconfiar de la cosa juzgada, y a este respecto es interesante mencionar la posición adoptada por cierta parte de la doctrina brasileña, (Gómes de Sousa entre ellos) que sostiene la tesis de que en materia tributaria no son aplicables los conceptos de cosa juzgada, por lo menos en el aspecto de la determinación del tributo. Esto, sin embargo, no es aceptado por la generalidad de autores quienes afirman que la determinación del tributo es un acto administrativo de derecho, consecuencia de la aplicación de la norma tributaria en la que está su fuente y origen, siendo precisamente en esta etapa donde nace el derecho del contribuyente para impugnarla. La cosa juzgada administrativa en el campo del Derecho Tributario comprende no solo el aspecto de dejar firme lo pagado al fisco, sino también el de dejar firme todo el proceso tributario administrativo y aún el contencioso.

Ha sido una posición muy fuerte dentro de la doctrina del Derecho Tributario de que la cosa juzgada, para que surta sus efectos, es preciso que haya tenido identidad de sujetos o personas, de objeto y de causa, lo cual es conocido como cosa juzgada jurisdiccional. En cuanto a lo primero, se ha dicho que la cosa juzgada solo puede tener lugar entre los sujetos que han sido partes en el proceso, es decir, el contribuyente o

responsable y la administración tributaria, sin alcanzar a terceros; la identidad de objeto exige que se trate de la misma - cosa discutida y la de causa, que tenga un motivo análogo al - fundamento del derecho ejercitado.

En los proyectos de la legislación nuestra que hemos mencionado, encontramos algunas disposiciones que hacen referen--cia a la firmeza de las sentencias. Así, en el de la Ley Regu--ladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa tenemos:

Art. 104.- Las sentencias de las Salas quedarán firmes:

1o) Cuando las partes hacen un reconocimiento expreso de la pronunciada;

2o) Si consienten tácitamente en ella, no interponiendo - dentro del término de ley, los recursos a que se re--fiere el Art. 95;

3o) Cuando habiéndose interpuesto dichos recursos, éstos fueren resueltos en la forma que corresponde, excepto en el caso contemplado en el inciso segundo del Art.- 99. (Caso del recurso de nulidad).

Art. 105.- Firme la sentencia de conformidad con el artículo que antecede, la Sala lo declarará así y mandará expedir--certificación de aquella, que se remitirá a la autoridad admi--nistrativa que hubiere dictado el acto o disposición impugna--dos.

También podrá la Sala, a solicitud de parte, dictar las medidas necesarias para la pronta y debida ejecución de la sentencia".

Para concluir el tema, solo nos resta expresar una inquietud sobre la cosa juzgada que hemos encontrado a través de la lectura del Modelo de Código Tributario para América Latina, cuando habla de la acción de repetición y a la cual ya nos referimos anteriormente. En esta situación se presenta un caso de cosa juzgada formal, porque el particular satisface el impuesto exigido y luego ejerce la mencionada acción, con lo cual el acto es susceptible de revisión en otro proceso faltando así la característica de la inmutabilidad. Naturalmente esto no puede proceder en todos los casos porque podría dar lugar al caos de que hablábamos al principio y el mismo Modelo nos habla de dos casos de improcedencia de la acción de repetición, tales son: cuando haya sentencia firme por sanciones debidas a infracciones y cuando medie sentencia firme del órgano jurisdiccional (contencioso).

La mencionada acción de repetición no aparece contemplada en los dos proyectos de leyes de nuestro país ya mencionados, quizá por reflejar la costumbre de que en nuestro medio se prefiere discutir la fijación de impuestos originales y complementarios mediante todos los recursos que permite la ley inclusive el de amparo; pero no pagar los impuestos y después reclamar lo pagado en exceso por vía de repetición, pues la idea de la colectividad es la de que el dinero que ingresa al Estado ya no lo devuelve, aunque lo haya cobrado ilegal o arbitrariamente. Sin embargo es oportuno reconocer la mejoría que se-

ha experimentado en los últimos años con la eficiencia en la devolución de los impuestos de Renta y Vialidad, retenidos en exceso durante el ejercicio inmediato anterior al declarado, aún con riesgo para la administración tributaria y los intereses del Fisco, de no haber fiscalizado todavía las declaraciones de los contribuyentes.

3. CARACTERISTICAS DE NUESTROS ACTUALES RECURSOS ADMINISTRATIVOS, ORGANISMOS ESPECIALIZADOS.

No pretendemos en esta parte hacer un estudio detenido del recurso administrativo, únicamente deseamos examinar algunos aspectos que presentan los recursos que se pueden interponer ante la misma dependencia de la administración tributaria que dictó el acto que se impugna, luego ante el superior jerárquico e incluso ante el Tribunal de Apelaciones en su caso.

Previamente señalaremos que los recursos administrativos constituyen entre nosotros la expectativa de defensa que tiene el particular frente a los actos de la administración, y aún cuando no tengan la fuerza y garantía de justicia que caracterizan al proceso contencioso administrativo, vienen a ser al menos la materialización del medio de defensa de los administrados, que de no existir, dejarían inermes a éstos ante los abusos de autoridad o actuaciones erráticas de los órganos de la administración pública.

La jurisprudencia administrativa venezolana citada por el autor Brewer Carías (+), señala que los recursos administrativos tienen una doble fundamentación: en relación a los par-

(+) BREWER Carías, Allan Randolon. "Las Instituciones del Derecho Administrativo y la Jurisprudencia Venezolana". Colección Tesis de Doctorado, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1964.-

ticulares se considera que constituyen un derecho público subjetivo y en lo que se refiere a la Administración se sostiene que constituyen un derecho de ella a revisar sus propios actos.

De los recursos administrativos que tenemos en nuestro medio es evidente que resulta más efectivo el jerárquico que el que se interpone ante la misma autoridad que pronunció el acto, lo cual constituye una verdad por todos sabida. La razón, es muy difícil que un funcionario reconozca sus propios errores.

El recurso administrativo podemos definirlo como el medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener de la autoridad administrativa una revisión de dicho acto, pudiendo en consecuencia esta autoridad, confirmarlo, reformarlo, revocarlo o anularlo, en caso de encontrarlo o no ajustado a derecho o comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo, según el caso.

La ilegalidad consiste en la violación de algún precepto legal o reglamentario. La inoportunidad se da cuando el acto no está de acuerdo con el interés público aunque sea ilegal.

Nuestros actuales ^{recursos} ~~recursos~~ administrativos en materia fiscal, sobre todo en los impuestos directos, presentan la característica principal de su complejidad, ya que primeramente tiene que interponerse recurso de rectificación ante la misma Dirección General de Contribuciones Directas que tasó el impuesto original o complementario y luego, si el contribuyente no estuviere de acuerdo con el fallo dictado en este recurso, siendo mayor de quinientos colones el impuesto tasado en las condiciones anteriores, puede interponer recurso de apelación para ante el

Tribunal de Apelaciones. La tramitación de este recurso ha sido considerada por algunos como una especie de contencioso fiscal, porque el tribunal mencionado no es una dependencia del Ministerio de Hacienda sino un "organismo sui géneris"; sin embargo no llega hasta lo contencioso administrativo propiamente dicho porque está enclavado dentro de la misma administración activa, puesto que forma parte del Poder Ejecutivo, y se cae en la situación antitécnica y antiprocesal de juez y parte, con intereses creados a favor del Estado y en detrimento del contribuyente. Por otra parte, no puede ser contencioso administrativo porque éste consiste en un nuevo proceso que se inicia con una verdadera demanda y después de haber agotado la vía administrativa; en cambio, el recurso de apelación que comentamos no es más que un recurso jerárquico o segunda instancia en el proceso tributario administrativo de determinación de los impuestos directos de renta, vialidad, sucesiones y donaciones.

