

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2010
PLAN DE ESTUDIOS 1993



“PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES Y DERECHOS DE LA DIRECCIÓN
GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS Y CADUCIDAD DE SUS FACULTADES
DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO A LA
TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS”

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTADO POR:

VISCARRA ARMERO WILLIAM ERNESTO

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, NOVIEMBRE DE 2010

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO RUFINO ANTONIO QUEZADA SÁNCHEZ

RECTOR

ARQUITECTO MIGUEL ANGEL PEREZ RAMOS

VICERRECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO OSCAR NOÉ NAVARRETE ROMERO

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHÁVEZ

SECRETARIA GENERAL

DOCTOR RENÉ MADECADEL PERLA JIMÉNEZ

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSÉ HUMBERTO MORALES

DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS

VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS

SECRETARIO

LICENCIADA BERTHA ALICIA HERNÁNDEZ ÁGUILA

COORDINADORA DE LA UNIDAD DE SEMINARIO DE GRADUACIÓN

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

DEDICATORIA

A DIOS, por ser la base sobre la cual se cimenta mi fé, y ser además quien me dio las fuerzas para lograr este gran objetivo.

A MIS PADRES, ***José Viscarra*** porque hasta el día de ahora siempre me ha brindado su apoyo, confianza, tiempo, dedicación y por ser la primera persona que más creyó en mí y me motivo hasta la culminación de este gran proyecto, este triunfo te lo dedico PAPÁ.

Ana Armero porque como toda madre siempre me impulso a seguir adelante y a no darme por vencido, a superar los obstáculos que la vida te presenta y a tener carácter para la consecución de tus objetivos, este triunfo también te lo dedico MAMÁ.

A MIS TRES HIJAS, ***Sandrita, Ingrid y Camila*** por ser motivo de inspiración y de superación, sin duda alguna princesas ustedes son parte de todos mis éxitos.

A TODOS MI HERMANOS Y DEMAS FAMILIA, quienes de una u otra manera siempre me apoyaron y me dieron palabras de aliento y de superación.

A MI ASESOR, ***Lic. Samuel Merino*** quien me brindo su orientación y apoyo incondicional a lo largo de esta investigación.

A MIS AMIGOS, por expresarme sus deseos de éxito y porque cuando los necesite siempre estuvieron ahí para apoyarme, en especial al Lic. Willian Cruz quien me apoyo en esta investigación y motivo además para lograr este objetivo.

Y en general a todas las personas a quienes quizá no mencione pero que también me brindaron su apoyo incondicional.

WILLIAM ERNESTO VISCARRA ARMERO

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO 1	1
GENERALIDADES DE LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD E INSTITUCIONES RELACIONADAS	1
1.1 PRESCRIPCIÓN	1
1.1.1 Antecedentes históricos.....	1
1.1.2 Definición del Término prescripción	2
1.1.3 Características y elementos	4
1.1.4 Naturaleza.....	5
1.2 CADUCIDAD	6
1.2.1 Antecedentes Históricos.....	6
1.2.2 Definición del término Caducidad.....	8
1.2.3 Características y elementos	10
1.2.4 Naturaleza.....	11
1.3 DIFERENCIAS ENTRE PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD.....	14
1.4 TRIBUTOS.....	19
1.4.1 El Primer Presupuesto de Ingresos de la Historia	20
1.4.2 Los Impuestos en la Antigua Grecia.....	21
1.4.3 La recaudación de Impuestos en el Imperio Romano.....	25
1.4.4 Los Impuestos en la Edad Media	27
1.4.5 Tributación en el Nuevo Mundo.....	29
1.4.6 Concepto	31
1.4.7 Clasificación de los tributos	34
1.4.7.1 Impuestos	34
1.4.7.2 Tasa	36
1.4.7.3 Contribuciones Especiales	37
1.5 IMPUESTOS INDIRECTOS	37
1.5.1 Edad Media.....	38
1.5.2 Historia del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios a nivel nacional.....	38
1.5.2.1 Transición de la Ley de Papel Sellado y Timbres hacia la Ley del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicio	41
1.5.2.2 Ley del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios	43
1.5.2.3 Código Tributario.....	45
1.6 HISTORIA DEL MINISTERIO DE HACIENDA.....	46
1.6.1 Dirección General de Impuestos Internos	48

1.6.1.1	Subdirección General	50
1.6.1.1.1	Unidad de programación y evaluación tributaria	50
1.6.1.1.2	Unidad de audiencia y apertura a pruebas.....	50
1.6.1.1.3	Unidad de asuntos internos	53
1.6.1.1.4	Unidad de defensoría del contribuyente.....	53
1.6.1.1.5	Unidad de fiscalización y control de obligaciones tributarias formales.....	53
1.6.1.1.6	Dirección de fiscalización	54
1.6.1.2	Subdirección de grandes contribuyentes	55
1.6.1.3	Subdirección de medianos contribuyentes	55
1.6.1.4	Subdirección central de fiscalización.....	55
1.6.1.5	Oficinas regionales.....	56
1.6.1.6	División jurídica.....	57
1.6.1.7	División de asistencia tributaria.....	57
1.6.1.8	División de control de obligaciones tributarias.....	57
1.6.1.9	Subdirección de calidad	58
1.6.1.10	Dirección administrativa	58
1.6.1.11	Área de Devoluciones y Compensaciones	58
1.6.2	<i>Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.....</i>	59
1.6.2.1	Objetivos del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.....	62
1.6.2.2	Funciones del Tribunal.....	63
1.6.2.3	Dependencias de la organización del Tribunal	63
1.6.2.4	Área Jurídica	63
CAPITULO 2.....		65
MARCO JURIDICO DE LAS INSTITUCIONES DE LA PRESCRIPCION Y CADUCIDAD		65
2.1.	ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS INSTITUCIONES DE LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD.....	65
2.1.1.	<i>Principios constitucionales relativos al derecho tributario.....</i>	68
2.1.1.1.	Principio de unidad de la Constitución	68
2.1.1.2.	Principio de igualdad.....	69
2.1.1.3.	Principio de legalidad.....	72
2.1.1.4.	Derecho de propiedad	73
2.1.1.5.	Principio proporcionalidad.....	75
2.2.	ANÁLISIS DE LEGISLACIÓN SECUNDARIA SOBRE LAS INSTITUCIONES DE LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD.....	80
2.2.1.	<i>Prescripción en materia civil.....</i>	80
2.2.1.1.	Condiciones para que opere la prescripción.....	82
2.2.1.1.1.	La prescripción debe alegarse como excepción, o bien como acción	83

2.2.1.1.2. Contra quiénes opera la prescripción	84
2.2.2. <i>Prescripción en materia tributaria</i>	85
2.2.2.1. Principios que rigen las actuaciones la administración tributaria	86
2.2.2.2. De las obligaciones tributarias y su extinción.....	89
2.2.2.2.1. Extinción de la obligación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria a través de la prescripción	91
2.2.2.2.1.1 Declaratoria de prescripción	95
2.2.2.2.1.2 Plazo para la prescripción.....	96
2.2.2.2.1.3 Momento en el cual opera la prescripción	96
2.2.2.3. Caducidad.....	97
2.2.2.3.1. Momento para la invocación de la caducidad	100
CAPITULO 3.....	101
PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES Y DERECHOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS Y CADUCIDAD DE SUS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.....	101
3.1 ORIGEN ETIMOLÓGICO	101
3.1.1 <i>Facultad</i>	101
3.1.2 <i>Fiscalización</i>	102
3.1.3 <i>La Función de Fiscalización</i>	103
3.1.4 <i>La Función de Recaudación</i>	105
3.2 FUNCIONES Y FACULTADES DE LA DGII.	106
3.2.1 <i>Funciones básicas</i>	107
3.2.2 <i>Facultades de fiscalización y control</i>	107
3.3 RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA OBLIGACIONAL Y NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANTIVA	114
3.3.1 <i>Nacimiento de la obligación tributaria sustantiva</i>	115
3.3.1.1 El Hecho Imponible	116
3.3.1.1.1 Concepto y Naturaleza	116
3.3.1.1.2 Fundamento del hecho imponible	117
3.3.1.1.3 Elementos del hecho imponible	118
3.3.1.1.3.1 Elemento objetivo o material	118
3.3.1.1.3.2 Elemento subjetivo	118
3.3.1.1.4 Efectos de la materialización del hecho imponible.....	119
3.3.1.2 La Cuantificación de la obligación tributaria - base imponible	120
3.3.1.3 Características de la obligación tributaria	122
3.3.1.3.1 Obligación sujeta al principio de legalidad.....	122
3.3.1.3.2 Obligación ex - lege	123
3.3.1.3.3 Obligación de Derecho Público	124
3.3.1.3.4 Obligación pecuniaria	124

3.3.1.3.5 Exigibilidad	126
3.3.2 <i>Sujetos de la relación jurídica obligacional</i>	129
3.3.2.1 Sujeto activo	129
3.3.2.2 Sujeto Pasivo	129
3.3.2.2.1 Contribuyente	131
3.3.3 <i>Extinción de la Obligación Tributaria Sustantiva</i>	131
3.3.3.1 Formas de extinción de la obligación tributaria	132
3.3.3.1.1 Pago de la Deuda	133
3.3.3.1.2 Prescripción	134
3.3.3.1.2.1 Interrupción de la prescripción	135
3.4 PROCEDIMIENTOS PARA HACER EFECTIVA LA PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD DE LA FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LA DGII	135
3.4.1 <i>Trámite para alegar la prescripción del Pago de Impuestos a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios ante la Dirección General de Impuestos Internos</i>	137
3.4.2 <i>Invocación de la caducidad ante la Dirección General de Impuestos Internos</i>	138
3.4.2.1 <i>Cómo opera la caducidad</i>	144
CAPITULO 4.....	151
ANÁLISIS DE LEGISLACIÓN COMPARADA SOBRE PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD.....	151
4.1 DERECHO MEXICANO.....	151
4.1.1 <i>Prescripción</i>	151
4.1.2 <i>Caducidad</i>	154
4.1.3 <i>Caducidad en materia Fiscal Federal</i>	155
4.1.3.1 Caducidad de las facultades del fisco para determinar créditos.....	161
4.1.3.1.1 Casos en que la notificación se hace en el último día del plazo de 5 años.....	161
4.2 DERECHO ESPAÑOL.....	163
4.2.1 <i>Prescripción</i>	163
4.2.1.1 Cómputo del plazo de prescripción.....	163
4.2.1.2 Aplicación de oficio	165
4.2.1.3 Efectos.....	165
4.2.2 <i>Semejanzas y diferencias entre la Prescripción y Caducidad en el derecho español</i>	165
CAPITULO 5.....	169
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	169
5.1 CONCLUSIONES	169
5.2 RECOMENDACIONES	172

BIBLIOGRAFIA	174
ANEXOS	183
ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DEL MINISTERIO DE HACIENDA DE EL SALVADOR	184
ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA.....	185

INTRODUCCIÓN

El presente documento constituye la culminación de la investigación sobre “PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES Y DERECHOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS Y CADUCIDAD DE SUS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS”; la cual va enfocada con miras a obtener un avance hacia un Estado de Derecho, con la realidad de nuestra Sociedad, en el sentido de exponer los derechos que poseen los contribuyentes ante la actividad de fiscalización y control que realiza la Administración Tributaria, así como las dificultades que puede generarle un acto administrativo dictado por la administración tributaria en el ejercicio de sus potestades, ya sea por negligencia, falta de capacitación, por aspectos ilegales, entre otras causales las cuales son parte de la problemática de mi investigación.

En él se establecen de una forma detallada, todas las teorías de investigación que me encamine a determinar en el presente trabajo, de manera que en él se desarrollan los conceptos, elementos, mecanismos, doctrina, legislación nacional e internacional y jurisprudencia de la Prescripción y Caducidad, con el objetivo de plantear las bases de cada institución que se relaciona con el tema en cuestión.

Veremos que en el capítulo 1 desarrollaré toda la evolución y origen de la Prescripción y de la Caducidad, ya que estas tienen lugar a través de todos los acontecimientos que han marcado la historia de nuestro país, así como la vinculación que tuvieron otros países y sus propios sistemas. Así como instituciones relacionadas como los tributos y el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, competencia,

organización, funcionamiento y atribuciones de la Dirección General de Impuestos Internos, así como la exposición de manera general de las Direcciones e instituciones que la conforman para concretizar los actos que estas emiten y que son fiscalizables.

En el capítulo 2, expondré la legislación Constitucional y secundaria que establecen la operacionalización de las instituciones de la prescripción y caducidad.

Asimismo en el capítulo 3, desarrollé, las facultades de fiscalización su origen, elementos, clasificación, características, validez y eficacia, así como jurisprudencia, y definiciones legales, para determinar la forma en que debe operar la prescripción y la caducidad, además de cuáles son sus efectos, partiendo del análisis del acto administrativo para determinar si pueden incoarse los procedimientos jurisdiccionales respectivos, y determinar si este es ilegal, nulo, o si esta dictado conforme a Derecho o si violenta un Derecho Constitucional, de tal manera que la emisión de un acto administrativo es la forma de manifestación de la Administración y que tiene efectos jurídicos.

Además, hablaré acerca de los procedimientos jurisdiccionales y trámites para alegar la prescripción e invocar la caducidad ante la administración tributaria, así como la relación jurídica obligacional que nace del Derecho tributario material, de los derechos y deberes que recíprocamente existen entre el Estado y el administrado o contribuyentes, así como los sujetos intervinientes de la obligación, estableciendo a la vez los modos de extinguir la relación Jurídica Tributaria

En el capítulo 4, se exponen los procedimientos administrativos y jurisdiccionales que regula la legislación Mexicana y española, para analizar las instituciones de la prescripción y caducidad

Comentario [W1]: Revisar si es la legislación mexicana y española

En el capítulo 5 hablare acerca de las conclusiones a las que llegué con esta investigación, que son producto de la problemática existente y que es una realidad que a diario viven los contribuyentes, desde el momento en que son afectados por la emisión de un acto administrativo y que no reclaman por limitaciones económicas o de orientación jurídica; así como por la falta de educación o cultura de reclamo. De esa misma forma, en algunos casos por la falta de capacidad técnica y ética de los funcionarios públicos, al momento de dictar los actos administrativos.

Por otra parte, es de vital importancia siempre después de cada investigación generar recomendaciones, que producto de la investigación y análisis jurídico desarrollado siempre se consideran pertinentes, para mejorar los procedimientos administrativos y llenar vacíos que se encuentran a fin de brindar un apoyo y seguridad jurídica al contribuyente.

CAPITULO 1

GENERALIDADES DE LA PRESCRIPCIÓN y CADUCIDAD E INSTITUCIONES RELACIONADAS

1.1 Prescripción

1.1.1 Antecedentes históricos

Etimológicamente, el vocablo prescripción deriva del latín *praescrito* que proviene del verbo *praescribere* que se compone de dos raíces que son *prae* y *scribere*, que significa “escribir antes” o “al principio”.¹

Esta figura jurídica tuvo su origen en el Derecho Romano durante el periodo llamado Formulario, mismo que duró hasta antes del fin de la República.

Ortolán señala de los orígenes de la prescripción lo siguiente: “ A medida que Roma fue evolucionando jurídicamente, el término *prescriptio*, se fue aplicando también a la extinción de la acción reivindicatoria, que era

¹ AMPARO, Ref. 647-2003 de las 12:22 de fecha 23/8/2004 “La prescripción es materia sustantiva y está regulada en general, dentro del Código Civil y, en particular, en los demás Códigos según la materia. La prescripción puede operar en función positiva para adquirir derechos, y en función negativa, para extinguir los mismos derechos. Por otro lado el derecho de petición es un derecho subjetivo de carácter político, cuya identidad fue claramente establecida en el ámbito jurídico poco después de la Revolución francesa. Este derecho, tiene una amplitud extraordinaria, tanto que E. J. Couture le asigna carácter cívico y político, como instrumento de relación entre los ciudadanos y los órganos del Estado y sus funcionarios y autoridades; pero el derecho de petición tiene además, carácter genérico: dentro de él, cabe el derecho de acción y el derecho de defensa y toda la familia de derechos subjetivos procesales. En ese concepto, la regulación del Derecho Procesal, implica la necesidad de diferenciar al derecho de petición como categórica propia y el derecho de petición en especie, forma o modo de otros derechos, particularmente, de los derechos subjetivos procesales. El ejercicio de estos derechos queda sujeto a las disposiciones contenidas en la legislación secundaria: Códigos y leyes especiales de procedimientos. Entre estos derechos figuran el derecho de acción y el derecho de excepción. El último de estos derechos está íntimamente vinculado al derecho de defensa, por ser una de sus modalidades. La excepción denominada de prescripción, implica: en primer lugar el ejercicio de un derecho de carácter procesal; en segundo lugar es la invocación o alegación de un derecho sustancial fundamentado en la ley secundaria, tal como se ha anticipado. El juicio o raciocinio tanto del que alega la prescripción, como del juzgador que debe resolver, tiene como premisa necesaria la legalidad”

afectada hondamente por una posesión de larga duración. Transcurridos algunos años apareció en la legislación romana una figura denominada *prescriptio longi temporales*, introducida por los Pretores, en ellos se concedía a los poseedores con justo título y buena fe, una excepción oponible a la acción reivindicatoria, siempre y cuando quien la hiciere valer tuviese una posesión durante un término de diez años entre los presentes y, veinte entre los ausentes, como se siguió la costumbre de estatuir esta excepción antes o al principio de la “formula”, también se le denomina con el término *praescriptio*, a semejanza de la excepción extintiva de la acción *temporales*, después y como consecuencia de la “Constitución Teodosiana”, desapareció la perpetuidad de las acciones derivadas del *Ius Civile*, al establecer dicha Constitución que el plazo de la duración de la posesión sería de treinta años, sin hacer mención alguna de la buena fe o de justo título, con motivo de lo anterior, nació otra institución que fue la “*praescriptio longuissimi temporis*.”²

1.1.2 Definición del Término prescripción

En un primer momento, al escuchar el concepto de prescripción inmediatamente lo asociamos con el derecho penal, con la prescripción de los delitos o en derecho civil con la prescripción como modo de adquirir o extinguir, pero también en el derecho tributario es aplicada frecuentemente el concepto que nos ocupa.³

² ORTOLÁN, Manuel. *Explicación Histórica de las Instituciones del Emperador Justiniano*. Editorial Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, Argentina, 1960, p. 120.

³ GARBERÍ LLOBREGAT, J. y Otros, *El Procedimiento Administrativo Sancionador*, Editorial Tirant lo Blanch, 4ª Edición, Valencia, España, 2001, Pág.158. Sostienen que “la operatividad de la prescripción en el ámbito administrativo responde a la sustancial unidad del fenómeno sancionador, argumentando que: “(...)el instituto de la prescripción penal es aplicable al derecho administrativo sancionador y ello aunque la disposición no tenga norma expresa que la regule, pues la aplicación de la prescripción a las sanciones administrativas se produce por la común sujeción de ambos órdenes, penal y administrativo, a idénticos Principios de la actividad pública punitivo o sancionadora, que impide aplicar al sancionado

De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, el termino prescripción significa el “modo de extinguirse un derecho como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la ley.”⁴

El autor Nicolás Coviello, considera a la prescripción como “un medio por el cual a causa de la inactividad del titular del derecho prolongado por cierto tiempo, se extingue el derecho mismo.”⁵

A su vez, Gutiérrez y González, señala que la prescripción es “la facultad o el derecho que la ley establece a favor del deudor para excepcionarse validamente y sin responsabilidad, de cumplir con su prestación, o para exigir a la autoridad competente la declaración de que ya no se le puede cobrar en forma coactiva la prestación, cuando ha transcurrido el plazo que otorga la ley para hacer efectivo su derecho.”⁶

Para el derecho administrativo, de acuerdo a Martínez Morales podemos establecer que la prescripción es: “un medio de adquirir derechos o liberarse de obligaciones en virtud del transcurso del tiempo, conforme a las modalidades que fije la ley”.

por una infracción administrativa un trato peor que al delincuente reservado al Código Penal, encontrándose su fundamento en el efecto destructor del tiempo, que hace a la sanción ineficaz a los fines para los cuales fue instituida a la vez que sirve a razones de seguridad jurídica, que impide que el sancionado viva en todo momento pendiente de su imposición, aunque el mismo, con su conducta posterior, revele un deseo de reinserción en el que hacer de los demás miembros de la sociedad a la cual pertenece(...)”.

⁴ Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, www.rae.es

⁵ COVIELLO, Nicolás. *Doctrina General del Derecho Civil*. Traducción de Felipe de Jesús Tena. Editorial Hispano- Americana, 4ª. ed. México, 1949, p. 491.

⁶ GUTIÉRREZ y GONZÁLEZ, E.: *Derecho de las Obligaciones*. 5ª ed. Puebla, México, Editorial Cajica, 1978, p. 798.

“Esta figura tiene aplicación en el derecho administrativo a propósito del acto cuya extinción se da por medios excepcionales; por ejemplo en materia fiscal.”

Consideramos que la imprescriptibilidad no es atributo del acto administrativo:⁷ debe fijarla expresamente la ley. En caso de que el texto legal sea omiso respecto a la prescripción, se estará a la supletoriedad del derecho común.⁸

1.1.3 Características y elementos

De las definiciones antes establecidas del término de prescripción podemos señalar que principalmente consiste en:

Primero.- Tiene que existir un derecho a favor o una obligación a cargo de una persona determinada.⁹

Segundo.- La ley en la materia que establece el derecho o la obligación en cuestión, establecerá a su vez un término para que se ejercite el derecho a favor o se exija el cumplimiento de la obligación que se tiene a cargo.¹⁰

⁷ Sentencia de Amparo ref. 421-2002 de fecha 27/11/2003 “El acto administrativo constituye una declaración unilateral de voluntad, que depende de un solo sujeto de derecho -el Estado o ente público-, destinado a producir efectos jurídicos individuales y concretos.”

⁸ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. Diccionarios Jurídicos Temáticos. Editorial Oxford, Volumen 3. 2ª ed. México, 2002 p. 196

⁹ Art. 2236 Código Civil. “Las reglas relativas a la prescripción se aplican igualmente a favor y en contra del Estado, de las iglesias, de las Municipalidades, de los establecimientos y corporaciones nacionales, y de los individuos particulares que tienen la libre administración de lo suyo”.

¹⁰ Artículo 84 Código Tributario. “La obligación tributaria sustantiva prescribe en diez años. Las multas y demás accesorios prescriben junto con la obligación a que acceden. Las multas impuestas aisladamente prescriben en diez años.

El cómputo del plazo de prescripción comenzará a contar a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal o el de su prórroga para pagar cuando se trate de impuesto autoliquidado por el contribuyente y a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago cuando se trate de liquidación oficiosa o imposición de multas aisladas, determinadas por la Administración Tributaria”

Tercero.- Presupone una simple abstención por parte del que tenga la facultad de ejercer el derecho o exigir la obligación. Cabe señalar que la prescripción es una simple excepción.

Cuarto.- Si se cumple el plazo establecido por la ley, las consecuencias lógicas serían las de o adquirir derechos o liberarse de obligaciones.

1.1.4 Naturaleza

Para entrar al estudio, siquiera somero, de la naturaleza de la prescripción, se impone, previamente, diferenciarla de las instituciones afines (caducidad, preclusión), con las cuales, erróneamente, se ha confundido en ocasiones.

Respecto de la **Caducidad**, si bien ambas pueden identificarse en cuanto a sus efectos (anulación de un derecho), tienen marcadas notas distintivas que bastan a diferenciarlas.

Márquez Caballero las establece con claridad cuando dice: "...la prescripción tiene siempre su origen en la ley; la caducidad puede tenerlo además en el negocio jurídico privado; en la prescripción el *derecho nace con duración indefinida*, y sólo se pierde cuando media negligencia en usarle; en la Caducidad, en cambio, se trata de que para determinadas relaciones jurídicas, la ley, o la voluntad particular, *preestablecen un término fijo*, dentro del cual puede promoverse la acción para su efectividad, de modo que, expirando el plazo, esta ya no es ejercitable en forma alguna..., en la caducidad no se produce la extinción del derecho por el transcurso del tiempo, sino que el transcurso inútil del tiempo impide su adquisición. Esto da a entender que en la prescripción extintiva, la pérdida de un derecho la ocasiona el silencio de la relación jurídica, en la caducidad, su no ejercicio; la

prescripción afecta directamente a la acción la caducidad hiere directamente el derecho.”¹¹

Guasp dice: “La preclusión,¹² dicho en breves palabras, es una limitación temporal del ejercicio de un derecho que, en vez de acompañar conceptualmente al derecho mismo (caducidad) o de seguirlo (prescripción) le precede, es decir, que se da cuando el ordenamiento jurídico regula ciertas etapas o períodos temporales en que determinados actos tienen que verificarse forzosamente si quieren ser válidos”¹³

1.2 Caducidad

1.2.1 Antecedentes Históricos

Esta palabra deriva del latín *cadere*, que significa “caer” y *caducus* que quiere decir, “lo poco durable”, “lo muy anciano”, “lo pronto a perecer”. La figura de la caducidad tiene sus antecedentes en Roma, a través de lo que se ha llamado “Leyes Caducarias”¹⁴, mismas que fueron votadas bajo el gobierno de Augusto. Estas leyes lo que buscaban era alentar el matrimonio, evitar el decrecimiento de la población y regenerar las costumbres.

Las Leyes Caducarias dividieron a la sociedad en tres grupos:

1. Los *célibes*: eran los no casados o sin hijos vivos de matrimonios anteriores.
2. Los *orbis*: eran los casados sin hijos vivos.

¹¹ CABALLERO, José M. “*El derecho de retracto y su Caducidad*”. Revista de derecho procesal. Año II, num. 2.

¹² Sentencia de Amparo ref. 746-2001 de fecha Martes, 15 de Octubre de 2002 De conformidad a la regla o máxima de la preclusión procesal, el proceso no puede retroceder a puntos de partida ya cumplidos, o a que se reproduzcan actos procesales ya realizados o que no tuvieron cumplimiento en el orden establecido por la ley.

¹³ GUASP, Jaime. “*Vieja y nueva terminología en el derecho Procesal Civil*”, Revista de Derecho Procesal. Año II, num. 1.

¹⁴ Estas leyes fueron: *La Julia de Maritandis Ordinibu*, 17 a. C., y, *La Papia Poppaea*, 9 d. C.

3. Los *patres*: eran los casados y con por lo menos un hijo vivo.

Como el objetivo de las Leyes Caducarias era alentar el matrimonio y aumentar la población, se implementaron sanciones legales para los célibes y los *orbi*, por ejemplo en la Ley Julia se les privaba a los primeros de las asignaciones que les eran otorgadas en testamentos, mientras que a los segundos, sólo les permitía recibir la mitad de las herencias o legados a los que tuvieran derecho. Mientras que los *patres* eran recompensados. Ahora bien, si los célibes contraían matrimonio, obtenían el derecho a heredar, mientras que los *orbi* si querían recibir el total de su herencia o legado eran obligados a tener descendencia, circunstancia que tenía que suceder dentro del término establecido por la ley, y en caso de no hacerlo su beneficio o derecho caducaba.

Gutiérrez y González señala que la esencia de la caducidad en el derecho Romano consistía en que: “debían asumir voluntariamente y conscientemente, el estado de casados si eran célibes, o engendrar descendientes si eran *orbis*, dentro del plazo que las leyes marcaban, si no lo hacían, no nacía el derecho a heredar, y su parte hereditaria, la parte respecto de la cual se creaba la incapacidad para recibirla, pasaba al *patre*, si es que había alguno designado en el testamento, de esta manera, los *patres* se veían recompensados con las partes “caducas”, y si no había *patres*, la parte caduca pasaba al tesoro público.”

De acuerdo con Gómez Corraliza, la noción técnica del concepto de caducidad fue elaborada por la doctrina alemana a finales del siglo XIX, y considera a Grawein como el padre del concepto jurídico de caducidad ya

que fue el primero en hacer una distinción doctrinal entre las figuras de caducidad y prescripción.¹⁵

La Enciclopedia Jurídica Omeba define a la caducidad: en sentido etimológico, “llámese caduco, del latín *caducus*, a lo decrepito o muy anciano, lo poco durable”. Se dice que ha caducado lo que ha dejado de ser o perdido su efectividad. Caducidad es la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, sea por falta de uso, por terminación de plazo u otro motivo, alguna ley, decreto, costumbre, instrumento público, etcétera. La caducidad pertenece al campo del dejar de ser.¹⁶

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, caducidad significa: “extinción de una facultad o de una acción por el mero transcurso de un plazo configurado por la ley como carga para el ejercicio de aquellas; de la instancia: terminación de un proceso por no realizarse ninguna actuación judicial en el mismo.”¹⁷

1.2.2 Definición del término Caducidad

Rafael Bielsa, establece que en el sentido jurídico el termino caducidad se refiere a “hacer caducar un derecho es hacerlo caer, y más precisamente extinguirlo, en general por causa imputable al titular del derecho.”¹⁸

La caducidad implica la acción o el efecto de caducar, perder su fuerza una ley o un derecho. Doctrinalmente se entiende como una sanción

¹⁵ GÓMEZ CORRALIZA, B: *La Caducidad*. Madrid, Editorial Montecorvo, S. A, 1990, p. 32.

¹⁶ OSSORIO Y FLORIT, M: Enciclopedia Jurídica Omeba. Editorial Bibliográfica, 2ª. edición. Argentina, 1995, p. 72.

¹⁷ Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, www.rae.es

¹⁸ BIELSA, Rafael. : *Principios de Derecho Administrativo*. Editorial Palma 3ª. Ed. Buenos Aires, Argentina. 1988. p. 326.

por la falta de ejercicio oportuno de un derecho. Lo que se busca mediante la caducidad es poner fin a largos procedimientos administrativos que afectan la seguridad jurídica de los particulares, al tener la certeza de que las autoridades no podrán ejercer sus facultades al pasar el tiempo establecido por la ley correspondiente.¹⁹

El autor Ernesto Gutiérrez y González, se refiere a la caducidad como: “la sanción que se pacta o se impone por la ley a la persona que dentro de un plazo convencional o legal, no realiza voluntariamente y conscientemente la conducta positiva para hacer que nazca, o para que se mantenga vivo un derecho sustantivo o procesal, según sea el caso.”

Para la figura objeto de nuestro estudio, Martínez Morales opina respecto a la caducidad lo siguiente: “Confundida en ocasiones con prescripción, es la pérdida de un derecho por falta de actividad dentro del lapso que fija la ley para su ejercicio. Así la caducidad opera tanto para el gobernado como para la administración.”²⁰

Esta manera anormal de concluir los actos administrativos obedece a la inconveniencia práctica de perpetuar la posibilidad de actuar en un determinado asunto. Como figura jurídica, se usa en otras ramas del

¹⁹ Sentencia de CASACION 27-2005 a las 14:00 horas 11/09/2007 De conformidad con la jurisprudencia, así «en la caducidad, se pierde efectividad, el derecho deja de existir al llegar a un plazo o término fijo y se declara de oficio» (Amparo Ref. 910-99 del cuatro de abril de dos mil uno). Asimismo, dicha Sala ha establecido que «la perención -o caducidad- es el lapso que produce la pérdida o extinción de una cosa o de un derecho, es decir, la nulificación de una cosa o derecho por una inactividad procesal o procedimental durante el tiempo que fija la ley». (El paréntesis es de este Tribunal) Ref. 582-98, de 22 de febrero de 1999 Amparo).

²⁰ Art. 2231 del Código Civil. La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.

derecho, puede revestir ciertas modalidades en derecho comparado y es la ley la que fija el termino en que ha de operar.”²¹

Al respecto la sala de lo contencioso administrativo nos dice” La caducidad es la acción y efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto y vigor, por falta de uso, por terminación del plazo u otro motivo, en pocas palabras: "dejar de ser".

Las solicitudes de inscripciones registrales se encuentran sujetas al impulso y contingencia del proceso de inscripción, atendiendo los interesados las prevenciones que hiciere la autoridad en sede administrativa, así como el cumplimiento de requisitos exigidos por el legislador; para ello, la norma dispuso plazos razonables para subsanarlos impulsando su inscripción, y a la vez sancionando la inactividad o falta de impulso del titular con la muerte o extinción de lo solicitado (caducidad)”.²²

1.2.3 Características y elementos

Una vez analizados los conceptos de caducidad elaborados por diversos tratadistas podemos establecer que los elementos básicos de la caducidad consisten en:

Primero.- Tiene que existir un derecho. Tal derecho puede ser conocido o desconocido por su titular, pero es un derecho propio y que una ley establece a su favor.

Segundo.- La misma ley que establece el derecho, implanta un plazo para el ejercicio del mismo, con el fin de que se resuelvan de forma pronta las situaciones y relaciones jurídicas existentes.

²¹ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I: Diccionarios jurídicos temáticos. Editorial Oxford 2002, Volumen 3, 2ª Edición, México, p.196.

²² Sentencia definitiva de sala de lo contencioso, ref. 7-k-2000 de 12:00 de 12/09/2003

Tercero.- Si no se ejerce el derecho dentro del plazo señalado por la ley, se da la pérdida de ejercicio del derecho, y esto se entiende como o una forma de garantizar el debido ejercicio de derechos y obligaciones que cada titular tenga dentro del plazo establecido en la ley, y como sanción a la omisión del cumplimiento, se da la pérdida del derecho.

1.2.4 Naturaleza

La caducidad, aunque guarde ciertas semejanzas con la prescripción, es una institución diferente, es un modo de extinción de ciertos derechos en razón de la omisión de su ejercicio durante el plazo prefijado por la ley o la voluntad de los particulares.

Tiene la caducidad un fundamento jurídico distinto al de la prescripción, ya que si bien ambas instituciones tienen como objetivo asegurar la estabilidad y certeza de las relaciones, la primera persigue esa certidumbre de una forma mucho más enérgica y acentuada, buscando eliminar toda duda acerca de la existencia del derecho respectivo, para lo cual se considera esencial que los mismos se ejerciten indefectiblemente dentro de los plazos establecidos.²³

Se prescinde en principio del hecho subjetivo de la inercia del titular, e incluso, encontrándose interesado el orden público se admite su declaración de oficio. La prescripción extintiva, la cual es tema de nuestro interés, en cambio preserva directamente el interés privado del deudor y con ello indirectamente el orden público, pues afianza la paz social.

²³ Sobreseimiento de Amparo ref. 9-2002 de fecha Viernes, 01 de Noviembre de 2002, El plazo es el tiempo o lapso fijado por mutuo acuerdo entre las partes para que un determinado contrato, es decir, el arrendamiento, surta efecto jurídico entre ellas. Dicho plazo está contemplado en nuestra ley como una de las causales de terminación del arrendamiento, cuando se ha llegado a la fecha de su vencimiento. Así lo establece el artículo 1738 numeral segundo del Código Civil cuando dice que tal contrato finaliza " por la expiración del tiempo estipulado para la duración del arriendo."

Es que, la caducidad opera en un ámbito mucho más amplio que la prescripción, comprendiendo sin excepción a cierta clase de derechos, mientras que la prescripción afecta sólo ciertos derechos dotados de acción.

Con relación a aquellos derechos en los que opera la caducidad, la oportunidad de su ejercicio constituye una circunstancia esencial. En efecto, existen ciertos derechos que no otorgan opción a su titular respecto del tiempo, sino al contrario, caducan cuando no se ejercen en un término fijo. Nacen con una limitación en el tiempo, de modo que no se pueden hacer valer después de transcurrido el plazo respectivo. No podía ser de otra forma ya que la *ratio iuris* de este instituto es la necesidad de consolidar decisiones, en autos de carácter administrativo, otorgándoles firmeza, atento a la seguridad jurídica y al interés público en juego.²⁴ Como consecuencia de ello, contrariamente a lo que ocurre con la prescripción, la caducidad puede ser declarada de oficio de modo tal que puede ser dictada aún cuando no hubiera sido solicitada por ninguna de las partes.