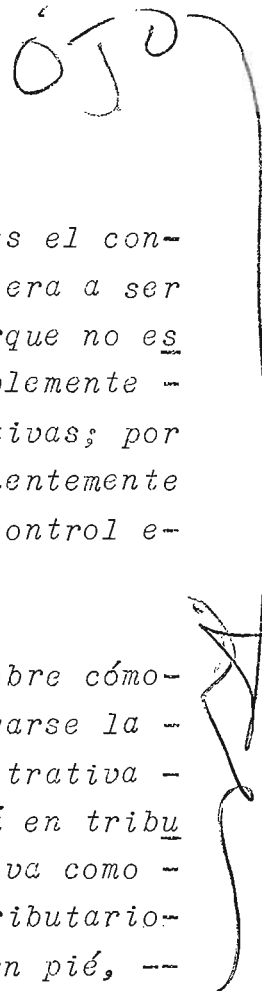
Consideramos pues, que el Tribunal de Apelaciones es un organismo "sui géneris" que ocupa una situación intermedia entre lo meramente administrativo y lo contencioso administrativo, por las siguientes razones: es un tribunal administrativo porque depende del Poder Ejecutivo; sus miembros o "magistrados" son nombrados por dicho Poder (Art. 94 L. de Im. sobre la Renta), y por lo tanto adolecen de esa estabilidad en el cargo que debe caracterizar a los miembros de un tribunal contencioso administrativo, los que por regla general son elegidos por el Congreso; sus funciones principales quedan circunscritas a conocer de los recursos de apelación interpuestos por los contribuyentes inconformes con los fallos dictados por la-

Dirección General de Contribuciones Directas en los recursos de rectificación de los impuestos de renta, vialidad, sucesiones y donaciones, no conociendo en consecuencia, de las demandas originadas por violación de leyes o reglamentos, pues para interponer el recurso no es preciso que haya habido nulidad o que se hubieren vulnerado derechos subjetivos de los contribuyentes, basta no estar conforme con el fallo dado en primera instancia (rectificación), Por último podemos agregar en abono al criterio administrativo que el Tribunal de Apelaciones carece de una regulación legal independiente, ya que aparece alojado dentro de la Ley de Impuesto sobre la Renta y lo único que tiene de propio es su reglamento interior, el cual ha sido aprobado por el Poder Ejecutivo; pero no tiene una legislación propia que debe caracterizar a los tribunales de lo contencioso administrativo.

Por otro lado se ha dicho también que el Tribunal de Apelaciones participa de la vía contenciosa, porque en el recurso de apelación de que conoce, se da la fase contenciosa del proceso tributario, puesto que en su tramitación existe contención de partes, desde luego que participan el recurrente por un lado y por el otro su contraparte, el Fiscal General de Hacienda, en representación de los intereses fiscales. También se ha agregado que el Tribunal dispone en lo resolutivo de una amplia independencia de criterio.

Nosotros insistimos, por nuestra parte, que el recurso de apelación que se tramita en dicho tribunal no es más que un recurso cuasi jerárquico que constituye la segunda instancia del proceso tributario administrativo, determinativo de los cuatro

050



impuestos mencionados y no un nuevo proceso como lo es el contencioso administrativo, de manera que no llega siquiera a ser un recurso de esta clase, mucho menos un proceso, porque no está enjuiciando a la administración pública, sino simplemente impugnando los errores de las autoridades administrativas; por lo tanto, no constituye una garantía verdadera suficientemente aceptable para los contribuyentes, ni tampoco es un control efectivo sobre la administración tributaria.

Oportuno es aquí plantearnos la interrogante sobre cómo quedará el Tribunal de Apelaciones en caso de promulgarse la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y el Código Tributario. Desaparecerá? o se convertirá en tribunal fiscal de última instancia en la vía administrativa como en Costa Rica y que recomienda el Modelo de Código Tributario para América Latina?. La duda en la respuesta queda en pie, -- porque los mencionados proyectos no dicen nada al respecto. Algunos opinan, sin embargo, que debido a que solo es factible la codificación del Derecho Tributario general y no el especial, el Tribunal continuará subsistiendo. Habrá que esperar entonces lo que al respecto señale la nueva legislación.

2^o

Por el lado de los impuestos indirectos, nos encontramos con recursos puramente administrativos que se interponen contra multas o sanciones que se interponen por infracciones a las leyes respectivas. No existen para conocer de ellos, organismos especializados como el Tribunal de Apelaciones, sino que todo se tramita a través de la vía puramente administrativa.

Así tenemos, por ejemplo, que en impuestos como los de papel sellado y timbres, las sanciones son impuestas al infractor por la Dirección General de Contribuciones Indirectas, resolución que admite apelación para ante el Ministerio de Hacienda. En otros impuestos como los de cerveza, bebidas gaseosas, cigarrillos y fósforos y cerillos, las multas por infracciones son impuestas por el Administrador de Rentas respectivo y de las cuales se admite recurso de apelación para ante el superior jerárquico, que es el Director General de Contribuciones Indirectas.

4. EL PROCESO DE AMPARO CONSTITUCIONAL.

No pretendemos hacer un estudio exhaustivo sobre este proceso constitucional, porque ello daría motivo al desarrollo de un tema sumamente largo y nos alejaría de nuestro objetivo. Si lo hemos incluido como parte dentro de nuestro trabajo de tesis, ha sido porque en materia tributaria, agotados los recursos que las respectivas Leyes impositivas conceden, y no habiendo obtenido el recurrente satisfacción a sus pretensiones, intenta la vía del amparo como última carta que se juega; por lo que el abogado que litiga en cuestiones tributarias, casi siempre le dice a su cliente que tendrá que interponer incluso hasta el amparo, porque en los recursos administrativos que existen es casi seguro que no ganará mayor cosa. De allí pues, la importancia que tiene la vía del amparo en relación con el proceso tributario.

Previamente haremos una breve relación entre el proceso de amparo y el contencioso administrativo, en virtud del tema general de nuestro trabajo.

En primer lugar encontramos semejanzas en la naturaleza de ambos procesos; en efecto, tanto el uno como el otro tienen por objeto la protección jurisdiccional contra las arbitrariedades de la administración pública. En segundo lugar está el hecho de que ambos protegen el cumplimiento de las normas jurídicas, aunque de distinta jerarquía. Una tercera similitud es la de que para poder intentarlos se requiere que esté agotada la vía de los recursos que pueden interponerse para subsanarlo o en otras palabras, el de que el acto contra el que se reclama no pueda subsanarse dentro del respectivo procedimiento mediante otros recursos, que en materia contenciosa equivalen a que esté agotada la vía puramente administrativa.

Como diferencias principales encontramos las siguientes: El juicio de amparo garantiza la constitucionalidad del actuar de la administración; en cambio el contencioso administrativo asegura la legalidad de los actos de la administración, aunque no por ello podemos decir que en el amparo se pase por alto la mentada legalidad, lo que ocurre es que para poder interponerlo el interesado debe alegar que le han sido vulnerados ciertos derechos que la Constitución le concede. Como segunda diferencia encontramos el órgano que conoce, pues mientras el amparo es tramitado y resuelto en su totalidad por la Sala de Amparos de la Corte Suprema de Justicia, el contencioso administrativo es conocido por un tribunal especializado, cuya ubicación, según el proyecto de la respectiva ley, será la de un organismo independiente de los tres poderes. En tercer lugar señalamos la calidad del sujeto que puede entablar la acción, pues mientras en el amparo puede hacerlo toda persona (Art. 221 C. P.), el contencioso administrativo solo puede ser incoado por

el titular del derecho subjetivo vulnerado por un acto de la administración o bien por quien tenga un interés legítimo. Por último debemos recordar que en el amparo no se pueden volver a probar los hechos controvertidos, lo que interesa en él es que no se violen las garantías constitucionales.

El amparo reviste gran relevancia como contralor de la constitucionalidad en las actuaciones de los órganos administrativos, y es aquí precisamente donde se dá el mayor número de procesos de esta índole, pues según el Art. 13 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, es improcedente en asuntos judiciales puramente civiles, comerciales o laborales y respecto de sentencias definitivas ejecutoriadas en materia penal. A ello se debe el comentario popular de que el principal proveedor de amparos es el Poder Ejecutivo.

El juicio de amparo ha tenido como fundamento, el de ser un medio de protección de las garantías del hombre o los llamados derechos humanos; pero su campo de acción se ha ido ampliando de tal manera que en la actualidad ha extendido su tutela a todo el régimen constitucional, y constituye, como ya dijimos, uno de los medios de control jurisdiccional de la constitucionalidad, lo cual ha sido reconocido por la misma doctrina de la Sala de Amparos mediante sentencia publicada en la Revista Judicial de 1972, pág. 341, que dice así: "La Sala de Amparos no es un Tribunal que conoce como una instancia más, sino que su función es la de examinar si los actos de los funcionarios violan o no los preceptos constitucionales". El subrayado es nuestro y nótese que se refiere en general a preceptos constitucionales sin hacer distinciones.

Una de las notas más características del amparo es la de que la sentencia que lo concede, tiene por efecto hacer volver las cosas al estado en que se encontraban antes del acto reclamado; es decir, que las cosas vuelven al estado que tenían antes de la violación, porque a través de la sentencia se nulifica el acto reclamado y todos los que de él se derivan. En cambio cuando se niega el amparo, la sentencia produce el efecto de declarar como válidos los mismos actos y asegurar su eficacia jurídica, una vez constatada la constitucionalidad de los mismos.

Siempre nos ha llamado la atención la tesis que sostienen algunos sobre el contenido del Art. 133 C. P., que a la letra dice: " Ni el Poder Legislativo ni el Ejecutivo, podrán disponer del pago de las cantidades reparadas a los funcionarios y empleados que manejen fondos fiscales o municipales, ni de las deudas a favor del Fisco o de los municipios ". Dichas personas, refiriéndose concretamente a la última parte del Artículo precitado, sostienen el criterio de que si el constituyente hizo extensiva la prohibición únicamente a los poderes Legislativo y Ejecutivo, y no dijo nada con respecto al Judicial, es porque tácitamente estaba queriendo decir que este último Poder si podía hacer tal dispensa de pago. Agregan que si el constituyente no se atrevió a hacer tal prohibición fué porque el Poder Judicial, a través de la sentencia del juicio de amparo si podría hacerlo, y justifican como ejemplo el caso de un impuesto ya tasado por la administración tributaria, el cual no es objeto de pago por el contribuyente que obtiene sentencia favorable en el mencionado proceso de amparo. En nuestra modesta opinión, consideramos que tales personas que ven en el

amparo un recurso o instancia más, están completamente equivocadas. Si el constituyente se refirió expresamente a los Poderes Legislativo y Ejecutivo, fué porque consideró que eran ellos dos precisamente los que ofrecían el peligro de conceder tal dispensa de pago, el uno, todo lo arregla con decretos o leyes y el otro porque es el que administra, siendo en consecuencia los órganos supremos donde más predominan las intrigas políticas; en cambio el Judicial, si bien está a merced de los dictados políticos del gobernante de turno, tiene una misión muy diferente como es la de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado y por otra parte, ejercer un control de la constitucionalidad. En cuanto al amparo, que como ya dijimos procede por violación de los preceptos constitucionales, no podemos decir que sea una dispensa del pago de tributos, porque la constitucionalidad está por encima de todo y cuando, por ejemplo, se interpone este recurso, reclamando de un acto que fija un impuesto por parte de la Dirección General de Contribuciones Directas, el cual no se notificó en legal forma al contribuyente violando con ello el Art. 164 C. P.; si la Sala llegara a declarar que hay lugar al amparo, las cosas volverían al estado en que se encontraban antes del acto reclamado, que no es otro que el que fijó el tributo, pero en ningún caso habría dispensa en el pago de tal impuesto que ya es una deuda a favor del Fisco. Por otra parte, el efecto de la sentencia de Amparo de volver las cosas al estado en que se encontraban antes del acto reclamado, no inhibe a la autoridad administrativa del ejercicio de su legítimo derecho tributario, salvo cuando la acción haya prescrito, que es lo que generalmente sucede.

TERCERA PARTE

ANALISIS DE ALGUNAS INSTITUCIONES CONTENIDAS
EN EL PROYECTO DE LEY REGULADORA DE LA JURIS
DICCION CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA, ESPECIAL
MENTE EN LO QUE SE REFIERE A LO CONTENCIOSO-
FISCAL.

I. a) GENERALIDADES.

En la primera parte del presente trabajo señalábamos que la jurisdicción contencioso administrativa no existe todavía - en El Salvador, a pesar de que la Constitución Política, desde 1950, le viene señalando a la Asamblea Legislativa la atribución de erigirla.

(Art. 47 Ord. 13 C. P.).

Esta disposición constitucional dice expresamente:

Art. 47.- " Corresponde a la Asamblea Legislativa:

13o. Erigir jurisdicciones y establecer cargos a propuesta de la Corte Suprema de Justicia, para que los funcionarios respectivos conozcan de toda clase de causas civiles, mercantiles o laborales; y a propuesta del Poder Ejecutivo para que conozcan en toda clase de asuntos contencioso administrativos ".

Dentro de los Documentos Históricos de la Constitución - de 1950 y concretamente en la Exposición de Motivos del Art. - 46 (47 en la Constitución actual), encontramos: " Se habla también allí de asuntos contencioso-administrativos, con lo que se demuestra que la comisión propondrá establecer una jurisdicción especial en materia de la que hasta hoy juzgan las mismas autoridades que toman las providencias controvertidas".

De la lectura de lo anterior se deduce que los constituyentes de 1950 tuvieron una idea innovadora al plasmar en el texto mismo de la Constitución, la autorización necesaria para

proceder a la creación de los tribunales de lo contencioso administrativo; y fueron muy claros y sinceros al reconocer el deplorable estado que presentaba la justicia administrativa, la cual, después de más de veinticinco años, puede decirse que casi no ha experimentado innovaciones que corrijan los males apuntados puesto que son las mismas autoridades que toman las providencias controvertidas las que tienen que " juzgar " sus propios actos.

Así las cosas, los años transcurrieron hasta que comenzada la década del 70 se dió encargo al doctor Oscar Gómez Campos para que elaborara un anteproyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el cual fue terminado en el mes de julio de 1973, luego revisado por una Comisión de especialistas a nivel gubernamental y actualmente, según se nos ha informado, está listo para ser presentado a la Asamblea Legislativa.

El espíritu que ha animado el mencionado proyecto es el de la creación de un instrumento técnico jurídico encargado del control de los actos de los órganos administrativos, por medio de otro órgano independiente de ellos, con el fin de lograr la defensa del orden jurídico contra los abusos o desviaciones de poder y de solucionar los conflictos que se plantean entre la administración pública y los particulares, a través de lesiones a los derechos subjetivos o intereses legítimos de éstos y una vez agotada la vía de los recursos puramente administrativos.

El Art. 1 del mencionado Proyecto dice textualmente: "Eri-
gese la jurisdicción contencioso administrativa, para ejercer-
la se establece el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, -
que será independiente de cualquier autoridad administrativo y
gozará de plena autoridad para dictar sus fallos".

Tal como aparece redactado el anterior precepto da a en-
tender que el Tribunal será independiente solo de cualquier --
autoridad administrativa, pero no de la autoridad judicial; de
tal manera que a primera vista se puede inferir que el Proyec-
to ha seguido el criterio judicialista de ubicación que expli-
cábamos en la primera parte del presente trabajo. Sin embargo,
hemos comprobado que la intención ha sido la de crear un tri--
bunal independiente de los tres poderes o más bien, la de no --
incluirlos dentro de las esferas de los poderes Ejecutivo y Ju-
dicial, creando algo así como un tribunal autónomo que estaría
colocado en una situación "sui géneris" de equidistancia entre-
los dos poderes mencionados. Por lo tanto y con base en la in-
tención apuntada, lo correcto hubiera sido decir: "independien-
te de cualquier autoridad administrativa o judicial".

En principio, y tal como lo expresa el Art. 2, " el Tri-
bunal conocerá de las controversias que se susciten entre la -
administración pública y los particulares, en relación con la
legalidad de los actos jurídicos administrativos".

Esto es lo que caracteriza principalmente la función del
tribunal, el poder juzgar los actos de la administración que -
lesionan los derechos de los particulares. En el Inc. 2o. con-
templa lo que en doctrina se llama "proceso de lesividad", con

sistente en que la administración puede llegar a ser actora en el contencioso cuando se trata de decretar la anulación de actos administrativos declarativos de derechos, previa declaratoria de lesividad a que se refiere el Art. 41 .--

Este último artículo, por su parte, dice: "La administración Pública podrá demandar la anulación de los actos administrativos declarativos de algún derecho, dictados por ella misma, siempre que el órgano superior de la jerarquía administrativa que lo dictó haya declarado previamente, mediante acuerdo gubernativo, que es lesivo a los intereses públicos.

Dicho acuerdo deberá ser emitido dentro de los cuatro años siguientes a la fecha en que se dictó el acto impugnado, - salvo que hubiere transcurrido el término de la prescripción".

El proceso de lesividad tiene su origen y razón de ser - en el supuesto de que a la administración le está vedado, en principio, revocar actos administrativos propios por contrario imperio, ni aún cuando esos actos han aparecido como ilegales - en un posterior examen y en el caso de crear derechos a favor de particulares. Es en tales situaciones que se instituye el - proceso de lesividad, que tal como dice el Art. 41, comienza - con la declaración gubernativa de que el acto dictado por la - administración es lesivo a los intereses públicos.

b) INTEGRACION DE LAS SALAS DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Para desarrollar este tema nos limitaremos a citar el correspondiente articulado del Proyecto, dejando las críticas y --

observaciones para la parte final del presente trabajo, que -- in-titulamos " Conclusiones y Recomendaciones ".

Art. 9o.- El tribunal de lo Contencioso Administrativo se compondrá de siete magistrados. Uno de ellos será el Presidente, elegido por el Tribunal en pleno en su primera sesión, con cuatro votos por lo menos.

El Tribunal se dividirá en dos Salas que se denominarán: Sala General de lo Administrativo y Sala de Asuntos Fiscales.- Cada Sala estará integrada por tres magistrados, que serán designados por el Tribunal en pleno.

Art. 10o.- Los magistrados serán electos por la Asamblea Legislativa entre una nómina de catorce candidatos que le propondrá el Poder Ejecutivo a más tardar cinco días antes de la fecha de la elección.