²⁴ AMPARO, Ref. 1182-2002 de las 10:30 de fecha 5/1/2004 "La seguridad jurídica es, desde la perspectiva del derecho constitucional, la condición resultante de la predeterminación, hecha por el ordenamiento jurídico, de los ámbitos de licitud e ilicitud en la actuación de los individuos, lo que implica una garantía para los derechos fundamentales de la persona y una limitación a la arbitrariedad del poder público. Puede presentarse en dos manifestaciones: la primera, como una exigencia objetiva de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico a través de sus normas e instituciones; y en la segunda, en su faceta subjetiva, como certeza del derecho, es decir, como proyección, en las situaciones personales, en el sentido que los destinatarios del derecho puedan organizar su conducta presente y programar expectativas para su actuación jurídica futura bajo pautas razonables de previsibilidad. En resumen y desde la perspectiva subjetiva, por seguridad jurídica se entiende la certeza del imperio de la ley, en el sentido de que el Estado protegerá los derechos de las personas tal y como la ley los declara; en otras palabras, la certeza para el particular que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y autoridades competentes, ambos establecidos previamente".

*Llambías*²⁵ sistematiza las analogías y diferencias existentes entre la caducidad y la prescripción, que clasificamos del siguiente modo:

a) En cuanto a los efectos: la caducidad extingue el derecho, mientras que la prescripción no extingue el derecho sino la acción judicial correspondiente.

b) En cuanto a su naturaleza jurídica: la prescripción es una institución general que afecta a toda clase de derechos, de modo que para que ella no funcione se requiere la norma excepcional que exima de la prescripción a tal o cual acción determinada; en sentido inverso, la caducidad no es una institución general sino particular de ciertos derechos, los que nacen con una vida limitada en el tiempo.

c) En cuanto a las contingencias de su curso: la prescripción puede ser suspendida o interrumpida en su plazo, la caducidad no.²⁶

d) En cuanto al origen o fundamento: la prescripción proviene exclusivamente de la ley, interesada en liquidar las situaciones pendientes en un tiempo razonable, para que la inacción o el abandono de los titulares de derechos no incida desfavorablemente en las relaciones sociales trabadas en

²⁵ LLAMBIÁS, Jorge J.: *Tratado de Derecho Civil*. Parte General, Ed. Perrot, Tomo II, Buenos Aires, Argentina, 1973. Pág. 600 y Sig

²⁶ QUINTERO OLIVARES, G: *El tiempo y el derecho penal: legalidad, seguridad jurídica, irretroactividad_ y prescripción del delito*. Pag. 616 y 617. "El plazo de prescripción puede interrumpirse, lo cual es perfectamente comprensible, pero las consecuencias de la interrupción plantean problemas de una cierta gravedad que no siempre ha merecido esa consideración.

Nuestro derecho carece de una regla general, al modo en que la contiene por ejemplo el derecho italiano, que determine el plazo máximo de prescripción más allá de cualquier interrupción, esto es: que aun reconociendo eficacia a la interrupción eso nunca pueda suponer que un delito sea de facto imprescriptible con tal de que se vayan sucediendo interrupciones, sino que llegado un cierto término desde el día de la comisión del hecho se declarará la prescripción"

una época ulterior, en la que las personas pueden ya haber destruido la documentación referente a los pagos u otros medios de extinción del pretendido derecho; mientras que la caducidad no se origina solamente en la ley, pues puede resultar de la convención de los particulares y se funda en la peculiar índole del derecho sujeto al término prefijado el que no se puede concebir más allá de ese mismo término.

e) En cuanto a los plazos: ambas instituciones se diferencian porque los plazos de prescripción son generalmente prolongados mientras que los de la caducidad son muy reducidos.

1.3 Diferencias entre prescripción y caducidad

Resulta necesario precisar el alcance de los conceptos de prescripción y caducidad en materia civil, previamente a plantearnos en qué medida se pueden aplicar a la prescripción tributaria.²⁷

A nuestro juicio, merece una especial mención el criterio que efectúa una delimitación entre la prescripción y la caducidad en función de la configuración temporal por el ordenamiento positivo de las posibilidades del ejercicio de los mismos. En ésta línea destaca la construcción de DÍEZ-PICAZO, quien predica la prescripción de derechos de naturaleza indefinida y, la caducidad de facultades de ejercicio perentorio dentro de un plazo marcado.

En un sentido similar PUIG BRUTAU,²⁸ distingue entre supuestos esencialmente temporales, situaciones temporalmente delimitadas de

²⁷ELIZONDO CONTRERAS, E. "Análisis de la garantía de seguridad jurídica en las resoluciones dictadas dentro del procedimiento administrativo disciplinario para servidores públicos". Tesis Licenciatura. Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Artes y Humanidades, Universidad de las Américas Puebla, 2006.

antemano, y supuestos de prescripción propiamente dicha que afecta a derechos que no tienen una delimitación temporal.

CASTÁN TOBEÑAS señala que la prescripción se aplica a derechos que por su naturaleza tienen una duración en principio ilimitada, de modo que en ese instituto el período de tiempo fijado por el legislador marca el límite temporal dentro del cual el silencio de la relación jurídica no surte efectos extintivos; en la caducidad, por el contrario, el plazo mide la duración del derecho.

FALCÓN Y TELLA,²⁹ entre los rasgos comunes de ambas figuras en todas las ramas del ordenamiento, señala que sólo pueden quedar sometidos a prescripción los; derechos y acciones, frente a las facultades o las potestades administrativas, que por su propia naturaleza, sólo son susceptibles de caducidad. En consecuencia, todo depende de la configuración temporal de las posibilidades de ejercicio de los derechos subjetivos en el ordenamiento positivo.

En suma, en la generalidad de la doctrina civil se concibe el tiempo como una medida de duración y, mientras que en la prescripción el tiempo es medida objetiva de la duración del silencio de la relación jurídica, en la caducidad el tiempo mide la duración misma del derecho.

Esta afirmación parte de la distinción efectuada por SANTI ROMANO³⁰ entre derecho subjetivo y potestad jurídica. Sostiene el autor que en el

²⁸ PUIG BRUTAU, Jose : Caducidad, Prescripción Extintiva y Usucapión, 1996

²⁹ FALCÓN Y TELLA, R. "Prescripción de tributos y sanciones", Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, 1998, Numero 98, Pag. 189 y siguientes.

³⁰ ROMANO, Santi: *Fragments de un diccionario jurídico*, traducción española, Buenos Aires, 1964, página 124. Lo sigue NAPOLETANO: *Diritto Processuale del Lavoro*, pág. 238.

transcurso del plazo no importa la decadencia del poder, sino el decaimiento de la posibilidad de ejercitarlo limitadamente al caso de que se trata. Así, mientras los derechos subjetivos se desenvuelven siempre en una concreta y particular relación con una determinada cosa y frente a determinadas personas que ostentan la titularidad de las correspondientes obligaciones, en cambio, la potestad se desenvuelve en una dirección genérica, es decir, no se resuelve en pretensiones hacia el otro sujeto y, por tanto, no sería correlativa a una obligación.

Aunque puede considerarse que exista una cierta confusión entre ambas figuras jurídicas, después del breve análisis realizado a cada una, podemos establecer de manera concreta algunas características que diferencian una figura de la otra.

1. La caducidad pone fin a la instancia³¹ y de cierta forma la inutiliza; mientras que con la prescripción, es la acción la que se extingue.
2. La caducidad se puede hacer valer de oficio o a petición de parte; mientras que la prescripción solo puede hacerse valer a petición de parte.
3. Con la caducidad se da la pérdida de todos los derechos procesales, a causa de la inactividad de las partes de un juicio; con la prescripción se obtiene la pérdida de un derecho sustancial por el transcurso del tiempo.

Sobre el concepto de potestad y sus diferencias con el Derecho subjetivo, Op. cit., páginas 299 y 300.

³¹ Sentencia de Amparo ref. 676-2002 de fecha 28/03/2003 “La figura de la caducidad de la instancia debe entenderse como la extinción de una situación jurídico-procesal determinada, motivada por la inactividad o falta de impulso procesal o procedimental durante el plazo que fija la ley. Sus efectos no tienen que considerarse como una sanción de índole legislativa, y es porque opera de pleno derecho frente a la presunción racional de haberse perdido todo interés de intervenir en el proceso o procedimiento de que se trate”.

4. Los derechos que sirven de objeto a la caducidad pueden ser patrimoniales o no patrimoniales, mientras que los afectados por la prescripción son siempre de carácter patrimonial.

5. La figura de la caducidad es irrenunciable, mientras que el interesado puede renunciar a la prescripción.

6. Los plazos para que se de la caducidad no pueden suspenderse; mientras que la prescripción admite suspensión.

7. La caducidad por lo general es de corto tiempo; y la prescripción puede ser de corto o largo plazo.

8. La caducidad extingue plena y radicalmente el derecho o poder de que se trate, mientras que la prescripción, mientras no sea aceptada, no produce realmente la extinción del derecho, sino que deja a éste en una situación precaria. Ahora bien, en diversos criterios jurisprudenciales podemos encontrar las siguientes diferencias que se han expresado respecto a los términos caducidad y prescripción, según se detalla a continuación:³²

“La diferenciación entre la caducidad y la prescripción extintiva, y si bien no puede hablarse de una separación definida entre ambas instituciones, puede decirse, sin pretender establecer definiciones exactas, que mientras la última acaba o termina un derecho o acción por el transcurso del tiempo, la caducidad también extingue el derecho o acción, por la

³² Recurso de casación Ref . 1274-2001 del día nueve de enero de dos mil uno. La sala de lo civil ha dictado jurisprudencia, la cual nos dice que: “en lo procesal se renueva con algunos argumentos genuinos, la distinción sutil entre caducidad y prescripción extintiva. Scarano traza estas diferencias: 1ª) La prescripción se refiere a la sustancia del derecho y, como excepción perentoria, se puede proponer en cualquier estado de la causa; la caducidad se refiere al procedimiento, es perentoria y cabe proponerla in limine litis. 2ª) La prescripción es adquisitiva y extintiva; la caducidad sólo extintiva; 3ª) La prescripción posee lapsos variables; la caducidad se unifica en su duración por el legislador; 4ª) La prescripción no corre contra ciertas personas exceptuadas por la ley civil; la caducidad obra en principio ERGA OMNES; 5ª) La prescripción puede ser interrumpida o suspendida; la caducidad sólo se puede interrumpir por actos procedimentales -(Guillermo Cabanellas, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Editorial Heliasta Tomo II)”

inactividad o incumplimiento de la condición a que convencionalmente queden sujetos, condiciones entre las que bien puede estar comprendido el elemento tiempo”.³³

“Caducidad y prescripción son nociones diversas, pues mientras la primera consiste en la pérdida del derecho por no haber realizado el acreedor determinados actos que la ley o el contrato en que se haya originado establezca, la segunda es también la pérdida del derecho, pero por el simple transcurso del tiempo y la inactividad del acreedor al no ejercitar tal derecho”.³⁴

“La caducidad consiste en que para determinadas relaciones jurídicas, la ley o la voluntad del particular preestablece un término fijo dentro del cual una acción pueda promoverse de modo que expirado el plazo no es ejercitable ya aquella en forma alguna, y con esto se prescinde de toda consideración de negligencia en el titular o de imposibilidad en que éste se halla, mirándose únicamente el hecho del transcurso del término, pudiendo decirse pues, que la pretensión a cuyos ejercicios se prefija un término, hace originariamente con esta limitación de tiempo, de modo que no puede ser hecha valer cuando haya transcurrido, contrariamente a la prescripción, en que el derecho nace con duración indefinida y sólo se pierde cuando hay negligencia en usarlo.”³⁵

La prescripción supone un hecho negativo, una simple abstención que en el caso de las acciones consiste en no ejercitarlas (en el de las obligaciones en no exigir su cumplimiento), y la caducidad supone un hecho positivo para que no se pierda la acción, de aquí el porqué de que la prescripción sea una típica excepción y la caducidad una inconfundible

³³Semanario Judicial de la Federación. 5ª Época. Tomo LXX, p. 2075, Tesis Aislada.

³⁴Semanario Judicial de la Federación. 6ª Época. 5ª Parte, VI, p. 17, Tesis Aislada.

³⁵Semanario Judicial de la Federación. 6ª Época. 5ª Parte, XII, p. 48, Tesis Aislada.

defensa, cuando se trata de la prescripción se trata de intereses puramente personales y privados y por eso se admite no sólo su suspensión, sino también su interrupción.³⁶

Del análisis de estas dos figuras jurídicas, se advierten dos diferencias fundamentales, que mientras la caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, por el simple transcurso del tiempo (en unos casos cinco años y en otros diez años), la prescripción se refiere a la extinción de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, también por el transcurso del tiempo (cinco años); y la segunda que la caducidad se suspende con la interposición de algún recurso administrativo o juicio, y el término para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que se le notifique al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste.³⁷

1.4 Tributos

El concepto de la contribución es tan antiguo como la misma humanidad, puesto que al ser una característica de nuestra especie el desarrollarse en grupo, también lo es la contribución que cada integrante del grupo ha de realizar para mantenerle. Así, desde la época prehistórica, cada integrante de los grupos sociales humanos que se desarrollaron en diferentes puntos del globo terráqueo, contribuía para que el grupo del que formaba parte se mantuviera, ya que el individuo era incapaz de sobrevivir fuera de su grupo social.

Cuando la solidez de los grupos sociales permite el desarrollo de su propia *individualización*, la contribución se torna dual, al surgir la necesidad de la contribución comunitaria que cada grupo social debía realizar para mantener al clan, de cara a la contribución que cada integrante de un grupo

³⁶ Semanario Judicial de la Federación. 6ª Época. 4ª Parte XXXIII, p. 90, Tesis Aislada.

³⁷ Semanario Judicial de la Federación, 8ª Época, VII parte, p. 222, Tesis Aislada.

social determinado debía realizar para mantener la supervivencia de ese grupo. Así, conforme se acentúa el desarrollo de la individualización del grupo social frente a la comunidad de grupos sociales, en la misma proporción se acentúa la diferenciación entre los conceptos de contribución individualizada y contribución comunitaria, debiendo los individuos responder tanto a su grupo social de origen, al igual que a la comunidad de la que su grupo social formaba parte, generándose las primeras manifestaciones de lo que ahora se llama derecho social y derecho público.

En la medida en que los grupos humanos se han organizado en comunidades independientes, han establecido diferentes tipos y formas de impuestos para cubrir las necesidades de la vida en comunidad.

Un impuesto es una contribución que se establece por ley para que los ciudadanos aporten al Estado, mediante un pago en dinero o en especie, para beneficio de la colectividad. Los impuestos son la base principal que sustenta los gastos del Estado.³⁸

1.4.1 **El Primer Presupuesto de Ingresos de la Historia**

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

³⁸ MOLINA MÉNDEZ, José C.: El Principio De Legalidad Tributaria De La Norma Fundamental en el cual se hace referencia a la SENTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD 21-2004 del pasado 29-IV-2005, la Sala de lo Constitucional sobre el impuesto, dijo: "Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente; elemento propio y de carácter positivo del impuesto es la ausencia de vinculación entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto"

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

Este código finaliza con un epílogo que glorifica la ingente labor realizada por Hammurabi para conseguir la paz, con una explícita referencia a que el monarca fue llamado por los dioses para que "la causa de la justicia prevalezca en el mundo, para destruir al malvado y al perverso", además de describir las leyes para que "la gente disfrute de un gobierno estable y buenas reglas", que se dicen escritas en un pilar para que "el fuerte no pueda oprimir al débil y la justicia acompañe a la viuda y al huérfano".

En la España musulmana, los tributos se diversificaron. Se establecieron impuestos sobre las cosechas, sobre transacciones económicas, sobre derechos de paso, rebaños, tierras, edificaciones. Hubo dos impuestos muy importantes: los derechos de aduana (almojarifazgo) y las gabelas que se pagaban al comprar o vender algo.³⁹

En los reinos cristianos, se cobraban impuestos en razón de las necesidades que el Rey tuviera: hacer una guerra, construir un puente, etc. Por tanto, las Haciendas eran perentorias, es decir el impuesto venía a establecerse por la necesidad y, por tanto, no era necesario hacer un documento de previsión de gastos e ingresos o presupuesto.

1.4.2 Los Impuestos en la Antigua Grecia

³⁹ Consultado de la página Web www.dgiieduca.gov.do/sobre_nosotros/historia.html fecha de consulta 07 de Octubre de 2010. Hora 23:00

En Grecia, según el historiador Sáez de Bujanda, el sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía una relación de servidumbre, sino un auxilio al Estado en la prosecución del bien público. En la mente de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera sujeto por la ley a un pago de impuestos en contra de su voluntad. En otras palabras, para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos. Los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos directos, como aduanales, de mercado y hasta algunas tasas judiciales; posteriormente surgen los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más bien como resultado de los conflictos bélicos.

En la época de las monarquías hereditarias, había una nobleza poderosa, que poseía la tierra. Y sólo podía ser ciudadano el que contribuía con bienes propios a determinados gastos públicos o sociales.

Los gastos corrientes del Estado se iban cubriendo con los productos del patrimonio real y sólo en ocasiones extraordinarias se acudía a las contribuciones.

Poco a poco, los ciudadanos griegos sintieron que las rentas de los bienes de la Corona no bastaban para atender a todos los gastos colectivos. Y ellos querían para sus actos de culto religioso el máximo esplendor, para las fiestas la mejor música, para sus plazas o ágoras limpieza y embellecimiento. Se hizo necesario acudir a los **impuestos indirectos**, esto es, a los que gravan los gastos y consumos familiares. La relación entre

ingresos y gastos públicos aparecía por primera vez en la historia de la Humanidad.⁴⁰

Atenas encabezaba la liga de Estados, que le pagan una cuota anual para construir navíos y equipar soldados: El tesoro de Delos. Un hombre culto, inteligente y emprendedor va a conducir los destinos de Grecia: Pericles. A este corresponde el mérito de proteger las ciencias y las artes, de realizar reformas ejemplares y de rodearse de eficaces colaboradores. Las tierras recién conquistadas se reparten entre los campesinos asalariados y se dictan disposiciones para remediar la pobreza de amplios sectores de la población.

El Tesoro es trasladado de Delos a Atenas. Pericles decide que no sólo ha de emplearse para fines militares, sino también para la construcción de edificios públicos. El *Partenón*, junto con los *Propileos* y el *Erecteión*, embellece la ciudad, pero también mitiga el paro. De este modo Atenas alcanza su máximo esplendor en el período que se conoce como Edad de Oro de Atenas o silo de Pericles, incrementando su poder militar y naval, así como un gran desarrollo comercial, artesanal y financiero, convirtiéndose en la potencia económica de Grecia, favoreciendo la paz durante más de 20 años.

Al mismo tiempo, el sentido comunitario de los atenienses hizo que el Tesoro Público fuese una especie de bolsa común para distribuir bienes entre el pueblo. Los ciudadanos acomodados que asistían a los juegos de las fiestas oficiales debían dar dos óbolos para que los pobres pudiesen disfrutar

⁴⁰ IMPUESTOS INDIRECTOS nosotros los definimos como: Impuestos que gravan a los bienes e indirectamente el ingreso del consumidor o del productor. Entre éstos impuestos encontramos los impuestos a servicios, y por ende afectan las ventas, y los aranceles a las importaciones.

igualmente de los espectáculos. Y cuando esto no bastaba, se repartía lo que sobraba cada año del presupuesto del Estado.

Estos *repartos* y los *partenones* que surgen en todas las acrópolis de Grecia reducen los fondos públicos y los dejan sin reservas para casos de necesidad o para gastos de guerra. En tales ocasiones no hubo más remedio que establecer **impuestos directos**, los que gravan la renta o el patrimonio de los ciudadanos.⁴¹

Es de notar que la democracia ateniense no concebía los impuestos directos como los únicos equitativos, y así en épocas de paz recaudaba **impuestos indirectos**, como los que recaían sobre el mercado y el consumo. Los **derechos de aduanas** nunca superaron el 2.5%, lo que permitió la afluencia al recién construido puerto del Pireo de todos los productos de los demás países.

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

⁴¹ MILL, John Stuart: Índice Sobre la influencia del gobierno, Biblioteca Virtual Antorcha, Capítulo II y Capítulo IV. En el cual define que un impuesto directo es "El que se exige de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen. Los impuestos directos recaen sobre el ingreso o sobre el gasto. La mayor parte de los impuestos sobre el gasto son indirectos, pero hay algunos directos, ya que se imponen no al productor o al vendedor de un artículo, sino en forma inmediata al consumidor. Un impuesto sobre las casas, por ejemplo, es un impuesto directo sobre el gasto, si, como es lo corriente, se le impone el que ocupa la casa. Si se recaudara del constructor o del dueño sería un impuesto indirecto. Un impuesto sobre ventanas es un impuesto directo sobre el gasto, y así lo son también los impuestos sobre los caballos, los carruajes y todos los demás que se llaman *de amillaramiento*"

La *Propylaia*, la imponente entrada a la Acrópolis en tiempos antiguos, en Grecia, ostentaba un esplendor arquitectónico equiparable con el del Partenón. Sin embargo, éste deriva de un monumento único por la elegancia y armonía de sus dimensiones; se trataba del templo dórico más grande jamás completado en Grecia, el único construido totalmente en mármol Pentélico. Esta construcción poseía un doble propósito: albergar la gigantesca estatua de Atenea encargada por Pericles, y servir de tesorería para los tributos del imperio, anteriormente ubicada en Delos.

Grecia es el país donde más auge y orden tomó la contabilidad pública y están ordenados y designados los contadores fiscales de nuestros días denominados *Épopos* o *Poletas*, los que en aquel entonces tenían a su cargo el registro y control de pago de los tributos y ejercía también un verdadero control de las cuentas públicas.⁴²

1.4.3 La recaudación de Impuestos en el Imperio Romano

La historia humana jamás había visto un bloque económico y comercial tan inmenso, ni ciudad alguna había cosechado los beneficios materiales del imperialismo, como lo hizo Roma.

El botín de los triunfos militares, las valiosas obras de arte de Grecia, Egipto y otros países conquistados, así como los constantes tributos de las colonias y provincias, tanto en dinero como en productos, todos fluían hacia Roma para llenar de riqueza y lujo a la ciudad capital.

Roma estableció para sufragar sus inmensos gastos (militares, de infraestructuras) un tributo especial a las tierras conquistadas, el *tributum* o

⁴² Consultado de la página Web www.dgiieduca.gov.do/sobre_nosotros/historia.html
fecha de consulta 12 de Octubre de 2010. Hora 20:45

estipendium, que gravaba la tierra y otro que recaía sobre las personas, el "tributum capitis"⁴³ que, generalmente, se exigía a todos por igual.

El *Talmud* judío conserva un dicho popular: "Al mundo bajaron diez medidas de riqueza, y Roma se quedó con nueve". Pero toda esa riqueza tampoco se administró ni sabía, ni equitativamente, sino para multiplicar exorbitantemente los lujos de los privilegiados.

La excesiva corrupción del sistema de recaudación de impuestos, ha dejado un recuerdo en los evangelios, donde "*publicano*" es sinónimo de pecador y ladrón.

La Hacienda Pública⁴⁴ de Roma era eminentemente patrimonial, ya que la principal fuente de sus ingresos provenía del arrendamiento de las tierras de dominio público tomadas por sus ejércitos en la expansión de su territorio.

Otra importante fuente de ingresos para las arcas del Estado lo constituían los botines arrebatados a los vencidos y los tributos que éstos debían pagar a Roma.

⁴³ CABANELAS DE TORRES, G. Diccionario Jurídico Elemental Edición 2003. Esta figura hacía referencia al repartimiento de tributos y contribuciones que se hace por cabezas; o el impuesto que se paga por individuos, sin atención a capitales, a rentas, ni productos de la industria.

⁴⁴ AMPARO, ref. 537-2005 de las 10:16 del día 3/11/2005 La Hacienda Pública se encuentra comprendida por un conjunto de bienes propiedad del Estado, incluyéndose dentro de éstos a los denominados "bienes fiscales", los cuales no se encuentran a disposición de los particulares por tratarse de fondos y valores líquidos cuyo objetivo primordial es financiar los gastos públicos del Estado y, concretamente, de los distintos entes, dependencias e instituciones que subsisten y dependen de su personalidad jurídica.

La instancia constitucionalmente diseñada para elaborar el Plan General del Gobierno y el Presupuesto

En el gobierno republicano generalmente el ciudadano romano no pagaba impuestos directos, pero en tiempos de guerras debía realizar determinadas prestaciones monetarias con carácter de préstamos forzados, las cuales eran reembolsadas con las ganancias de las propias guerras.

En esta etapa el rey había sido sustituido por dos cónsules, que ejercían el poder civil y militar. Existían los pretores que se encargaban de administrar la justicia y los cuestores quienes organizaban la Hacienda. Los contribuyentes eran clasificados según la importancia de sus patrimonios, ganados, industrias, pero en la mayoría de los casos se imponían las cargas en cantidades iguales por cabeza (capitación).

A través de su largo período de expansión, Roma estableció muchos tributos. Sobre las ciudades pesó un **impuesto territorial** que se repartía en proporción al valor de los bienes inmuebles. Ciertas provincias recaudaban los **diezmos** o décimas partes de los frutos de la tierra y enviaban su importe a la capital del Imperio.

1.4.4 **Los Impuestos en la Edad Media**

Luego de la caída del imperio romano, muchos hombres libres confiaron sus pequeñas propiedades y se entregaron ellos mismos a los grandes señores latifundistas o Señores Feudales, a cambio de su protección.

Igualmente, se hizo costumbre que los soberanos concedieran a sus súbditos y funcionarios grandes porciones de terreno o feudos para compensarles por los servicios civiles o militares prestados. Es así como a

hacia el siglo VIII ambos fenómenos dieron origen al **vasallaje**⁴⁵ como forma única de contrato o relación personal.

El poder político era establecido por la propiedad territorial y el número y fidelidad de los vasallos que poseía cada señor, por lo que muchos señores feudales ostentaban mayor poderío que el propio rey.

Para conseguir la protección del señor, los vasallos debían prestar a cambio numerosos servicios, sobre todo combatir al lado de éste en las frecuentes guerras contra los vecinos, y pagar cuantiosas rentas, generalmente en especie. Estas rentas eran impuestas por los señores feudales, por tanto se pueden considerar como tributos.

Las exacciones⁴⁶ o gravámenes que se percibían por las explotaciones de minas, molinos, hornos, fraguas, bosques, pastos, ríos navegables, por la caza y la pesca, formaban parte de los derechos y prerrogativas del rey y de los señores feudales, quienes constituyeron verdaderos monopolios señoriales, con estos ingresos patrimoniales.

Las personas eran parte del dominio del señor o soberano. Igualmente, dedicarse al comercio o a la industria y ejercer un oficio eran tareas que pertenecían al señor feudal, y para poder realizar dichas actividades era necesario su permiso o su licencia. Lo cual requería el pago

⁴⁵ OSSORIO, Manuel: Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Datascan, 1ª. Ed. Electrónica, Guatemala, 2008,. Se hace referencia al *Vínculo de dependencia y fidelidad* que una persona tenía respecto de otra, contraído mediante ceremonias especiales y que tenía como finalidad que el vasallo pagara un tributo al Señor feudal.

⁴⁶ Op cit. Pag. 26. Actividad relacionada con una recaudación imperiosa de impuestos o de multas, exigencia de prestaciones, requerimiento apremiante para el pago de deudas, contribución ilegal, cobro injusto y violento.

de una cantidad amparada en las prerrogativas de la corona sobre sus súbditos, y que era conocida como las **regalías**.

En el último escalón de la jerarquía humana estaban los **siervos de la gleba**, adscritos a la tierra, quienes estaban obligados a prestar su trabajo de manera gratuita, para el mantenimiento de los caminos, la reparación del castillo feudal, el cultivo de las tierras del señor, tributos de peaje y rentas de todo tipo.

Estos colonos llevaban al castillo del señor sacos de grano, toneles de vino, tinajas de aceite, gallinas, cerdos, ovejas. Y si no lo hacían a su debido tiempo y voluntariamente, las huestes del señor se encargaban de requisarles sus productos a la fuerza.

Cuando esta clase de ingresos, y los obtenidos mediante la venta de bienes patrimoniales no bastaron para atender a los gastos públicos y privados del rey, fue necesario acudir a los subsidios o auxilios de los súbditos. Así se reanuda la historia del impuesto.

1.4.5 **Tributación en el Nuevo Mundo**

Desde que el Papa Alejandro VI, promulgó la *bula*, por medio de la cual concedía a los monarcas católicos españoles, Fernando e Isabel, dominio pleno sobre las tierras e islas ubicadas de acuerdo a un meridiano, se iniciaron una serie de procesos de colonización y conquista en aquel entonces considerado como Nuevo Mundo.

El 5 de febrero de 1504, los monarcas hispanos pusieron en vigor la primera medida recaudatoria que alcanzaría al dominado Nuevo Mundo, medida que llamaron **Real Cédula**, en donde los reyes ordenaban que todos

los vasallos, vecinos y moradores de Indias, pagasen el **quinto**,⁴⁷ esto es, la quinta parte del mineral que encontrasen, explotasen o arrebatasen a los naturales, mismo que debía entregarse a los oficiales de la Real Hacienda de la provincia que se tratase.

Entre estas imposiciones se encontraba la **Alcabala**, que era un impuesto de origen árabe que gravaba las compras y ventas de cualquier producto. Con el tiempo, también se aplicó a las herencias, donaciones y arriendos. Su valor varió durante la Colonia entre el 2% y el 6% del valor de las mercaderías.⁴⁸

La Monarquía hispánica creó el Consejo de Indias en el año 1524 para que atendiera todos los asuntos relacionados con los territorios españoles en América, y éste duró hasta 1834.

Dentro de las imposiciones del pago de impuestos que España estableció en América durante la época de la Colonia, mediante la institución de la Real Hacienda, destacaban el **Almojarifazgo y las Derramas**.

⁴⁷ Consistía en el 20% (quinta parte, de ahí su nombre), de la producción anual de oro en polvo sacado de minas o lavaderos. Lo cobraban oficiales especiales llamados Oficiales Reales y se destinaba al mantenimiento directo de la Monarquía. En algunos lugares el pago del quinto real fue muy irregular puesto que la extracción del mineral era muy reducida y había períodos en que casi era inexistente. Esta última situación fue la causa de que durante mucho tiempo este impuesto no se cobró o simplemente, se disminuyó, llegándose a cobrar, incluso, solamente el 3% de los minerales. A pesar de que el quinto fue establecido por diez años, permaneció hasta el siglo XVIII como la ley general de todas las Indias.

España, como una forma de incrementar los dineros de la Real hacienda y poder así financiar los diferentes gastos de Estado, estableció una serie de impuestos a las actividades en América.

⁴⁸ Op. Cit. pag. 26 Tributo que pagaba al fisco el vendedor en el contrato de compraventa; y que ambos contratantes debían en la permuta. Por injusto, fue abolido ya a mediados del siglo XIX en España.

El **Almojarifazgo** era un impuesto que consistía en el cobro de un arancel aduanero por todas las mercaderías introducidas y sacadas de los puertos. Aunque su valor fue variable durante toda la Colonia, éste alcanzó un promedio de un 5% del valor de las mercaderías. Y las **Derramas**, trataban de una contribución forzosa aplicada a los particulares para que colaborasen en caso de emergencia o calamidad pública. Esta contribución se podía pagar en dinero o en especies.

1.4.6 **Concepto**

TRIBUTO: *“son las obligaciones o cargas que los contribuyentes están obligados a pagar al estado, en virtud de que tiene la potestad soberana de exigirlos con la justificación de que estos le son útiles para el cumplimiento de sus fines ya que tiene como objetivo destinarlos a la realización de obras que retribuyen a los habitantes del territorio, sus aportaciones particulares en forma global, pues el conjunto de tributos reunidos durante un determinado ejercicio tributario, son utilizados para beneficio de la generalidad en obras de infraestructura o de beneficencia”.*

En nuestra legislación en el art. 11 del Código Tributario nos da una definición de lo que son los tributos, y nos dice que: “tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”⁴⁹

IMPUESTOS: *“Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias,*

⁴⁹ Relacionado con el art. 12 del Código Tributario que establece: “los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales”

*actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas*⁵⁰

Ya nuestro Código Tributario, nos da una definición de lo que son impuestos y manifiesta que: “impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo”.⁵¹

Los tributos o contribuciones, son las prestaciones en dinero o pecuniariamente valuables que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. De conformidad con el concepto antes mencionado, es procedente analizar cada uno de los elementos que componen el tributo.

En primer lugar, la regla general en nuestra economía y en el ordenamiento jurídico, es que la prestación tributaria sea en dinero, aunque ello no obsta para que en algún momento se establezca tributos en especie, pues basta con que dicha prestación sea pecuniariamente valuable.

Por otra parte, los tributos son exigidos por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, es decir que el elemento esencial del tributo es la coacción, manifestada especialmente en la prescindencia de una contraprestación voluntaria y espontáneamente realizada por el sujeto obligado. Debido a este carácter coactivo, se hace necesario establecer un

⁵⁰ VILLEGAS, Hector: Manual de Derecho Financiero. Séptima Edición. Editorial de Palma. Argentina, 2001. Pag. 144

⁵¹ Art. 13 Código Tributario

límite formal a dicha coacción el cual se traduce en el hecho que no puede haber tributo sin ley previa que lo cree.

Finalmente, los tributos son destinados a cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas, aunque a veces puede haber tributos con fines extra fiscales tales como aranceles aduaneros para la protección de la producción interna del país.

Tomando en consideración las nociones antes apuntadas, se dice que la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo de los tributos es la que los divide en impuestos, tasas y contribuciones especiales⁵²

Un tributo es confiscatorio en cuanto sea capaz de absorber de forma desproporcionada una parte de la renta del contribuyente, ya sea gravando por sí la renta, gravándola por medio de otros instrumentos indirectos o a través del cobro excesivo de un servicio público prestado.⁵³

⁵² Sentencia de Amparo ref. 100-2001 de fecha Viernes, 24 de Mayo de 2002
Relaciones

*Sentencia de Amparo ref. 104-2001 de fecha Martes, 28 de Mayo de 2002

*Sentencia de Amparo ref. 450-2000 de fecha Viernes, 14 de Junio de 2002

*Sentencia de Amparo ref. 450-2000 de fecha Viernes, 14 de Junio de 2002

⁵³ Jurídicamente existen límites formales y materiales para la imposición de los tributos en la esfera de competencia del legislador; cuyo proceso de creación de los tributos encuentra su primera justificación en las necesidades y fines que debe satisfacer el Estado, lo que a su vez, impone el deber general de los individuos de contribuir al sostenimiento de las funciones estatales.

Ese binomio, poder tributario-deber de contribuir, está marcado por una clara finalidad, por un lado, la necesidad del Estado de recaudar impuestos con el objeto de cumplir los fines a los que la misma Constitución le compromete (art. 1 Cn) y por otra, viabilizar esa captación de renta procurando la mayor aquiescencia social de los contribuyentes. En este orden, es de vital importancia que las necesidades de financiamiento de los gastos del Estado no traspasen -entre otras fronteras fiscales-, los límites del deber de contribuir que todo ciudadano tiene.

REGULACIÓN CONSTITUCIONAL

1.4.7 Clasificación de los tributos

Estos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales, los cuales se desarrollan a continuación:

1.4.7.1 Impuestos

El impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente; elemento propio y de carácter positivo del impuesto es la ausencia de vinculación entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. A veces se define al impuesto como "el tributo exigido sin contraprestación"; esto significa que la nota distintiva del impuesto se identifica en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa. Así pues, se dice que el impuesto es un tributo no vinculado, ya que no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se singularice a su respecto o que lo beneficie. Por ello, el hecho imponible consiste en una situación que, según la valoración del legislador, tiene idoneidad abstracta como índice o indicio de capacidad contributiva –v.gr. percibir una renta, poseer un patrimonio, realizar un gasto. En tal caso, la obligación tributaria es cuantitativamente graduada conforme a los criterios que se cree más adecuados para expresar en cifras concretas, cuál será la dimensión adecuada de su obligación.

El apartado de la Constitución sobre "La Hacienda Pública" regula normas flexibles que le admite al legislador un amplio margen de libertad para la configuración de los tributos, lo cual no quiere decir que dicho margen de actuación carezca de límites, pues el poder tributario está sujeto a unos principios que inspiran las políticas fiscales y el respeto de los derechos de los ciudadanos.