Los magistrados serán elegidos para un período de cinco años que comenzará a contarse desde la fecha en que tomen posesión de su cargo, pudiendo ser reelectos. Serán inamovibles y no podrán ser destituidos sino por causas legales.

Habrán asimismo tres magistrados suplentes que serán elegidos entre los candidatos propuestos que no fueron designados para propietarios.

Art. 11o.- Los magistrados, antes de tomar posesión de su cargo deberán rendir la protesta de ley ante la Asamblea Legislativa.

Art. 120.- Para ser magistrado se requiere: ser salvadoreño por nacimiento, del estado seglar, mayor de treinta años de edad, abogado de la República, de moralidad y competencia notorias, estar en el goce de los derechos de ciudadano y haberlo estado en los tres años anteriores a la elección, haber desempeñado un cargo administrativo durante un período no menor de tres años o ejercido la profesión durante seis años por lo menos.

Art. 130.- No podrán ser elegidos magistrados, los parientes entre sí, comprendidos dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

Art. 140.- La calidad de magistrado es incompatible con el ejercicio de la abogacía y con el desempeño de cualquier otro cargo público o privado, excepto el de profesor y el de diplomático en misión transitoria.

Art. 150.- Cuando por renuncia u otro motivo legal fuere sustituido un magistrado, el sustituto integrará la Sala que el pleno del Tribunal designe, y en tal caso se podrán hacer las modificaciones que se juzgaren convenientes en la integración de las Salas.

Art. 160.- En caso de falta temporal del presidente ejercerá sus funciones el magistrado que el Tribunal en pleno designe.

Si la falta del presidente fuere definitiva, se procederá de conformidad a lo establecido en el Artículo siguiente.

Art. 170.- Las faltas temporales de los magistrados las cubrirán los magistrados suplentes que llame el Tribunal en pleno.

Si la falta fuere definitiva, el Tribunal lo comunicará al Poder Ejecutivo, quien propondrá una terna de candidatos a la Asamblea Legislativa para que elija un nuevo magistrado.

Si la falta definitiva fuere del Presidente, electo el nuevo magistrado, el Tribunal en pleno elegirá al sustituto.

Art. 180.- El Tribunal tendrá un Secretario General, un Secretario para casa Sala y los colaboradores y empleados que determine la Ley de Salarios.

Para ser Secretario del Tribunal o de las Salas se requiere: ser abogado en ejercicio, estar en pleno goce de los derechos de ciudadano, de notoria buena conducta y no ser pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad con alguno de los magistrados.

Art. 190.- El cargo de Secretario del Tribunal o de Salas es incompatible con el ejercicio de la profesión de abogado y con el desempeño de cualquier otro cargo público o privado, excepto el de profesor y el de diplomático en misión transitoria.

Art. 200.- Los magistrados podrán renunciar al cargo ante la Asamblea Legislativa. Aceptada la renuncia, la Asamblea lo comunicará al Poder Ejecutivo a efecto de que proponga una terna de candidatos para la elección del sustituto.

Art. 21o.- Los magistrados podrán ser destituidos por las causas siguientes:

- a) Por incapacidad manifiesta en el ejercicio de sus funciones.
- b) Cuando tuvieren vicios vergonzosos o hubieren ejecutado actos que, aunque no punibles, los hagan desmere--cer en el concepto público.
- c) Por desarrollar actividades que impliquen ejercicio -encubierto u ostensible de la abogacía.
- d) Por recibir préstamos o dádivas de los litigantes o -de los interesados en los procesos.
- e) Por prevalecerse del cargo para hacer política elec--cionaria.
- f) Por tener auto de detención en causa por delito dolo--so.

Art. 22o.- El Tribunal competente para conocer de las --destituciones de los magistrados será la Corte Suprema de Jus--ticia.

El informativo podrá iniciarse por denuncia de cualquiera autoridad o persona interesada, o de oficio, y para instruirlo el Presidente de la Corte comisionará a uno de los magistrados de la misma Corte.

El magistrado instructor, oyendo previamente al imputado, recibirá las pruebas de cargo y de descargo que se le ofrecieren y las que de oficio estimare convenientes recoger, a más -- tardar dentro del término de quince días.

Art. 230.- Concluido el informativo, el Presidente de la Corte oirá dentro del tercer día al Fiscal de la misma y al magistrado interesado, sucesivamente, y con lo que contesten, dará cuenta a la Corte Plena para que resuelva en definitiva. La resolución será comunicada al Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Art. 240.- Cuando la causal fuere la de tener auto de detención por delito doloso, la Corte Plena podrá ordenar la destitución del magistrado con solo la vista de la certificación de dicho auto que deberá remitirle el juez que lo haya pronunciado.

Art. 250.- Siempre que la Corte Suprema de Justicia ordene la destitución de un magistrado, lo comunicará al Poder Ejecutivo a efecto de que proponga una terna de candidatos a la Asamblea Legislativa para elegir a los sustitutos.

ATRIBUCIONES DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO
FISCAL

La Sala de lo Contencioso Tributario o Fiscal, que el -- Proyecto se denomina "Sala de Asuntos Fiscales" o simplemente "Sala de lo Fiscal", tendrá las siguientes atribuciones:

Art. 27.- Corresponde a la Sala de lo Fiscal conocer de los siguientes asuntos:

- a) De los que se promuevan contra los actos administrativos que impongan contribuciones o tributos de cualquier clase.
- b) De los que se promuevan por la negativa de la devolución de un ingreso indebidamente percibido por el Estado o sus entes descentralizados.
- c) De los que impongan multas mayores de cien colones por infracciones a normas administrativas.
- d) De los que causen agravios en materia tributaria, distintos de los señalados en los párrafos que anteceden.

Antes de proceder al examen de cada uno de los literales anteriores, debemos señalar primeramente que para poder incoar la acción contencioso administrativa sobre la base de cualquiera de ellos, es menester que concurren los requisitos que señala el Art. 32; tales son:

Art. 32.- La acción contencioso administrativa procede contra las resoluciones administrativas en que concurren los requisitos siguientes:

- a) Agotamiento de la vía administrativa;

- b) *Vulneración de un derecho o de un interés de carácter administrativo reconocido a favor del agraviado por una ley, un reglamento u otro precepto administrativo;*
- c) *Que sea dictado en asunto en que la administración -- proceda en el ejercicio de facultades regladas.*

Art. 33.- También procede la acción contencioso administrativa en los casos siguientes:

- a) *Contra resoluciones dictadas por autoridades administrativas en el ejercicio de sus facultades discrecionales, cuando incurran en desviación de poder o violen por este medio alguna norma jurídica vigente; y*
- b) *Por retardo de la administración pública en resolver una petición formulada por un particular.*

Se entenderá que hay retardo, cuando la administración pública no haga saber su decisión al interesado en el plazo de dos meses contados desde la fecha de la presentación de la petición. En este caso, el silencio de la administración se tomará como denegativa presunta de la petición ”.

Analizando ahora los casos en que conoce la Sala de Asuntos Fiscales, observamos que en el literal c) se refiere a actos administrativos que impongan contribuciones o tributos de cualquier clase. Sabemos que el concepto moderno de tributo incluye tres grandes clases: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

La doctrina más moderna y depurada⁽⁺⁾ considera a los tributos como " las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

"Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".

"Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.

No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado".

"Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación".

Comprende a su vez dos clases: la contribución de mejoras y la de seguridad social.

(+) Nos referimos al Modelo de Código Tributario para América-Latina, de donde hemos entresacado los conceptos de tributos que exponemos en esta página y la siguiente.

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

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

Hemos tenido que recurrir a la elaboración doctrinaria -- para definir lo concerniente al término "tributo", porque en -- ninguna parte de la legislación positiva actual ni en el Pro-- yecto de Código Tributario, encontramos disposiciones que di-- gan algo al respecto. En tal virtud, cuando a través de un ac-- to administrativo se imponga un tributo (impuesto, tasa o con-- tribución especial, inclusive las cotizaciones al ISSS), ya -- sea original o complementario, agotada que sea la vía adminis-- trativa y dándose los otros presupuestos o requisitos que men-- cionamos en el Art. 32, el contribuyente o responsable puede -- entablar la acción contencioso administrativa. Realmente nos -- asalta la duda sobre si en nuestro medio las cotizaciones al -- ISSS de parte de patronos y trabajadores son verdaderos tribu-- tos, pues hemos examinado la legislación especial de este Ins-- tituto y no encontramos regulación al respecto, por lo que ne-- cesariamente hemos recurrido a los conceptos doctrinarios del -- Modelo de Código Tributario para América Latina. Bueno sería -- entonces armonizar las disposiciones de los proyectados Ley Re-- guladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y Códig-- o Tributario, y define en este último instituto jurídico lo -- que debe entenderse por tributos así como las clases que com--

prende; porque recordemos que el orden jurídico tributario debe ser hermético, sin dejar lagunas ni dudas que pongan en peligro el principio de legalidad que constituye su principal -- fuente y límite, lo cual significa excluir toda analogía. Pese a lo expuesto, en el mismo Proyecto de Ley Reguladora mencionado, concretamente en el Art. 8, encontramos que: " se entenderá por Administración Pública; d) las instituciones autónomas, los organismos independientes y las entidades descentralizadas del Estado". Luego en el literal b) del mismo Art. 27 que estamos examinando, se nos aclara que los ingresos pueden ser percibidos tanto por el Estado mismo como por sus entes descentralizados y recordemos que según el Art. 5 de la Ley del Seguro Social, " el Instituto funcionará como una entidad autónoma". Por su parte, el Código de Trabajo en su Art. 2, nos aclara que el Instituto Salvadoreño del Seguro Social es considerado como una institución oficial autónoma, que es equivalente a lo que la doctrina del Derecho Administrativo denomina entes autárquicos o descentralizados.