Sentencia de Amparo ref. 126-2000ac de fecha Martes, 12 de Marzo de 2002, relacionada con sentencia de Amparo ref. 99-2001 Ac de fecha Martes, 16 de Abril de 2002

En relación con los impuestos, existen innumerables clasificaciones; algunas de ellas son las siguientes:⁵⁴

a) impuestos subjetivos y objetivos: los primeros son aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo de la obligación tributaria son tenidas en cuenta en el momento de cuantificar el importe del tributo; los segundos son aquellos en los que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria;

b) impuestos periódicos e instantáneos: en los periódicos el presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria distinta; por su parte, en los instantáneos, el presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo; y

c) Impuestos directos e indirectos: los primeros son aquellos cuyo método impositivo es directo, es decir que la norma jurídica tributaria establece la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor; por el contrario, estamos en presencia de métodos impositivos indirectos, cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo de un

⁵⁴ Sentencia de Amparo ref. 100-2001 de fecha Viernes, 24 de Mayo de 2002
Relaciones

*Sentencia de Amparo ref. 104-2001 de fecha Martes, 28 de Mayo de 2002

*Sentencia de Amparo ref. 450-2000 de fecha Viernes, 14 de Junio de 2002

*Sentencia de Amparo ref. 450-2000 de fecha Viernes, 14 de Junio de 2002

impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquélla.

1.4.7.2 Tasa

Por su parte, la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada con el contribuyente. De este concepto, podemos extraer las siguientes características de la tasa:⁵⁵

- a) Es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio.
- b) Debe ser creada por ley;
- c) Su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago;
- d) El producto de la recaudación es exclusivamente destinado al servicio o actividad respectiva;
- e) Debe tratarse de un servicio o actividad divisible a fin de posibilitar su particularización; y
- f) La actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal, es decir que se trata de actividades que el Estado no puede dejar de prestar porque nadie más que él está facultado para desarrollarlas, v.gr. administración de justicia, poder de policía, actos administrativos en sentido estricto.

⁵⁵ Sentencia de Amparo ref. 100-2001 de fecha Viernes, 24 de Mayo de 2002 Relaciones

*Sentencia de Amparo ref. 104-2001 de fecha Martes, 28 de Mayo de 2002

*Sentencia de Amparo ref. 450-2000 de fecha Viernes, 14 de Junio de 2002

*Sentencia de Amparo ref. 450-2000 de fecha Viernes, 14 de Junio de 2002

En relación con lo anterior, cabe resaltar que esta última característica de la tasa, es la que determina su esencia; es decir que las demás características pueden resultar comunes con otra clase de ingresos, pero la nota distintiva en el caso de las tasas es precisamente el hecho que debe haber una contraprestación realizada por el Estado o el Municipio que se particulariza en el contribuyente, y que dicha contraprestación no puede ser efectuada por un ente privado.

1.4.7.3 Contribuciones Especiales

Las contribuciones especiales son los tributos que se exigen para la satisfacción de intereses generales mediante la realización de obras o actividades especiales del Estado que conllevan a la vez ventajas y beneficios individuales o de grupos sociales; el ejemplo típico es la pavimentación de calles.⁵⁶

1.5 Impuestos indirectos

El surgimiento de los tributos como Hacienda Pública tiene sus inicios a mitad del siglo XIX los cuales se constituían como recurso permanente del Estado; no obstante lo anterior, los griegos durante el siglo XII hacían referencia a los aspectos financieros de Estado; pero fue en la edad media cuando se da una organización de Hacienda Pública basada en las posesiones privadas del Rey y los derechos feudales, como por ejemplo algunas ciudades con comercio desarrollado fueron objeto de imposiciones particulares, dándose así las primeras convocatorias para contribuir a los gastos del Estado, fundamentalmente las guerras. Con el advenimiento de la edad moderna y la configuración de los estados nacionales surgen los

⁵⁶ Sentencia de Amparo. Sala de lo Constitucional. ref. 100-2001 de fecha Viernes, 24 de Mayo de 2002, relacionada con sentencias de Amparo ref. 104-2001 de fecha Martes, 28 de Mayo de 2002, ref. 450-2000 de fecha Viernes, 14 de Junio de 2002, ref. 450-2000 de fecha Viernes, 14 de Junio de 2002

gobiernos centralizados, los cuales se basaban en una exigencia de burocracia. Ante la inevitable consolidación de los tributos como parte de la Hacienda Pública y como recurso permanente del Estado surgen las primeras doctrinas orientadas a la defensa de los impuestos indirectos de los que se predecían considerables ventajas.⁵⁷

1.5.1 Edad Media

La mayor parte de los actuales impuestos fueron implantados de la Edad Media. Únicamente, el impuesto sobre la renta, parece no haber sido conocido entonces. La aparición según algunos autores, como Ernesto Flores Zavala, la sitúan a partir de 1789, en Inglaterra, cuando en plena Edad Media, se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de las tierras, o de la renta de los capitales o de los productos de las industrias incipientes. El impuesto sobre la producción se basaba en los arrendamientos o valores anuales, es decir, que el rendimiento en cada caso, era la base, más que una apreciación objetiva del valúo, independientemente de la administración de la fortuna⁵⁸.

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

1.5.2 Historia del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios a nivel nacional

⁵⁷ Kuri, Saldaña, Arévalo, Orellana, Morales: Manual de Derecho Financiero, Pág. 37-38-39

⁵⁸ GROVES, Harold M: *Finanzas Públicas*. Editorial Trillas, México, 1972. pags. 864 y 865.

En El Salvador los tributos tienen sus inicios en el siglo XVI en la época de la colonia, en ese entonces los conquistadores eran los encargados de fijar los tributos que cada uno de ellos debería de recibir de los pueblos indígenas, teóricamente en proporción a lo que cada conquistador había hecho en la conquista. Entre las contribuciones durante la época de la colonia, se tenía el terraje, que consistía en las contribuciones que los indígenas efectuaban en especie por el uso y explotación de las tierras y sus cultivos. Los pueblos indígenas en especial los pipiles adoptaron la obligación de pagar tributos a los españoles, pero los tributos ya eran pagados por los indígenas antes de la conquista, a un soberano indígena cacicazgo o cacique.

El pago del tributo se hacía en productos agrícolas y en productos de hechura artesanal especializada, como cerámica, ropa, tela, etc. Después de la pacificación de la región, los pueblos pipiles pagaron tributo a sus encomenderos españoles con cacao, algodón, matas de maíz, chile, frijol, pescado y sal. Luego surgió un impuesto especial para la corona llamado la Primicia; el cual tuvo su desarrollo a mediados del primer siglo de la colonia, así mismo surgieron otros tributos como el diezmo, el cual consistía en una contribución del diez por ciento sobre el valor de la cosecha.

Hasta 1915 las fuentes de obtención de los ingresos fiscales, lo constituían los sistemas de tributación indirecta: a la importación, exportación y consumo; ya que ante el inicio de la primera guerra mundial, y el grave deterioro fiscal originado en la baja recaudación que el Estado percibía en concepto de importación, exportación y consumo, el país enfrentaba una difícil crisis económica y social.

Ante la grave y precaria situación que se estaba viviendo en nuestro país, nuestros legisladores se vieron en la necesidad de reformar el régimen impositivo ante el hecho de que el sistema utilizado hasta entonces, resultaba inoperante, anticuado, y era necesario implantar un nuevo sistema tributario.

Según el Doctor Alvaro Magaña, en su ensayo "La Reforma Tributaria de 1915: una visión retrospectiva", sostiene que la Reforma Tributaria de 1915, fue efectivamente una reforma entendida como tal, pues las siguientes leyes que se emitieron fueron y son nada más que modificaciones a la ley original de 1915; ya que al conceptualizar el término de reforma, nos dice que éste será "...entendida como la introducción de cambios importantes, que inciden en forma determinante en las estructuras económicas y sociales prevalecientes, proyectándose en el contexto del proceso del desarrollo como factor que contribuye eficazmente en el contexto tributario, esa reforma, (nos dice)... conlleva una modificación significativa tendiente a mejorar la captación de recursos tributarios por el sector público, en forma que se llegue a contar con un verdadero sistema tributario" ⁵⁹

Con los movimientos independentistas del país, se modificó el concepto de los tributos y las necesidades del Estado de proveerse de ingresos públicos para el financiamiento de gastos de legitimación, funcionamiento e inversión.⁶⁰ Ante tal situación, nace mediante Decreto Legislativo # 284, Publicado en el Diario Oficial número 147 de fecha 25 de junio de 1915, la Ley de Papel Sellado y Timbres, en la que se establecían dos impuestos a): El Papel Sellado que gravaba los actos, contratos y

⁵⁹ MAGAÑA, Alvaro: *Ensayos de Derecho tributario*, "La Reforma tributaria de 1915: Una visión retrospectiva". San Salvador, Enero de 1984. pág. 30.

⁶⁰ Barbera Santiago I: *Historias de El Salvador Tomo I* Pág. 51-53

obligaciones y b): El Impuesto de Timbres que gravaba con una tasa del 5% las mercaderías vendidas y los servicios prestados, los que debía hacerse constar por medio de facturas, recibos o cualquier otro documento análogo.⁶¹

El pago del impuesto se efectuaba a través de estampillas adquiridas en la administración tributaria, las cuales eran adheridas en las formulas anexas a la declaración de este impuesto; el total de estampillas pegadas respondía al monto total del impuesto resultante a pagar en consideración al volumen de ventas.⁶²

1.5.2.1 Transición de la Ley de Papel Sellado y Timbres hacia la Ley del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicio

El 25 de Junio de 1915, la Asamblea Nacional Legislativa, promulgó la Ley de Papel Sellado y Timbres, en la que se establecían dos impuestos a): El Papel Sellado que gravaba los actos, contratos y obligaciones y b): El Impuesto de Timbres que gravaba con una tasa del 5% las mercaderías vendidas y los servicios prestados, los que debía hacerse constar por medio de facturas, recibos o cualquier otro documento análogo.

Esta ley surgió como consecuencia de la necesidad de adaptar el sistema tributario vigente a las condiciones socio-económicas por las que atravesaba nuestro país, en aquellos días. Efectivamente, en la Exposición de motivos de la referida Ley, se justificaba la promulgación de esta Ley: por

⁶¹ Ley de Papel Sellado y Timbres. D.L. No. 284, Publicado en e Diario Oficial número 147 de fecha 25 de junio de 1915

⁶² Kuri, Saldaña, Arévalo, Orellana, Morales: Manual de Derecho Financiero Pág. 352

la crisis económica que abatía al país, con motivo e la Primera Guerra Mundial.

La Primera Guerra Mundial tuvo grandes repercusiones en la economía salvadoreña, ya que el país percibía la mayor parte de sus ingresos fiscales en concepto de las exportaciones e importaciones que realizaba.

La doctrina manifiesta que "el principio de equidad consignado de manera categórica en nuestra carta fundamental "... no se logra con la desproporcionalidad del impuesto indirecto, ya que grava indistintamente a pobres y ricos sin tomar en cuenta las facultades contributivas del individuo...". En esa época se manifestaba que no era justo ni equitativo, ni moral, que los gastos del Estado sean cubiertos casi exclusivamente por lo menos poseen o no poseen nada", y por ese motivo es que consideraron necesario implementar reformas sustanciales para lograr"... un reparto más equitativo de los impuestos.

Lo anterior se dio en aquella época en que el concepto que se tenía de la "redistribución de la riqueza" a través de la elevación de las tasas de impuesto, eran consideradas como sin razón o sin sentido, ya que se decía que "... el gasto público crece automáticamente con la elevación de los impuestos, y por lo general también lo que el Estado gasta no produce bienestar social directo, aunque en ocasiones sirve para aliviar la sobrecarga de determinados sectores. El impuesto elevado bien puede aumentar el ingreso fiscal, pero influye muy poco en cuanto a elevar el ingreso nacional", ya que se tenía la idea de que solamente a través de unos salarios "equilibrados" es que se puede lograr el bienestar social.

Esta tesis se reforzó con la idea de que el estado moderno tiende a convertirse en un entre derrochador, además también se decía que el estado no produce riqueza, más bien todo lo contrario, por el mismo hecho de que el estado sirve para tratar de solucionar los distintos problemas que la sociedad le presente y evidentemente de ello no saca provecho o riqueza alguna.

1.5.2.2 Ley del Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios

La Ley de Papel Sellado y Timbres, durante su aplicación sufrió sucesivas reformas con el propósito de adecuarla a las necesidades de aplicación e información para el Estado, lo cual hizo de mucha complejidad para el contribuyente su armonización en el régimen fiscal. Dicho problema tubo como consecuencia el surgimiento de un impuesto bajo Decreto Legislativo # 296 publicado en el Diario Oficial # 143 de fecha 31 de julio de 1992, la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la cual tenía como objetivo nivelar el régimen fiscal salvadoreño y así evitar la acumulación de la tasa aplicable sin incrementar la magnitud y mejorar los niveles de recaudación de impuestos, tal como lo establece su primer considerando.⁶³

La Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios originalmente establecía una tasa imponible del 10%; pero debido a las necesidades de financiar sus diferentes unidades

⁶³ “[I- Que el impuesto de timbres del 5% sobre facturas de venta de mercaderías y prestación de servicios, contenido en el art. 5 No.1 de la Ley de papel sellado y timbres, constituye en realidad una especie de impuesto general sobre ventas y servicios, que afecta de manera acumulativa todas las etapas de comercialización, de suerte que el monto de impuesto finalmente pagado depende del número de ventas de que ha sido objeto un producto, por lo que la tasa real y efectiva de tal impuesto es, en mucho de los casos, superior a la tasa nominal del 5%”

presupuestarias, el Estado, mediante Decreto Legislativo # 370, publicado en el Diario Oficial # 114 de fecha 21 de junio de 1995, establece un incremento en la tasa imponible del 10% al 13%. Posteriormente se hace necesario corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias vigentes, y a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que aumenten la recaudación fiscal; el Estado mediante Decreto Legislativo # 230 de fecha 30 de noviembre de 2000, publicado en el Diario Oficial numero 241 Tomo 349 de fecha 22 de diciembre de 2000, emite el Código Tributario, marco legal que entra en vigencia a partir del 1 de enero de 2001, convirtiéndose en un instrumento que facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias, desarrolla los derechos de los administrados, mejora las facultades de fiscalización y control por parte de la Administración Tributaria y garantiza un adecuado flujo de recursos financieros del Estado. Además de pretender la unificación, simplificación y racionalización de las diferentes leyes tributarias, dentro de las nuevas medidas, se establece una herramienta de control que busca garantizar con una seguridad razonable, el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, obligándolos a nombrar un auditor, el que tiene que poseer Lic. En Contaduría Pública o ser Contador Público Certificado, autorizados por el Consejo de la Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, para que emitan un dictamen e informe fiscal sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes bajo el contexto y alcances del Código Tributario, leyes tributarias y sus respectivos reglamentos y la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

En la ley vigente a partir de mil novecientos noventa y dos se desarrollan las instituciones de la prescripción⁶⁴ y caducidad;⁶⁵ no obstante,

⁶⁴ Arts. 85 y 86 Ley del IVA

dichas regulaciones fueron derogadas posteriormente para ser incorporadas en nueva legislación, según se describe en el siguiente apartado.

1.5.2.3 Código Tributario

Esta normativa se emite bajo la consideración de la carencia de un marco jurídico tributario unificado que regule adecuadamente la relación entre el Fisco y los contribuyentes, que permita garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y seguridad jurídica. Así mismo que era necesaria la unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que expediten la recaudación fiscal.

Con el Decreto Legislativo No. 230 de fecha catorce de diciembre de dos mil, publicado en Diario Oficial No. 241, Tomo 349, del veintidós de ese mismo mes y año, para su vigencia a partir del uno de enero de dos mil uno, se genera cierto ordenamiento y codificación de las regulaciones enfocadas a la materia tributaria, es así como las instituciones de la Prescripción⁶⁶ y Caducidad⁶⁷ que eran reguladas en la Ley de Impuesto a la transferencia y bienes muebles y a la prestación de servicios, son derogadas e incorporadas en este nuevo cuerpo normativo.

⁶⁵ Art. 84 Ley del IVA

⁶⁶ Arts. 68 d), 82, 70 Inc. 2º, 83 y 83 Código Tributario

⁶⁷ Arts. 120 Inc. 2º, art. 175 Ct

1.6 Historia del Ministerio de Hacienda

La historia del Ministerio de Hacienda⁶⁸ comienza en febrero de 1829, cuando asume el Gobierno de El Salvador, don José María Cornejo, quién asigna como Encargado de Hacienda y Guerra a Manuel Barberena, sustituido durante el mismo período por el prócer Joaquín Durán Aguilar. Posteriormente asumió el poder Joaquín de San Martín, en febrero de 1833, y nombró como Secretario de Hacienda y Guerra a Juan José Córdova.

En mayo de 1938, el vicejefe del ejecutivo, Timoteo Menéndez, nombró Ministro General al ilustre patricio don Antonio José Cañas. Este comienza a trabajar arduamente y organiza a la Administración Pública en cuatro secciones; Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación. Antonio José Cañas, ha sido siempre considerado como el primer Ministro de cada una de las cuatro carteras más antiguas del gabinete de Gobierno de El Salvador.

Posteriormente se integran el Ministerio de Economía con el de Hacienda, pero el 13 de marzo de 1950 queda funcionando el Ministerio de Hacienda independientemente. En síntesis, desde 1829 el Ministerio de Hacienda está organizado, controlando las finanzas y equilibrando el gasto público, lo que ha traído como consecuencia el mejoramiento social y económico del país.

La Dirección General del Presupuesto fue creada en 1939 según Decreto Legislativo No. 45, publicado en el Diario Oficial No. 98 del 9 de mayo de 1939, con el propósito de que un ejecutivo (Director General) se dedicara de manera permanente a los estudios necesarios para lograr la

⁶⁸ Consultado de la página Web del Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv, fecha de consulta 25 de Octubre de 2010. Hora 00:50

preparación y ejecución de presupuestos realistas y equilibrados auxiliando así al presidente de la República y al Ministro de Hacienda en la delicada labor del manejo de la Hacienda Pública, a partir de esa fecha inicia sus funciones, enmarcando su actuación en los preceptos legales contenidos en la Ley Orgánica de Presupuestos decretada el 14 de mayo de 1938 y que fuera derogada por la que tomó vigencia el 29 de diciembre de 1945, que a su vez fue sustituida por la vigente desde el 1º. De enero de 1955.

Hasta el año de 1952 fue elaborado el presupuesto bajo el sistema tradicional en el que los egresos se proyectaban por renglones específicos de gastos. En el año de 1964 se introduce al país el Sistema de Presupuesto por Programas, como instrumento estratégico mediante el cual se pudieron concretar los objetivos estatales en materia de política económica y fiscal.

En el contexto del Sistema de Sistema de Administración Financiera Integrada como componente de la modernización del subsistema presupuestario con la adopción del enfoque del Presupuesto por Áreas de Gestión, cuya implementación en 1996 implica para la oficina del presupuesto una reestructuración organizativa bajo el concepto del ciclo presupuestario, el cual comprende la formulación, ejecución, seguimiento y evaluación como proceso integrado.

Actualmente la Dirección General del Presupuesto está integrada de la siguiente manera: Dirección, Subdirección, Unidad Técnica de Apoyo, Unidad de Informática, División de Desarrollo Económico y Empresas Públicas, División de Conducción Administrativa, División de Desarrollo Social, División

de Integración y Análisis Global del Presupuesto, División Administrativa, Unidad de Valúos y la Unidad de Comunicaciones y Relaciones Públicas.⁶⁹

1.6.1 **Dirección General de Impuestos Internos**

Esta dirección es la única de la que se analizará ampliamente, ya que tiene la responsabilidad de la administración de los impuestos, creada por la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII)⁷⁰, la que administra los impuestos internos. La Dirección General de Impuestos Internos, tiene la competencia de en todas las actividades administrativas que se relacionan con los impuestos de: renta, patrimonio, transferencia de bienes raíces, donaciones, consumo de productos y servicios, gravámenes sobre las actividades productivas y comerciales, actos jurídicos y transacciones; además tiene un carácter de organismo técnico independiente, complementándose con las que anteriormente se mencionan y con las funciones básicas de recaudar, fiscalizar y cobrar los impuestos que administra; para desarrollar estas labores en forma óptima, se complementa con los sistemas normativos de apoyo, planificación y coordinación. La DGII se creó en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas.

El objetivo principal de la DGII es generar mayores niveles de ingresos para el logro de los objetivos del Estado, a través de la Administración y aplicación eficiente de las Leyes Tributarias, la asesoría y fiscalización a los contribuyentes y del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

⁶⁹ CONSEJO DE GOBIERNO REVOLUCIONARIO DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR; decreto No.517; del 28 de febrero de 1950, Dado en la Casa del Consejo de Gobierno Revolucionario: San Salvador, a los veintiocho días del mes de febrero de mil novecientos cincuenta.

⁷⁰ Decreto Legislativo N° 451, del 22 de febrero de 1990, publicada en el D.O. N° 56, Tomo 306 del 07 de marzo de 1990.

También tenemos que sus principales funciones son las siguientes:

1) Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control estén asignados por Ley.

2) Brindar asistencia tributaria al contribuyente tanto personal como telefónica.

3) Diseñar y ejecutar planes de fiscalización enfocados a la obtención de los recursos financieros que necesita el estado para operar.

4) Facilitar al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias⁷¹.

La estructura orgánica de la DGII ha trascendido de una administración tradicional por impuestos a una organización de tipo funcional, en donde se aprecian los niveles centrales y locales (Ver anexo 2)

La Dirección General de Impuestos Internos se encuentra estructurada organizativa y operativamente, en atención a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 4 de su Ley Orgánica, de la siguiente forma:

Esta dirección ha creado algunas oficinas especializadas, de las cuales hacemos referencia a continuación:

- o Desde el año 1992 abrió una Oficina de Atención a los Grandes Contribuyentes que se denomina Subdirección de Grandes Contribuyentes.

- o Desde el año 1994 cuenta con una Oficina de Atención a los Medianos y Pequeños contribuyentes que se denomina Subdirección de Medianos Contribuyentes. En el año 1996 abrió una Oficina de Atención a los Contribuyentes ubicados en la zona Occidental del país, la cual se instaló en el Departamento de Santa Ana y se denomina Oficina Regional de Occidente.

⁷¹ Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General De Impuestos Internos.

- En el año 1996 abrió una Oficina de Atención a los Contribuyentes ubicados en la zona Oriental del país, la cual se instaló en el Departamento de San Miguel.

1.6.1.1 Subdirección General

Para comenzar el Subdirector General asiste al Director en las evaluaciones sobre la gestión e inspección y debe cumplir con los mismos requisitos del Director General, según los artículos 4 y 5 de la Ley antes citada; debe vigilar y auditar todas las dependencias y coordinar con los encargados de las funciones de apoyo para la optimización de los planes trazados mediante programaciones específicas, según lo establece el artículo 7 de su misma Ley Orgánica;⁷² vemos que de esta función que desarrolla este funcionario, puede en un momento determinado emitir actos que pueden o no ser administrativos dependiendo del caso en concreto.⁷³

1.6.1.1.1 Unidad de programación y evaluación tributaria

Es la responsable de elaborar los Planes de Fiscalización, tendientes a controlar la correcta aplicación de las Leyes Tributarias por parte de los Sujetos Pasivos del impuesto, a fin de maximizar la recaudación tributaria y reducir la evasión fiscal. Además, se encarga del diseño, programación, seguimiento y evaluación, de los diferentes planes de fiscalización que ejecutan las Unidades Fiscalizadoras, con el fin de garantizar la eficiencia, rentabilidad y producción efectiva de los mismos.

1.6.1.1.2 Unidad de audiencia y apertura a pruebas

⁷² Artículos 4, 5, y 7 de la LODGII.

⁷³ Artículo 8 Inciso primero: LODGII “*El director General, Subdirector General, los auditores o peritos y demás empleados de la Dirección General serán responsables civilmente por los perjuicios que ocasionaren al Fisco o a los contribuyentes, por los errores que cometieron por impericia o negligencia, en sus dictámenes y resoluciones.....*”.

Garantiza los derechos constitucionales de defensa y audiencia establecidos en los artículos 11 de la Constitución que dice “Ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes...”; de este artículo es pertinente citar lo que ha dicho la Sala de lo Constitucional respecto al derecho de audiencia.⁷⁴

⁷⁴ Sentencia de 13-X-1998, Amp. 150-97.: Sobre la *naturaleza* del derecho consagrado en el inc. 1º, la SC ha afirmado que “esta disposición constitucional establece lo que se conoce como derecho de audiencia, el cual se caracteriza, en primer lugar, por ser un derecho de contenido procesal, instituido como protección efectiva de los demás derechos de los gobernados; y, en segundo lugar, es un derecho relacionado indiscutiblemente con las restantes categorías jurídicas subjetivas protegibles constitucionalmente”. En cuanto al *alcance* de tal derecho, ha afirmado que derecho de audiencia es una “expresión omnicomprendensiva con que se hace referencia a las facultades, poderes y garantías que han de obligatoriamente observarse en un proceso” Sentencia de 16-XII-1997, Amp. 9-S-95, Considerando III 4. Respecto del *contenido* del derecho de audiencia, ha dicho que “el art. 11 Cn. señala en esencia que la privación de derechos –para ser válida jurídicamente– necesariamente debe ser precedida de proceso seguido ‘conforme a la ley’. Tal referencia a la ley no supone que cualquier infracción procesal o procedimental implique por sí violación constitucional, pero sí exige que se respete el contenido del derecho de audiencia. Aspectos generales de dicho derecho, de modo genérico y sin carácter taxativo, son: (a) que a la persona a quien se pretende privar de alguno de sus derechos se le siga un proceso, el cual no necesariamente es especial, sino aquel establecido para cada caso por las disposiciones constitucionales respectivas; (b) que dicho proceso se ventile ante entidades previamente establecidas, que en el caso administrativo supone la tramitación ante autoridad competente; (c) que en el proceso se observen las formalidades esenciales procesales o procedimentales; y (d) que la decisión se dicte conforme a leyes existentes con anterioridad al hecho que la hubiere motivado” Sentencia de 13-X-1998, Amp. 150-97, Considerando II 1. La expresión “debido proceso”, según el tribunal, solo puede tener un *contenido procesal, no material*. En ese sentido, ha dicho que “el derecho constitucional al debido proceso únicamente puede considerarse desde el punto de vista procesal, con exclusión del punto de vista material, porque el mismo, dentro de un Estado de Derecho en el cual vive la independencia judicial a todo nivel jurisdiccional, rige sin vulneración al anterior principio si sólo se controla en relación a las garantías procesales y procedimentales de las personas, mas no cuando se pretende llevar a las tierras materiales, y ser considerado como un mecanismo de control de la esfera discrecional que todo juzgador posee al momento de aplicar las leyes que sustenten sus decisiones. En suma, el derecho constitucional al debido proceso, en nuestro ordenamiento jurídico, debe referirse exclusivamente a la observancia de la estructura básica que la misma Constitución prescribe para todo proceso o procedimiento, y no a la aplicación razonable, adecuada y justa de las leyes materiales, labor exclusiva del juzgador ordinario al momento de dictar sentencia en base a su discrecionalidad jurídica objetiva” Sentencia de 2-VII-1998, Amp. 1-I-96, Considerando II 1. Sobre el *ámbito de aplicación* del derecho de audiencia, ha señalado que “el vocablo

y 12 de la Constitución de la República que dice: "Toda persona a quien se impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa..."; en los procesos de investigación fiscal, que tengan como resultado un informe de auditoría o infracción; admitiendo los reclamos en el proceso de fiscalización e inconformidades de los contribuyentes, y la prueba en que se fundamentan, analizándolas y valorándolas. Emite informe técnico con recomendaciones que incidirán en el contenido del informe de auditor, para asegurar una justa determinación o imposición, es importante lo que existe de jurisprudencia en estos casos ya que esta es una de las etapas en las que se pueden violentar derechos fundamentales o por no aplicar lo que establezcan las leyes o se dieran validez a requisitos de forma que al final afecten, a los contribuyentes o por la imposición de una sanción o por la atribución de un delito, esto podría ser causa de una indemnización patrimonial, veamos lo que dice la Sala de lo Constitucional acerca de la presunción de inocencia⁷⁵.

'juicio' consignado en el artículo 11 del Código Político no está referido única y exclusivamente al concepto de proceso jurisdiccional –el proceso por antonomasia–, sino que se amplía a la idea de trámite, de actividad dinámica destinada al pronunciamiento de una decisión, eventualmente conflictiva con el interés o derecho de unas personas" Sentencia de 17-XII-1992, Inc. 3-92, Considerando XVIII. Para la SC, el derecho de audiencia es un derecho de *configuración legal*: "siendo que el derecho de audiencia es un derecho de contenido complejo, el mismo se concreta en la estructura de los procesos y, por tanto, también [en] instancias, recursos o medios impugnativos, de acuerdo con la naturaleza de las pretensiones que se plantean y de las normas jurídicas que le sirvan a ésta de basamento. No obstante lo anterior (...), la concreción que el legislador secundario hace del derecho de audiencia ha de realizarse en coherencia con la normativa constitucional o, en todo caso, el juzgador ha de verificar, en el caso específico y determinado, una interpretación y aplicación de las disposiciones que desarrollan el derecho de audiencia que sea conforme con dicha normativa constitucional" Sentencia de 13-X-1998, Amp. 150-97, Considerando II 1.

⁷⁵ Sentencia de 10-II-1999, Amp. 360-97, Considerando III 2. Sobre el *contenido y alcance de la presunción de inocencia*, el tribunal ha afirmado que "toda persona sometida a un proceso o procedimiento, es inocente y se mantendrá como tal dentro del proceso o procedimiento, mientras no se determine su culpabilidad por sentencia definitiva condenatoria o resolución motivada, y respetando los principios constitucionales procesales. Por lo tanto, se considera que ninguna persona –natural o jurídica– puede verse privada de

1.6.1.1.3 Unidad de asuntos internos

Verifica internamente el trabajo realizado por las Unidades Fiscalizadoras, mediante la revisión de los informes de fiscalización, expedientes y libretas de trabajo; para establecer si los procedimientos de auditoría empleados son los más adecuados. Así mismo, se encarga de revisar los dictámenes fiscales emitidos por los Auditores independientes, autorizados por la Ley y la Dirección General de Impuestos Internos, en cumplimiento a lo estipulado en los artículos 129 al 138 del Código Tributario⁷⁶.

1.6.1.1.4 Unidad de defensoría del contribuyente

Su función principal es la recepción de quejas, denuncias e insatisfacciones presentadas por los contribuyentes y dar trámite a las mismas hasta que sean resueltas. Sus objetivos son: asegurarles a todos los contribuyentes un lugar a donde acudir cuando el sistema falla; facilitar a los contribuyentes un responsable que tenga acceso directo con las autoridades de la Dirección General de Impuestos Internos; permitir identificar los problemas de organización y procedimentales y sugerir se adopten medidas correctivas.

1.6.1.1.5 Unidad de fiscalización y control de obligaciones tributarias formales

algún derecho por aplicaciones automáticas y aisladas de 'presunciones de culpabilidad', sean legales o judiciales, ya que las mismas son inconstitucionales si no se acompañan de otros medios de prueba que lleven a una conclusión objetiva de culpabilidad".

⁷⁶ Artículo 129 del C.T. "*Para efectos de este Código se entenderá por dictamen fiscales documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.....*"; entiéndase que el auditor es el Contador Público o Licenciado en Contaduría Pública; también este profesional se rige por la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. También hay informe fiscal que es un documento que contiene un detalle del trabajo que realiza el auditor y el resultado obtenido, y es un fundamento del dictamen fiscal.

Ejecuta los Planes de Fiscalización, que comprenden fiscalizaciones puntuales a las zonas de mayor movimiento comercial, efectúa acciones para constatar la legal tenencia de mercadería en comercios, bodegas, talleres, auto lotes, zonas de descargo y almacenes de depósito, en coordinación con la Policía Nacional Civil y la Fiscalía General de la Republica. Efectúa la inscripción de oficio de los contribuyentes, y verifica si el control interno que poseen en materia de emisión de documentos, ya sea en forma manual y/o mecanizada, garantiza el interés fiscal, en esta función, vemos que es de suma importancia el procedimiento legal que apliquen los agentes encargados de ejecutar las fiscalizaciones, ya que es en esta en una de las situaciones concretas que las que pueden perjudicar a los contribuyentes.

1.6.1.1.6 Dirección de fiscalización

Fortalece la Administración Tributaria a través de un efectivo control del universo de contribuyentes que permita sostener o incrementar los niveles de recaudación,⁷⁷ es de suma importancia la gestión fiscalizadora⁷⁸ que ejerce la Dirección General. Esta se subdivide de la siguientes Subdirecciones:

⁷⁷ SENTENCIA DEFINITIVA, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Ref. 159-M-1999 de 15:00- 11/02/2003. "...la Dirección posee la potestad de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes que se refieren a este impuesto (Renta)...".

⁷⁸ SENTENCIA DEFINITIVA, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Ref. 77-D-2002 de 15:40- 10/11/2003. "La Facultad de fiscalización...", "...tiene por objeto la realización de una auditoria integral del cumplimiento de obligaciones sustantivas y formales de los contribuyentes, incluyendo desde luego, la verificación de los pagos o anticipos a cuenta del impuesto del propio contribuyente, el cumplimiento de las obligaciones de retención de la renta y entero de los mismos y los informes anuales señalados por las leyes. El desarrollo de la anterior facultad comprende una serie de acciones que tienen por objeto determinar y exigir el correcto cumplimiento de la obligación tributaria. En este caso, la administración tributaria está habilitada para inspeccionar las oficinas y establecimientos señalados por los contribuyentes, las actividades y sus correspondientes registros contables y especiales como libro de IVA y otros con los documentos justificadores. Si el resultado de la fiscalización es que el contribuyente investigado ha incumplido las obligaciones tributarias, los auditores designados así lo harán constar en su respectivo informe de auditoria"

1.6.1.2 Subdirección de grandes contribuyentes

Ejecuta los Planes de Fiscalización programados por la Unidad de Programación y evaluación Tributaria; atiende peticiones y debe proporcionar un excelente servicio de asistencia a los contribuyentes considerados como de mayor significación fiscal.

1.6.1.3 Subdirección de medianos contribuyentes

Ejecuta los Planes de Fiscalización programados por la Unidad de Programación y Evaluación Tributaria; atiende peticiones y mejora el servicio de atención en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, orientado a los contribuyentes calificados por sus ingresos como “medianos contribuyentes”.⁷⁹

1.6.1.4 Subdirección central de fiscalización

Ejecuta los Planes de Fiscalización programados por la Unidad de Programación y Evaluación Tributaria; atiende peticiones, orientado a los contribuyentes calificados por sus ingresos como “pequeño contribuyentes”, y atiende a contribuyente omisos.

Para efectos de cumplir con esta función de fiscalización, a través del Código Tributario, se establecen obligaciones a los contribuyentes para que obtengan de un profesional independiente en materia de Contaduría Pública la emisión de dictamen fiscal, sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias a las que se encuentran sujetos.⁸⁰

⁷⁹ Esta calificación es atribuida por la Dirección General de Impuestos Internos en función de los *Ingresos* que se obtengan en un determinado ejercicio fiscal por cualquier contribuyente, para efectos de aumentar la eficiencia en la atención al usuario y es un criterio interno que utiliza la Dirección para denominar al contribuyente.

⁸⁰ Artículo 131 Código Tributario.- “Están obligados a nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente, todos aquellos contribuyentes que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

1.6.1.5 Oficinas regionales

Con el fin de descentralizar las funciones y lograr un mayor control fiscalizador de todos los contribuyentes se crearon oficinas en las zonas occidental y oriental, para que tanto a los grandes medianos y pequeños contribuyentes, se les brinde un mejor servicio que los induzca al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.⁸¹

-
- a) Haber poseído un activo total al treinta y uno de diciembre del año inmediato anterior al que se dictamine, superior a diez millones de colones (¢10,000,000.00);
 - b) Haber obtenido un total de ingresos en el año anterior superiores a cinco millones de colones (¢ 5,000,000.00);
 - c) Las personas jurídicas resultantes de la fusión o transformación de sociedades, deberán cumplir con esta obligación por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente; y,
 - d) Las sociedades en liquidación tendrán esta obligación por cada uno de los períodos o ejercicios de imposición, según sea el caso, comprendidos desde la fecha de inscripción de la disolución hasta aquel en que finalicen los trámites de la liquidación y previo a su inscripción.

En nombramiento de auditor para los casos de los literales a) y b) deberá efectuarse, en caso de persona natural por el propio contribuyente o su representante, y en caso de persona jurídica por la junta general de accionistas, socios o asociados, en el período anual de dictaminarse a más tardar dentro de los cinco meses siguientes de finalizado el período anterior; para el caso de los literales c) y d) el nombramiento deberá efectuarse en la misma fecha en que se tome el acuerdo de transformación, fusión o disolución del ente jurídico.

El nombramiento de Auditor deberá ser informado por el contribuyente, representante legal o apoderado, dentro del plazo de diez días hábiles siguientes de haberse nombrado, mediante formularios y bajo las especificaciones que disponga la Administración Tributaria, el cual deberá ser firmado por el contribuyente y el Auditor nombrado. La renuncia del auditor fiscal deberá ser informada por el contribuyente dentro de los cinco días hábiles siguientes de ocurrida.

En caso de renuncia del auditor, el contribuyente estará obligado a nombrar nuevo auditor fiscal dentro de diez días hábiles siguientes de suscitada la renuncia, debiendo informar dicho nombramiento a la Administración Tributaria en la forma prevista en el inciso anterior, dentro del plazo de cinco días hábiles de ocurrido el nombramiento...”

⁸¹ Artículo 3 Inciso final LODGII, “*Para desempeñar estas funciones la Dirección General de Impuestos Internos estará dividida en las unidades que sean necesarias, las cuales contarán con el personal adecuado para su funcionamiento.*”

1.6.1.6 División jurídica

Fortalece el sistema de tributación interna y genera un marco jurídico simplificado, a través de la aplicación de criterios sólidos y unificados con base en la Legislación Tributaria y Leyes conexas, la emisión ágil y oportuna de sus actos y la formulación de propuestas de reformas a las normas tributarias a fin de mejorarlas y fortalecerlas; emite resoluciones y realiza notificaciones a los contribuyentes de los casos desarrollados por las áreas fiscalizadoras, realizando un trabajo en el cual debe aplicar correctamente las Leyes vigentes y evacuar en forma ágil las peticiones de los contribuyentes. Este se subdivide en:

- 1) Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados;
- 2) Departamento de Notificaciones;
- 3) Departamento de Tasaciones;
- 4) Departamento de Resoluciones.

1.6.1.7 División de asistencia tributaria

Proporciona asistencia técnica tributaria, unificando criterios sobre la aplicación de derechos de los contribuyentes. Coordina con los diferentes departamentos las campañas de divulgación, orientación, conferencias o eventos de interés fiscal, así como evacua las consultas efectuadas por los contribuyentes y simplifica el uso de los formularios de impuestos que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias, además fortalece la cultura de tributación en el país.

1.6.1.8 División de control de obligaciones tributarias

Dirige y controla el procesamiento de las declaraciones de los diferentes impuestos y coordina el desarrollo de actividades orientadas a brindar un eficiente y oportuno servicio al contribuyente en lo que respecta a

la inscripción de NIT e IVA, autorización de imprentas y registro de maquinaria exenta. Este se subdivide en:

- 1) Departamento de Declaraciones;
- 2) Departamento de Registro y Cuentas Corrientes;
- 3) Departamento de Devoluciones.

1.6.1.9 Subdirección de calidad

Esta subdirección tiene que ver con la gestión de calidad, en el sentido de darle un buen funcionamiento a la administración Tributaria que se personifica en esta dirección ya que es una de las direcciones en las que gestiona más general y posee más funciones para la mayoría de contribuyentes.⁸²

1.6.1.10 Dirección administrativa

Coordina las tareas de Reclutamiento y capacitación de personal y la dotación de la logística necesaria a todas las Unidades de la DGII, para el logro de sus metas proyectadas. Se subdivide en la Unidad de Soporte Técnico Informático y en la División Administrativa, la cual a su vez se subdivide en:

- 1) Departamento de Recursos Humanos;
- 2) Departamento de Finanzas;
- 3) Departamento de Servicios Generales.

1.6.1.11 Área de Devoluciones y Compensaciones

Se encarga de verificar las devoluciones y compensaciones de los impuestos que administra la DGII, solicitadas por los contribuyentes; a

⁸² CORTEZ SEGURA, R y Otros: *“El Procedimiento de Liquidación del impuesto sobre la renta en el Código Tributario y la falta de un instrumento adecuado que oriente sobre el mismo”*, Tesis para optar a la Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2003, p .73.

efectos de agilizar el trámite correspondiente o rechazar la solicitud por improcedente, informando en este caso a las Unidades Fiscalizadoras para que se efectúe el cobro respectivo.

Básicamente se ha descrito en los párrafos precedentes la forma en que se encuentra estructurada internamente la Dirección General de Impuestos Internos actualmente, para efectos de cumplir con las obligaciones establecidas en los artículos 2, 3, 4, 5, 6 y 7 de la LODGII, antes referidos.

1.6.2 **Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas**

El Tribunal ha sido creado ya que el Ministerio de Hacienda no puede ser ni Juez ni parte, en un proceso determinado, esa es una de las razones y que a la vez es necesario, porque de esa manera se cumple un principio fundamental que es la seguridad jurídica, dentro de un verdadero Estado de Derecho, que se pretende alcanzar, para llevarlo a la autenticidad.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos es conocido como TAI, en un primer momento este tribunal ha sido creado con la finalidad de darle cumplimiento a los derechos de los contribuyentes de una seguridad jurídica, para garantizar el derecho de impugnar mediante el recurso de apelación contra aquellas resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de impuesto e imposición de multas, que emita la Dirección General de Impuestos Internos⁸³.

⁸³ Artículo 1 Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Los Impuestos Internos. Emitida por Decreto Legislativo del 18 de diciembre de 1991, publicada en el D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

Todo su funcionamiento se regulaba por la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos⁸⁴; y su competencia hasta enero del año 2000 eran: Liquidación de Impuestos Internos; Imposición de Multas; Denegación de devoluciones; Repetición de pago indebido y exceso de multa o IVA⁸⁵; posteriormente su competencia hasta noviembre del año 2001 son conocer del Recurso de Apelación que interpongan los contribuyentes, en contra de: Liquidación de Impuestos Internos; Resoluciones Definitivas e Imposición de Multas. Hasta el año 2001, mantenía la estructura de un presidente y dos vocales.

En el año 2001 se crea la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras mediante Decreto Legislativo número 551 de fecha 29 de octubre de 2001, publicada en el Diario Oficial, Tomo 353, No. 204, entrando en vigencia el 7 de noviembre del año 2001 y que en su artículo 51 de dicha ley confiere al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos el carácter de Tribunal Aduanero (104 CAUCA)⁸⁶. Y es por ello la Competencia en Aduana eran emitir: Resoluciones definitivas sancionatorias, sean administrativas o tributarias; Suspensión o cancelación de autorizaciones a los administrados; Actos que afecten en cualquier forma los derechos de los administrados.

⁸⁴ En los Artículos 2, 3, 4 y 7 de la mencionada Ley establece todo el procedimiento para la interposición del recurso de apelación y las disposiciones generales en cuanto a la aplicación e interpretación de tales disposiciones.

⁸⁵ Esta abreviatura corresponde al Impuesto al Valor Agregado, impuesto que es regulado por la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios o Ley del IVA, según Decreto Legislativo N° 296, del 22 de septiembre de 1992, publicada en el D.O. N° 174, Tomo 316, del 22 de septiembre de 1992.

⁸⁶ Su abreviatura significa Código Aduanero Uniforme Centroamericano, convenio ratificado por El Salvador el 13 de diciembre de 1963, este mecanismo es utilizado para garantizar la integración comercial entre los países de Honduras, Nicaragua, Guatemala, Costa Rica y El Salvador, con la finalidad de darle un auge a la economía regional Centroamericana.

Por otra parte en el artículo 45 de la mencionada ley está la incompetencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, para conocer en materia de liquidación de impuestos aduaneros, de conformidad al artículo 1 y 51 dicha ley y artículos 103 y 104 CAUCA.

Posteriormente la Ley de Organización y funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos sufre reformas y ha sido complementado por otras atribuciones, de las cuales han sido la de conocer de las infracciones aduaneras dicha función revisora de este Tribunal, ha sido ampliado mediante la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, la cual dio al mismo el carácter de Tribunal Aduanero para los efectos contemplados en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, tal como se ha manifestado anteriormente, por lo cual el referido Tribunal tiene competencia legal para conocer no solamente de materia relacionada con impuestos internos, sino también de la apelación de las resoluciones de la Dirección General de la Renta de Aduanas en materia de clasificación arancelaria, infracciones aduaneras y sus sanciones, por lo que su nueva denominación es Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas⁸⁷.

Dicho Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, se encuentra integrado por un Presidente, dos Vocales, uno Jurídico y otro Contable, además cuenta con un grupo de Asesores para las áreas Jurídica y Económica Contable; un grupo de Auditores, Valuadores y Notificadores; así mismo dispone de un equipo de personas para el Área Administrativa que brinda apoyo en la ejecución de las diferentes actividades.

⁸⁷ Decreto Legislativo N° 904 del catorce días del mes de diciembre del año dos mil cinco, publicado en el D.O., Número 26, Tomo N° 370 de fecha siete de febrero de dos mil 2006.

Pero es de hacer notar que estos deben llenar algunos requisitos, ya con la reforma del año 2006, que se ha mencionado.⁸⁸

1.6.2.1 Objetivos del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.

En cuanto a los objetivos, como ya se ha manifestado ha tenido cambios, en cuanto a que tiene la competencia de conocer sobre el recurso de apelación de las resoluciones definitivas que emita la Dirección General de Aduanas en materia de liquidación de oficio de tributos, imposición de sanciones, valoración, aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías.⁸⁹

Dentro de los objetivos principales del Tribunal se pueden mencionar los siguientes:

1) Contribuir al desarrollo de la Política Tributaria, en lo relativo a la obtención de una equitativa, correcta y oportuna administración de impuestos internos y aduaneros, con el fin principal de impartir justicia acorde al marco jurídico tributario existente.

⁸⁸ Artículo 1 LOFTAIA: El Tribunal estará integrado por un Presidente y dos Vocales especialistas en Tributos Internos y dos Vocales especialistas en materia aduanera, quienes junto con el Presidente del Tribunal, conocerán de los recursos de apelación en las materias relacionadas en el presente artículo. Todos los miembros del Tribunal serán nombrados por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda por un periodo de cinco años prorrogables y desempeñarán sus cargos con autonomía funcional. Para ser nombrado Presidente del Tribunal de Apelaciones, se requiere ser salvadoreño por nacimiento, abogado de la República, de reconocida honorabilidad, mayor de treinta años de edad con experiencia en materia tributaria, o en su defecto tener seis años de ejercicio profesional o haber desempeñado una judicatura de primera instancia por tres años. Los vocales deberán ser profesionales universitarios y tener seis años de ejercicio profesional en materia tributaria o aduanera, deben ser de notoria competencia, reconocida honorabilidad, salvadoreños por nacimiento y mayores de edad.

⁸⁹ Ley de Organización Y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, D.L. N° 904, del 14 de Diciembre del 2005, publicado en el D.O. N° 26, Tomo 370, del 07 de Febrero del 2006.

2) Efectuar las resoluciones de los recursos de apelación que interponen los contribuyentes de los impuestos de: renta, patrimonio, transferencia de bienes raíces, sucesiones, del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA) y otros impuestos internos, de conformidad con los derechos que reconoce el ordenamiento jurídico.

1.6.2.2 Funciones del Tribunal

El artículo 5, el cual dice: “El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, podrá en la sustanciación de los incidentes, ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o contabilidades, practicar toda clase de valúos y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados; y recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la testimonial y la confesión de la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, en su perjuicio. Podrá asimismo decidir todas las cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados; en este último caso se les oirá previamente”.⁹⁰

1.6.2.3 Dependencias de la organización del Tribunal

Área jurídica, administrativa, contable y de cómputo, considerando la primera fundamental para los efectos que nos ocupa, por lo que la describimos a continuación.

1.6.2.4 Área Jurídica

El área jurídica está integrada por el Vocal Jurídico, quien actúa como Jefe de Unidad; por Asesores Jurídicos Tributarios y Notificadores. La

⁹⁰ Consultado de la página Web del Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, fecha de consulta 16 de Julio de 2010. Hora 23:30

actividad principal es la de ejecutar lo referente a los aspectos legales tributarios del proceso de Recurso de Apelación, desde la interposición hasta la notificación de la sentencia que dicta el Tribunal sobre la resolución del Recurso expuesto. Además efectúa estudios y análisis de la aplicación de las diferentes leyes de impuestos para su adecuada aplicación.

CAPITULO 2

MARCO JURIDICO DE LAS INSTITUCIONES DE LA PRESCRIPCION Y CADUCIDAD

2.1. Análisis constitucional de las instituciones de la prescripción y caducidad

El ejercicio de la potestad tributaria⁹¹ que tiene reservado el estado debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, conforme a las garantías individuales que constituyen el límite a la actuación del estado frente a los particulares. De acuerdo con esta idea, estas son el límite de la potestad tributaria del Estado frente al particular. El establecimiento de un tributo no solo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así el contribuyente podrá ejercer el medio de control constitucional, para dejar sin eficacia un tributo en contra del orden establecido por la Norma suprema. Es así como la constitución se perfila como la base fundamental de toda legislación, esta ha sufrido diversas reformas a lo largo de la historia desde que surgió la primera Constitución de 1824 con la confederación hasta la más reciente del año mil novecientos ochenta y tres. A lo largo de todo el mundo es el derecho constitucional el primero a conocer, interpretar y estudiar, y en nuestro país no es la excepción; en la cual se basan los principios fundamentales que rigen la vida jurídica de nuestros deberes y derechos. El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades de esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia constitución y las leyes establecen. No es “posible

⁹¹ SENTENCIA DEFINITIVA, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Ref. 76-F 2003 de las 14:00 del día 25/1/2006, al respecto nos dice la sala: “que no es sino una manifestación de su poder de imperium, enunciado en el art. 204 numerales 1 y 6 de la Constitución”

pensar en que la autoridad por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio”.⁹²

Limitándose a incluir únicamente dos o tres artículos que se refieren expresamente a la materia tributaria lo que también es característico de muchas constituciones de otros países. Uno de esos preceptos, incluidos desde las primeras Leyes Fundamentales salvadoreñas, encomienda al poder legislativo la facultad privativa para “Decretar las contribuciones o impuestos...” según decía el numeral noveno del Art 29, relativo a las atribuciones “propias” del congreso de la Constitución de 1824.⁹³ Del Estado del Salvador; de esta manera, igual que en otros ordenamientos constitucionales extranjeros, se concreta inicialmente el principio de legalidad como asignación de competencia, determinada específicamente en forma expresa, no obstante estar comprendidas en la atribución principal que es decretar las leyes. La explicación es histórica y la encontramos en la idea de “autocomposición”, anterior al principio de legalidad tal como ahora lo entendemos.

Debemos destacar que la Constitución no promulgada de 1885⁹⁴ introduce una innovación fundamental al incluir la reserva de ley impositiva en su título II, denominado “garantías”, por medio del Art. 6 que establecía: “no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, y para el servicio público” esa versión breve, correctamente ubicada para el pensamiento de la época, fue incorporada en la Carta Magna de 1886⁹⁵ también como Art. 6, incluido en el mismo Título II, ahora denominado

⁹² DELGADILLO GUTIERREZ. L.: Principios del Derecho Tributario. Tercera Edición Ed. LIMUSA, México. Pag. 54

⁹³ Art. 29 Cn de 1824.

⁹⁴ Art. 6 Cn de 1885.

⁹⁵ Art. 6 Cn de 1886.

“derechos y garantías”; dicho principio desafortunadamente no tuvo desarrollo posterior, que solo procuro continuarse en 1839⁹⁶, cuando la Constitución de ese año mantuvo el principio original de 1885 ampliando sus alcances y límites en disposición no modificada por las reformas de Marzo de 1944 a la Constitución de 1939. El mismo año, el conocido como Decreto de los tres poderes de 11 de Julio, declaró vigente la Constitución de 1939 y sus reformas de 1944. A su vez las enmiendas de 1945 a la misma Constitución de 1886, no cambia el texto conciso del Art. 6 de este ordenamiento, cuyo precepto del mismo número 6 de 1885, como dijimos antes.

La Constitución de 1950⁹⁷ estableció el principio con el mismo texto de 1885 en su Art. 119, que corresponde al VIII relativo a la “Hacienda Pública”, volviendo de este modo a seguir en cuanto a su ubicación, el criterio del constituyente de 1871. En el mismo Título VIII, con igual texto y el mismo número, aparece después en la Constitución de 1962⁹⁸, y, por último, en 1983 también con el mismo texto se incluye como Art. 231 en el Capítulo II sobre “Hacienda Pública” que forma parte del Título VII sobre el “Régimen Administrativo”, concretando una novedosa ubicación en nuestra historia constitucional y en la de cualquier otro país⁹⁹

Finalmente se puede decir que la evolución del sistema tributario salvadoreño es el reflejo de su desarrollo histórico en otras latitudes. En una primera etapa el principio de la “autocomposición”, o sea, esta versión primera, tiene como propósito de concretar el consentimiento de los impuestos; la cuestión esencial era proteger a los contribuyentes de los

⁹⁶ Art. 11 Cn de 1939

⁹⁷ Art 119 Cn de 1950

⁹⁸ Art. 231 Cn de 1962.

⁹⁹ MAGAÑA, Álvaro: *Derecho constitucional tributario: principio de legalidad*, tomo V primera edición, unidad técnica ejecutora, 1993, P.142 146

abusos de la monarquía. Posteriormente, nace ese producto de la revolución francesa que es la función legislativa, la cual asume dicha protección, como resultante de la idea de representación y de la división de poderes en un régimen constitucional. Es que la función legislativa frente a los excesos del Ejecutivo, y el grado en que esto se logre, depende del acatamiento del Poder Ejecutivo a la ley.

2.1.1. Principios constitucionales relativos al derecho tributario

Para comenzar a hablar del tema que nos interesa, primeramente debemos de abordar esos principios constitucionales, de los cuales se desprende el derecho tributario, Tales principios, caracterizados como realizables constituyen, al margen de su aplicación directa, una suerte de mandato implícito al legislador y al juzgador. Frente a la eventual recepción legislativa de los principios generales del Derecho, los constitucionales de carácter tributario definen el modelo de Hacienda Pública que la Constitución ha escogido de su conjugación se deduce cómo quiere el constituyente que se haga efectivo el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Por tanto, estos principios están en la base del orden jurídico positivo y que por ello, deben de ser actualizados por el poder legislativo y aplicados por el juzgador. Es de esta forma cómo obtenemos un solo conocimiento orientado al Derecho; liberamos -como lo sostiene Kelsen- a la ciencia de todos los elementos extraños y vetamos el sincretismo metodológico, así como conciliamos lo subjetivo con lo objetivo.¹⁰⁰

2.1.1.1. Principio de unidad de la Constitución

Dadas las particularidades de la norma constitucional, se vuelve necesario adoptar criterios de interpretación de la misma, que tomen en

¹⁰⁰ Sentencia definitiva, Ref. 215-M-2001 de las 15:05 de fecha 30/11/2004

cuenta la diversidad funcional de la constitución, su condición de norma jurídica superior y su necesaria apertura.

Dentro de tales criterios, siempre resulta necesario tener en cuenta el principio de unidad de la Constitución, mediante el cual, la solución de todo problema interpretativo ha de partir de la consideración de la Ley Suprema en su conjunto, y no de la atención exclusiva y aislada de sus preceptos. Desde este planteamiento, se rechaza la posibilidad de ponderar en esta sede los contenidos constitucionales y graduar el peso jurídico o axiológico entre ellos, pues no existe en el Derecho positivo ningún argumento que permita afirmar que una parte de la Constitución es "más constitucional que otra".

La premisa es que toda norma jurídico-constitucional forma parte de un sistema normativo fundamental, en tanto que la Constitución agrupa los aspectos que se consideran fundamentales para la convivencia social y que han sido producidas con procedimientos distintos a los utilizados en la formación de las leyes ordinarias; y que por ello, presentan un grado de validez superior a éstas.¹⁰¹

2.1.1.2. Principio de igualdad

El artículo 3 de la Constitución de la República reconoce literalmente: "Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión". En relación con tal derecho, la Sala de lo Constitucional ha distinguido en su jurisprudencia entre: la igualdad ante la

¹⁰¹ INCONSTITUCIONALIDADES, ref. 46-2005 de las 10:00 del día 11/8/2005

ley; y la igualdad en la aplicación de la ley.¹⁰² Conforme la primera, frente a supuestos de hecho iguales, las consecuencias deben ser las mismas, evitando toda desigualdad arbitraria y no justificada. Según la segunda, cuya aplicación se hace en el ámbito judicial, las resoluciones judiciales deben ser las mismas al entrar al análisis de los mismos presupuesto de hecho, aunque sean órganos jurisdiccionales distintos los que entraren al conocimiento del asunto, evitando cualquier violación consistente en que un mismo precepto legal se aplique en casos iguales con evidente desigualdad.

Se agrega, que el principio de igualdad es un límite al propio legislador y que debe entenderse como una parificación ante el ordenamiento positivo en idénticas circunstancias, con las mismas cualidades, méritos o servicios, y con paralelo comportamiento o conducta, es decir que si los casos o supuestos son idénticos, el tratamiento legal debe ser el mismo para todos. El principio de igualdad está generalmente aceptado en todas las Constituciones y a ese respecto, corresponde citar jurisprudencia argentina que lo desarrolla. Un fallo de aquel país determina: " El principio de igualdad que contempla el artículo 16 de la Constitución Nacional sólo requiere que no se establezcan excepciones, o privilegios que excluyan a uno de los que se concede a otros en idénticas circunstancias, más no impide que la legislación contemple en forma diferente situaciones que considere distintas, cuando la discriminación no es arbitraria ni responde a un propósito de honestidad contra determinados individuos o clase de personas, ni encierra indebido favor o privilegio personal o de grupo".¹⁰³

La igualdad es un derecho subjetivo que posee todo ciudadano a obtener un trato igual, que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlo

¹⁰² Sentencia definitiva, Ref. 288-A-2003 de las 15:45 de fecha 15/11/2004

¹⁰³ Sobreseimiento de Amparo ref. 9-2002 de fecha Viernes, 01 de Noviembre de 2002

y exige que los supuestos de hechos iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas, abarcando también la igualdad en la aplicación de la ley, lo cual no implica una igualdad absoluta, que obligue siempre a tratar de igual forma todos los supuestos idénticos: lo que sí supone Tributaria en este caso, de razonar todos los actos dictados que se separen del criterio seguido en actuaciones anteriores, lo que en doctrina se ha denominado el precedente administrativo, es decir, aquella actuación de la Administración que, de algún modo, vincula en lo sucesivo sus actuaciones, en cuanto a fundamentar sus resoluciones en contenidos similares para casos semejantes, carácter vinculante que viene dado por la estrecha interrelación en materia tributaria entre el principio de igualdad con los de prohibición de la arbitrariedad y de seguridad jurídica.

En tal sentido, cuando exista una completa similitud en los sujetos y en las circunstancias objetivas de casos concretos, lo más consecuente es que el criterio adoptado en el precedente sea el mismo en ambas situaciones. Sin embargo, si la Administración decide efectuar un cambio de criterio respecto del mantenido en resoluciones anteriores, debe razonar la justificación para modificarlo, es decir, poner de manifiesto las razones objetivas que la han llevado a actuar de forma distinta y a desechar el criterio sostenido hasta entonces, debido a la trascendencia de derechos y principios constitucionales que pueden verse conculcados.

Dicha sentencia concluye que el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten arbitrarias o injustificadas por no estar fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Sentencia definitiva, Ref. 288-A-2003 de las 15:45 de fecha 15/11/2004

2.1.1.3. Principio de legalidad

El Principio de Legalidad, es el pilar fundamental del Estado de Derecho; ya que en virtud de éste, todo funcionario actúa conforme a las atribuciones y competencias que le confiere el pueblo, depositario principal de la soberanía, por medio de la ley; en virtud de lo cual si un funcionario no está facultado expresamente, no puede realizarlo, pues se lo ha reservado el mismo pueblo o se lo ha conferido a otra autoridad.¹⁰⁵

En virtud del principio de legalidad no es posible por vía de interpretación extender el ámbito de competencia de los órganos de la Administración, dada la contundencia de las expresiones del constituyente al afirmar que los funcionarios no tienen otras atribuciones sino aquellas establecidas expresamente en la ley.

En virtud del principio de legalidad, las autoridades deben contar con una previa habilitación normativa para realizar lícitamente cualquier actividad, y su actuación debe moverse estrictamente en los ámbitos que las normas aplicables le faculden.¹⁰⁶

El principio de legalidad en su manifestación de vinculación positiva, se encuentra recogido en nuestro ordenamiento jurídico con rango constitucional. Es así que el artículo 86 inciso final de la Constitución señala que: "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la Ley".

¹⁰⁵ Sentencia definitiva, Ref. 170-C-2000 de las 14:09 de fecha 7/5/2004

¹⁰⁶ Sentencia definitiva, Ref. 65-I-2001 de las 15:30 de fecha 30/11/2004

Dicho principio aplicado a la Administración Pública, ha sido reconocido en reiteradas resoluciones por este Tribunal, sosteniéndose que en virtud del mismo la Administración sólo puede actuar cuando la ley la faculte, ya que toda acción administrativa se nos presenta como un poder atribuido previamente por la ley, y por ella delimitado y construido.¹⁰⁷

Lo anterior implica, que la Administración Pública únicamente puede dictar actos en ejercicio de atribuciones previamente conferidas por la ley, y de esta manera instaurar el nexo ineludible acto-facultad-ley. La habilitación de la acción administrativa en las distintas materias o ámbitos de la realidad, tiene lugar mediante la correspondiente atribución de potestades, entendidas como sinónimo de habilitación: sólo con una habilitación normativa la Administración puede válidamente realizar sus actuaciones. En los términos del autor Luciano Parejo: "las potestades son, en último término y dicho muy simplificado, títulos de acción administrativa..."¹⁰⁸

2.1.1.4. Derecho de propiedad

El derecho de propiedad puede perfectamente privarse o limitarse a partir de las resultas de un proceso jurisdiccional nacido, por ejemplo, como consecuencia de distintas insatisfacciones jurídico-comerciales, pero en éste tipo de proceso, como en todos los demás, debe respetársele al afectado las categorías integrantes del "debido proceso". Y es que siendo, en principio, inviolable la propiedad –dada su naturaleza de derecho individual, esta se garantiza a través de una serie de prohibiciones, para el caso la que señala que nadie puede ser privado de su propiedad sin antes ser oída y vencida en juicio.

¹⁰⁷ Sentencia definitiva, Ref. 167-S-2003 de las 14:05 de fecha 15/12/2004

¹⁰⁸ PAREJO Alfonso L. Manual de Derecho Administrativo, Editorial Ariel, Barcelona, 1994. Pág. 398.

El derecho a la propiedad, por tanto, no es absoluto o perpetuo, ni tampoco, consecuentemente, exclusivo. No es exclusivo porque hay restricciones y servidumbres que afectan el goce o el uso de la propiedad –v. gr., y vinculado con su propia esencia, el ejercicio en función social, Art. 103 Cn. – No es perpetuo, no sólo por la privación que pueda resultar de una insatisfacción jurídico-privada ventilada en tribunales competentes, sino también porque puede extinguirse o privarse materialmente, mediante la expropiación, sin necesidad de haberse condicionado previamente el bien.¹⁰⁹

La propiedad supone, el dominio pleno sobre el objeto. Así, el derecho de propiedad implica el poder de una persona para usar, explotar y disponer plenamente de una cosa, entendiendo por "cosa" toda clase de bienes, materiales o inmateriales, que se encuentren dentro del comercio.¹¹⁰

Debe interpretarse el derecho de propiedad como la plena potestad sobre un bien, que a la vez contiene la potestad de poder ocuparlo, servirse de él de cuantas maneras sea posible, y la de aprovechar sus productos y acrecimientos, así como la de modificarlo y disponer jurídicamente de él.

De lo anterior se sigue que todos los bienes susceptibles de valor económico o apreciable en dinero, son convertibles en objeto de derechos patrimoniales, derivables del derecho constitucional de propiedad.¹¹¹

¹⁰⁹ Sentencia de Inconstitucionalidad ref. 24-98 de fecha Martes, 26 de Febrero de 2002

¹¹⁰ Sentencia de Inconstitucionalidad ref. 24-98 de fecha Martes, 26 de Febrero de 2002

El derecho a la propiedad presenta el carácter de "derecho subjetivo" cuando pertenece al gobernado como tal, y es oponible frente al Estado y sus autoridades para exigir su observancia y respeto. Quiere decir que a todo ciudadano que eventualmente se le quiera limitar o privar de su derecho de propiedad, por cualquier circunstancia constitucionalmente válida y nacida del cúmulo de relaciones jurídicas existentes en la realidad entre los particulares y entre éstos con el Estado, debe seguirse los respectivos procesos y procedimientos que tengan tal finalidad, aún de forma indirecta, y previo el debido proceso.

¹¹¹ Sentencia de Inconstitucionalidad ref. 24-98 de fecha Martes, 26 de Febrero de 2002

En todos los casos en que el ejercicio de un derecho constitucional entra en conflicto con derechos de terceros o con otros bienes constitucionales, la relación de tensión existente debe ser resuelta mediante la consecución de un equilibrio proporcionado de los intereses constitucionalmente protegidos en conflicto, con el fin de alcanzar su optimización; además, tal conflicto entre el derecho fundamental y los demás bienes jurídicos constitucionalmente protegidos debe ser resuelto en el marco de una ponderación referida al caso concreto.

En suma, es el legislador quien dentro de los "límites de los límites", define los bienes, intereses o valores cuya salvaguardia exige el sacrificio, esto es, la limitación de los derechos consagrados en la Ley Suprema o simplemente su regulación bajo la forma de prohibiciones o mandatos. Pero para que el juicio de proporcionalidad responda a criterios objetivos, requiere una cuota de juicio de razonabilidad, para que así la decisión que determine el legislador sea conforme no solamente a la normativa constitucional, sino a las necesidades de la realidad.¹¹²

2.1.1.5. Principio proporcionalidad

Doctrinariamente el principio de proporcionalidad se ha entendido como "un conjunto de criterios o herramientas que permiten medir y sopesar la licitud de todo género de límites normativos de las libertades, así como la de cualesquiera interpretaciones o aplicaciones de la legalidad que restrinjan su ejercicio, desde un concreto perfil punto de mira: el de la inutilidad, innecesariedad y desequilibrio del sacrificio".¹¹³

¹¹² Sentencia de Inconstitucionalidad ref. 30-96/10-97/10-99/29-2001 de fecha Viernes, 15 de Marzo de 2002

¹¹³ JAVIER BARNES, "El Principio de Proporcionalidad", Cuadernos de Derecho Público número 5, Septiembre-Diciembre, 1998, INAP

Se afirma también que es un principio de carácter relativo, ya que compara dos magnitudes y se concentra en confrontar los medios previstos por la norma jurídica y su correlación con los utilizados por los poderes públicos.

El Salvador es un Estado soberano cuya finalidad se vislumbra en el Art. 1 de la Constitución de la República, el cual señala: “El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común”. Para alcanzar dichos fines el Estado cuenta con la potestad tributaria, la cual se configura como el mecanismo por medio del cual se costea de los fondos necesarios para desarrollar su gestión. Dicha potestad tributaria no es irrestricta, ya que la misma Constitución establece los parámetros dentro de los cuales debe desarrollarse, entre ellos encontramos: el principio de capacidad económica,¹¹⁴ el principio de igualdad tributaria,¹¹⁵ el principio de legalidad¹¹⁶ Y como límite a los principios mencionados se encuentra la prohibición de confiscación.¹¹⁷

La Administración Pública se encuentra indudablemente circunscripta al principio de proporcionalidad, en el sentido que su injerencia en la situación jurídica de los particulares está limitada atendiendo a su competencia y, además, al respeto a los derechos concedidos a los mismos.

El jurista español Javier Barnes, antes citado, afirma que: “De ahí que el principio de proporcionalidad constituya para jueces y tribunales un canon

¹¹⁴ Constitución de la república, Art. 131.No. 6

¹¹⁵ Constitución de la república, Art. 3 y Art. 232

¹¹⁶ Constitución de la república, Art. 231

¹¹⁷ Constitución de la república, Art. 106 in fine

más de control con el que contrastar la conformidad a Derecho de los demás poderes públicos”.¹¹⁸

De las ideas expuestas se puede colegir que, la proporcionalidad es un instrumento que el ordenamiento jurídico prevé para controlar que los límites y controles a la actividad estatal se ejerciten adecuadamente.

En el ejercicio de la potestad tributaria, el gravar razonablemente a los administrados se trasluce por lo preceptuado en el Art. 131 ordinal 6° de la Cn.: “Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6°. Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa”. Es decir, que el legislador o bien la Administración Pública competente, en su caso, al momento de gravar ciertas manifestaciones de capacidad económica debe atender los principios constitucionales prescritos, de una forma proporcionada y mesurada, dentro de sus potestades. Ello implica que de esta forma el principio de proporcionalidad se ve estrechamente vinculado con la actividad estatal y se refleja no sólo de forma independiente, sino que también por medio de otros principios y valores contenidos en la Constitución.

El principio bajo estudio se manifiesta, primordialmente, en el de capacidad económica. Ya que como lo afirma la Sala de lo Constitucional: «De hecho, la razonabilidad se refiere no a un análisis lógico matemático sino a la necesidad de aplicar las disposiciones a los asuntos judiciales bajo la idea de justicia. E implica justamente la creación judicial de derecho a partir de valores constitucionales, o de la integración de disposiciones. Por tanto, se encuentra en función del alejamiento de la arbitrariedad y el

¹¹⁸ BARNES JAVIER, “El Principio de Proporcionalidad”, Cuadernos de Derecho Público número 5, Septiembre- Diciembre, 1998, INAP

acercamiento a la justicia, prohibiendo todo tipo de intromisión en el ejercicio de los derechos fundamentales que no tenga justificación alguna, basándose en el respeto y la debida ponderación de tales derechos y la necesaria vinculatoriedad de su contenido axiológico.¹¹⁹ La doctrina tributaria ha sostenido que éste es un principio de justicia material en el ámbito tributario, por medio del cual se gravan las realidades económicas (renta, patrimonio, consumo o tráfico de bienes, entre los principales). Sin embargo, debe entenderse como un criterio de contribución al sostenimiento del gasto público, pues la capacidad económica es un concepto consustancial de la noción misma de tributo. De ahí que sea razonable y natural gravar cualquiera de las manifestaciones de riqueza. Pero este gravamen no puede entenderse desproporcionadamente, sino que el principio de capacidad económica como criterio de contribución, se encuentra entre dos límites: un límite mínimo y un límite máximo a la imposición.

Este espacio de imposición es la valoración que hará el legislador de la capacidad económica.

El límite mínimo está previsto por el nivel necesario de subsistencia, que la doctrina ha denominado como la exención del mínimo vital. Éste se refiere a la satisfacción de necesidades elementales, que vendrá determinado por el conjunto de valores que cada Constitución garantiza en un esquema de derechos económicos y sociales. No se restringen a un mínimo físico de existencia, sino que estará determinada por la conciencia tributaria que cada comunidad determine en un momento histórico. Por ello se dice que es un concepto elástico o convencional.

¹¹⁹ Sentencia de inconstitucionalidad No. 20-2003, del catorce de diciembre de dos mil cuatro

El límite máximo se concreta en la prohibición de los gravámenes con alcance confiscatorio.

En consecuencia, se debe entender al principio de capacidad económica como un criterio material de justicia, pero no exclusivo. De ahí que sea necesario integrarlo con un sistema de valores proclamados en la Constitución y con los demás principios que informan el sistema tributario, como lo son el de igualdad, progresividad y la prohibición de confiscatoriedad.¹²⁰

Los tratados internacionales, como lo establece el Art. 144 de la Constitución Vigente “*los tratados celebrados por El Salvador con otros estados u organismos internacionales, constituyen leyes de la República al entrar en vigencia, conforme a las del mismo tratado y de esta Constitución*” Por debajo de la constitución, la primera de las fuentes en el orden de jerarquía es la representada por los tratados internacionales. Así lo entiende mayoritariamente la doctrina, aunque existen autores que defienden la tesis de que la articulación entre tratados y Derecho interno no se establece en términos de jerarquía, sino de distribución de materias o ámbitos de actuación¹²¹.