Continuando con el análisis del Art. 27, llegamos ahora al lit. b) que se refiere a la negativa en la devolución de un ingreso indebidamente percibido por el Estado o sus entes descentralizados. Esta disposición creo que está sustituyendo en parte a la acción de repetición de lo pagado indebidamente o en exceso y a la que nos referimos al tratar las acciones especiales contempladas en el Modelo de Código Tributario para América Latina. Aunque no nos dice que vamos a entender por "indebidamente percibido", debemos creer que se refiere a los tributos cobrados ilegal o arbitrariamente por el Fisco, los cuales tienen que ser devueltos, porque en caso contrario y agotados-

los recursos dentro de la vía meramente administrativa, el contribuyente o responsable también puede incoar la acción contencioso administrativa.

El literal c) se refiere a multas mayores de cien colones por infracciones a normas administrativas. Llama la atención - el enunciado de la disposición pues dice "normas administrativas" en general y no normas administrativas tributarias, de -- donde se puede inferir que no se trata de penas por infracciones tributarias, sino cualquier clase de multas administrativas, como sería por ejemplo, la que impone el Gobernador Departamental respectivo a un extranjero que obtiene Cédula de Identidad Personal. Con el respeto que nos merecen los miembros de la Comisión redactora del Proyecto aludido, consideramos que - la disposición en comento es desatinada, por cuanto debió ha--berse referido especialmente a multas por infracciones a leyes fiscales y no a normas administrativas en general, porque en el caso de estas últimas existen los recursos ante el superior --jerárquico que contemplan las leyes respectivas, las que dicho sea de paso son numerosas, y por lo tanto sería recargar dema--siado las labores del Tribunal si recordamos además el hecho --de que las multas constituyen algo muy frecuente en nuestra --medio.

Por último tenemos el caso del literal d), que contempla el caso de los asuntos que causen agravios en materia tributa--ria distintos a los señalados en los otros tres literales. Como se vé, aquí el Proyecto es muy amplio al señalar "cualquier cláse de agravios en materia tributaria", de tal manera que habría que encontrar los casos concretos para ver si caben dentro de -

la expresión anterior. Se nos ocurre acá a manera de ejemplos, estas dos situaciones: En primer lugar los agravios que pudieren sufrir terceros en la relación tributaria como sería el caso de los contadores públicos que revisan la declaración de impuestos sobre la Renta de una sociedad, según reformas a la misma Ley decretadas en el mes de diciembre del año anterior, -- caso en el cual puede determinarse responsabilidad para los -- mismos mediante un acto pronunciado por la administración tributaria. La otra situación podría ser los agravios que podrían sufrir los solidariamente responsables en una donación, es decir, el donante o el donatario ya que de acuerdo al Art. 2 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones, ambos responden solidariamente por el pago del impuesto.

d) LOS RECURSOS.

De acuerdo con el Art. 95 del Proyecto de Ley Regulado--ra de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, los recursos que se reconocen son: el de aclaración, el de nulidad y el de revisión, los cuales podrán interponerse para ante la misma -- Sala que los pronunció. No existe, pues, el más completo de todos los recursos como lo es el de apelación, desde luego que -- éste precisa del conocimiento de una autoridad distinta de la que dictó el acto impugnado, a tal grado que en la mayoría de los casos constituye una segunda instancia y en materia contencioso administrativa esto no puede proceder, porque se supone que ya hubo un agotamiento de la vía puramente administrativa en la cual se dispuso de otros medios de impugnación.

Los tres recursos mencionados tienen en común el hecho de que, interpuesto cualquiera de ellos, se manda oír por tercero día a la parte contraria. Vencido este término el plazo para pronunciar sentencia varía, pues mientras en los de aclaración y nulidad es de cinco días, en el de revisión se amplía a diez puesto que su misma naturaleza así lo exige.

En cuanto al plazo para interponerlos, existen notorias diferencias: para el de aclaración, son tres días contados a partir del siguiente al de la respectiva notificación de la sentencia; en el de nulidad, debe hacerse dentro de los cinco días siguientes al de la respectiva notificación de la sentencia o de la resolución del recurso de aclaración en su caso; en el de revisión se presentan dos situaciones: a) Dentro de los cinco días siguientes a la respectiva notificación de la sentencia o de resuelto el recurso de aclaración o de nulidad en su caso, si se tratare de las dos primeras causales que dan motivo al recurso; y b) Dentro del término máximo de ciento ochenta días contados en la misma forma, si se tratare de los otros cuatro casos que pudieren dar motivo al mismo recurso de revisión.

Como su mismo nombre lo indica, " el recurso de aclaración tiene por objeto solicitar la corrección de errores materiales o bien el de pedir la explicación de conceptos oscuros que aparezcan en la parte dispositiva del fallo. Presenta la peculiaridad de que suspende el plazo para interponer otros recursos contra la misma sentencia, (Art. 96).

El recurso de nulidad, por su parte, procederá en los dos casos siguientes: (Art.98).

- a) Cuando en la tramitación del juicio se han omitido trámites sustanciales que incida directamente sobre los resultados del fallo y siempre que no hayan sido expresamente consentidos por las partes;
- b) Cuando en la sentencia se hubiere omitido fallar sobre cuestiones expresamente planteadas por las partes, siempre que aquella no se limite a confirmar el acto o disposición impugnados.

Por último, el recurso de revisión, que es el más amplio de los tres porque como su nombre lo indica se trata de revisar la sentencia, procederá en los casos siguientes: (Art. 101).

- a) Cuando hubiere contradicciones en la parte dispositiva de la sentencia, háyase pedido o no aclaración de la misma;
- b) Si la sentencia fuere contradictoria con otra dictada por la misma Sala en causa distinta seguida por ambas partes, con el mismo fin y con base en idénticos fundamentos;
- c) Cuando después de pronunciada la sentencia se recobren o descubrieren documentos decisivos que la parte ignoraba que existiesen, o que no pudo presentarlos por causa de fuerza mayor o por obra de aquel en cuyo favor se dictó el fallo impugnado;

- d) Si la sentencia se hubiere dictado en virtud de documentos cuya falsedad estuviere declarada judicialmente antes del fallo, y este hecho no se hubiese alegado en el juicio por ignorarlo el recurrente; o que se declararen falsos después de pronunciada la sentencia de que se recurre;
- e) Cuando la sentencia se hubiere dictado solamente con base en prueba testimonial y los testigos cuyas declaraciones sirvieron de fundamento a la decisión, fueren condenados posteriormente por falso testimonio;
- f) Si se probase con sentencia ejecutoriada que existió prevaricato, cohecho, o violencia al dictarse la sentencia impugnada.

Los anteriores literales creemos no admiten mayores comentarios. Para terminar solo nos resta insistir que el término fijado para la interposición de los recursos nos parece demasiado corto y sugerimos que debe ampliarse por lo menos a diez días en los de nulidad y revisión, ya que éstos necesitan de una moderada meditación que sirva de base para definir bien el fundamento.

2. NECESIDAD DE SU ESTABLECIMIENTO EN EL SALVADOR, TECNIFICACION Y ADIESTRAMIENTO DEL PERSONAL.

En la primera parte del presente trabajo destacábamos la necesidad de la creación en nuestro medio de los tribunales de lo contencioso administrativo, porque solo de esa manera se

podré garantizar una mejor justicia para los administrados. Y es que se requiere que los particulares puedan disponer de medios adecuados de defensa dentro del marco jurisdiccional a través de los cuales puedan enjuiciar a los órganos de la administración cuando éstos han vulnerado derechos subjetivos de aquellos y lograr que enmienden o anulen sus actuaciones ilegales o arbitrarias.