Así mismo en el literal c) del Artículo en estudio se establece los reglamentos que dicte el Órgano ejecutivo, como fuente de Derecho Tributario, debido a que como son normas de desarrollo y ejecución de las leyes, tiene lógicamente un espacio en el campo tributario. Una cuestión que

¹²⁰ AMPARO referencias, 104-2001 y 406-2001, dictadas a las doce horas y treinta minutos del 28/05/2002 y a las nueve horas 23/09/2002 En virtud de los fines que el Estado debe de cumplir, la capacidad económica se interpreta en clave solidaria, al interrelacionarse con los deberes de solidaridad económica y social, que proclama el Art. 101 de la Constitución.

¹²¹ PÉREZ ROYO, F: *Derecho financiero y tributario parte general*, novena edición, Madrid 1999 Pág. 58.

es necesario abordar en relación al reglamento es el ámbito de aplicación material propio de la fuente normativa y es que ya se ha dicho que el caso de la ley, el ámbito se encuentra determinado por el principio de *legalidad* tributario. El reglamento por su parte, tiene como ámbito natural el *desarrollo* o *ejecución* de la ley, sin poder rebasar los límites impuestos por la reserva legal y por la preferencia de ley o jerarquía normativa.¹²²

2.2. Análisis de legislación secundaria sobre las instituciones de la prescripción y caducidad

2.2.1. Prescripción en materia civil

La Prescripción, es una institución de derecho que nuestra legislación Civil reconoce en el Título XLII del Código Civil vigente, el cual es complementado por los Capítulos I al IV, que encierran distintos tipos de cómo se ejecuta o funciona ésta.

En primer lugar tenemos La Prescripción en General, el cual contiene ciertas reglas generales para su funcionamiento; en Segundo Lugar está la denominada Prescripción Adquisitiva, siguiendo como Tercero La Prescripción Extintiva (de Obligaciones), y por último esta la Prescripción de Acciones de Corto Tiempo.

Siendo una institución legal, es muy importante tomar en cuenta todo el contenido de los artículos comprendidos en este Capítulo (del Art. 2231 al Art. 2263 C.) los cuales contemplan a la Prescripción, y como dato importante hemos de mencionar que generalmente así como en nuestra legislación como otras extranjeras, se puede establecer que: *es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones o derechos ajenos,*

¹²² *Ibíd*em p. 66

por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo. No se debe ver como una forma para que los injustos de mala fe poseedores o deudores puedan realizar sus malas acciones, sino como un medio de seguridad social.

El Libro IV del Código Civil contiene el Título XLII “**DE LA PRESCRIPCIÓN**”, dividido en cuatro capítulos, de los cuales el I se refiere a la “Prescripción en General”. En este capítulo¹²³ precisamente se da el concepto legal de la prescripción, bajo los términos siguientes: “*La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales. Una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción*”.

La disposición anterior trae un concepto clásico de lo que debe entenderse por prescripción, que es casi uniforme en todas las otras legislaciones.

Asimismo es conveniente agregar que la prescripción está considerada en el Art. 1438 C., No. 9, como uno de los modos de extinguir las obligaciones.

El inciso último de este Artículo 2231 C., trae una regla simple que indica que: “una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción”; lo cual está de acuerdo con lo señalado en el Art. 1438 C., No. 9º. , que considera a la prescripción como uno de los modos de

¹²³ Art. 2231 Código Civil.

extinguir las obligaciones. Lo anterior sólo tiene aplicación en lo referente a la prescripción extintiva.

Este concepto de la prescripción que trae el Art. 2231 C., resalta que es el factor tiempo, con el concurso de otros requisitos señalados por la ley, el que actúa principalmente como causa de la adquisición o pérdida de los derechos, constituyendo, respectivamente, la prescripción adquisitiva o *usucapión* y la prescripción extintiva.

2.2.1.1. Condiciones para que opere la prescripción

La necesidad de que la prescripción deba ser alegada¹²⁴ es una de sus características principales, al grado que ello la diferencia de la caducidad y en algunos casos de la preclusión; como hemos anotado anteriormente al tratar estas instituciones.

La prescripción, entre todos los métodos de extinguir las obligaciones, es el único que no opera "*ipso jure*" sino "*ope exceptionis*", lo cual significa que la prescripción ni hace perecer la acción ni extingue las obligaciones si los interesados no la alegan. De esto se deduce que el juez no puede declararla de oficio; y el fundamento de esta disposición legal, según el parecer de Giorgi, estriba en dos razones: "la primera, la de que no es el tiempo solamente sino que también a la inercia del acreedor que se debe la muerte de la obligación. Ahora bien, la inercia puede ser interrumpida por actos extrajudiciales, y el juez que lo ignora se expondría a cometer una injusticia. La segunda razón es, que siendo la prescripción el *ultimum proesidium* del deudor, y pudiendo en algún caso repugnar a la conciencia de un caballero, debe exclusivamente depender de la libe

¹²⁴ Art. 2231 Código Civil. "El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el Juez no puede declararla de oficio".

voluntad del deudor el valerse de ella. En esto no han permitido los legisladores que la moral quede supeditada al derecho”.

Sobre esta cuestión Mercadé opina “Que las personas interesadas en invocar la prescripción, son en síntesis los acreedores del deudor, tomando la palabra acreedores en sentido amplio y comprensivo de cualquiera que tenga pretensiones a ejercitarlas contra quien tratase de abandonar la invocación de la prescripción¹²⁵”.

Este artículo 2232 C., tiene relación con lo dispuesto en el Art. 203 Pr., que anota: “Los jueces pueden suplir las omisiones de los demandantes y también de los demandados si pertenecen al derecho; sin embargo, los Jueces no pueden suplir de oficio el *medio que resulta de la prescripción*, la cual se deja a la conciencia del litigante, ni las omisiones de hecho...”.

2.2.1.1.1. La prescripción debe alegarse como excepción, o bien como acción

La regla contenida en el Art. 2232 C., nada dice de la forma en que debe alegarse la prescripción, dando margen a sostener que pueda presentarse bien como excepción o bien como acción.

En doctrina, es aceptable la fórmula anterior y los comentaristas del

¹²⁵ SUAREZ, BELARMINO.: “El Código Civil” libro Cuarto, Págs. 300 y ss. El concepto anterior es criticado por Giorgi, quien fija con más claridad la cuestión bajo estos términos: “Pero el perspicaz escritor olvida que la palabra “acreedores” en su jurídica acepción no significa poseedor y aun cuando se amplíe el concepto no llegará nunca a comprender a todos aquellos que ostenten un derecho, sea el que fuere; ni menos a los codeudores y a los que tienen motivo para impetrar la liberación de una obligación con la que se encuentran ligados juntamente con otros. La ley no dice *acreedores* sino *cualquiera persona interesada*, de donde el criterio jurídico del precepto se ha de encontrar en el *interés*, con tal que aparezca cierto y se desprenda como consecuencia lógica del ejercicio de la prescripción. En una palabra, cualquiera que pueda demostrar al juez, que invocando la prescripción en lugar del deudor, se libra de una obligación o consigna la satisfacción de un crédito, o el mantenimiento de otro derecho cualquiera, éste, pues, tendrá capacidad para invocar la prescripción, aun cuando el deudor haya renunciado a ella”.

derecho se pronuncian en el sentido indicado de que la prescripción puede alegarse como excepción y también por vía de la acción.

Sin embargo, se admite que la manera más frecuente de alegar la prescripción es por vía de excepción, y que debe ser formulada por el deudor cuando ha sido demandado por su acreedor o acreedores para el cumplimiento de una obligación; o bien por el poseedor que ha sido demandado en acción reivindicatoria.

2.2.1.1.2. Contra quiénes opera la prescripción

“Las reglas relativas a la prescripción se aplican igualmente a favor y en contra del Estado, de las iglesias, de las Municipalidades, de los establecimientos y corporaciones nacionales y de los individuos particulares que tienen la libre administración de lo suyo”.¹²⁶

El artículo anterior tiende a sentar una regla general en el sentido de que las disposiciones referentes a la prescripción, se aplican tanto a favor como en contra de las entidades nacionales o privadas y de ciertos individuos particulares, ahí señalados.¹²⁷

La referencia a los “individuos particulares que tienen la libre administración de lo suyo” no es feliz ni acertada por cuanto la misma ley, en materia de prescripción, tiene disposiciones a favor de incapaces, como las de los Arts. 2248 y 2259 C.¹²⁸

¹²⁶Código Civil Art. 2236

¹²⁷ Sin embargo, esa lista no es completa. En efecto se han omitido a las sociedades, a las fundaciones de utilidad pública y a las asociaciones de interés particular, que son personas jurídicas según el Art. 540 C.

¹²⁸ Por ello la fórmula más adecuada hubiere sido la de sustituir la expresión “y de los individuos particulares...” por la de: “las reglas relativas a la prescripción se aplican igualmente a favor y en contra de las personas naturales o jurídicas, con las limitaciones que la ley indica”. De esta manera quedarían comprendidas todas aquellas personas jurídicas contempladas en los Arts. 540 y 542 C., y también todas las personas naturales,

2.2.2. Prescripción en materia tributaria

Los mandatos establecidos en los preceptos constitucionales en materia tributaria se encuentran desarrollados en la ley secundaria la cual regula los mecanismos mediante los cuales se les dará vida y aplicación a los imperativos señalados en la Carta Magna. En el marco jurídico secundario tributario existen todo un conjunto de leyes que son de aplicación, la principal de ellas es el código tributario y su reglamento a los cuales haremos referencia, estableciendo nociones generales y específicas con las figuras de prescripción y caducidad, además de los vínculos con los tributos de lo que el mismo regula, cuya finalidad principal tal como lo dice su Art. 1 es “*contener los principios y normas jurídicas aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria*”.¹²⁹

Para iniciar el desarrollo del tema que nos atiende señalaremos aspectos generales de lo establecido por el Código Tributario, es así que partiremos nuestro estudio con las fuentes del ordenamiento tributario la cuales son establecidas en el Art. 5 del Código Tributario que especifica que son consideradas fuentes del ordenamiento tributario:

- 1) *Las disposiciones constitucionales*
- 2) *Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de leyes;*
- 3) *Los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo*
- 4) *La jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las*
- 5) *Leyes tributarias*

con las limitaciones señaladas por la ley, como en los casos antes comentados referentes a la falta de capacidad, etc.

¹²⁹ Art. 1 Emitido por decreto legislativo N----Diario Oficial, No, 241, Tomo No 349, del 22 de diciembre de 2000.

Supletoriamente constituirán fuentes del ordenamiento jurídico tributario, la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los impuestos internos.

Cabe destacar que el Código tributario al establecer taxativamente las fuentes mediante las cuales se regirá el Derecho Tributario, en el artículo antes relacionado en su literal a) le da el primer lugar dentro de la clasificación de las fuentes señaladas, a la Constitución de la República, ya que como se hizo mención anteriormente es la base principal sobre la cual se encuentra todo el Derecho Tributario y por consecuencia son sus mandatos la principal de las fuentes.

Ahora bien dentro del literal b) del artículo en mención se especifica a la ley¹³⁰ como una de las fuentes de la legislación tributaria, debido a que en la misma se desarrollan los preceptos constitucionales, y contiene un papel central en el Derecho Tributario por imperativo del principio de legalidad que exige este rango formal para la regulación de los elementos esenciales del tributo.

2.2.2.1. Principios que rigen las actuaciones la administración tributaria

Las acciones y derechos de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de las multas

¹³⁰ La ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite. Art. 1 Código Civil, declarado ley de la República del Poder Ejecutivo, 23 de agosto de de 1859.

y demás accesorios se extinguen por la prescripción, por no haberse ejercido las acciones y derechos establecidos en este Código¹³¹.

La prescripción se interrumpirá con la notificación del requerimiento de cobro administrativo efectuada al sujeto pasivo o responsable solidario por la Administración Tributaria, de conformidad a las disposiciones de este Código.

Es necesario establecer los parámetros generales que sirvan de guía a la actividad de la administración Tributaria y es en el marco de los siguientes principios generales¹³² adonde se establece que las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a dichos principios:

- a) Justicia¹³³;
- b) Igualdad¹³⁴;
- c) Legalidad¹³⁵;
- d) Celeridad;
- e) Proporcionalidad;
- f) Economía;
- g) Eficacia; y,
- h) Verdad Material;

¹³¹ Artículo 82 Código Tributario

¹³² Art. 3 Código Tributario

¹³³ Art. 131 Ord. 6º Cn. Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6º.- Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...;

¹³⁴ Art. 3 Cn. Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión

¹³⁵ Art. 131 Ord. 6º Cn.

Con fundamento en el principio de justicia la Administración Tributaria garantizará la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias.

En sujeción al principio de igualdad las actuaciones de la Administración Tributaria deben ser aptas para no incurrir en tratamientos diferenciados entre sus administrados, cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley.

En razón del principio de legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.

En cuanto al principio de celeridad, la Administración Tributaria procurará que los procesos sean ágiles y se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible.

En cumplimiento al principio de proporcionalidad, los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar.

En virtud del principio de economía, se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.

Con base al principio de eficacia, los actos de la Administración Tributaria deberán lograr su finalidad recaudatoria con respecto a los derechos fundamentales de los administrados.

Las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos.

2.2.2.2. De las obligaciones tributarias y su extinción

La relación del Estado con los particulares y entre sí, en materia tributaria¹³⁶, genera obligaciones, como consecuencia de la imposición de los tributos.¹³⁷

Como reza nuestra legislación a la regla de la prescripción, establece como excepción para la aplicabilidad de la prescripción, los casos de agentes de retención y de percepción que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas.¹³⁸

El Código Tributario en su Artículo 12 clasifica a los tributos en tres clases (impuestos, tasas y contribuciones especiales) y en los Artículos siguientes desarrolla cada uno de la siguiente forma: a) *impuesto* es el

¹³⁶ Art. 11 C.T establece la definición legal de los tributos, como: "*tributos son la obligaciones que establece el Estado en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines*"

¹³⁷ Sobre este tema Pérez Royo, Fernando opina que "El tributo es una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos. De acuerdo con esto, las notas que caracterizan al tributo son fundamentales dos: la coactividad y el carácter contributivo. En cuanto a la primera, la coactividad, se resuelve en el hecho de ser el tributo una prestación establecida unilateralmente por el Ente público, a través de los procedimientos previstos por la Constitución y en el resto del ordenamiento, sin el concurso de la voluntad de sujeto llamado a satisfacerla. Como segunda determinación o nota básica el carácter contributivo que se refleja en la propia raíz etimológica del término tributo construye la razón de ser de la institución y lo que la diferencia de otras prestaciones (como multas o sanciones pecuniarias) que siendo igualmente coactivas, carecen de esta finalidad o razón de ser".

¹³⁸ Art. 82 Inc.2º Código Tributario

tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica Art.13 C.T *tasa* es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servidor público individualizado al contribuyente Art.14 C.T *contribución especial* es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación Art.15 C.T.¹³⁹

¹³⁹ En la sentencia de inconstitucionalidad 21-2004 del pasado 29 de IV-2005 la sala de lo constitucional declaro inconstitucional algunos sub rubros y articulo de la Ordenanza Reguladora de las tasas por servicios Municipales de la ciudad de San Salvador, referente entre otros aspectos la mantenimiento y reconstrucción de parques y financiamiento de los festejos del municipio de San Salvador. El argumento principal utilizado por la Sala de lo Constitucional fue la violación al principio de legalidad tributaria contenido en el Art. 131 ord 6 de la Constitución. En la sentencia se analizó desde el punto de vista doctrinal, al tributo, el cual, se dijo es una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público, siendo sus notas características la coactividad y el carácter contributivo. Se hizo hincapié, además, en la sentencia de inconstitucionalidad 23- 98 del 6 -IX 1999, donde se afirmó que los tributos pueden ser clasificados de numerosas formas, entre ellos, a través de la teoría tripartita que ha servido de base la modelo del Código Tributario para América Latina: impuestos, tasas y contribuciones. Se retomó también la sentencia de Amparo 100-2001- del 24 v- 2002 en la que se estableció la diferencia entre impuestos y tasas. El impuesto, se dijo es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente; elemento propio y de carácter positivo del impuesto es la ausencia de vinculación entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad administrativa que el Estado desarrolla con su producto. La nota distintiva del impuesto se identifica en el elemento objetivo del hecho imponible, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, no parece contemplada ninguna actividad administrativa, por tanto, el impuesto es un tributo no vinculado, ya que no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se singularice a su respecto o que lo beneficie. Por ello el hecho imponible consiste en una situación que, según la valoración del legislador, tiene idoneidad abstracta como índice o indicio de capacidad contributiva, percibir una renta, poseer un patrimonio, realizar un gasto. En tal caso, la obligación tributaria es cuantitativamente graduada conforme a los criterios que se cree mas adecuados para expresar en cifras concretas, cuál será la dimensión adecuada de su obligación. Por su parte la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado por una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada con el contribuyente, teniendo las siguientes características: a) es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio b) debe ser creada por ley; c) su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que esta vinculada con el obligado pago; d) el producto de la recaudación es exclusivamente destinado al servicio o actividad respectiva e) debe tratarse de un servicio o actividad divisible a fin de posibilitar su particularización; y g)

Dicha obligación obedece a un interés público, según lo establece el Código Tributario ¹⁴⁰, y la explicación de esta forma de ser de la obligación tributaria radica precisamente en el hecho de que la presencia del interés público a cuyo servicio debe actuar la Administración: la ley demanda a la Administración, no simplemente que cobre el tributo, sino que lo haga precisamente de aquel que aparece fijado en la propia ley. Los pactos que los particulares hagan al respecto tienen un alcance meramente privado, sin repercusión en la relación jurídica tributaria.¹⁴¹

2.2.2.2.1. Extinción de la obligación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria a través de la prescripción

Iniciemos dando una definición de lo que se entiende por relación jurídica tributaria “Es el vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las Normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”¹⁴². Al hablar de la obligación tributaria debemos señalar el elemento subjetivo que intervienen dentro de dicha obligación es decir, los sujetos que integran la relación jurídica tributaria. Es así que como sujetos intervinientes

Comentario [P2]: Actualizar la fecha de consulta en nota al pie No. 147

la actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal, es decir que se trata de actividades que el Estado no pueda dejar de prestar porque nadie más que el está facultado para desarrollarlas ejemplo de ello la administración de justicia, poder de policía, actos administrativos en sentido estricto. Molina Méndez, José Carlos.

¹⁴⁰ Art 16 del Código Tributario define a la obligación tributaria como “*el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen*”

¹⁴¹ Art. 17 Código Tributario “*Los actos y convenciones celebrados entre particulares no son oponibles en contra del fisco, ni tendrán eficacia para modificar el nacimiento de la obligación tributaria ni alterar la calidad del sujeto pasivo, sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes*”

¹⁴² www.starmedia.com. consultado 10 de mayo 2010, Hora de consulta: 21:00 Hrs.

podemos señalar como sujeto activo al Estado (fisco) y como sujeto pasivo al obligado a la prestación (contribuyente).

a. Sujeto activo

El Código Tributario especifica que “*sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo*”¹⁴³ el concepto de sujeto activo de la relación jurídico tributaria suele identificarse con el acreedor de la deuda que representa el contenido esencial de dicha relación. Se acostumbra a distinguir a este respecto entre el ente público como titular del poder tributario o potestad normativa de creación de tributos y el propio (o diferente) ente público como titular del derecho de crédito en la relación que se origina con el hecho imponible previsto en la propia norma.

Así mismo debemos señalar que, como expresa el mismo Derecho positivo. Lo que caracteriza la posición del sujeto activo del tributo es que su pretensión se hace efectiva a través de un procedimiento administrativo. De manera que en realidad es significativo a la hora de explicar la posición jurídica del sujeto activo y de su relación con los administrados es el de *competencia*. Lo que interesa más allá de cuál sea el ente beneficiario de la prestación, es el órgano competente para recibir el pago, para practicar la liquidación, para exigir por vía coactiva el cumplimiento, entre otros¹⁴⁴.

b. Sujeto pasivo

¹⁴³ Art. 19 Código Tributario

¹⁴⁴ Pérez Royo, Op. cit, Pág.81

Respecto al sujeto pasivo¹⁴⁵ de la relación jurídico tributaria, podemos concluir que frente a la Administración tributaria, encontramos una pluralidad de sujetos que se hallan sometidos a los diversos derechos y potestades que integran dicha función, algunos de estos sujetos tienen el deber de pagar la obligación tributaria y, además de cumplir otros deberes accesorios; otros aparecen como obligados al pago de las prestaciones pecuniarias distinta de la deuda tributaria en sentido estricto, o bien resultan obligados en virtud de un presupuesto distinto del de la realización del hecho imponible; otros, en fin sencillamente sujetos de deberes de contenido no pecuniario, de información respecto de terceros.

Luego de haber identificado los sujetos de dicha relación, en materia tributaria la institución de la prescripción¹⁴⁶, es abordada como uno de los modos de extinción de la obligación tributaria sustantiva, además podríamos mencionar los siguientes:

a) Pago

Es la forma en la cual se aplica en la extinción de las obligaciones, porque lo común es que el deudor cumpla con lo pactado, ejecute la prestación, o sea, pague lo que debe.

Este modo de extinguir las obligaciones tiene dos denominaciones: solución o pago efectivo. La expresión solución es muy gráfica, porque en virtud del pago viene a desligarse el acreedor del deudor, se soluciona la obligación.

¹⁴⁵ Art. 30 Código Tributario define "se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable".

¹⁴⁶ Art. 68 lit d) Código Tributario

El pago se diferencia notablemente de las otras formas de extinguir las obligaciones por que constituye, más que un modo mismo, el cumplimiento de la obligación.¹⁴⁷

b) Compensación

Según el derecho moderno la compensación es un hecho de derecho sustantivo que se produce sin la intervención de la voluntad de las partes, por ministerio de ley, tan pronto se enfrentan dos créditos compensables o a instancia de una de las partes. El derecho romano, por el contrario estimó la compensación en todos los tiempos de su historia como un fenómeno procesal, idea de la cual no pudo desligarse el derecho Justiniano.¹⁴⁸

c) Confusión

Lo podemos catalogar dentro de aquellos que dan o pueden dar una satisfacción al acreedor; en una misma persona se reúnen las calidades de acreedor y deudor se produce de derecho una confusión, que extingue la deuda y produce los mismos efectos que el pago.

La explicación de este modo es muy sencilla, porque, en realidad, cuando se reúne en una misma persona la calidad de acreedor y deudor, hay verdaderamente imposibilidad de la ejecución de la obligación. Por que si Pedro le adeuda a Juan US\$20,000 y después me deja de heredero, paso ser acreedor y deudor, y hay imposibilidad material absoluta de cumplir la obligación.

¹⁴⁷ ALESSANDRI RODRIGUEZ, A. y Otros, Curso de Derecho Civil, Las Obligaciones, Tomo III, redactada y puesta al día por Antonio Vodanovic H. pag. 279-280

¹⁴⁸ Ibidem, pag. 411-412

En una palabra: como nadie puede ser deudor o acreedor de si mismo, la obligación se extingue tan pronto como esa reunión se verifica.¹⁴⁹

Es de considerar que según el artículo 70 del mismo código establece que al efectuarse el pago, éste se entenderá perfeccionado cuando se tuviere a disposición o se hicieren efectivos los medios de pago empleados. La prescripción de la acción para el cobro de los medios de pago empleados no afectará la prescripción para la acción de cobro de la deuda tributaria. El pago de la obligación prescrita no dará derecho a repetir lo pagado.

2.2.2.1.1 Declaratoria de prescripción

La prescripción establecida en este Código requiere alegación de parte interesada y la Administración Tributaria será la competente para declararla y que produzca sus efectos¹⁵⁰.

Al momento de alegarse la prescripción la solicitud deberá ser acompañada por las certificaciones de los Juzgados de Menor Cuantía y de la Fiscalía General de la República, en las que conste que el sujeto pasivo no ha sido demandado ni se ha iniciado trámite en su contra para reclamar deudas tributarias, pero en todo caso, la Administración Tributaria previo a resolver declarando o no la prescripción, verificará los extremos alegados por el interesado con los datos que conste en el expediente o en sus propios registros.

¹⁴⁹ Ibidem. pag. 406

¹⁵⁰ Artículo 83 Código Tributario

La prescripción opera tanto para lo principal como para lo accesorio que al momento de su reclamación por la Administración Tributaria hayan cumplido el requisito establecido en este Código.

2.2.2.2.1.2 Plazo para la prescripción

La obligación tributaria sustantiva prescribe en diez años. Las multas y demás accesorios prescriben junto con la obligación a que acceden¹⁵¹.

Las multas impuestas aisladamente prescriben en diez años.

El cómputo del plazo de prescripción comenzará a contar a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal o el de su prórroga para pagar cuando se trate de impuesto autoliquidado por el contribuyente y a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago cuando se trate de liquidación oficiosa o imposición de multas aisladas, determinadas por la Administración Tributaria.

2.2.2.2.1.3 Momento en el cual opera la prescripción

La prescripción opera cuando se hayan cumplido los requisitos establecidos por el Código para considerarla materializada tanto para lo principal como para lo accesorio¹⁵².

Define también lo que se debe entender por prescripción al referirse a: *“El vencimiento del plazo o término, que una vez materializado, imposibilita a la Administración para reclamar al deudor moroso, la obligación principal y sus accesorios, por no haber ejercido sus acciones y derechos dentro del*

¹⁵¹ Artículo 84 Código Tributario

¹⁵² Art. 22. Reglamento de Aplicación del Código Tributario

*plazo que el Código y las leyes tributarias establecen; ésta requiere alegación de la parte interesada. La Dirección General de Impuestos Internos será la competente para declararla y que produzca sus efectos”.*¹⁵³

Se establece de igual manera la forma en que opera¹⁵⁴ la Prescripción:

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

1) Cuando se trate de impuesto autoliquidado por el contribuyente, a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal para pagar o el de su prórroga si la hubiere; y

2) Cuando se trate de liquidación oficiosa o de imposición de multas aisladas efectuadas por la Administración Tributaria, a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago, establecido en el artículo 74 inciso 2º del Código.

2.2.2.3. Caducidad

Todas las autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, lo mismo que las personas particulares naturales o jurídicas, tienen la obligación de proporcionar los datos e informes que la Administración Tributaria o sus Dependencias le requieran para la investigación, determinación, recaudación y demás materias relacionadas con los tributos que administra. La Administración Tributaria está facultada para efectuar la

¹⁵³ Reglamento Código Tributario. Art. 2 lit. 11)

¹⁵⁴ Reglamento de Aplicación del Código Tributario Art. 21.

investigación necesaria, a fin de verificar los datos e informes que se le proporcionen de conformidad a este artículo.¹⁵⁵

La obligación establecida en el inciso anterior, subsistirá durante el período de prescripción establecido en este Código, no obstante la información de cualquier naturaleza que se suministre al haber operado la caducidad de la acción fiscalizadora, no podrá ser utilizada para la determinación de impuesto original o complementario.

Se exceptúan de las disposiciones contenidas en los incisos anteriores, todas aquellas personas para las cuales, atendiendo a su condición, el suministro de información constituya delito de conformidad con las leyes penales.

“Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este Código caducarán:¹⁵⁶

a) En tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y para liquidar de oficio el impuesto que corresponda, así como la aplicación de sanciones conexas y en cinco años para la fiscalización, liquidación del impuesto y aplicación de sanciones en los casos en que no se haya presentado liquidación;

b) En tres años para requerir la presentación de liquidaciones de impuestos; y,

¹⁵⁵ Artículo 120, Código Tributario

¹⁵⁶ Artículo 175 Código Tributario.

c) En tres años para la imposición de sanciones aisladas por infracciones cometidas a las disposiciones a este Código, contados desde el día siguiente al que se cometió la infracción o en el plazo de cinco años en los casos que no se hubieren presentado liquidación del impuesto, retenciones o pago a cuenta dentro del plazo legal.

La caducidad a que se refiere este artículo no opera respecto de los agentes de retención y percepción que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas ni para la imposición de sanciones a que hubiere lugar respecto de los actos ilícitos incurridos por ellos. Tampoco opera, cuando el contribuyente o los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que éstos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta. En los casos que sean enviados a la Fiscalía General de la República para que se investigue la existencia de delitos de defraudación al Fisco el cómputo del plazo de la caducidad a que se refiere este artículo, se suspenderá desde la fecha en que la Administración Tributaria presente la denuncia ante la Fiscalía General de la República y se reanudará hasta el día en que la Administración Tributaria reciba la notificación que contenga el resultado judicial de la acción penal incoada. El cómputo de los plazos de caducidad señalados en los literales a) y b) de este artículo comenzara a partir del vencimiento del término para presentar la liquidación tributaria.”

Dentro de los plazos de caducidad, la Administración Tributaria deberá emitir y notificar las resoluciones de mérito que procedan.

Según la definición de términos que proporciona el reglamento del código tributario la *caducidad* se define como “*El vencimiento del plazo o*

*término que el Código otorga a la Administración Tributaria para ejercer su facultad fiscalizadora y sancionatoria; así como para el contribuyente a efecto de solicitar la devolución de tributos, accesorios, anticipos o retenciones indebidas o en exceso, la cual requiere para su materialización del simple transcurso del tiempo, no siendo necesaria la alegación ni declaración de la autoridad administrativa”*¹⁵⁷.

2.2.2.3.1. Momento para la invocación de la caducidad

Respecto a la oportunidad en la cual se debe invocar la caducidad, la legislación tributaria no es clara, ni determina el momento exacto para que esta institución sea aplicada por el administrado, remitiéndose a la costumbre y aplicación discrecional de las autoridades para su aceptación, situación que será analizada en detalle posteriormente.

¹⁵⁷Art. 2 lit. 10) Reglamento Código Tributario.

CAPITULO 3

PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES Y DERECHOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS Y CADUCIDAD DE SUS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

3.1 Origen etimológico

3.1.1 Facultad

La expresión facultad¹⁵⁸ surge etimológicamente del latín *Facultas*, que significa “*poder*”, también significa posibilidad de hacer u omitir algo; en especial, en lo político y administrativo, en Derecho Político y en el Administrativo, aquellas que obligan al Poder Ejecutivo a proceder de determinada manera, por hallarse preestablecidas en la ley, que señala no solo la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y la forma en que debe hacerlo, sin dejar ningún margen para la apreciación subjetiva del agente¹⁵⁹. Además, corresponde al Estado a través de los órganos competentes disponiendo de las más amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ordenar las providencias administrativas a los fines de cumplir con la fiscalización general sobre uno o varios períodos fiscales o selectiva de uno o varios elementos de la base imponible. Realizar fiscalizaciones mediante el estudio de las declaraciones de los contribuyentes y responsables, tomando en consideración la información suministrada por terceras personas

¹⁵⁸CABANELAS DE TORRES, G. *Diccionario Jurídico Elemental* Edición 2003. En significado más puramente jurídicos: derecho subjetivo, poder, potestad, Atribuciones, Opción. Licencia o permiso.

¹⁵⁹OSSORIO, Manuel: *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. 1ª. Ed. Electrónica Datascan, 2008, Guatemala.

relacionadas con el contribuyente fiscalizado. Exigir de los contribuyentes, responsables y terceros la exhibición de libros y demás documentos relacionados con su actividad contable, entre otras. Es así que encontramos el concepto de facultad dentro de los más diferentes niveles y campos.

3.1.2 Fiscalización

Este concepto se deriva de la expresión *fisco* que tiene antecedente en la latina *fiscus*, cuyo significado, según el diccionario¹⁶⁰ es: “caja de caudales”; “erario”; “cesta de junco”; “dinero”.

Los datos históricos de la mencionada palabra parecen ser los siguientes: fue *fiscus* la cesta, bolsa o caja en que se depositaban los dineros de los tributos que los obligados pagaban al soberano; ese objeto en que se contenían los dineros estaba a cargo de un funcionario, al que un día se le dio como apodo el nombre de dicho objeto, por lo que se le designó "fisco".

De la manera anterior, tanto fue fisco el funcionario encargado de cobrar las contribuciones y guardarlas, en tanto no se entregaban a la autoridad encargada de administrarlas, como dichos fondos y el lugar (canasta, caja, bolsa, etcétera) en que los mismos se conservaban. Así surgió también el nombre de una dependencia del Estado encargada tanto de cobrar, como de administrar los tributos. A la aludida dependencia hoy llamamos fisco. En los Estados de todo el mundo existe el órgano que cumple la mencionada función¹⁶¹

¹⁶⁰CABANELAS DE TORRES, GUILLERMO. *Diccionario Jurídico Elemental* Edición 2003.

¹⁶¹GARZA, Sergio Francisco de la.: *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1994, p. 67.

La actividad de Fiscalización es un mecanismo de control que tiene una connotación muy amplia y se entiende como sinónimo de inspección, de vigilancia, de seguimiento de auditoría, de supervisión, de control y de alguna manera de evaluación, ya que evaluar es medir, y medir implica comparar. Significa, también cuidar y comprobar que se proceda con apego a la ley y a las normas establecidas al efecto.

En complemento a lo anterior podemos afirmar que Fiscalización “es el conjunto de actos autorizados por la ley, que permiten mediante procesos de auditoría, a funcionarios competentes, certificar las actuaciones de los administrados, es decir los contribuyentes¹⁶². La Fiscalización, constituye la típica actividad de control posterior del cabal cumplimiento de los deberes que recaen sobre los administrados, el cual se concreta en el conjunto de medidas para comprobar la veracidad de los hechos de contenido tributario, que sirvieron de base para la determinación de la obligación tributaria.

3.1.3 La Función de Fiscalización

La tendencia que podríamos denominar normal, del contribuyente, es a evitar el pago de tributos de ahí surge la necesidad ineludible de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de éstos y con ella la función de fiscalización.

La función de fiscalización¹⁶³ en materia tributaria tiene por objeto

¹⁶² LÓPEZ FONSECA, R.: “Actuación de la Administración Tributaria y del Administrado en el Proceso de Fiscalización” VII JORNADAS CONFERENCIAS VENEZOLANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Caracas 24 al 27 de Noviembre de 2004. Pag. 1

¹⁶³ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “Revista Resoluciones No. 4”, Año 5, 2002. Pag. 16 Sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso en la cual se hace referencia a esta función de la siguiente manera: “...de la simple relación de los hechos estima esta Sala que mediante la práctica de las fiscalizaciones, la ley otorga a la

comprobar el incumplimiento de los contribuyentes con el propósito de forzarlos a cumplir. Comprende todo el conjunto de tareas que tienen por objeto compeler al contribuyente al cumplimiento de su obligación y, por consiguiente, a diferencia de la función de recaudación, la de fiscalización es una función esencialmente activa.

No todos los contribuyentes son conocidos para la Administración y, por consiguiente, una primera tarea de la fiscalización es proveer las medidas necesarias para identificar los contribuyentes que le son desconocidos. Los contribuyentes identificados por la Administración están en un registro adecuadamente estructurado, de forma que la tarea concreta de fiscalización será la incorporación de aquellos sujetos que realizan el Hecho Generador¹⁶⁴ del impuesto, no identificados aún por la Administración Tributaria en el registro de contribuyentes que ésta lleva. Precisamente una de las funciones básicas de la Administración Tributaria es llevar un registro y control de los Sujetos Pasivos del impuesto¹⁶⁵, en tal sentido lo establece el artículo 24 del C.T.

Administración Tributaria la facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones emanadas de la ley, y que los informes a que se refiere la ley no constituyen en modo alguno una valoración de los hechos que se investigan, sino que por el contrario, recogen el resultado de una investigación ordenada, la cual, examinada por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades legales, servirá de base para resolver lo pertinente.”

¹⁶⁴ CORCIO CAMPOS, R.: Análisis del Sistema Tributario en El Salvador. Tesis, UCA, 2009, Pag. 13. “...Se encuentra el *objeto*, como uno de los elementos que conforman el *hecho generador*, este objeto puede entenderse en dos sentidos: en el *amplo* se refiere a la materia en que recae el impuesto Ej: impuesto sobre la Renta. En sentido *estricto*, el hecho generador se refiere a la situación que el legislador estableció necesaria de realizar, para que esta una vez dada haga surgir la obligación tributaria en virtud de la cual el fisco tendrá derecho a exigir el pago de determinado tributo y el contribuyente tendrá la obligación de pagarlo”.

¹⁶⁵ CAÑENGUEZ MONTANO. S. Op. Cit. Pág. 100 y ss. Frente a la Administración tributaria, encontramos una pluralidad de sujetos que se hallan sometidos a los diversos derechos y potestades que integran dicha función. Algunos de estos sujetos tienen la obligación de pagar la obligación tributaria y, además, de cumplir otros deberes accesorios; Otros aparecen como obligados al pago de prestaciones pecuniarias distintas de la deuda tributaria en el sentido estricto; otros son sencillamente sujetos sometidos a deberes de información

Anteriormente se mencionó que el objetivo principal de la DGII es generar mayores niveles de ingresos para el logro de los objetivos del Estado, siendo alcanzables con la recaudación y fiscalización, utilizando la Administración y aplicación eficiente de las Leyes Tributarias, la asesoría, fiscalización a los contribuyentes y del cumplimiento voluntario de las obligaciones, es para ello que el Ministerio de Hacienda emite actos jurídicos que dan vida a una actividad que involucra principios constitucionales tributarios enmarcados en un estructura jurídica basada en legislación secundaria que se materializan en el Ministerio de Hacienda y sus respectivas autoridades.

3.1.4 La Función de Recaudación

La recaudación comprende no solo el hecho de percibir en caja, sino, además, el conjunto de operaciones que inician con la preparación de un formulario adecuado para presentar la declaración, la recepción de la misma y la percepción del pago.

Toda tarea significa una actuación; sin embargo, desde el punto de vista de la conducta del contribuyente, esta función de la Administración la podríamos denominar pasiva, en cuanto toda su actuación se concreta y se limita a recibir del contribuyente el pago de su deuda, esto significa que no

respecto de terceros y de contenido no pecuniarios. Este conjunto, toma la denominación de "**obligados tributarios**", concepto que engloba tanto a: los titulares de obligaciones pecuniarias como a los sometidos simplemente a deberes de información respecto de terceros. Dentro de este conjunto, podemos aislar, en una primera aproximación, a los sujetos a los que la *ley impone un deber u obligación con contenido pecuniario*. Serían los **deudores tributarios**, figuras integrantes propiamente de esta categoría: el contribuyente, el sustituto, y el responsable. Finalmente, en un círculo más reducido, las figuras para las que la ley reserva la *denominación estricta* de **sujetos pasivos**: el contribuyente, y el sustituto del mismo. Los diferentes figuras de sujeción, *se diferencian entre sí en razón del presupuesto de hecho definido en la norma y que hace nacer en cada caso la correspondiente situación de sujeción*.

realiza ninguna actuación que involucre una actividad de la Administración para forzar una determinada conducta del contribuyente.¹⁶⁶

La Administración debe organizar la percepción del tributo en la forma más ágil, fácil y expedita para el contribuyente, que le permita acercarse más a éste; utilizando para ello una adecuada red de oficinas de recaudación, usando la red bancaria, o mediante una combinación de ambas. Además, para tener una recaudación eficiente es necesario que la oficina perceptora esté organizada de tal forma que le permita la atención del contribuyente en un tiempo razonablemente breve.

No se debe confundir la función de recaudación, con el hecho que las unidades de recaudación dentro de la Administración que realicen funciones de fiscalización, como podría serlo la determinación de contribuyente moroso o cualquier otra similar, funciones que puede ser aconsejables que las realicen, sin que por ello se altere la naturaleza de tales funciones, seguirán siendo tareas propias de la función de fiscalización, aunque se realicen a través de unidades propias de la función de recaudación.

3.2 Funciones y Facultades de la DGII.

Con el objeto de verificar y determinar con exactitud sus facultades se retoma la DGII, y en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección

¹⁶⁶ AYALA GARCÍA, JOSE L.: Introducción al Derecho Tributario Salvadoreño. Tesis. Pag.114 "Reúnen esta calidad aquellas personas a cuyo respecto se verifica el hecho generador, por eso con razón se les ha llamado responsables por deuda propia. Estas personas aparecen vinculadas al hecho generador con una relación de causa y efecto. Son ellas, podríamos decir a vía de ejemplo, las que han obtenido la renta, han sucedido a otra persona por causa de muerte, han realizado una importación, exportación o celebrado el acto o contrato gravado".

General de Impuestos Internos, enuncia sus funciones básicas, las cuales son:

3.2.1 Funciones básicas

- 1) Aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le estén asignados por la Ley;
- 2) La asistencia tributaria al contribuyente;
- 3) La recepción y digitación de declaraciones; el diseño y ejecución de planes de fiscalización;
- 4) El registro y control de contribuyentes;
- 5) El pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados; y,
- 6) La formulación de planes de aseguramiento y control de la calidad.

3.2.2 Facultades de fiscalización y control

El ejercicio de fiscalización¹⁶⁷ y control que la administración tributaria desarrolla para velar por el cumplimiento de las obligaciones que en esta materia tiene cada uno de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, está basado en las atribuciones conferidas a través Código Tributario, el cual en su Artículo 173 establece que: *“La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección¹⁶⁸, investigación y control, para*

¹⁶⁷ GARZA, Sergio Francisco de la.: Derecho financiero mexicano, México, Porrúa, 1994. “son facultades básicas de la Administración para fiscalizar e investigar la obligación tributaria, con el fin de que el estado reciba mayores ingresos de los contribuyentes. La Administración tiene el derecho de exigir el pago de las deudas tributarias por parte del contribuyente, debiendo aplicarse para ello las reglas del derecho común”

¹⁶⁸ “*Líneas y criterios Jurisprudenciales en materia Contencioso Administrativo*”. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Año. 2005. Pag. 54. “El doctrinario Hernando Devis Echandia, en su obra Teoría General de la Prueba Judicial, define la inspección como: “una diligencia procesal, practicada por un funcionario judicial, con el objeto de obtener argumentos de prueba para la formación de su convicción, mediante el examen y la observación con sus

asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios. En el ejercicio de sus facultades la Administración Tributaria podrá especialmente:

a) Requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos;

b) Verificar las cantidades, condiciones físicas de los inventarios y valores de bienes y mercaderías, confeccionar inventario de los mismos, controlar su confección o confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales;

c) Realizar inspecciones en locales, establecimientos, bodegas, oficinas y cualquier otro lugar en el que el contribuyente realice su actividad económica o que esté vinculada con ella, o en aquellos de terceros con los que tengan o han tenido relaciones económicas. Cuando la inspección hubiere de practicarse en horas fuera de la actividad de los contribuyentes, la Administración Tributaria solicitará la orden de allanamiento al juez con competencia en lo civil correspondiente, la cual deberá ser decidida dentro de las veinticuatro horas de solicitada y ejecutada por la Administración Tributaria junto con la Policía Nacional Civil. Para ese efecto, la Administración Tributaria solicitará la aplicación de dicha medida cautelar por medio de la Fiscalía General de la República, indicando las razones que la motivan. El Juez establecerá la procedencia o no de la medida y al ejecutarla la hará del conocimiento del contribuyente, practicándola con apoyo de la

propios sentidos, de hechos ocurridos durante la diligencia o antes pero que subsisten o de rastros o huellas de hechos pasados, y en ocasiones de su reconstrucción".

Fiscalía General de la República, de la Policía Nacional Civil y representantes de la Administración Tributaria.

d) Citar a sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos, realizados por la Administración Tributaria.

e) Requerir informaciones, aclaraciones y declaraciones a los sujetos pasivos del tributo, relacionadas con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como la exhibición de documentación relativa a tales situaciones¹⁶⁹. Los beneficiarios de franquicias e incentivos que indique la Administración Tributaria deberán informar a ésta en la forma de que ella disponga sobre el cumplimiento de los requisitos para gozar de las franquicias o incentivos;

f) Requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias¹⁷⁰;

g) Verificar que los bienes en tránsito estén respaldados por los documentos exigidos por las respectivas leyes tributarias. Igual facultad

¹⁶⁹ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 4*”, Año 5, 2002. Pag. 20 “...la Ley de Impuesto sobre la Renta no limita a la Dirección General la facultad de fiscalización a un solo ejercicio, sino que la autoriza a fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de parte de los contribuyentes, siempre claro está que lo haga dentro del término de la caducidad a que hace referencia el artículo del citado cuerpo legal. Es decir, que no inhiere a la Dirección General a que sólo pueda auditar fiscalmente un ejercicio sino que por el contrario la faculta para que pueda fiscalizar todos aquellos períodos tributarios que se encuentren dentro del término de la caducidad”.

¹⁷⁰ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 1*”, Año 5, 2005. Pag. 24 consideraciones que hace el TAI en el fallo: “...fiscalización que como ya se dijo es una etapa de carácter unilateral donde la Administración averigua, investiga, fiscaliza de una forma oficiosa los elementos del hecho generador ya sea para corroborar la declaración jurada o para determinar impuesto si fuere omiso, por lo que el contribuyente medianamente ordenado no tiene mayor carga que colaborar oportunamente con la Administración en la información requerida...”.

podrá ejercerse en locales, establecimientos, bodegas, oficinas o en cualquier otro lugar utilizado a cualquier título para efectuar actividades económicas, en todos los casos, independientemente que quienes realizan dichas actividades no sean contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Además verificar en todas sus etapas el proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, y que tales bienes cuenten con la documentación legal de respaldo respectiva. Cuando no se presente la documentación legal correspondiente que ampare el pago del impuesto, se procederá al decomiso de la mercadería;

La Administración Tributaria podrá desplegar las facultades que éste Código y las leyes tributarias le confieren en horas y días de actividad económica del contribuyente, aunque no correspondan a los horarios de actividad administrativa, independientemente de la naturaleza o de la actividad del negocio o establecimiento.

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

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

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

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

Asimismo, la Administración Tributaria se encuentra facultada para acceder en el proceso o procedimiento de fiscalización a las bases de datos o tablas de los registros y controles informáticos de los sujetos pasivos, independientemente al giro o actividad a la que se dediquen y para obtener por medios magnéticos la información correspondiente, los sujetos pasivos por su parte están obligados a permitir dicho acceso y a proporcionar por tales medios la información requerida;

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

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

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

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

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

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

r) *Requerir a los sujetos pasivos, representantes legales o apoderados señalen un nuevo lugar para recibir notificaciones cuando se dificulte el ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria¹⁷¹.*

Según lo prescrito en el artículo 173 de dicho código, advertimos como todas las actuaciones de la administración tributaria están enfocadas o definidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos y consecuentemente a la validación de la efectiva determinación y

¹⁷¹ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. "Revista Resoluciones No. 6", Año 5, 2004. Pag. 20 y 32. Sobre este aspecto el TAII resolvió de la siguiente manera: "De la **Caducidad Alegada Para El Ejercicio 1999**. La contribuyente social destaca irregularidad en la notificación de la resolución liquidatoria al notificarse en lugar distinto al señalado, lo que a su parecer ha provocado la caducidad en el ejercicio de la FACULTAD LIQUIDADORA. La Dirección General justifica por su parte que el lugar señalado de conformidad al último registro en el formulario F- 210 es el que corresponde al lugar notificado. Así las cosas, este Tribunal advierte y considera una vez más que cuando se abre la etapa de audiencia, se comparece y señala ahí lugar para oír notificaciones, es éste el que debe observarse a los efectos de la comunicación dentro del procedimiento respectivo, sin perjuicio de que el lugar señalado registrado por la Dirección General conserve su idoneidad cuando se pretenda dar a conocer actuaciones oficiosas diferentes a las consideradas dentro del incidente de audiencia que incluye la notificación de la resolución liquidatoria en su caso. De esta manera, " se aprecia cómo le asiste la razón a la apelante social cuando enfatiza en la **caducidad** habida, toda vez que si tomamos en cuenta la fecha cierta de la noticia, que es conforme a como se da por enterada la contribuyente social al momento de interponer el recurso de apelación, y no como aparece en el acta de notificación de folios 1406 del Expediente de Impuesto Sobre la Renta, *el plazo de caducidad ha transcurrido con los efectos de la invalidez de la noticia e ineficacia de la pretensión liquidatoria*, y así debe declararse respecto del ejercicio de mil novecientos noventa y nueve. Y es que el Formulario F- 210 lo que pretende es fijar de antemano un lugar cierto por medio del cual dar a conocer sus actuaciones al sujeto pasivo, lo que no impide que éste en la etapa de audiencia señale un lugar diferente para oír notificaciones e inclusive se apersona apoderado del mismo y señale lugar propio de comunicación, lo cual tendrá efecto solo en lo que respecta a la etapa del procedimiento de audiencia para el caso que nos ocupa, lo que se extiende hasta el momento de notificación de la liquidación oficiosa y sin perjuicio de mantenerse el lugar señalado conforme al Formulario F- 210 correspondiente, en lo que concierne a los actos de comunicación que tengan que ver con diferentes actuaciones oficiosas de la Administración Tributaria. Por otra parte, si bien es cierto que una vez iniciada la fiscalización el sujeto pasivo no puede modificar el lugar señalado a menos que demuestre haber cambio efectivo de su domicilio, esto para nada afecta la situación del señalamiento del lugar en la audiencia, debido a que, como ha sostenido el Tribunal a la fecha, las etapas de fiscalización y audiencia son diferentes, no existiendo por tanto restricción del lugar señalado para esta última etapa, en el sentido de que deba corresponderse el lugar señalado con el cambio efectivo".

pago del impuesto, ya sea en apego a la ley por el contribuyente o en su defecto por el establecimiento del complemento de impuesto que como resultado del ejercicio de fiscalización, inspección, investigación y control determine la administración tributaria.

Las facultades conferidas a la administración tributaria estarán limitadas por las instituciones de la caducidad y la prescripción, así tendremos que fiscalización, inspección, investigación y control no podrán ser ejercidas durante todos los ejercicios fiscales declarados o no por el contribuyente, o que no haya realizado el pago del impuesto y accesorios correspondientes. Respecto a la forma que opera la prescripción y la caducidad, en caso que el contribuyente no presentó su declaración, transcurrieron los cinco años y la administración tributaria no ejerció sus facultades de fiscalización correspondiente, no se habrá determinado ningún impuesto por el contribuyente ni la administración lo puede determinar oficiosamente por haberle caducado sus facultades de fiscalización, consecuentemente el contribuyente quedará como omiso, sin que la administración tributaria pueda ejercer sus facultades de fiscalización ni exigir pago alguno.

Queda expedita la vía de la fiscalización, si de los errores detectados resulta un impuesto a pagar, a la Administración Tributaria le asiste la facultad prescrita en el Art. 175 del Código Tributario, y por medio del respectivo procedimiento y con el debido respeto a las garantías del contribuyente podrá emitir el acto administrativo mediante el cual tase el impuesto que corresponda.

Debe aclararse que la función de control interno de la oficina fiscal no lleva el ánimo de establecer impuesto, sino el de verificar que los datos

contenidos en la declaración estén acordes con los principios que establece la normativa tributaria aplicable; que si se detectan errores o deficiencias, éstas sean corregidas voluntariamente por el contribuyente.

En cambio la facultad de fiscalización a que hace referencia el citado Artículo tiene por objeto la realización de una auditoría integral del cumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales de los contribuyentes, incluyendo desde luego, la verificación de los pagos o anticipos a cuenta del impuesto del propio contribuyente, el cumplimiento de las obligaciones de retención de la renta y entero de los mismos y los informes anuales señalados por las leyes.

El desarrollo de la anterior facultad comprende una serie de acciones que tienen por objeto determinar y exigir el correcto cumplimiento de la obligación tributaria. En este caso, la Administración está habilitada para inspeccionar en las oficinas y establecimientos señalados por los contribuyentes, las actividades y sus correspondientes registros contables y especiales como Libros de IVA y otros, con los documentos justificativos.

3.3 Relación jurídica tributaria obligacional y nacimiento de la obligación tributaria sustantiva

Esta deriva del Derecho Tributario Material, se subdivide en relación jurídica tributaria en sentido amplio, y a esta se le aplica las normas tributarias entre el ente público y los sujetos pasivos; y la relación jurídica tributaria en sentido estricto u obligación tributaria, que únicamente comprende *“el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria a*

cargo de la persona obligada al pago".¹⁷²

De la obligación tributaria se puede manifestar, que nuestro ordenamiento jurídico tributario establece: *"que es un vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen"*;¹⁷³ es por medio de un acto administrativo que dicta la Administración tributaria que se establece unilateralmente la imposición de un hecho generador, es decir de la obligación de cumplir un mandato de la administración que genera una relación entre esta y el contribuyente.

De lo anterior es importante mencionar que la relación jurídica es muy importante establecerla, ya que de esta se deriva una obligación entre los sujetos, y que no es una creación errónea, sino que surge del sometimiento a la administración.

3.3.1 Nacimiento de la obligación tributaria sustantiva

Con la constitución del sujeto pasivo, se le crean tanto obligaciones formales como sustantivas, las cuales deberá cumplir ante el Estado. Entre los primeras tenemos por ejemplo la obligatoriedad de informar sobre el lugar para recibir notificaciones¹⁷⁴ o domicilio fiscal.

¹⁷² KURI DE MENDOZA, S y Otros: "Manual de Derecho Financiero", Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, 1º Edición, El Salvador, 1993.

¹⁷³ Artículo 16 Código Tributario.

¹⁷⁴ Artículo 90 Código Tributario.- Todo sujeto pasivo está obligado a fijar dentro del territorio de la República para todo efecto tributario en el acto del registro, por medio del formulario respectivo, lugar para recibir notificaciones, el que en ningún caso podrá ser un apartado postal.

Por razones de seguridad jurídica y eficacia en la gestión, la identificación del domicilio fiscal, en cual deben producirse las notificaciones, tiene una gran importancia en el procedimiento tributario.

El domicilio a los efectos tributarios será:

Para las personas naturales, el de su residencia habitual, en tanto para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radiquen dicha gestión o dirección.

3.3.1.1 El Hecho Imponible

3.3.1.1.1 Concepto y Naturaleza

El hecho imponible es: *Aquel presupuesto de hecho o supuesto de la vida real, que su realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.*

El hecho imponible aparece como *el presupuesto de hecho a cuya realización conecta la Ley el nacimiento de la citada obligación.*

El legislador ve limitado el arbitrio o discrecionalidad en la búsqueda o invención de hechos imponibles por el principio de capacidad económica, situación que está fundamentada con el planteamiento expuesto en el Código Tributario en su Artículo 13.- al referirse al Impuesto como “tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica...” y que tales negocios, actor o hechos ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

No se pueden establecer hechos imponibles que no sean reveladores de capacidad económica y verdad material, como lo establece el Código Tributario en el inciso noveno del art. 3, al referirse a los principios que se ajustará la administración tributaria para sus actuaciones.

3.3.1.1.2 Fundamento del hecho imponible

El fundamento del hecho imponible se relaciona con el carácter ex-lege de la relación tributaria: El hecho imponible es un elemento esencial del tributo, y su carácter coactivo, coercitivo, deriva directamente de la Ley. El fundamento legal da lugar a las obligaciones ex-lege. El fundamento contractual da lugar a las obligaciones ex contractum.

En consecuencia, al hablar del **fundamento del hecho imponible**, nos referimos a dos puntos de vista diferentes:

1. Primero, de donde nace la obligación tributaria, cuestión que se conecta con la diferencia entre la obligación *ex-lege* y *ex-contractum*.
2. En segundo lugar, que el fundamento del hecho imponible sea la Ley, se conecta con los motivos del legislador o ratio legis, es decir, las causas que llevan al legislador a fijar aquél hecho imponible.
3. Al establecer los tributos, las normas tributarias persiguen como finalidad primordial conseguir un ingreso para el Estado; tal fin se consigue mediante un mecanismo jurídico: La Ley liga a la realización de ciertos hechos la obligación a cargo de ciertas personas de pagar como tributo al Estado una suma de dinero.

El tributo se configura como obligación, como una relación jurídica

tributaria constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra (deudor) una determina prestación.

Sin embargo la relación tributaria no se agota únicamente con esta relación de dar una suma de dinero, sino que las normas tributarias establecen, con el fin general de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, una variada gama de relaciones y vínculos jurídicos entre Administración y administrados; estos ocuparán por un lado la posición de sujeto activo y sujeto pasivo de la relación

3.3.1.1.3 Elementos del hecho imponible

El hecho imponible, tiene dos elementos básicos, que son:

3.3.1.1.3.1 Elemento objetivo o material

Se refiere a la riqueza gravada, al objeto gravado o materia imponible, sea riqueza o no. Se refiere al objeto gravado desvinculado de quién sea su poseedor, titular, o de cualquier persona que tenga relación.

Por ejemplo, la mera existencia de una finca rústica o urbana susceptibles de producir rentas –provechos, ganancias-; la realización de una actividad administrativa, etc.

3.3.1.1.3.2 Elemento subjetivo

Es la persona que se vincula directa o indirectamente con esta riqueza o materia gravada. Se refiere a este poseedor, titular o cualquiera que tenga

relación con la materia gravada, y determina en esa persona la condición de sujeto pasivo.¹⁷⁵

3.3.1.1.4 Efectos de la materialización del hecho imponible

Con motivo de la materialización del hecho imponible, se presume que el administrado adquiere capacidad contributiva, consecuentemente le crea una obligación de dar, cuyo objeto es la entrega de una suma de dinero. Sólo así, puede adecuarse la obligación tributaria al fin para el cual fue creada: el suministro de medios financieros al Estado para que éste, pueda conseguir sus propias finalidades.

Sólo así se entiende que la obligación tributaria, de pagar un tributo, sea un medio jurídico para realizar el reparto efectivo de las cargas públicas entre los ciudadanos, de acuerdo con su capacidad económica. Considerando que el objeto del tributo es el soporte material de la imposición, la materia imponible, la renta –provecho, ganancia - obtenida por una persona, el patrimonio de un sujeto.

Debemos diferenciar entre dos tipos de objeto, cuyo esclarecimiento es importante jurídicamente para una correcta interpretación de las normas:

Objeto final. Es la riqueza que quiere gravar el legislador, que pretende gravar, y ésta se deduce de un análisis del tributo. La riqueza que se quiere gravar puede no estar incorporada a las normas que regulan el tributo; a las normas que definen su hecho imponible.

¹⁷⁵ Op cit Pag 140

Objeto material. Es la riqueza efectivamente gravada por el legislador, y por tanto coincide con el elemento objetivo del tributo - Riqueza gravada: Frente a la riqueza que se quiere gravar, que pertenece, al mundo de los fines del legislador, podemos situar la riqueza efectivamente gravada objeto del tributo, en el sentido de cosa o bien sobre el que recae o pesa el tributo.

Esto es, bienes económicos sobre los que pesa; bienes gravados: aquellos bienes económicos o riqueza, que aparecen descritos en las normas, y que determinan el hecho imponible de cada tributo, y sobre los que dicho tributo recae o grava.

3.3.1.2 La Cuantificación de la obligación tributaria - base imponible

El establecimiento del tributo, conlleva a definir criterios, en este caso por la norma jurídica tributaria,¹⁷⁶ respecto de la base a considerar para la cuantificación del mismo, consecuentemente para determinar la obligación tributaria.

El Estado, para establecer un tributo siempre utiliza el mismo mecanismo jurídico: La Ley fija un presupuesto de hecho – hecho imponible- y su realización, determina el nacimiento de la obligación de pagar una determinada suma de dinero.

Para implantar un impuesto, una tasa, o una contribución especial, no basta que el legislador determine el hecho, que da origen a la

¹⁷⁶ Artículo 62 Código Tributario.- La base imponible es la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo.

obligación de pagar en concepto de tributo, también es necesario que determine, además la cantidad a pagar.

Señalar la cantidad a pagar es: cuantificar la deuda.

En nuestro Derecho se llama Base imponible.¹⁷⁷

La Ley fija el hecho imponible, pero no la cuota a pagar. Esta se determinará en función de dos elementos asimismo fijados por la Ley:

La base, que es una magnitud, a la cual aplicando el tipo de gravamen se determina la cuota, la cuantía de la deuda.

En todo tributo, cuando se realiza el hecho imponible, nace la obligación tributaria. En los tributos fijos la ley indica la cantidad a pagar; en los tributos variables ésta se fija en función de dos elementos: la base y el tipo de gravamen. Aplicando a la base el tipo correspondiente se determina la cuota tributaria.

La base imponible es *la medición –dimensión o magnitud de un elemento- del presupuesto objetivo del hecho imponible*; que se entiende que es determinante de la capacidad contributiva relativa.

La base imponible no coincide con el objeto del tributo: sino que es una dimensión o magnitud del objeto del tributo. Dimensión o magnitud del objeto del tributo, que sirve para determinar la capacidad contributiva

¹⁷⁷ También denominada en legislación comparada “cuota tributaria” y se refiere a *la cantidad de dinero que el sujeto pasivo ha de pagar para extinguir la deuda*.

relativa.¹⁷⁸

3.3.1.3 Características de la obligación tributaria

3.3.1.3.1 Obligación sujeta al principio de legalidad

Significa que hay una serie de materias que necesariamente han de estar reguladas por el legislador como representante del pueblo, por lo tanto el legislador¹⁷⁹:

- 1 Es el que debe decir *el porqué se paga* – hecho imponible¹⁸⁰
- 2 Debe decir, *quién paga* – el sujeto pasivo¹⁸¹
- 3 Debe decir, *cuánto se paga, la cantidad* – cuota tributaria¹⁸²
- 4 Debe señalar las obligaciones formales a cargo de los sujetos pasivos, que básicamente son el deber de llevar a cabo la contabilidad¹⁸³, y el

¹⁷⁸ Recordemos, que la capacidad contributiva puede ser absoluta o relativa; y que, por el hecho de tener bienes, salario, carros, casa....se tiene capacidad económica absoluta, pero la medida exacta de mi capacidad económica, es la capacidad económica relativa -esto lo determina la Ley Impuesto sobre la Renta-; así, aquellas personas que tengan una capacidad económica más grande en teoría tendrán que pagar más impuestos.

¹⁷⁹ Según nuestra Constitución al referirse a los impuestos, en el ordinal sexto del art. 131, tiene entre otras facultades "Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa..."

¹⁸⁰ Así tenemos que la Ley del impuesto Sobre la Renta en su Art. 1.- establece como hecho generador "La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta ley." Continúa dicha ley estableciendo en su Artículo 58 que "El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.

¹⁸¹ Artículo 30 Código Tributario.- Se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

¹⁸² De manera conceptual el Artículo 62 CT define la base imponible como "la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo". La cuota tributaria en cambio se estipula en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, principalmente lo relativo a las personas naturales en el Art. 34.- Las personas naturales domiciliadas, calcularán el impuesto aplicado a la renta neta o imponible que resulte, la tabla del artículo 37 de la misma ley en referencia. Entre tanto para las personas jurídicas, el Art. 41 de esta misma ley, estableciendo que "Las personas jurídicas domiciliadas o no, calcularán su impuesto aplicando a su renta imponible una tasa del 25%"

deber de presentar las autoliquidaciones¹⁸⁴, así, no sólo se ha de declarar sino aportar los números.

3.3.1.3.2 Obligación ex - lege

Nuestro texto constitucional consagra el *principio de legalidad tributaria*, y por consiguiente, la obligación tributaria debe configurarse como una *obligación ex-lege*¹⁸⁵.

La ley debe determinar los hechos que de realizarse implican el nacimiento de la obligación tributaria. La ley debe establecer los tributos y debe contener su disciplina fundamental.

La obligación tributaria, se configura como una obligación legal porque es la voluntad de la ley y no la de los obligados, la fuente de la obligación tributaria. Un tributo se paga porque la ley lo ordena y no porque

¹⁸³ Según el Código Tributario, en su artículo 139 se regula que: "Para efectos de este Código se entiende por contabilidad formal la que, ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiado para el negocio de que se trate, es llevada en libros autorizados en legal forma. Están obligados a llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio o en las leyes especiales están obligados a ello. Además el Código de Comercio establece en el Art. 435 que "El comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados en materia de Contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de Auditoría..." , tal autorización corresponde al auditor, según el literal b) del artículo 1 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría al definir el servicio de auditoría externa como: "Una función pública, que tiene por objeto autorizar a los comerciantes y demás persona que por Ley deban llevar contabilidad formal, un adecuado y conveniente sistema contable de acuerdo a sus negocios y demás actos relacionados con el mismo; vigilar que sus actos, operaciones, aspectos contables y financieros, se registren de conformidad a los principios de contabilidad y de auditoría aprobados por el Consejo y velar por el cumplimiento de otras obligaciones que conforme a la Ley fueren competencia de los auditores"

¹⁸⁴ El inciso segundo del art. 73 del Código Tributario se refiere a esta condición al definir que La autoliquidación definitiva del tributo se efectuará al vencimiento del respectivo ejercicio de imposición, en el plazo, con los requisitos, base y forma de determinación que establezca la ley del impuesto de que se trate, efectuando los ajustes que correspondan por pagos de más o de menos en relación al tributo definitivamente autoliquidado.

¹⁸⁵ Op cit Pag 26 Locución latina que significa según ley; por disposición de la misma

el obligado consienta en satisfacerlo, pagarlo. Cuando el hecho previsto por la norma se realiza, nace la obligación querida por la ley.

3.3.1.3.3 Obligación de Derecho Público

En cuanto es un vínculo jurídico que une a un ente público con un particular, o con otro ente público deudor, es una obligación de derecho público.

La prestación, que constituye su objeto es, una *prestación patrimonial de carácter público*, que deriva de la naturaleza pública de la obligación que le sirve de base¹⁸⁶.

3.3.1.3.4 Obligación pecuniaria

Se trata de una obligación de dar, y de dar dinero.

Nacimiento de la obligación tributaria. Devengo¹⁸⁷ y exigibilidad

¹⁸⁶ Como lo establece el Artículo 2 CT. “Este Código se aplicará a las relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones aduaneras y municipales”.

¹⁸⁷ Según párrafo 22 del marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros de las Normas Internacionales de Información Financiera, se refiere a esta categoría de la siguiente forma “Con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan. Los estados financieros elaborados sobre la base de acumulación o del devengo contable informan a los usuarios no sólo de las transacciones pasadas que suponen cobros o pagos de dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Por todo lo anterior, tales estados suministran el tipo de información, acerca de las transacciones y otros sucesos pasados, que resulta más útil a los usuarios al tomar decisiones económicas.

Por otra parte la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su art. 17 que: “Las personas naturales deberán computar su renta usando el método de efectivo, o sea, tomando en cuenta los productos o utilidades realmente percibidos en el ejercicio, ya sea en dinero efectivo, títulos valores o en especie.

Aun cuando los productos o utilidades no hubieren sido cobrados en dinero en efectivo, títulos valores o en especie, se considera que el contribuyente los ha percibido siempre que

Nos referimos a cuando nace la obligación de pagar, y podemos mencionar dos teorías:

a. Teoría clásica

Desde el momento en que se realiza el hecho imponible.

b. Desde el momento en que se gira la obligación tributaria.

Teoría que pretende ser nueva, que surge de los años 60 inspirada en la dogmática alemana, y que daba muchos poderes a la Administración. Se basa en una relación de poder, convirtiéndose ésta en una relación jurídica, dónde la Administración actuaba sometida a la ley: *La obligación de pagar nacía en el momento en que la Administración exigía el pago.*

Pero una cosa es el momento en que es exigible la obligación, y otro es el momento en que nace la obligación.

En nuestro ordenamiento, se adopta la teoría clásica por la cual, la obligación nace de la realización del hecho imponible y no de un acto de la Administración; ya que si se habla de una obligación de pago, lo más lógico es que tal obligación de pago derive de un acto que haya realizado el obligado a pagar.

haya tenido disponibilidad sobre ellos, y en general, cuando el contribuyente haya dispuesto de ellos en cualquier forma.

De la misma manera los egresos computables serán los realmente pagados durante el ejercicio.

La persona natural obliga a llevar contabilidad formal, deberá utilizar para el cómputo de su renta, el sistema de acumulación aplicable a las personas jurídicas", según lo definido en el art. 24 de esa misma ley.

el Art. 10 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su inciso segundo establece que: "En los casos que conforme a la ley, se use el sistema de acumulación, la computación de la renta se hará tomando en cuenta las rentas devengadas en el ejercicio aunque no estén percibidas, y los gastos incurridos aunque no hayan sido pagados."

3.3.1.3.5 Exigibilidad

La exigibilidad¹⁸⁸ es “*el momento en el cual la Administración, el acreedor público, puede exigir el pago de una obligación tributaria, momento en que se ha de cumplir el deber de pagar*”. Mientras que un tercer momento sería el momento en que se realiza el pago material. Por consiguiente, una cosa es:

- a. El momento en que se realiza el hecho imponible ; otra es
- b. El momento que resulta exigible la obligación tributaria – exigibilidad; y otra es
- c. El momento en que se efectúa realmente el pago- pago material.

Esta exigibilidad puede ser:

- a. Anterior al devengo, es decir, antes del nacimiento de la obligación – serían los pagos a cuenta, los anticipos de pago del impuesto.
- b. Coincidiendo con el nacimiento de la obligación, y
- c. Con posterioridad al nacimiento de la obligación, al devengo o realización del hecho imponible – lo más normal, como lo es la liquidación del impuesto sobre la renta.

Se sabe de la riqueza de una persona es en función de su patrimonio y de las rentas que obtiene, pero el consumo que realiza es una manifestación indirecta de esta riqueza.

¹⁸⁸ Se refiere *Lato Sensu* al momento en que resulta exigible la obligación tributaria

El Impuesto sobre la renta- es un tributo directo, que devenga por el ejercicio del 1 de enero al 31 de Diciembre,¹⁸⁹ pero se podrá pagar hasta el 30 de abril¹⁹⁰ del siguiente ejercicio fiscal, por lo tanto la Administración puede exigir el pago que hasta a partir de Mayo.

Aquí por tanto hacemos referencia a la exigibilidad con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria¹⁹¹.

¹⁸⁹ Artículo 98. Código Tributario- El período de declaración que las leyes tributarias dispongan en función de ejercicios de imposición comprenderá del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año.

Las declaraciones que hayan de presentarse por períodos de imposición comprenderán desde el primero de enero de cada año hasta el día en que el sujeto obligado dejare de existir o se retirare definitivamente del país terminando sus actividades económicas en él, antes de finalizar el ejercicio de imposición correspondiente.

Por su parte la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Art. 13.- establece que: "Para los efectos del cálculo del impuesto:

a) La renta obtenida se computará por períodos de doce meses, que se denominarán ejercicios de imposición.

Las personas naturales y jurídicas, tendrán un ejercicio de imposición que comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre.

b) Cuando el sujeto obligado dejare de existir o se retirare definitivamente del país terminando sus actividades económicas en él, antes de finalizar el ejercicio de imposición correspondiente, se deberá liquidar el impuesto sobre la renta que corresponda a la obtenida en dicho período;"

¹⁹⁰ La ley del Impuesto Sobre la Renta en su Art. 48.- establece que "El impuesto correspondiente debe liquidarse por medio de declaración jurada, contenida en formulario elaborado por la Dirección General de Impuestos Internos, y que deberá presentarse dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate". Esta disposición es ampliada en la misma ley, la cual en su Art. 51.- define que "EL pago del impuesto deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes al vencimiento del Ejercicio o período de imposición de que se trate, mediante el mandamiento de ingresos elaborado por el contribuyente en formulario proporcionado por la Dirección General de Impuestos Internos.

¹⁹¹ Con base a la misma exigibilidad impuesta por el legislador, el Código Tributario define un régimen sancionatorio por el incumplimiento en la presentación de la declaración o hacerlo fuera del plazo establecido para tal efecto, independientemente a que el contribuyente deba o no pagar impuesto alguno, como se detalla en el Artículo 238.- Constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar declaración:

a) Omitir la presentación de la declaración. Sanción: Multa equivalente al cuarenta por ciento del impuesto que se determine, la que en ningún caso podrá ser inferior a un salario mínimo mensual;

b) No presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal establecido. Sanción:

1) Multa equivalente al cinco por ciento del monto del impuesto a pagar extemporáneamente si se presenta la declaración con retardo no mayor de un mes;

Una vez fijado el devengo, nace la obligación tributaria, y de la exigibilidad cabe decir que puede exigirse el pago de una obligación con anterioridad a la obligación, que puede que aún no haya nacido, como son los “anticipos”¹⁹².

2) Multa equivalente al diez por ciento, si se presenta con retardo de más de un mes, pero no mayor de dos meses;

3) Multa equivalente al quince por ciento, si el retardo es superior a dos meses, pero no mayor de tres meses; y,

4) Multa equivalente al veinte por ciento, si el retardo es mayor de tres meses.

Si la declaración tributaria no presentare impuesto a pagar la sanción aplicar será de un salario mínimo.