Las razones principales que nos inducen a plantear las afirmaciones anteriores están basadas en la realidad que vivimos actualmente en El Salvador, pues no obstante que existe una especie de autocontrol de los actos de la administración mediante las revisiones de oficio que efectúa el superior jerárquico, tales actitudes no bastan para enmendar los errores y es muy frecuente que pretextando facultades discrecionales se cometan abusos de poder. Por otra parte, es muy frecuente que a un administrado se le perjudique con actos ordenados por autoridades y cuando inquiera sobre la ley en que se fundan para proceder de ese modo, se le contesta simplemente que así lo ha dispuesto el superior jerárquico.

Se vuelve pues impostergable la erección de la jurisdicción contencioso administrativa, para garantizar en debida forma los derechos de los administrados, al mismo tiempo que nuestro país entraría al concierto de las naciones más avanzadas de América, al menos en lo que a legislación se refiere, tal como ha ocurrido con la promulgación de los Códigos Penal, Procesal Penal y de Menores. Para ello es necesario tener conciencia que deben pesar más los argumentos de tipo jurídico y de utilidad pública que los criterios de los funcionarios que se-

oponen a su creación, los cuales no repetimos por haberlos expuesto ya anteriormente.

Pero donde más sobresale la urgencia en la creación de dichos tribunales es en el campo tributario, pues la clase de justicia que tenemos actualmente en dicha materia resulta no menos que ineficaz y desconsoladora, porque nos encontramos ante la situación de que los recursos se interponen ante los mismos órganos de la administración activa, que es la misma que determina y fiscaliza los tributos, lo cual "repugna a la equidad y al concepto de una justicia verdadera ser juez y parte a la vez", según frase de Ramón Valdés Costa que citábamos anteriormente.

Recordemos que la administración pública y en especial la tributaria, al pronunciar sus resoluciones tratan de cerrar -- todas las brechas posibles; pero con tales actos no han dicho la mejor palabra y por lo mismo no tienen "la verdad revela-- da" y aunque el acto administrativo goce de presunción de legitimidad, esa gracia no le excluye que su "legitimidad" no -- pueda ser controvertida y por lo mismo no se puede agotar en -- el procedimiento administrativo toda posibilidad de discutir. -- Es aquí donde entra en juego la jurisdicción contencioso administrativa.

En cuanto a la tecnificación y adiestramiento del personal no encontramos mayores problemas. Respecto a los magistrados y secretarios que integran el Tribunal, nos parecen acceptables los requisitos que se les exigen en los Arts. 12 y 18 res

pectivamente, pero me parece bueno que se agregase uno más: haber mostrado inclinaciones por los asuntos contencioso administrativos o tributarios durante sus estudios profesionales, o bien haber escrito tesis doctoral o trabajos especializados sobre dicha materia, tal como ocurrió con los requisitos que se les exigieron a los jueces de menores.

Sobre el adiestramiento del personal subalterno, creemos que en primer lugar, deben seleccionarse a estudiantes de derecho para que colaboren en la sustanciación de los asuntos, a los cuales, como primera providencia se les deben de dar charlas o cursillos sobre el contenido y aplicaciones de la Ley, pues recordemos que en toda empresa humana que se inicia, como dice el dicho popular " todo se aprende pues nadie nace sabiendo nada ". Con el resto del personal de oficina debe tenerse cuidado en su selección, libre hasta donde sea posible de compadrazgos o amiguismos, de tal manera que se cumpla con el principio de la Ciencia de la Administración: " el hombre para el puesto y no el puesto para el hombre", máxima que es aplicable en mucho mayor grado al personal dirigente.

En resumen, pues, al principio se tropezará con ciertas dificultades naturales en toda empresa nueva, las que con el transcurso del tiempo y el apoyo gubernamental se irán superando. Este último apoyo es importantísimo, para que el Tribunal no sea un organismo inoperante y decorativo, tal como ha sucedido con el Tribunal de la Carrera Docente, al que además de restársele apoyo material, se ha llegado al colmo de que el órgano de la administración pública (Ministerio de Educación) se encapriche en no cumplir con las sentencias que le sean desfavorables.

Lo mismo debe suceder en la mentalidad de los futuros magistrados del Tribunal por crearse, quienes por sobre todo, deben hacer que se imponga el imperio del derecho antes que criterios políticos o intereses creados.

CUARTA PARTE

EL CASO DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES Y LOS
PROBLEMAS CONTENCIOSO TRIBUTARIOS QUE SE PRE-
SENTAN EN SUS OPERACIONES.

EL CASO DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES Y LOS PROBLEMAS
CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS QUE SE PRESENTAN EN SUS OPERACIONES⁽⁺⁾.

El rápido desarrollo de la industria y del comercio a partir de la Segunda Guerra Mundial, contando con la rapidez en los medios de comunicación, han dado origen a las llamadas empresas, sociedades, compañías, corporaciones o entes multinacionales o transnacionales las cuales se han puesto de moda en nuestro tiempo por los grandes y complejos problemas de carácter tributario y hasta político que han ocasionado, a grado tal que en no pocos casos se han planteado conflictos a la luz del Derecho Internacional y otras veces, valiéndose de la influencia que poseen en sus respectivos países de origen han provocado la "caída" de no pocos gobernantes en algunos Estados de este tercer mundo o bien han aumentado los depósitos en las cuentas de los bancos suizos de muchos funcionarios a cambio de "favores" recibidos, casi siempre de índole fiscal.

Son estas compañías tan gigantescas que no solo producen para el mercado interno de sus respectivos países de origen, de p q n. sí - - cuantioso, sino que se lanzan a los países en desarrollo, introduciendo sus productos o exportando capitales. Son el reflejo del sistema capitalista de producción, que trata de acaparar el dominio del mercado internacional. Operan normalmente a través de una casa matriz y muchas agencias o sucursales con actividades internacionales en diferentes países,

(+) Para el desarrollo del presente tema hemos tenido que recurrir al auxilio del interesante trabajo "Empresas Multinacionales", elaborado por un Grupo de Trabajo del CIAT, el cual fue presentado en la X Asamblea General de dicho organismo celebrada en San Salvador en Mayo del presente año.

siendo esta modalidad operativa, agregada a su propia organización jurídico-administrativa, lo que ha hecho posible que manipulen sus operaciones con el fin de maximizar la evasión de impuestos que tendrían que pagar en los países donde operan.

El Dr. Roberto Lara Velado en su interesante trabajo "Entes Multinacionales"⁽⁺⁾, nos dice que "existen otras empresas-cuyos elementos se encuentran ubicados en territorios diversos; son aquellos cuya casa central o establecimiento principal está en un país distinto de alguna o algunas de sus sucursales o establecimientos secundarios. Estas son las empresas que podemos llamar transnacionales, aquellas que están ubicadas en varios territorios; es decir, que son como cosas universales que trascienden las fronteras de un país determinado, por tener elementos situados en varios países simultáneamente.

El fenómeno que constituye la esencia de la transnacionalidad de las empresas, es la existencia de bienes o intereses que forman parte de la empresa y la extensión de sus actividades o diferentes países.

Sobre las empresas transnacionales existen grandes defensores y ardientes opositores.

Los primeros, dicen respecto a ellas:

(+) Publicado en la Revista "La Universidad", órgano de la Universidad de El Salvador, No. 5, Julio-Diciembre de 1975.

a) Aportan capital y recursos económicos, en cantidades muy superiores a las empresas locales, y lo aprovechan más eficazmente que ésta, evitando todo desperdicio, para lo cual su organización que abarca muchos países les sirve admirablemente.

b) Aportan y difunden la tecnología moderna, en grados que no están al alcance de los países pequeños y de los que se encuentran en fase de desarrollo; este servicio es inestimable en términos de desarrollo e indispensable para la gran mayoría de los pueblos del mundo.

c) Impulsan la integración regional, porque cada una de estas empresas es en sí misma una "mini-integración".

d) Constituyen un medio eficaz para nivelar salarios, ingresos, y tasas de interés en el mundo.

Los opositores, por su parte, sostienen que las empresas multinacionales:

1) Inciden desfavorablemente en la balanza de pagos de los países huéspedes, debido a las sangrías periódicas a que someten sus economías, con el retiro de las utilidades hacia la oficina central situada en otro país. Estos retiros continuos debilitan seriamente las poco sólidas economías de los países en fase de desarrollo, cuando no van acompañadas de la reinversión de parte de las utilidades obtenidas, en el propio país huésped. En el caso de empresas que capten el ahorro pú---

blico, puede darse el caso de que los ahorros captados en el país en que funciona la sucursal o agencia o los recursos producidos por ellos, sean invertidos en el país donde está situada la oficina o establecimiento principal de la empresa transnacional, con manifiesto perjuicio del país huésped, si su economía no está preparada para resistir el impacto.

2) Constituyen un serio peligro de absorción para las empresas locales, que generalmente no tienen capacidad económica suficiente para resistir una competencia tan poderosa como las de una empresa transnacional, cuyos recursos son indudiblemente muchas veces superiores a los de cualquier empresa local.