¹⁹² Según lo dispone en Código Tributario en su Artículo 151.- El sistema de recaudación del Impuesto sobre la Renta por medio del anticipo a cuenta, consiste en enteros obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas y por personas jurídicas de derecho privado y público, domiciliadas para efectos tributarios, con excepción de las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas, aunque para el ejercicio próximo anterior, no hayan computado impuesto en su liquidación de impuesto sobre la renta.

Para los efectos del inciso anterior, se entenderán como actividades agrícolas y ganaderas, la correspondiente explotación animal y de la tierra, siempre que la persona jurídica no se dedique también a la agroindustria de esos productos.

Los enteros se determinarán por períodos mensuales y en una cuantía del 1.5% de los ingresos brutos obtenidos por rama económica y deberán verificarse a más tardar dentro de los diez días hábiles que sigan al del cierre del período mensual correspondiente, mediante formularios que proporcionará la Administración Tributaria.

Las personas naturales titulares de empresas mercantiles distribuidores de bebidas, productos comestibles o artículos para la higiene personal, a quienes su proveedor les asigne precios sugeridos de venta al público o el margen de utilidad, estarán obligadas a enterar mensualmente en concepto de pago o anticipo a cuenta el 0.3% sobre sus ingresos brutos mensuales. Los ingresos de tales personas provenientes de transacciones de productos diferentes a los enunciados en este inciso estarán sujetas al porcentaje de pago a cuenta mensual del 1.5% sobre sus ingresos brutos mensuales. Las personas autorizadas para prestar servicio de transporte al público de pasajeros, también estarán supeditados al pago de el referido 0.3%.

Las cantidades enteradas se acreditarán al determinarse el impuesto al final del ejercicio de que se trate. Si en esta liquidación resulta una diferencia a favor del contribuyente, este podrá solicitar la devolución del excedente o podrá acreditarlo contra el pago de impuestos de renta pasados o futuros a opción de aquel.

A este último efecto, el contribuyente podrá utilizar el remanente para acreditar en el siguiente ejercicio, el valor del anticipo correspondiente a cada mes hasta agotar el remanente. Si éste fuera menor que el anticipo mensual respectivo, habrá que pagar la diferencia, y si fuere mayor habrá un nuevo excedente que podrá ser utilizado en el mes siguiente y así sucesivamente hasta su agotamiento. Para los efectos de la devolución o acreditamiento aludidos, no será necesaria una fiscalización previa.

El incumplimiento de las obligaciones contenidas en el presente artículo, hará incurrir al infractor en las sanciones previstas en este Código, según su naturaleza.

3.3.2 Sujetos de la relación jurídica obligacional

En este apartado los sujetos de la relación jurídica tributaria u obligación tributaria son: el sujeto activo y el sujeto pasivo¹⁹³, pero con respecto al cumplimiento de la obligación tributaria y el acreedor de tal prestación así cuando se habla de una relación jurídica obligacional, existen dos sujetos perfectamente determinados: El que tiene derecho a exigir la prestación y el obligado a realizar la prestación.

3.3.2.1 Sujeto activo

Suele identificarse con el acreedor del tributo; la deuda que representa el contenido esencial de la relación jurídica tributaria. Cabe distinguir que:

A. Como regla general coinciden en el sujeto activo, el ser el ente público *titular del poder tributario o potestad normativa de creación de tributos*; el ser titular del crédito tributario; y el ser el titular de la gestión tributaria – quién hace la función material de recaptar el dinero- pero no siempre es así

B. Así puede existir un ente público *titular del derecho de crédito en la relación jurídica* y otro que sea el titular de la gestión que realizará una función recaudatoria, de recoger dinero del deudor y entregarlos al acreedor.

3.3.2.2 Sujeto Pasivo

Frente a la Administración tributaria, encontramos una pluralidad de sujetos que se hallan sometidos a los diversos derechos y potestades que integran dicha función.

¹⁹³ Artículo 30 Código Tributario. “Se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable”

El sujeto pasivo de la obligación tributaria puede estar obligado a: Entregar la cuota, y /o a realizar otras prestaciones:

1. Puede estar obligado a pagar, *simultáneamente*, dos obligaciones tributarias. Es lo que ocurre cuando ha de pagar un tributo al Estado y, al mismo tiempo un tributo de carácter local, que figura como recargo del primero. Este recargo no se funde con el tributo estatal, ya que el acreedor no es el Estado, sino otro ente público.

2. Puede estar obligado, *en calidad de sustituto o retenedor*, al pago de ciertas cantidades a cuenta de la cuota debida, en su caso, por el contribuyente. Y el contribuyente, puede también estar obligado a realizar pagos a cuenta de su obligación.

3. Puede estar obligado a pagar, junto con la obligación tributaria, otras obligaciones accesorias: *intereses de demora, recargos por ingresos fuera de plazo, o apremio y sanciones pecuniarias.*

Algunos de estos sujetos tienen la obligación de pagar la obligación tributaria y, además, de cumplir otros deberes accesorios; otros aparecen como obligados al pago de prestaciones pecuniarias distintas de la deuda tributaria en el sentido estricto; otros son sencillamente sujetos sometidos a deberes de información respecto de terceros y de contenido no pecuniarios.

Este conjunto, toma la denominación de “**obligados tributarios**”, concepto que engloba tanto a: los titulares de obligaciones pecuniarias como a los sometidos simplemente a deberes de información respecto de terceros. Dentro de este conjunto, podemos aislar, en una primera aproximación, a los sujetos a los que la *ley impone un deber u obligación con contenido*

pecuniario. Serían los **deudores tributarios**, figuras integrantes propiamente de esta categoría: El contribuyente, el sustituto y el responsable.

Finalmente, en un círculo más reducido, las figuras para las que la ley reserva la denominación estricta de **sujetos pasivos**: el contribuyente y el sustituto del mismo.

Las diferentes figuras de sujeción, se diferencian entre sí en razón del presupuesto de hecho definido en la norma y que hace nacer en cada caso la correspondiente situación de sujeción.

3.3.2.2.1 Contribuyente

La primera de las categorías del sujeto pasivo es la del contribuyente, al que podemos considerar el sujeto pasivo por antonomasia.¹⁹⁴

3.3.3 Extinción de la Obligación Tributaria Sustantiva

Las obligaciones tributarias tanto las sustantivas como las formales, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar certeza de su principio y fin.

El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta debida: dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina su existencia, de donde derivamos que tratándose de las obligaciones formales su extinción se da con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en

¹⁹⁴ Con expresión más sencilla podemos definir al contribuyente como “*la persona que realiza el hecho imponible o que se encuentra en la situación descrita en el mismo.*”

la norma. La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal, serán cumplimiento del mandato y por lo tanto la extinción de la obligación formal. Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria sustantiva y según el tema de nuestra investigación, la extinción puede constituirse concretamente por la *Prescripción*.

La extinción de la obligación tributaria es el momento último en el camino de dicha obligación, camino iniciado con la realización del hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria; y podemos afirmar que la razón de ser del nacimiento de la obligación tributaria es la de su extinción.

La extinción de la obligación tributaria tiene lugar cuando se produce su efecto principal, el pago o cumplimiento, aunque hemos de señalar que el pago no es la única forma de extinción, lo que ocurre es que las otras formas de extinción distintas al pago no justificarán la existencia de la obligación tributaria. Por lo que la razón de ser de la obligación tributaria es que se convierta en el pago de una cantidad de dinero, aunque resulte que existen otras maneras de extinción de la obligación.

3.3.3.1 Formas de extinción de la obligación tributaria

La extinción de la obligación tributaria es el momento último en el camino de dicha obligación, camino iniciado con la realización del hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria; y podemos afirmar que la razón de ser del nacimiento de la obligación tributaria es la de su extinción.

La extinción de la obligación tributaria tiene lugar cuando se produce su efecto principal, el pago o cumplimiento, aunque hemos de señalar que el pago no es la única forma de extinción, lo que ocurre es que las otras formas de extinción distintas al pago no justificarán la existencia de la obligación

tributaria. Por lo que la razón de ser de la obligación tributaria es que se convierta en el pago de una cantidad de dinero, aunque resulte que existen otras maneras de extinción de la obligación.

La extinción de la obligación tributaria puede ser debida:

Pago,

Prescripción

Compensación

Condonación

Las otras formas de extinción de la obligación contenidas en el código civil son, en principio, no aplicables al derecho tributario. Estas son: pérdida de la cosa debida, confusión y la novación.

3.3.3.1.1 Pago de la Deuda

El pago no adopta en el Derecho Tributario una estructura diversa a la que tiene como modo general de cumplimiento de las obligaciones y puede ser definido como el cumplimiento de la prestación, la entrega de una suma de dinero, establecida en la obligación tributaria.

El objeto del pago es la entrega de una suma de dinero. La exactitud de esta afirmación deriva del carácter pecuniario de la prestación debida. Sólo de este modo puede adecuarse la obligación tributaria al fin para el que fue creada: el suministro de medios financieros al Estado, para que éste, empleándolos indistintamente, pueda conseguir sus propias finalidades. Sólo así la obligación tributaria es el medio jurídico de realizar el efectivo reparto de las cargas públicas entre los ciudadanos de acuerdo con su capacidad económica.

3.3.3.1.2 Prescripción

Se conoce por prescripción¹⁹⁵ extintiva el efecto que sobre los derechos se produce por su falta de ejercicio durante el lapso fijado en la ley. Junto a ella aparece la caducidad, que es también una forma de extinción de derechos o facultades por su falta de ejercicio. Las diferencias entre y otra son fundamentalmente las siguientes:

Mientras en la prescripción puede ser interrumpida, reabriéndose el cómputo del plazo con cada interrupción, en el caso de la caducidad no caben interrupciones, aunque sí suspensiones.

La prescripción se orienta a la protección de intereses individuales, se aplica en virtud de excepción opuesta se aplica en virtud de excepción opuesta por el sujeto a quien aprovecha, que puede renunciar a ella, incluso tácitamente. En cambio la caducidad como institución basada en la protección de un interés público no requiere su alegación y opera por sí misma.

La prescripción es un instituto para la seguridad jurídica, y representa un límite temporal en la vigencia de las obligaciones.

Teniendo en cuenta estas observaciones, podemos decir que la prescripción que regula el Código Tributario, tiene elementos de esta institución, como es fundamentalmente el de estar sometida a posibles interrupciones (que además al igual que en el caso de la obligación civil, pueden derivarse de actos no sólo del acreedor, sino del propio sujeto

¹⁹⁵ TORTAJADA Y OBRADÓ, D.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*. Universidad Rovira y Virgili. España, 1982. Pag. 144 y Sig.

pasivo), pero también recoge algún elemento o carácter de la caducidad como es el de su aplicación automática o de oficio.

Realizado el hecho imponible y cumplido el plazo reglamentario para declararlo, si el sujeto no lo hace, la administración se encuentra expuesta al riesgo cierto de prescripción. En cambio, una vez determinada y liquidada la deuda tributaria, lo normal es que se exija su pago dentro de los plazos perentorios que marca la Ley. Únicamente por negligencia en la recaudación podría darse lugar a la prescripción. En relación a lo anterior en el caso de deudas autoliquidadas o simplemente declaradas sin realizar el ingreso correspondiente.

3.3.3.1.2.1 Interrupción de la prescripción

La base de la prescripción extintiva es el estado de latencia o de inactividad del derecho. Por ello el efecto se interrumpe, reabriéndose el plazo con las acciones que hacen salir de su estado de latencia el ejercicio del derecho. En el CC estas acciones pueden ser no solamente del acreedor, sino también del sujeto pasivo.

3.4 Procedimientos para hacer efectiva la prescripción y caducidad de la Facultades de fiscalización y control de la DGII

La primera cuestión que se plantea al respecto es determinar ¿quién es la persona que debe alegar la prescripción?. En el orden jurídico es el deudor la principal persona que debe invocarla. En doctrina se comenta, por algunos autores¹⁹⁶, que solamente el deudor debería tener el derecho de

¹⁹⁶ SUAREZ, BELARMINO. Op. Cit. Pag.84 Para Bigot –Préameneu “la prescripción no es en el lenguaje forense sino un *fin de recevoir*, es decir no tiene efecto si aquel contra quien se quiere ejercitar el derecho resultante de una obligación, o contra quien se reivindica una propiedad, no opone esta excepción. En efecto, tal ha de ser la marcha de la justicia: el

alegar la prescripción, con base a que “la moral debe prevalecer sobre el derecho”, ya que no parecería lícito ir contra la conciencia del deudor para extinguir una obligación suya, con un medio que puede repugnar a esa conciencia.

Ya nuestra legislación¹⁹⁷, señala que: “*el que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla*”.

¿Qué otras personas, a más del deudor, pueden alegar la prescripción para aprovecharse de ella? Ya hemos visto que cualquier persona interesada tiene el derecho de hacer valer la prescripción. Pero, debe entenderse, que ese interés debe ser un interés jurídico, y no un simple deseo o capricho. Como tales personas podemos considerar, entre otras: a) A los herederos que, a su vez, pueden alegar la prescripción que pudo invocar su causante; b) A los causahabientes singulares; c) A los fiadores simples o hipotecarios; d) A los codeudores solidarios o conjuntos, o de una obligación indivisible; e) A los que responden subsidiariamente de una obligación principal del deudor, etc.

Todos estos casos, a excepción de los herederos que representan al deudor difunto, encuentran su fundamento en el interés jurídico que tiene una persona en la extinción de cierta deuda, pero que no puede oponer la prescripción por derecho propio, sino que tiene que recurrir a aquélla que pudiera alegar directamente el deudor y no lo ha hecho. Es de señalar que para efectos de esta investigación solo nos interesa la relación jurídica

tiempo sólo no produce la prescripción; es necesario que juntamente con el tiempo concurren o la larga inercia del acreedor o la posesión durante el tiempo exigido por la ley. Esta inercia y esta posesión, son la ley. Esta inercia y esta posesión son circunstancias que no pueden ser conocidas o supuestas por el juez, sino cuando sean aducidas por quien intente prevalecerse de ellas”.

¹⁹⁷ Art. 2232 Código Civil.

tributaria que surge entre el sujeto activo que es la administración tributaria y el sujeto pasivo obligado a cumplir con la obligación tributaria sustantiva¹⁹⁸, es decir el contribuyente.

3.4.1 Trámite para alegar la prescripción del Pago de Impuestos a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios ante la Dirección General de Impuestos Internos

Primero se debe presentar un *escrito* alegando la prescripción, en original y copia, en el cual debe mencionar claramente los ejercicios o periodos tributarios de los cuales solicita la prescripción de adeudos y el impuesto al que corresponden.

El escrito se presenta en el Centro de Servicios al Contribuyente, Departamento de Resoluciones, Torre 1, Nivel 8, Ala “C”, Edificio Ex-Bolerama Jardín, Diagonal Centroamérica, San Salvador.

Se presentan certificaciones de la Fiscalía General de la República y de los Juzgados Primero y Segundo de Menor Cuantía, de que no se ha demandado ni se ha iniciado trámite para reclamar deudas tributarias, las cuales no deben tener más de dos meses de antigüedad.

¹⁹⁸ La obligación tributaria es aquella cantidad de dinero que el sujeto pasivo –deudor- debe pagar a un sujeto activo de carácter público –acreedor- en concepto de tributo. El tributo es una obligación ex-lege, pecuniaria, de derecho público, cuyo presupuesto de hecho se configura por la ley -con respeto a los principios constitucionales-, en la que un sujeto pasivo -el deudor- y un sujeto activo -acreedor, ente público- se rigen por normas específicas de la actividad tributaria o financiera. En esta obligación confluyen el deber de un sujeto pasivo , con el derecho del acreedor público. Pero este derecho del acreedor público, debido a la naturaleza del Derecho Público, se configura, no solamente como derecho, sino como poder - deber o potestad a exigir el cumplimiento de la prestación.

El tiempo estimado de respuesta es aproximadamente 15 días hábiles¹⁹⁹.

3.4.2 Invocación de la caducidad ante la Dirección General de Impuestos Internos

Normalmente, la terminación de una instancia administrativa es el resultado de un acto jurídico, resolución de la administración, o ante un hecho jurídico, el transcurso del tiempo. Así el trámite o instancia finaliza o cesa en sus efectos cuando concurren las circunstancias que previó el legislador, como en el caso de la caducidad cuando se establece que sus efectos operan de pleno derecho, ante el transcurso del tiempo.

Al regular que una institución procesal opere de "pleno derecho" la doctrina ha acotado que opera por "ministerio de ley", es decir, por expresa disposición de ésta, por el derecho mismo, *ipso facto*, "por el mismo hecho", "en el acto", "al momento", "in continenti", "inmediatamente". Utiliza el Derecho aquella expresión principalmente para indicar que la caducidad se produce sin necesidad de un pronunciamiento particular y por el mismo y solo hecho de producirse. Obra pues, como regla general, *ipso iure*, por el solo derecho, no tiene que ser reconocida y declarada en resolución administrativa o judicial para que produzca sus efectos y para que se borren y desaparezcan los efectos que había producido²⁰⁰.

¹⁹⁹ Consultado de la pagina del Ministerio de Hacienda a la 22:25 Horas del 09 de agosto de 2010. <http://www.mh.gob.sv/portal/>. Impuestos Internos / Manual de Orientación y Servicio / Prescripción del pago de Impuestos Internos

²⁰⁰ Corte Suprema de Justicia. SENTENCIA DEFINITIVA de SALA DE LO CONTENCIOSO, Ref. 7-K-2000 de 12:00 de 12/09/2003. en la cual la sala en sus considerandos expresa: "...En síntesis, la caducidad de pleno derecho opera sin que sea necesario una *declaración expresa* de la autoridad. La legislación utiliza el termino "de pleno derecho" para denotar que una cosa no necesita declaración ni administrativa, ni judicial, pues consta en la misma ley."

Nuestro ordenamiento jurídico tributario, no regula los procedimientos a seguir, cuando se dan a conocer los hechos y pruebas del contribuyente, así como de la Administración, es el caso que nos interesa en relación a la operacionalización de la caducidad y su forma de aplicación. Para tal efecto en relación al objeto de investigación, concretamente la Dirección General de Impuestos Internos, nos remitiremos al procedimiento que tiene la figura de liquidación de oficio²⁰¹, para tomarlo de ejemplo como una de las figuras más utilizadas entre otras y que a su vez, tiene relación con la liquidación del impuesto sobre la Renta. El régimen jurídico de un procedimiento tributario en sede administrativa, es el inicio de las garantías constitucional y legal, en cuanto que de ahí nacen los recursos constitucionales y contenciosos administrativos, lógicamente, cuando estos logran reunir los requisitos necesarios, como el de agotar la vía administrativa.

Nuestra legislación tributaria, en especial el Código Tributario, no define el concepto de "liquidación de oficio del tributo"²⁰² o "liquidación

²⁰¹ AMATUCCI, Andrea.: Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Editorial Temis, S.A., 2001, pag. 388. La doctrina es coincidente sobre este punto. Así, el profesor José María Lago Montero al referirse al acto de liquidación señala "que éste consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible".

²⁰² CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SENTENCIA DEFINITIVA de SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, ref. 66-L-2001 de 15:05 de 3/2/ 2005. "...este Tribunal en sentencias pronunciadas el cinco de diciembre de dos mil, juicios ref. 153-C-99 y I11-R-99, expresó que en vista a que el término "liquidación" tiene una acepción muy amplia y tomando en consideración su objeto para el caso que se discute, no interesaba hacer alusión al término liquidación como el conjunto de operaciones, sino al concepto liquidación de oficio de impuesto a que hace referencia la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Desde esa perspectiva de análisis declaró, que la liquidación oficiosa de un impuesto es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial. Se manifestó además en dichas sentencias, que la liquidación de oficio de impuesto surge como consecuencia del procedimiento encaminado a la determinación final del impuesto adeudado por un contribuyente, y comprende la individualización del sujeto obligado, sea este persona natural o jurídica, el tipo de tributo a pagar y el período que comprende, así como la relación de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan".

tributaria"; simplemente se refiere a tal término en el Capítulo III como una potestad de la Dirección General y los supuestos de su procedencia.

En la sección primera de dicho capítulo se estipula la liquidación de oficio del tributo, imposición de sanciones y procedimiento de audiencia y apertura a pruebas, en cuanto al artículo 183 del mismo cuerpo normativo regula la procedencia de la liquidación en los literales a, b y c; de esa misma forma el artículo 184 regula lo que concierne a las bases para la liquidación y las opciones con las que cuenta la Administración; el artículo 185 del C.T., regula la corrección de error en la declaración y deberá sustituirla, esta corrección puede traer sanciones en cuanto a que pueden haber números elevados o inferiores que pueden ser a favor del Fisco o a favor del contribuyente, el artículo 186, regula el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas que la Administración Tributaria aplica en los casos de liquidación de oficio del impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias y a imponer las multas respectivas,²⁰³ el cual tiene su base en el artículo 11 de la Cn., de la República; para tales efectos se creó la Unidad de Audiencia y Aperturas a Pruebas, la que se encarga de abrir el proceso de audiencia y apertura a pruebas y valorar las pruebas y argumentos vertidos por los contribuyentes.²⁰⁴

²⁰³ Art. 186 Código Tributario. Inciso Tercero. En los casos que sean remitidos a la Fiscalía General de la República, con forme a lo regulado en el art.23 de ese mismo código, para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al fisco y se ventilen en sede judicial las garantías procesales de audiencia y de defensa se concederán ante el juez de la causa, en los términos y bajo los alcances que la normativa procesal penal establezca.

²⁰⁴ Art. 201 Código Tributario.- La idoneidad de los medios de prueba se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común

El procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas está ligado básicamente al procedimiento administrativo de fiscalización,²⁰⁵ mediante el cual se determinan posibles incumplimientos a las obligaciones formales y sustantivas definidas en la ley por parte del contribuyente sujeto a la investigación efectuada por la oficina fiscalizadora; el procedimiento de fiscalización inicia con el nombramiento de un Auditor, por parte de la Administración Tributaria, por medio de Auto de Designación,²⁰⁶ en el que se especifica el contribuyente a fiscalizar, el ejercicio o periodos a fiscalizar y las facultades del auditor.²⁰⁷ El mencionado Auto de Designación debe ser

²⁰⁵ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. "Revista Resoluciones No. 6", Año 5, 2004. Pag. 20 ..." una vez notificada la iniciación de una fiscalización - que es el caso de mérito- el sujeto pasivo deberá mantener el lugar señalado para oír notificaciones hasta que dichos " trámites concluyan", por lo que es preciso plantearse: ¿ cuándo inicia y cuándo concluye el citado procedimiento?. La respuesta se ve precedida de una interpretación sobre el artículo 90 en estudio para así entender en sus alcances que el procedimiento fiscalizador inicia con la notificación del auto de designación de auditor y concluye una vez el auditor designado emite el respectivo Informe de Auditoría en el cual se hacen ver los resultados de la investigación, no siendo valedera la aseveración de la citada Administración Tributaria cuando sostiene que el procedimiento de fiscalización concluye con la emisión de la resolución liquidatoria o sancionatoria." Según esto, la notificación de la resolución liquidatoria debió efectuarse en el lugar señalado en la etapa de audiencia ya que ésta concluye con dicha noticia de tal manera que al no efectuarse así, la certeza y seguridad jurídicas sobre la notificación se adquieren hasta el momento en que mostrándose sabedor del contenido resolutivo se manifiesta la impugnación correspondiente, lo cual acaeció el día cinco de mayo de dos mil cuatro, fecha ésta de la cual ya se había producido la caducidad. " Para el ejercicio de la facultad liquidadora del período tributario de marzo de dos mil uno, lo que así debe declararse..

²⁰⁶ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. "Revista Resoluciones No. 3", Año 5, 2002. Pag. 16 y ss. sentencia emitida por el TAIJ donde argumenta sobre las facultades de fiscalización: "...porque para el despliegue de esta facultad debe proceder la resolución previa que ampara la designación y de no existir esta actuación para habilitar al auditor, se excluiría la función fiscalizadora del mismo, tal y como ha sucedido en el presente caso al configurarse una fiscalización factual o de hecho..."

²⁰⁷ Ibid Pag. 18 "...Debe entenderse a diferencia de la fiscalización a juicio de este Tribunal, que la fiscalización como tarea primordial de la Dirección General, requiere según la ley y dada su trascendencia, de una actuación expresa que así lo ordene, en donde debe delimitarse específicamente el alcance de la facultad ejercitada para el designado, siempre que la actuación se encamine como en este caso hacia el iter de establecer la base liquidatoria correspondiente; tarea que debe realizar el perito practicando según nombramiento de investigación, atendiendo a la comprobación e investigación de hechos y consecuentemente, a la presentación del Informe de Auditoría en donde plasme su intervención, que servirá de base directa, una vez se asuma por la Dirección General de Impuestos Internos.

notificado en legal forma, conforme a las reglas establecidas en el artículo 165 al 165-B²⁰⁸ del C.T., una vez notificado el Auto de Designación al contribuyente, se le requiere la información necesaria para efectuar la investigación y posteriormente se realiza la fiscalización; la cual culmina con el informe de auditoría o de fiscalización.

Previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio del impuesto e imposición de multas, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, emite el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, el cual se notifica al contribuyente conforme a lo dispuesto en los artículos 165 al 166 todos del C.T., mediante el cual se concede audiencia al contribuyente por el plazo de cinco días contados a partir de la notificación del mismo, y en el mismo acto se abre a pruebas por diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia; juntamente con dicho auto se entrega al contribuyente una copia del informe de auditoría, a efecto de hacerlo del conocimiento de este para que pueda ejercer su derecho de defensa. Si el resultado de la fiscalización es que el contribuyente investigado ha incumplido las obligaciones tributarias, los auditores designados así lo harán constar en su respectivo informe de auditoría.

Durante el plazo de audiencia y pruebas el contribuyente deberá señalar su conformidad o inconformidad con los resultados del informe de fiscalización y deberá aportar en ese lapso mediante escrito,²⁰⁹ todas

²⁰⁸ D.L. No. 233, del 16 de diciembre de 2009, publicado en D.O...

²⁰⁹ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. "Revista Resoluciones No. 2", Año 5, 2002. Pag. 20 y 21. En las sentencias emitidas por el TAll, sentencia Numero 1, en el punto sobre la caducidad alegada el tribunal se pronuncia de la siguiente manera: "como ultimo argumento, se alega por la contribuyente social, caducidad en la facultad fiscalizadora y determinativa del impuesto, argumento del cual no hace alusión en su traslado la Dirección General, no obstante haberse pronunciado la sociedad recurrente en escrito de fecha de cinco de julio de dos mil uno...".

aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente los puntos que aceptare y que rechazare si es el caso.

La Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas someterá a estudio las valoraciones y pruebas aportadas por el contribuyente; posteriormente como resultado del análisis y valoración de los alegatos y pruebas presentadas, emitirá el informe correspondiente, en el cual se deberán tomar en cuenta cada una de las objeciones efectuadas por el contribuyente, no debiendo incorporar dentro de éste, hechos o situaciones que no hayan sido consideradas, en el informe de fiscalización que se le notificó al contribuyente.

Es en esta etapa según nuestro criterio es la oportunidad de Invocar²¹⁰ la caducidad²¹¹, ya que no debe perderse de vista que la caducidad tiene por un lado, el efecto de restringir la competencia de la Administración para el ejercicio de las facultades de fiscalización, control y correspondientes sanciones concedidas expresamente en la ley, pues en atención al principio de seguridad jurídica, la ley dispone de un límite, fuera del cual la administración no puede ejercerlas, pero por otro lado, el plazo de la misma debe ampliarse en el caso de que los contribuyentes no hubieren cumplido con sus respectivas obligaciones formales, las cuales tienen por objeto

²¹⁰ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 5*”, Año 5, 2003. Pag. 30 y 31. Sentencia en la cual el TAIJ hace valoraciones sobre la procedencia de la caducidad: “...En ocasión de atender las alegaciones finales del Incidente, la impetrante presentó escrito, en el que **invoca** caducidad respecto del mes de octubre de 1999...”

²¹¹ Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos. “*Revista Resoluciones No. 3*”, Año 5, 2002. “...Que en lo concerniente al punto de la caducidad *Invocada* por la sociedad apelante a razón de que a la fecha de notificada la resolución recurrida ya había transcurrido la oportunidad de sancionar, es decir más de tres años desde el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración...”

garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.

3.4.2.1 Cómo opera la caducidad

La caducidad es la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se extinguen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios, e imposición de sanciones, que poseen las autoridades fiscales, por su no ejercicio durante el plazo legal de tres años o de cinco años exclusivamente tratándose de contribuyentes no registrados, que no llevan contabilidad o que no presenten declaraciones anuales estando obligados a hacerlo, contados a partir de la fecha de nacimiento de tales facultades, el cual no está sujeto a interrupción o suspensión; siendo notorio que al operar la caducidad únicamente en contra del fisco, la misma puede hacerse valer por los contribuyentes como solicitud administrativa y como excepción procesal.²¹²

Esta institución opera a través del tiempo, para que genere los efectos extintivos en relación a las facultades y se requiere que éstas no hayan sido ejercitadas dentro de un determinado lapso. Las facultades susceptibles de extinción a través de la caducidad son solamente las de comprobación del cumplimiento de las disposiciones tributarias, las de determinación de contribuciones omitidas y finalmente las sancionadoras.

Las facultades referidas anteriormente son susceptibles de extinguirse a través de la caducidad cuando las mismas sean ejercidas fuera del lapso de 5 años a que se refiere el artículo 175 del código

²¹² DELGADILLO GUTIERREZ. L.: Principios del Derecho Tributario. Tercera Edición Ed. LIMUSA, Mexico, 1991, Pag. 54. En su obra define que la caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones tributarias, determinar impuestos e imponer sanciones.

tributario. De lo anterior se desprende que la caducidad genera efectos extintivos a través del transcurso del tiempo.

La caducidad, es una institución que se encuentra íntimamente vinculada al ejercicio de las facultades de parte de las autoridades, a través de ella se extinguen ciertas y tales facultades de las autoridades.

El término que se requiere para que la caducidad opere es de 5 años y se puede hacer valer por vía de acción elevando una petición a las autoridades a efecto de que éstas emitan una resolución declarando haber operado en un caso la extinción de las facultades a través de la caducidad.²¹³

Se puede hacer valer por vía de excepción, una vez que la autoridad ha ejercitado las facultades de comprobación, de determinación o sancionadoras, a través de la interposición de los medios de defensa se invoca la legalidad del acto combatido precisamente por el hecho de ser la materialización del ejercicio de facultades cuando éstas ya se encontraban extinguidas.

Es de considerar que en el caso en que no hubiere presentado liquidación del impuesto en el plazo debido, la facultad de la Dirección General para la aplicación de sanciones por infracciones, caduca en el plazo de cinco años, plazo según el cual, debe entenderse ampliado por efecto de la caducidad, concediendo la misma ley dicho plazo con el objeto de permitir

²¹³ Artículo 175 Código Tributario, reformado mediante D.L. No.233. Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este Código caducarán: en cinco años para la fiscalización, liquidación del tributo y aplicación de sanciones conexas en los casos en que no se haya presentado liquidación. Así mismo, según el literal b. del mismo art. En cinco años para requerir la presentación de liquidaciones de tributos.

a la Administración Tributaria un mayor margen para la verificación de la correcta aplicación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes que hubieren omitido la presentación de su declaración jurada en tiempo²¹⁴.

Un aspecto importante que acotar y tener claro es que la sugerencia de modificación de la declaración no significa la iniciación de un procedimiento de fiscalización para la determinación oficiosa del impuesto, ni carga u obligación para la contribuyente, será su decisión modificarla o no; además, tal sugerencia no contiene una fijación de tasación complementaria, simplemente se sugiere modificar la declaración.

De lo anterior se concluye que el simple hecho de sugerir o proponer la modificación de una declaración a efecto de subsanar las deficiencias detectadas, no constituye una determinación tributaria por parte de la oficina fiscal.

El informe emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas se remitirá al Departamento de Tasaciones, el cual lo someterá al respectivo análisis y dictará la resolución que conforme a derecho corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables.

El informe emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba deberá ser entregado junto con la resolución de liquidación de oficio del

²¹⁴ SALA DE LO CIVIL, 1274-2001 San Salvador, a las diez horas siete minutos del día nueve de enero de dos mil uno: "de acuerdo a la Ley de Procedimientos Mercantiles, la perención o caducidad se debe alegar conforme al Artículo 469 Pr. C., pues aquél artículo se remite a esto último.---La prescripción en materia mercantil, está regulada, entre otros, en los Artículos 995 y 996 del Código de Comercio, siendo el plazo máximo de prescripción en materia mercantil, de cinco años (Art. 995 Romano IV: "Prescribirán en cinco años los otros derechos mercantiles"

impuesto, emitida por el Departamento de Tasaciones, al contribuyente, y servirá de base de la liquidación de oficio juntamente con el informe de auditoría pertinente²¹⁵.

La resolución en la que se ordena la liquidación de oficio del impuesto deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en el título IV, procedimientos tributarios, capítulo I notificaciones del Código Tributario; dicha resolución deberá ser razonada y debidamente fundamentada, tomando en consideración los argumentos del contribuyente y los de la oficina fiscalizadora²¹⁶.

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

- Personalmente
- Por medio de esquila
- Por medio de Edicto
- Por medio de correo electrónico o Correo Certificado

Otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptible y Publicación en el Diario Oficial o en cualquiera de los periódicos de circulación nacional.²¹⁷

²¹⁵ Artículo 112 Código Tributario. “En los casos en que deban notificarse liquidaciones oficiosas de impuesto y accesorios, cuando se trate de personas naturales, jurídicas, sucesiones y fideicomisos, cuando no se encuentre al sujeto pasivo o persona alguna de las señaladas expresamente por el Código, o encontrándolas, se negaren a recibir o a firmar la notificación de la tasación de impuestos y accesorios, así como la del informe de Audiencia y Apertura a Pruebas, se fijará en la puerta de la casa, oficina o dependencia establecidas en el lugar señalado para tales efectos, una esquila en cuyo texto deberá de identificarse al destinatario de la notificación, la dirección, fecha y hora)”

²¹⁶ Artículos: 165, 165-A, 166 y 167 Código Tributario

²¹⁷ Artículo 165, Código Tributario.

Los plazos establecidos en la Ley en el desarrollo del procedimiento de Audiencia y apertura a Pruebas son hábiles y perentorios.²¹⁸ Es importante mencionar que estos actos son concretos y deben ser realizados conforme a la ley, sin ser arbitrario, ya que esta es una habilitación para interponer los recursos que la ley concede, como el de apelación, ya que de esta es donde se emiten resoluciones tal como lo estipula el artículo 188 del C.T., establece que las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la ley correspondiente, se tendrán por definitivas. Todo sin perjuicio de la caducidad.²¹⁹

En materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.²²⁰

²¹⁸ Artículo 172 Código Tributario, Importante señalar que las notificaciones deberán practicarse en horas y días hábiles, a de entenderse por horas y días hábiles las que comprendan de ocho de la mañana a seis de la tarde de lunes a viernes. Los términos se contarán a partir del día inmediato siguiente a aquel en que se haya notificado el acto respectivo a los interesados.

²¹⁹ Artículo 115 Código Tributario. Requisitos mínimos de la esquila de notificación "La esquila de notificación a que se refiere el artículo 165 inciso cuarto del Código, deberá poseer las especificaciones que según el caso se requiera, debiendo contener en todo caso los requisitos mínimos siguientes: 1) Lugar, hora y fecha; 2) Identificación del sujeto pasivo al cual se refiere: nombre, dirección, número de identificación tributaria y o número de registro de contribuyente, según sea el caso, o ambos casos cuando proceda; 3) La circunstancia por la cual se procede a su fijación, según lo establece el artículo mencionado; 4) Texto de la actuación a notificar; y 5) Nombre y firma del funcionario o empleado de la Administración Tributaria que realice la notificación.

En todo caso, deberá agregarse una copia de la esquila correspondiente en el expediente respectivo, en la cual conste el cumplimiento de los requisitos mencionados en este artículo."

²²⁰ LEY DE ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, Artículo 2 "Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva".

El código tributario nos señala que “El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa”.²²¹ Se parte del supuesto que se ha interpuesto el recurso de apelación y que el Tribunal de Apelaciones emitió la sentencia respectiva, por lo que siendo este el único recurso administrativo para el caso de la liquidación oficiosa del impuesto y la imposición de multas, este se vuelve definitivo en sede administrativa sin perjuicio de que se pueda recurrir en el ámbito judicial a través del recurso contencioso administrativo o en su caso en el recurso de amparo.