3) Inspiran fundados temores de dominación económica y financiera a los países pequeños y sobre todo a los que están en fase de desarrollo; estos temores se acentúan cuando las actividades de las empresas transnacionales les permiten dominar las finanzas de los países huéspedes, como sucede con las instituciones de crédito y otras entidades similares.

4) Tienden a falsear los procesos de integración, poniéndoles al servicio únicamente de los intereses de los grandes complejos industriales y comerciales extranjeros, en vez de servir a los intereses de las empresas locales de los países integrantes de la región de que se trate y, sobre todo, al desarrollo de dicha región y a la elevación del nivel de vida de sus habitantes.

5) *Provocan fricciones internas debido a las distintas nacionalidades del personal ejecutivo y de los administradores, que prestan sus servicios en estas empresas.*"

Las actividades de las empresas multinacionales han venido ocupando durante los últimos años la atención de casi todos los gobiernos y principalmente la de diversos organismos internacionales, especialmente las Naciones Unidas a nivel de Asamblea General y Secretaría General, así como de varias agencias e instituciones (OIT, UNICTAD, CEPAL, ALALC, CIAT, etc.), quienes han venido enfocando algunos aspectos de las actividades de ellas.

Por resolución del 28 de julio de 1972, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC) pidió al Secretario General que designase un Grupo de Personalidades para que estudiaran la función y los efectos de las corporaciones multinacionales en el proceso de desarrollo, especialmente en los países que van tras este objetivo. El Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, preparó un documento a modo de antecedente para los estudios del Grupo, denominado "Las Corporaciones Multinacionales en el Desarrollo Mundial ". A pedido igualmente de la Secretaría se prepararon tres trabajos que fueron suministrados al Grupo. Esos estudios figuran bajo el título de " El Impacto de las Corporaciones Multinacionales sobre el Desarrollo y las Relaciones Internacionales ".

El Grupo de Personalidades Eminentes presentó en 1974 su informe ante el ECOSOC, formulando en concreto las siguientes recomendaciones:

10. Debiera crearse una comisión permanente dentro del Consejo Económico y Social de la ONU, para tratar con las multinacionales. Este cuerpo, compuesto por individuos designados por los gobiernos, los sectores de negocios, trabajo y científicos, establecerían audiencias y recomendarían al Consejo las medidas a tomar.

20. Dentro de la Secretaría de la ONU debiera crearse un centro de investigación, información y asistencia técnica.

30. La Comisión redactaría un Código de conducta para las multinacionales.

40. La Comisión daría prioridad a las normas para establecer los procedimientos de información de las corporaciones y armonizaría las leyes nacionales relacionadas con los impuestos, el antitrust y las relaciones laborales.

50. La comisión fortalecería la posición de los países en desarrollo a través de asistencia técnica, incluyendo asesoramiento de los especialistas de la ONU a los países en negociación con las multinacionales.

El Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) por su parte, trató igualmente el problema de las empresas multinacionales durante la IX Asamblea General celebrada en Ottawa, Canadá, en junio de 1975, presentándose ocho trabajos de varios países sobre el tema. Y durante su última Asam

blea General (X) celebrada en San Salvador en mayo del corriente año y a la que tuvimos la oportunidad de asistir como observadores, el Grupo de Trabajo del CIAT, formado por especialistas de Brasil, Canadá, Estados Unidos, México, Venezuela y un Ejecutivo de la Secretaría del CIAT, elaboró el trabajo denominado " Empresa Multinacionales ", que fué presentado a la consideración de los delegados por medio de su relator Sr. Antonio Augusto de Mesquita Neto del Brasil.

Entre los gobiernos y las empresas multinacionales han existido acusaciones recíprocas: de parte de aquellos se ha dicho que las empresas multinacionales sean grandes evasoras y evitadoras de impuestos o en otras palabras "Las multinacionales observan escrupulosamente las leyes de los países en que actúan, sin embargo, pagan en términos globales las tasas más bajas de impuestos. Han evitado pagar impuestos pero no los han evadido. Las multinacionales analizan y escogen. Tratan al mundo como es y tratan de optimizar sus ingresos globales; si el mundo ofrece paraísos artificiales de tipo fiscal, ellas las utilizan"⁽⁺⁾ (Invierta en El Salvador, país de zonas francas. Anuncios como este son frecuentes en los grandes periódicos de los Estados Unidos).

Por su parte, las multinacionales alegan que son víctimas de la doble imposición y es en este aspecto donde tienen que valerse de su poder e influencia política para presionar a los gobiernos de los países débiles.

(+) Del trabajo del Sr. David Tymbrell, de Canadá, en la IX -- Asamblea del CIAT, Ottawa, Canadá, Junio de 1975.

Entre las soluciones que se han planteado para solucionar los dos problemas arriba mencionados, están: a) la celebración de tratados tributarios a través de los cuales se establezcan tratamientos recíprocos; b) el intercambio de informaciones entre los distintos países, lo cual ya comenzó a efectuarse y hasta la vez no ha dado los frutos que se esperaban, porque con el auge que ha experimentado el comercio internacional los gobiernos se niegan a cooperar unos con otros a menos que vean posible obtener ventajas mútuas; por lo demás han resultado hasta cierto punto beneficiosos aunque para los países en desarrollo se tiene el problema de que las administraciones tributarias no cuentan con los recursos suficientes para cumplir con las exigencias de un sistema de intercambio de información; c) La creación de un sistema de auditoría y criterios uniformes para detectar las operaciones de las empresas multinacionales que hagan imposible o al menos difícil la doble imposición.

El señor Mesquita Neto, del Brasil, en lectura del informe del Grupo de Trabajo del CIAT en mayo pasado, decía: " Los países desarrollados que aplican el impuesto a la renta sobre una base mundial están obviamente más interesados en celebrar tratados tributarios incluyendo en ellos sistemas de intercambios de información, ya que es la única forma de asegurar la determinación de la situación impositiva integral de sus contribuyentes.

También los mismos países poseen, por regla general, una administración tributaria bien organizada, lo que les permite-

cumplir a un costo razonable con las obligaciones derivadas de un acuerdo sobre intercambio de información. Sin embargo esa - buena organización no les habilita para poder aplicar sus leyes tributarias fuera de sus propias fronteras territoriales”.

Entre las formas más frecuentes de evasión tributaria por parte de las empresas multinacionales que actúan en diversos - países, encontramos:

1o. Efectúan pagos disfrazados de utilidades mediante el giro formal de regalías, intereses, pagos por asistencia técnica y otras modalidades similares.

2o. Para buena parte de los países en desarrollo, la actividad de las empresas multinacionales se espera que redunde en beneficios generales de tipo económico-social (tales como aumento de la inversión, impacto en la balanza de pagos, transferencia de tecnología, mayor ocupación, etc.), con carácter prioritario a los puramente tributarios. En virtud de esto nos encontramos con que en muchos lugares es frecuente la existencia de los llamados " incentivos fiscales ", que se otorgan a dichas empresas y mediante los cuales se amplía la brecha de - las evasiones.

3o. Las empresas multinacionales, como modalidad frecuente de evasión impositiva, se dan a la tarea de manipular los - precios de transferencia y el traslado de utilidades reales bajo forma de regalías, intereses y otros conceptos que puedan -

resultar menos gravados. Tales maniobras afectan los intereses fiscales de todos los países involucrados, tanto desarrollados como en desarrollo.

En resumen, pues, las empresas multinacionales que evaden los impuestos actúan minimizando o localizando sus utilidades en aquellos lugares donde pueden obtener beneficios tributarios y fundamentalmente, transfiriendo las utilidades a los paraísos fiscales desde donde se distribuyen a los reales beneficiarios.

Por otra parte, las actividades de las empresas multinacionales conducen normalmente al planteamiento de problemas de múltiple tributación internacional, derivados principalmente de la aplicación de distintos criterios de imposición (fuente, domicilio, residencia criterio mundial, etc.), así como a la disparidad en la interpretación de las diversas jurisdicciones fiscales cuando se utiliza un mismo criterio (por ejemplo, el de la fuente). Estos son algunos de los principales problemas tributarios que ocasionan las empresas multinacionales a través de sus operaciones en los distintos países donde operan, entre los cuales el nuestro no es la excepción.

En las Cuartas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebrada en Buenos Aires en 1964, se trató el problema de la doble imposición internacional, proponiéndose bases para prevención a fin de alentar las inversiones en los países latinoamericanos. Tales fueron:

- 1a. Que cuando existan diferencias de legislación que -- provoquen la doble imposición internacional, los países exportadores de capital deben reconocer un crédito por concepto de impuestos pagados en los países -- de la fuente y por impuestos exonerados por éstos con fines del incentivo del desarrollo económico y social.

- 2a. Que, mientras no se consiga por parte de los países-exportadores de capital un reconocimiento del principio de la fuente o de los correctivos mencionados en el apartado precedente, las exoneraciones que conceden los países importadores de Capital, deben estar condicionadas a las circunstancias de que ellas constituyan un efectivo beneficio para los contribuyentes.

- 3a. Que en todos los casos en que se computen en el impuesto Global a la renta del contribuyente nacional-rediente en el país, todas sus rentas cualquiera fuera su origen geográfico, deben reconocer los créditos correspondientes a los impuestos abonados o exonerados en el país de la fuente en la forma establecida en los apartados precedentes.

- 4a. Que deberán concederse incentivos a favor de los contribuyentes nacionales residentes, sobre los capitales que reingresen a su país de origen, siempre que sean invertidos para o en función del desarrollo agropecuario, industrial, de la vivienda o de cualquierotra de carácter económico-social ”.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

He procurado exponer y desarrollar el tema que escogí -- como punto de Tesis, y aunque con capacidades limitadas, lo -- he tratado de realizar con el empeño que exige la diligencia -- en hacer algo que me satisfaga, aunque las ideas expuestas a -- dolezcan de deficiencias y sean objeto de discusión, como to -- da obra humana enmarcada en las Ciencias Sociales, señalando -- las siguientes conclusiones y recomendaciones:

1o. Reitero e insisto en que es necesaria la implanta -- ción, sin pérdida de tiempo, de los tribunales de lo contencio -- so administrativo como forma eficaz de garantizar los derechos de los administrados y de controlar jurisdiccionalmente a la -- administración pública. Para ello es preciso que la Asamblea -- Legislativa apruebe el decreto de creación, que elija luego a -- los magistrados y que se consignen después en el Presupuesto -- las partidas necesarias para su sostenimiento.

2o. Previamente a la instauración contencioso administra -- tiva, debe hacerse una cuidadosa revisión de los procedimien -- tos y recursos meramente administrativos, de tal manera que de ella pudiera resultar una ley que sentara las bases para uni -- formarlos, creando algo así como una especie de derecho común -- en materia administrativa; es decir tal como se ha pensado en -- materia fiscal con el Proyecto de Código Tributario, el cual -- únicamente contiene disposiciones de carácter general referen -- te a los tributos, sin tocar las leyes tributarias especiales.

30. En cuanto a la prestación de los servicios que ofrece la administración pública, creemos que es indispensable su modernización, no solamente en el aspecto material sino también en lo que se refiere a los recursos humanos, lo cual implica, desde luego, aumentos periódicos en el nivel general de salarios, porque es difícil exigir prontitud y eficiencia si prevalecen las actuales circunstancias. Debe hacerse conciencia también, tanto en el personal dirigente como en el subalterno, la eliminación en lo posible de los trámites engorrosos e innecesarios que a manera de "criterios" se tienen en algunas dependencias oficiales. También son importantes las relaciones humanas como elemento que refleja la cara de la burocracia estatal.

En cuanto a recomendaciones sobre el Proyecto de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, solamente nos limitaremos a señalar las que consideramos más importantes, porque de otra manera hubiera significado hacer un análisis crítico de dicho proyecto legal, cosa que no es el objeto del presente trabajo; tales son:

a) En cuanto a la denominación de las Salas del Tribunal, pensamos que es mejor llamarlas así: Sala de lo Administrativo en General y Sala de lo Tributario.

b) En el Art. 14 que dejamos expuesto en su oportunidad, nos referíamos a que la calidad de magistrado es incompatible con el ejercicio de la abogacía. Creemos que debe agregarse: " Podrán, sin embargo, ejercer el notariado".

c) En cuanto a la competencia para conocer de las destituciones de los magistrados del Tribunal, que en el Proyecto se le confiere a la Corte Suprema de Justicia, creemos que es antitécnico, pues siendo el Poder Legislativo el órgano supremo que los ha elegido, es a él mismo a quien le corresponde conocer de tales casos. Recordemos el viejo aforismo jurídico de que " las cosas se deshacen de la misma manera como se hacen".

d) En cuanto a los recursos que mencionamos en su oportunidad, creemos que solamente el de ACLARACION debe ser conocido por la Sala respectiva, ya que sólo ella puede explicar los motivos que la condujeron a tomar la resolución determinada.

En cuanto a los recursos de NULIDAD Y REVISION, creemos que lo correcto es que conozca de ellos el Tribunal en pleno, con exclusión desde luego, de la Sala que pronunció el fallo del que se reclama. Por otra parte, los magistrados discordantes deben razonar su voto.

oooo0000oooo

B I B L I O G R A F I A

1. ANDREOZZI, Manuel J. "DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO".
Vol. II Tipografía Editora Argentina, Buenos Aires, 1951.
2. ARGENTIÑERAS, Manuel J. "TRATADO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO".
Tipografía Editora Argentina Bs.-
1955.
3. BIELSA, Rafael "SOBRE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO".
Librería y Edit. CASTELLVI, Santa
Fé, Argentina. 1964.
4. CIBANELLAS, Guillermo "DICCIONARIO DE DERECHO USUAL".
Buenos Aires, Argentina, Sexta --
Edición 1968.
5. CASTRO FARIAS, Marta "LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL"
(Tesis Contenida en Memorias de Licenciados). Editorial Jurídica de
Chile, Santiago, 1951.
6. COUTURE, Eduardo J. "FUNDAMENTOS DEL DERECHO PROCESAL
CIVIL".
EDICIONES Depalma, Buenos Aires, --
1974.

7. DEVIS ECHANDIA, Hernando " COMPENDIO DE DERECHO PROCESAL-CIVIL".
Editorial TEMIS, Bogotá, 1963.
8. GIULIANI FONROUGE, Carlos " DERECHO FINANCIERO ".
M. Vol. II Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, 1970.
9. GOMEZ CAMPOS, Oscar " EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LA ADMINISTRACION PUBLICA ".
(Tesis doctoral), Universidad de El Salvador, 1961.
10. GARCIA MULLIN, Roque " CONFERENCIAS SOBRE DERECHO TRIBUTARIO".
Publicadas en "REVISTA DE DERECHO" Universidad de El Salvador, Epoca 3 No. 2 junio de 1974.
11. JARACH, Dino " DERECHO TRIBUTARIO ".
Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.
12. LARA VELADO, Roberto " ENTES MULTINACIONALES ".
Trabajo publicado en la Revista -- "LA UNIVERSIDAD", No. 5 (Julio - Diciembre de 1975).

13. MORGAN Jr., Eduardo " LOS RECURSOS CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVOS DE NULIDAD Y DE PLENA-JURISDICCION EN EL DERECHO PANAMEÑO ".
Universidad de Panamá, 1961.
14. PALLARES, Eduardo " DICCIONARIO DE DERECHO PROCESAL CIVIL ".
Editorial Porrúa, México, 1975.
15. RAMIREZ CARDONA, Alejandro " EL PROCESO TRIBUTARIO ".
Editorial Temis, Bogotá, 1967.
16. SAINZ DE BUJANDA, Fernando " HACIENDA Y DERECHO ".
Vol. V Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1967.
17. TENORIO, Jorge Eduardo " EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-EN EL SALVADOR ".
(Tesis Doctoral), Universidad de El Salvador, 1970.
18. VIDAL PERDOMO, Jaime " DERECHO ADMINISTRATIVO GENERAL".
3a. Edición Editorial TEMIS, Bogotá, 1972.

19. " LA MULTIPLE TRIBUTACION INTER
NACIONAL SOBRE LA RENTA ". Programa Conjunto de Tribu-
tación OEA-BID, Washing-
ton 1967.
20. " LAS EMPRESAS MULTINACIONALES " (folleto). Grupo de Traba-
jo del Centro Interamerica
no de Administradores Tri-
butarios (CIAT) presenta
do en la X Asamblea. San -
Salvador, Mayo 1976.
21. " MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO -
PARA AMERICA LATINA ". Programa Conjunto de Tribu-
tación OEA-BID, 1967.
22. " PROYECTO DE LEY REGULADORA DE
LA JURISDICCION CONTENCIOSO -
ADMINISTRATIVA. EL SALVADOR.
23. " PROYECTO DE CODIGO TRIBUTARIO
PARA EL SALVADOR ".
24. " CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIEN-
TOS TRIBUTARIOS DE COSTA RICA ".

25. LEGISLACION SALVADOREÑA:

- a) *Constitución Política.*
- b) *Código de Procedimientos Civiles.*
- c) *Código Procesal Penal.*
- d) *Ley de Impuesto sobre la Renta.*
- e) *Ley de Vialidad.*
- f) *Ley de Gravamen de las Sucesiones.*
- g) *Ley de Impuesto de Donaciones.*
- h) *Recopilación de Leyes del Ramo de Hacienda, Vol. II, que contiene - la legislación relativa a los impuestos indirectos.*

oooo00000oooo