Es importante determinar que si una resolución es firme según este artículo, aquel acto administrativo que contiene la actuación de liquidación oficiosa del impuesto y la determinación e imposición de sanciones como manifestación concreta de la autoridad administrativa y que a la vez es producto de un procedimiento administrativo, este acto aún no adquiere firmeza mientras puedan ser recurridas o impugnadas; el procedimiento establece los recursos pertinentes como medios para poder controlar dichas resoluciones administrativas y que estos recursos están reglados por la ley, en la que se establece la forma y el tiempo dentro del cual se deben de recurrir dichas resoluciones.²²²

²²¹ Código tributario, Artículo 188 parte final

²²² Artículo 114. “El plazo para interponer el recurso de apelación que la ley faculta al contribuyente, cuando se trate de notificaciones por esquila de las liquidaciones de impuesto y accesorios, así como las resoluciones por imposición de multas aisladas comenzará a contarse a partir del día siguiente de la notificación respectiva.

Cuando se trate de notificaciones por edicto de las liquidaciones, el plazo para los efectos del inciso anterior, comenzará a contarse, transcurridas que sean 72 horas después de haberse fijado el edicto.

En ambos casos la contabilización del plazo se iniciará de la forma establecida en los incisos anteriores, independientemente de la fecha en que la parte interesada concurra a la Administración Tributaria o sus dependencias a retirar los sobres o indagar sobre la actuación notificada.”

Doctrinariamente se ha establecido una corriente de pensamiento de los administrativistas, según la cual los actos de la Administración Pública por su misma naturaleza no adquieren calidad de cosa juzgada, y que por lo tanto al no tener esa característica, esos actos son precarios y consecuentemente son eminentemente revocables; de allí entonces que la Administración Pública, en este caso la tributaria, no puede venir a justificar que en determinados momentos no pueda revisar sus propias actuaciones, aduciendo el principio de firmeza de sus actos; ya que al no ser emitidos por el Órgano Jurisdiccional, los hechos que puedan hacer variar la decisión administrativa y que no fueron considerados en su oportunidad, pueden hacer que se revierta la actuación cuestionada y si ello fuere rechazado, existe la posibilidad de enfilarse la discordia hacia la vía jurisdiccional sea a través de un juicio de amparo o de aquellos otros que la Constitución establece como garantías del debido proceso.²²³

²²³ CAÑENGUEZ MONTANO, S. Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador, Primera Edición año 2002. Editorial e Imprenta de la Universidad de El Salvador. Pág. 85.

CAPITULO 4

ANALISIS DE LEGISLACIÓN COMPARADA SOBRE PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD

4.1 Derecho Mexicano

4.1.1 Prescripción

La prescripción en el derecho mexicano encontramos que es un medio de adquirir bienes o liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo condiciones establecidas por la ley. La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa.

En materia tributaria existe la institución denominada prescripción, sólo que únicamente en su modalidad negativa o liberatoria, es decir, sólo existe como un medio para que el deudor se libere de obligaciones.²²⁴

El art. 146 del Código Fiscal de la Federación prevé la prescripción, y de éste dispositivo legal se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- a) La existencia de la prescripción en materia tributaria con efectos liberatorios.
- b) El término para que dicha institución opere es de 5 años, susceptible de interrupción o suspensión.
- c) Dicho término empieza a computarse a partir de que la obligación sea exigible.

²²⁴ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A. *Lecciones de Derecho Tributario*. Ed. ECASA. 3a.ed. Pp 229-245, 403-411.

A partir de las siguientes fechas se empieza a computar el término:

- Fecha de presentación de declaraciones, o fecha en la que debieron presentarse (sean anuales o complementarias) que correspondan a aquellas contribuciones que deban pagarse por ejercicios;
- Fecha de presentación de los avisos correspondientes a contribuciones que no se pagaron por ejercicios; o bien fecha de causación (nacimiento de la obligación tributaria) de aquellas contribuciones que no se paguen ni mediante declaración, ni mediante avisos.
- Fecha de comisión de la infracción a las disposiciones fiscales. Si la infracción fuese de carácter continuo, el cómputo se iniciará a partir del día siguiente al en que hubiere cesado la comisión de la infracción.²²⁵

No obstante, en casos excepcionales el plazo para el cómputo de la caducidad puede ampliarse hasta por un término de 10 años, cuando el contribuyente no se encuentre registrado para efectos fiscales o no haya dado cumplimiento a la obligación legal a su cargo de presentar declaraciones anuales de impuestos.

Aún cuando la ampliación, en estos casos, del plazo para el cómputo de la caducidad a 10 años en principio vulnera una de las características esenciales de la relación jurídico-tributaria en el sentido de que los contribuyentes no deben quedar obligados indefinidamente o por períodos excesivos ante el Fisco, debe destacarse que esta ampliación al plazo de la caducidad sólo es aplicable a aquellos contribuyentes que de plano se

²²⁵ Art. 146 del Código Fiscal de la Federación

abstienen de cumplir con sus obligaciones fiscales, y respecto de los cuales las facultades de control y verificación de las autoridades se tornan por esa misma razón más difíciles de llevarse a cabo. De ahí que en estos casos, y sólo en estos casos, se justifique el que la extinción de las facultades de las autoridades se consume en un plazo de 10 años.

Pero independientemente del plazo de consumación no debe perderse de vista que como la caducidad consiste esencialmente en la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca, el plazo para que se consume, ya sea de 5 años o de 10 años, se cuenta precisamente a partir de las fechas en que nacen los derechos al fisco de comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones.²²⁶

d) La prescripción se puede hacer valer por la vía de la acción o por la vía de la excepción.

Otros puntos también importantes al respecto son:

* El crédito es legalmente exigible cuando no se pague o garantice dentro del plazo señalado por la ley.

* En cuanto a en que momento se puede hacer valer como acción o excepción podemos decir que:

a) Se hace valer como acción cuando habiendo transcurrido el plazo de la prescripción de un crédito, se solicita a las autoridades fiscales que declaren que el crédito a prescrito.

²²⁶ Art. 146 del Código Fiscal de la Federación

b) Se hace valer como excepción, cuando habiéndose notificado un crédito, considerado prescrito, se impugna haciéndolo valer entre otros conceptos de nulidad el de prescripción.

* El término se interrumpe con cada gestión de cobro (es decir cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor), que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito (por cualquier forma indirecta se reconoce la existencia de la deuda o crédito fiscal), la prescripción tiene el efecto de que se pierde el tiempo transcurrido con anterioridad a la gestión de cobro o reconocimiento de la deuda, para que se inicie nuevamente el término de 5 años.²²⁷

* El término se suspende cuando se interpone un medio de impugnación y se garantiza el crédito o se embarga, se suspende el procedimiento administrativo de ejecución y en consecuencia no es exigible el crédito, la suspensión tiene como consecuencia que no cuenta o no corre el tiempo para la prescripción mientras no se resuelva en forma definitiva el medio de impugnación hecho valer.

4.1.2 Caducidad

La caducidad en el derecho fiscal mexicano es definida como la institución jurídica que priva de sus facultades a las autoridades fiscales cuando no las ejercen en el plazo que la ley determina. La influencia que el paso del tiempo tiene en materia fiscal se hace patente con esta figura y en la de prescripción; las dos instituciones son diferentes y no deben de confundirse. En la caducidad se pierde el ejercicio de algunas facultades de

²²⁷ Art. 146 del Código Fiscal de la Federación

las autoridades fiscales (determinación de contribuciones e imposición de multas); en la prescripción en cambio, lo que se extingue es el crédito fiscal, es decir, se libera al contribuyente de la deuda. La primera es una figura de carácter procedimental o adjetiva y la segunda es de naturaleza sustantiva. Ambas obedecen a un principio de seguridad jurídica consistente en la certeza que debe tener el ciudadano de su situación legal frente al fisco ante una situación dada que no puede ser eterna.

La Caducidad es la extinción, por el solo transcurso del tiempo, de la facultad de las autoridades fiscales para comprobar el incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

La caducidad debe definirse, también como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca. El ejemplo más claro está en el Derecho Procesal a través de la denominada “caducidad de la instancia” que consiste en la pérdida del derecho de seguir promoviendo un juicio por no efectuar ningún trámite procesal durante el tiempo que la ley respectiva señale: por ejemplo seis meses.

4.1.3 Caducidad en materia Fiscal Federal

Dentro del contexto del Derecho Fiscal Mexicano, la caducidad se presenta cuando las autoridades hacendarias, no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante un plazo de cinco años.²²⁸

²²⁸ Art. 146 del Código Fiscal de la Federación

La institución de la caducidad²²⁹ en materia fiscal federal no corresponde ni coincide en sus rasgos esenciales con la figura de la caducidad en otros ámbitos del derecho federal mexicano, ya que en este último caso, la caducidad es una institución procesal, es decir, siempre se da dentro del marco de un proceso, mientras que en materia fiscal federal la caducidad no tiene tales características,²³⁰ como veremos a continuación:

a) Carácter procedimental o adjetivo

La caducidad es una institución de carácter administrativo por estar vinculada al ejercicio de facultades de tal naturaleza y regulada por normas de derecho administrativo. La caducidad en materia fiscal federal no tiene naturaleza procesal, no implica la existencia de un juicio.

b) Carácter extintivo.

El efecto inmediato que genera la caducidad en materia fiscal federal es que por virtud de ella se extinguen ciertas facultades de las autoridades por no haber sido ejercidas dentro del término que prevé la ley.

c) Facultades susceptibles de extinción

El Código Fiscal de la Federación señala que sólo se extinguen a través de la caducidad "las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones"²³¹

Seguido observamos qué tipo de derechos que la ley otorga a las autoridades fiscales, caducan:

²²⁹ Art. 67 del Código Fiscal de la Federación.

²³⁰ BOETA VEGA, A. *Derecho Fiscal*. Ed. ECASA 1a.ed. Pp. 110-112, 133-137.

²³¹ art. 67

- Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos y documentos, etc.

- Determinar el monto de contribuciones omitidas más sus accesorios.

- Imponer sanciones por infracciones a las normas fiscales.

d) Plazos de la caducidad

Se establecen 3 plazos para la actualización de la caducidad a saber: tres años, cinco años y diez años, correspondiendo cada uno de ellos a supuestos distintos.

e) El cómputo del plazo²³²

f) El Código Fiscal de la Federación²³³ consagra diversos plazos:

Plazo genérico: De cinco años, el cual puede decirse que constituye la regla general, toda vez que dentro del mismo se extinguen las facultades antes mencionadas en la mayoría de los supuestos.

Plazo específico:

1) De diez años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes o no lleve contabilidad, así mismo por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio estando obligado a presentarla.

²³² Art. 12 Código Fiscal de la Federación. Debiendo computarse en tal caso por días naturales.

²³³ art. 67 lit. f)

2) De tres años en los casos de responsabilidad solidaria de los liquidadores y síndicos.

La caducidad se suspende cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, para efecto de que no cuente el tiempo que transcurra durante la tramitación del medio de impugnación interpuesto. Por razones de orden lógico, la caducidad no es sujeta a interrupción, ni a suspensión. En efecto, debe de quedar claro que la caducidad es la pérdida de uno o varios derechos por no ejercitarlos durante el plazo que señale la ley. Por consiguiente no existe forma de que sus efectos se suspendan, ya que si esos derechos se ejercitan la caducidad simplemente no se configura. En cambio si, por cualquier motivo o circunstancia, esos derechos no se ejercitan la caducidad se consume. Lo que no es admisible es que se sostenga que los efectos de la caducidad son susceptibles de suspenderse.

De ahí que resulte criticable el contenido del cuarto párrafo, después de la fracción IV,²³⁴ del Código Fiscal, Así, con apoyo en el principio de seguridad jurídica y de la interpretación teleológica y pragmática del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en la parte en que alude a la suspensión del plazo de caducidad, cuando "se interponga algún recurso administrativo o juicio", debe entenderse que cualquiera de éstos debe presentarse contra un acto o resolución emitido por la autoridad competente, ya que la competencia es un elemento esencial del acto administrativo, por lo que su falta genera la inexistencia de éste y, por tanto, la imposibilidad de engendrar o producir efecto jurídico alguno. Por ello, la interposición de medios de defensa contra tal acto, tampoco puede

²³⁴ Artículo 67 Código Fiscal

producir la suspensión del plazo de caducidad de facultades que tal autoridad nunca tuvo, ya que estimarlo así conduciría al error de considerar que tal autoridad tiene facultades (cuyo ejercicio es objeto del transcurso de un plazo de caducidad) a pesar de que sea incompetente, en relación con el mismo acto. Además, tal consideración implicaría abrir un amplio espectro de posibilidades, prácticamente ilimitadas, que podría dar pie a interrupciones maliciosas, mediante actuaciones administrativas viciadas que, de facto, permitirían a las autoridades fiscalizadoras afectar indefinidamente a los gobernados, y que incluso podría llevar al extremo absurdo, y por tanto inaceptable, de que los medios de defensa interpuestos contra actos emanados de autoridades evidentemente incompetentes, pudieran tener efectos sobre el ejercicio de facultades en materia fiscal, e impactar de esa manera en la seguridad jurídica de los contribuyentes.²³⁵

Si bien es cierto que a favor de este criterio puede alegarse que cuando se interpone algún medio de defensa legal es porque la autoridad fiscal ya ejerció sus derechos (lo que en principio implicaría que la caducidad no se ha configurado y que a través del recurso administrativo o juicio de nulidad lo único que se persigue es el dilucidar si tales derechos fueron o no legalmente ejercitados. Para que opere la suspensión del plazo relativo en caso de que se interponga algún recurso administrativo o juicio, éste debe referirse a actos o resoluciones de autoridad competente, atento al principio de seguridad jurídica de los contribuyentes.

²³⁵ Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIV, Agosto 2006. Tesis: II. 1º. A. 124 A. Tesis Aislada. Pág. 2147.

Evidentemente lo que persigue este párrafo de la Ley, es favorecer a las autoridades hacendarias procurando desalentar la interposición de medios de defensa legal por parte de los contribuyentes. En efecto, al suspenderse el plazo para la consumación de la caducidad durante la tramitación de instancias procesales la autoridad ve claramente favorecidos sus intereses, en virtud de que si como consecuencia de dichas instancias se declara la nulidad o ilegalidad de la resolución que haya dictado, al haberse suspendido la caducidad, queda en posibilidad legal de emitir una nueva resolución en la que se subsanen los vicios de la anterior y así sucesivamente. Esto además de generar infinidad de confusiones entre la caducidad y la prescripción, desvirtúa el papel del Código Fiscal, que debe ser un medio regulador e imparcial de las relaciones tributarias y no como es hoy en día, un instrumento claramente favorecedor de los intereses del fisco.

De manera concreta, se suspende el plazo de la caducidad sólo en los siguientes casos:

- Cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, independientemente del tiempo que se tarde en resolverse.
- Cuando las autoridades ejerciten sus facultades de comprobación mediante la práctica de visitas domiciliarias a contribuyentes a o través de revisiones de gabinete.

El plazo de la caducidad cuando se presenta declaración inicia a partir del día siguiente a aquél en que se presenta la declaración complementaria.

El plazo de la caducidad cuando se trata de contribuciones que no se calculen por ejercicios se inicia a partir del día siguiente a aquél en que se presentó o debió haberse presentado la declaración.

El plazo de la caducidad para imponer sanciones se inicia a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción es de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

4.1.3.1 Caducidad de las facultades del fisco para determinar créditos.

4.1.3.1.1 Casos en que la notificación se hace en el último día del plazo de 5 años.

El artículo 103 del C.F.F. establece que las notificaciones surten sus efectos al día hábil siguiente al en que fueron hechas. Este precepto es aplicable a toda clase de notificaciones hechas en el procedimiento administrativo y conforme al mismo artículo, la notificación surge a la vida jurídica cuando ha surtido sus efectos, por tanto, en el caso de la notificación de un crédito se efectúe el último día del plazo de 5 años de que goza la autoridad para ejercer sus facultades, debe considerarse que se produjo la caducidad de las mismas, toda vez que conforme al precepto citado, es consumado el plazo de la caducidad.²³⁶

²³⁶ “*Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*”. Jurisprudencia 1978-1983. Tesis de jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación de conformidad a lo previsto por el art. 231 fr. III del C.F.F. al resolver las revisiones 939/77/3914/77 el 13 de sept. de 1978 223/78/7732/77 y 8852/77 el 27 de sept. de 1978 y 136/743611/73 el 9 de feb. de 1979.- Pág.24.

La caducidad lo que extingue son las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones. El propio Código Fiscal señala que los contribuyentes, en la vía administrativa, podrán solicitar que se declare que se han extinguido por caducidad las facultades de las autoridades fiscales cuando transcurra, sin ejercicio de atribuciones, el varias veces mencionado plazo de cinco años.

No obstante, en forma por demás inexplicable, el Código Fiscal Mexicano omite mencionar que la caducidad también puede hacerse valer como excepción procesal.

Caducidad (art.67 C.F.F.)	Prescripción (art. 146 C.F.F.)
1. Institución que genera efectos extintivos de ciertas facultades de las autoridades.	1. Institución que genera efectos extintivos en relación a la obligación fiscal determinada en cantidad líquida a cargo de sujeto individualizado o bien de la obligación a cargo de las autoridades de devolver las cantidades pagadas indebidamente.
2. La autoridad pierde el derecho a determinar diferencias.	2. La autoridad pierde el derecho a cobrar un crédito.
3. El término de la caducidad se inicia en el momento de la presentación de la declaración o de la fecha en que debió presentarse.	3. El término de la prescripción inicia desde que se hace exigible el crédito.

Caducidad (art.67 C.F.F.)	Prescripción (art. 146 C.F.F.)
4. No es susceptible de interrumpirse, pero si de suspenderse.	4. Es susceptible de interrumpirse y suspenderse.

4.2 Derecho Español

4.2.1 Prescripción

Dispone la legislación tributaria²³⁷ en España sobre esta figura que:

“Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones:

El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación,

La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas,

La acción para imponer sanciones tributarias,

El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Debe resaltarse que la LGT contempla un doble plazo de prescripción quinquenal: el derecho a liquidar y el derecho o acción para exigir el pago (en el caso a y b). De estos dos supuestos, el de mayor importancia práctica es el de la prescripción del derecho a liquidar, como puede fácilmente comprenderse. Téngase en cuenta que la LGT habla de acción para exigir deudas liquidadas, en cualquier caso el crédito se extingue a los cinco años de inactividad administrativa, sea de liquidación o de recaudación.

4.2.1.1 Cómputo del plazo de prescripción

El plazo de prescripción de la acción o derecho a liquidar comienza con el vencimiento del plazo reglamentario para declarar²³⁸, que es el

²³⁷ art. 64 Ley General Tributaria.

momento a partir del cual puede la administración comenzar las actuaciones conducentes a la liquidación (generalmente corrigiendo la inactividad o los defectos en la declaración-liquidación del sujeto pasivo).

El plazo de prescripción de la acción para exigir el cobro empieza con el vencimiento del pago en el periodo voluntario, en el caso de las autoliquidaciones el plazo reglamentaria para declarar coincide con el de pagar.

La necesidad de que la actividad de la Administración no sea un simple pretexto para interrumpir la prescripción: “El ejercicio de potestades administrativas para un fin distinto del que le es propio, con una finalidad puramente interruptiva de la prescripción carece de virtualidad.

La jurisprudencia también ha determinado en relación a aquellas situaciones en que las actuaciones de la Inspección que una vez iniciadas, son interrumpidas por causa no imputable al sujeto pasivo. La interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por tiempo superior a seis meses determina que no se tenga por interrumpida la prescripción (art. 31.4 RGIT), determinando que este período de seis meses no debe producirse desde que el inspector actuario finaliza sus actuaciones de comprobación e inspección, hasta producirse un acta de liquidación que corresponde al Inspector Jefe.

El efecto de la interrupción de la prescripción es el de reabrir el plazo para su cómputo: el período quinquenal vuelve a iniciarse desde la última actuación de la Administración o del obligado al pago. Interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende producido para todos los obligados al

²³⁸ art. 65, Ley General Tributaria

pago, según dispone el reglamento²³⁹ el cual exceptúa sólo el caso de que se trate de deudas mancomunadas y sólo le sea reclamada a uno de los deudores la parte que le corresponde: los afectados por la interrupción.

4.2.1.2 Aplicación de oficio

La prescripción dice el art. 67 LGT, se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo. Se trata de uno de los rasgos característicos de la prescripción en el Derecho Tributario Español²⁴⁰, que tal como ha indicado el Tribunal Supremo confiere a esta situación un carácter peculiar respecto del que es propio del Derecho privado, en el que la prescripción de la deuda debe ser excepcionada por el deudor, haciendo decaer a estos efectos, la distinción entre prescripción y caducidad. Esta forma de ser o de aplicarse la prescripción es perfectamente coherente con las características de la función tributaria.

4.2.1.3 Efectos

La prescripción ganada, dice el Reglamento General de Renta “*extingue* la deuda y aprovecha por igual a todos los obligados al pago”. Es motivo de oposición a la providencia de apremio.

4.2.2 Semejanzas y diferencias entre la Prescripción y Caducidad en el derecho español

Es posible señalar las siguientes semejanzas y divergencias que median entre ambas categorías²⁴¹:

²³⁹ art. 62.2, Reglamento General de Renta

²⁴⁰ A *contrario sensu* en nuestro ordenamiento jurídico tributario, la prescripción debe ser siempre alegada.

²⁴¹ DEL VALLE JIMÉNEZ, F. *Nociones de Derecho Financiero*. Tomo I. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1993. Pags. 184 y ss.

- a) Presentan en común
1. Sirven al mismo *fin* de la seguridad jurídica
 2. consisten en la pérdida de un derecho o utilidad por el transcurso del tiempo
 3. en sendos supuestos pueden ejercitarse procesalmente como: ACTIO, a manera de arma arrojadiza o de ataque, o bien como EXCEPCTIO, como instrumento de defensa a oponer.
 4. según la normativa española ambas figuras se aplican de OFICIO.

Por el contrario ofrecen las siguientes *contraposiciones*²⁴²:

1. La Prescripción, significa la pérdida de un derecho o de sus medios de tutela en *general*. Por el contrario la Caducidad se refiere a un *acto concreto*: la ley determina que solamente existe este acto, precisamente como cauce de tutela para hacer valer ese derecho, por lo que de no ejecutarse aquél, desaparece o DECAE el derecho.

En línea con lo anterior se ha puesto en relación a la prescripción con los derechos subjetivos, mientras que la Caducidad se referiría a meros *derechos potestativos* o facultades de formación Jurídica.

²⁴² Las siguientes son diferencias que consideramos también destacar:

Mientras en la prescripción puede ser interrumpida, reabriéndose el cómputo del plazo con cada interrupción, en el caso de la caducidad no caben interrupciones, aunque si suspensiones.

La prescripción se orienta a la protección de intereses individuales, se aplica en virtud de excepción opuesta por el sujeto a quien aprovecha, que puede renunciar a ella, incluso tácitamente. En cambio la caducidad como institución basada en la protección de un interés público no requiere su alegación y opera por sí misma.

La prescripción es un instituto para la seguridad jurídica, y representa un límite temporal en la vigencia de las obligaciones.

2. por la misma razón que el apartado anterior, no se da la posibilidad de INTERRUPCIÓN en la caducidad (sí en la Prescripción) porque no existen “otros actos” que interrumpan la pérdida.

3. la caducidad se encuentra ligada al concepto de obligaciones o derechos A TERMINO,²⁴³ o nacidas para fechas o finalidades concretas que, vencidas o cumplidas, están condenadas a su extinción jurídica.

4. por ultimo en el ámbito del derecho común varía la prescripción de la caducidad por la condición de ROGADA de la primera (precisando la invocación de instancia de parte) y el automatismo o aplicabilidad de OFICIO de la segunda.

Sin embargo esta distinción resulta irrelevante en el Derecho español, al considerarse la prescripción tributaria de oficio en virtud del Art. 67 de la Ley General Tributaria.

Se pueden contemplar supuestos de caducidad en el ordenamiento tributario español. Así, por ejemplo, la comprobación de que se halla investida la Administración financiera en cuanto a *Facultad* (y no como derecho pleno), concebida como una *potestad* o *derecho-deber*, se encuentra sometida a las reglas de la caducidad. En este sentido, un claro exponente de lo anterior lo constituye el artículo 120 de la Ley General Tributaria²⁴⁴ que, al tratar de liquidaciones provisionales y definitivas, asigna

²⁴³ También denominadas obligaciones “*Ad Tempus*”

²⁴⁴ 1. “*Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.*

2. *Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.*

esta última calificación a las que no hubieran sido objeto de comprobación dentro del plazo.

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación”.

CAPITULO 5

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

Como resultado de la investigación realizada se llegó a las siguientes conclusiones:

La Dirección General de Impuestos Internos es la encargada de ejecutar el control, fiscalización, registro, transferencias de los impuestos, entre otras actividades que garanticen la generación de los ingresos para el Estado a través del Ministerio de Hacienda, institución que para lograr sus objetivos funciona a través de la emisión y cumplimiento de actos administrativos; sin embargo, esas funciones son limitados por las instituciones de la prescripción y caducidad.

A largo de la investigación se ha dado a conocer cómo opera, se aplican y funcionan las instituciones de la prescripción y caducidad, en sus reglas generales y excepciones, causas de interrupción de la prescripción, los lapsos de tiempo que se exigen para hacer efectiva la acción; así mismo, se analizaron las relaciones jurídicas que se pueden extinguir y facultades que se limitan en virtud de estas instituciones; no obstante, la legislación tributaria no es clara ni especifica un procedimiento sobre la aplicación de la caducidad.

Aún cuando la legislación tributaria no es clara en cuanto al momento u oportunidad para que el administrado pueda invocar la caducidad, consideramos que la costumbre es que ésta es invocada en el momento de

la notificación del auto de fiscalización emitido por la administración tributaria y también en la etapa de apertura a prueba.

La prescripción, no es una forma que hace que los deudores de mala fe, logren en sí sus fines, sino que se debe entender como una figura jurídica necesaria para el mantenimiento de seguridad jurídica, ya que la prescripción no es en sí la extinción de un derecho, sino la extinción de la acción del reclamo judicial de la deuda fiscal pendiente; es decir ya no es posible accionar legalmente contra un deudor tributario, formalmente encausado y determinado en cuanto a su correspondiente adeudo, media vez haya prescrito el plazo para hacerlo; pero si el deudor voluntariamente extingue la obligación, mediante el pago, este es válido porque la deuda sigue vigente y no ha desaparecido ni legal, ni formalmente de la vida jurídica.

La Caducidad es establecida en el derecho tributario como una acotación a la actividad de fiscalización que realiza la administración tributaria para la determinación y verificación de las obligaciones tributarias formal y sustantiva, su aplicación genera efectos para ambos sujetos de la relación jurídica tributaria, lo que deviene en un estado de certeza jurídica para beneficio de éstos, ya que puede ser aplicada a favor o en contra de cualquiera de los sujetos que intervienen dicha relación.

Consideramos que los contribuyentes tienen una deficiencia para acceder a la verdadera justicia ya que en nuestra sociedad no hay una educación o cultura orientada al reclamo de nuestros derechos frente a una violación de los mismos, porque persiste un conformismo y desconocimiento de las normas que nos permitan hacer valer nuestras prerrogativas.

Tiene una importancia fundamental el conocimiento de estas

instituciones para el contribuyente, porque permite evitar posibles abusos de actuaciones de la Administración Tributaria para la determinación del pago de un impuesto, ya que dicha actividad debe circunscribirse a lo que la ley le permite hacer durante el tiempo establecido para ello.

Estas instituciones funcionan como garantía para los administrados de que las relaciones jurídicas no permanecerán indeterminadamente a lo largo del tiempo, evitando la inseguridad jurídica que le ocasiona esa inactividad del ejercicio de las facultades o derechos que la ley concede a la administración tributaria.

Es así como las figuras de prescripción y caducidad en las facultades de fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, podemos decir que han sido esclarecidas con base al análisis jurídico, doctrinario y jurisprudencial, hemos cumplido con los objetivos que nos planteamos en nuestra investigación.

5.2 RECOMENDACIONES

Como producto de la investigación realizada consideramos necesario establecer las siguientes recomendaciones:

Con la finalidad de facilitar la aplicación de la institución de la caducidad de las potestades de fiscalización y sanción de las actuaciones de la DGII, consideramos necesario que se diseñe un procedimiento puntual y preciso en el código tributario o en su reglamento, sobre la oportunidad, y autoridad ante quien se debe de resolver de tal figura, lo que contribuirá a una pronta y justa rectificación de las sanciones, de ser necesario.

Crear mecanismos para una cultura de reclamos, de los administrados, hacia la Administración, para que no se conformen cuando haya un daño y puedan reclamar sobre sus derechos al momento de considerarse perjudicados, estos mecanismos deben facilitar los medios, legales, técnicos, informativos para que puedan incoar los procedimientos de prescripción al momento de alegarlo y caducidad al invocarla ante la Administración a través de la DGII, por lo que proponemos que el mismo Estado, por medio de El ministerio de Hacienda y la coordinación de la Procuraduría General de la República, cree una sección especializada para atender los reclamos de los administrados cuando no puedan asumir los costos de un asesoría que dicho proceso le represente.

Que el Estado al momento de contratar empleados para que cumplan con la función de notificar, los capacite de una forma eficaz, eficiente, y anticipadamente, para que fundamente adecuadamente sus conocimientos técnicos y jurídicos específicos, de tal forma que al realizar sus funciones lo hagan de la manera en la cual la ley lo especifica; a fin de disminuir errores,

negligencias o ilegalidades que produzcan agravios a la Administración pública y a los administrados ya que un procedimiento mal realizado puede ocasionar perjuicios al momento de alegar la prescripción o su interrupción, así mismo al momento de invocar la caducidad.

Que el Ministerio de Hacienda en sus comunicados o publicidad haga del conocimiento del administrado la existencia, potestades y funcionalidad del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, para que éstos hagan valer su derecho constitucional de petición y respuesta, según lo permitido por la legislación tributaria.

Que exista una mejor ubicación geográfica del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, dentro de las mismas instalaciones centrales del Ministerio de Hacienda, de tal forma que facilite su accesibilidad y garantice los derechos de los administrados.

Fomentar una cultura de servicio e información en los empleados de la administración tributaria, para que contribuyan a la orientación de los contribuyentes en sus derechos, de tal forma que brinden soluciones a las dificultades legales, técnicas y procedimentales de los administrados; así como también la comunicación de las instancias a las cuales se debe acudir para la resolución de sus inconvenientes en esta materia.

Que un eficiente ejercicio de las funciones del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos conlleve a que el administrado goce de justicia tributaria.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

AYALA, J y Otros, “*Manual de Justicia Administrativa*”, Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de capacitación Judicial, 2003.

AMATUCCI, ANDREA.: *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Editorial Temis, S.A., 2001.

BIELSA, Rafael. : *Principios de Derecho Administrativo*. Editorial Palma 3ª. Ed. Buenos Aires, Argentina. 1988

ALESSANDRI RODRIGUEZ, A. y Otros, *Curso de Derecho Civil, Las Obligaciones*, Tomo III, redactada y puesta al día por Antonio Vodanovic H, 2001.

BOFFII BOGGERO, L., “*Enciclopedia Jurídica Omeba*” tomo XXIV. Ed. Driskill S.A. Buenos Aires 1979.

CAÑENGUEZ MONTANO SAÚL. “*Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador*, Primera Edición, Editorial e Imprenta de la Universidad de El Salvador, 2002.

COVIELLO, NICOLÁS. *Doctrina General del Derecho Civil*. Traducción de Felipe de Jesús Tena. Editorial Hispano- Americana, 4ª. ed. México, 1949

DELGADILLO GUTIÉRREZ, L: “*Elementos de Derecho Administrativo*”, editorial Limusa, México DF edición tercera 1991

DIEZ, MANUEL MARIA: "*Derecho Administrativo*", tomo I Buenos Aires, Editorial Plus Ultra, 1963,.

DIEZ, MANUEL M: "Manual de Derecho Administrativo", tomo II, Buenos Aires, Editorial Plus Ultra, 1979.

DIEZ, MANUEL M: "*Derecho Administrativo*", tomo III, Editorial Bibliografía Ameba, Buenos Aires, 1967.

DE AHUMADA RAMOS: "La responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas. Elementos estructurales. Lesión de derechos y nexo causal entre la lesión y el funcionamiento de los servicios públicos", 2ª ed., Pamplona, 2004.

DROMI, ROBERTO: "*Derecho Administrativo*", tomo II, Buenos Aires, Editorial Astrea de Rodolfo y Ricardo Depalma, 1992,

DROMI, ROBERTO. "Manual de Derecho Administrativo". 11ª. Edic., Buenos Aires- Madrid-México, Argentina, Hispana libros, 2006.

ESCOBAR, GIL: "*Responsabilidad contractual de la Administración pública*", Bogota, 1989.

FORSTHOFF, ERNEST: "*Tratado de Derecho Administrativo*", Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1958.

GARBERÍ LLOBREGAT, J. y Otros, *El Procedimiento Administrativo Sancionador*, Editorial Tirant lo Blanch, 4ª Edición, Valencia, España, 2001

GARRIDO FALLA, F: "*Tratado de Derecho Administrativo*", 10ª ed., Madrid, Editorial Tecnos, 1992, vol II.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E y Otro: "*Curso de Derecho Administrativo*" II. 3ª ed., Madrid, Editorial Civitas, 1991.

GARCÍA de ENTERRÍA, E: "*Curso de Derecho Administrativo*" I. Vol I, Madrid, Editorial Civitas, 1979.

GARRIDO FALLA, F: "*Tratado de Derecho Administrativo*", Vol I, Parte General, 7ª ed, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1976.

GARZA, SERGIO Francisco de la.: *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1994

GÓMEZ CORRALIZA, B: *La Caducidad*. Madrid, Editorial Montecorvo, S. A, 1990

GORDILLO, AGUSTÍN: "*Tratado de Derecho Administrativo*", Tomo I, Parte General, Octava Edición, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, año 2003.

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

GUTIÉRREZ y GONZÁLEZ, E.: *Derecho de las Obligaciones*. 5ª ed. Puebla, México, Editorial Cajica, 1978

KURI DE MENDOZA, S y Otros: "Manual de Derecho Financiero", Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, 1° Edición, El Salvador, 1993.

LUCIANO PAREJO, A y Otros: "*Manual de derecho administrativo*". Editorial Ariel, Barcelona, 1994

LLAMBÍAS, Jorge J.: *Tratado de Derecho Civil. Parte General*, Ed. Perrot, Tomo II, Buenos Aires, Argentina, 1973

MARIENHOFF, MIGUEL S: "Tratado de Derecho Administrativo", 5ª ed. actualizado, Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, t. IV.

MARIENHOFF, MIGUEL. S: "*Tratado de Derecho Administrativo*", Tomo I, 3ª edic., Buenos Aires, Editorial Abelardo Perrot 1989.

MARTIN, MATEO: "Manual de derecho administrativo" 20ª edic, Madrid, Trivium, 1999.

MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL I. Diccionarios Jurídicos Temáticos. Editorial Oxford, Volumen 3. 2ª ed. México, 2002

MAGAÑA, ALVARO: *Ensayos de Derecho tributario*, "La Reforma tributaria de 1915: Una visión retrospectiva". San Salvador, Enero de 1984.

MAGAÑA, ÁLVARO: "Derecho constitucional tributario: principio de legalidad", tomo V primera edición, unidad técnica ejecutora, 1993.

ORTOLÁN, MANUEL. *Explicación Histórica de las Instituciones del Emperador Justiniano*. Editorial Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, Argentina, 1960,

OSSORIO, MANUEL: *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Datascan, 1ª. Ed. Electrónica, Guatemala, 2008

OSSORIO Y FLORIT, M: *Enciclopedia Jurídica Omeba*. Editorial Bibliográfica, 2ª. edición. Argentina, 1995

PARADA VÁZQUEZ, R.: "*Derecho administrativo*", parte general, Marcial Pons, Madrid, 1999.

PÉREZ ROYO, F: "*Derecho financiero y tributario parte general*", novena edición, Madrid 1999.

PÉREZ DAYAN, A: "Teoría General del Acto Administrativo", Edic 2ª, Editorial Porrúa, México. 2006.

PUIG BRUTAU, JOSE : *Caducidad, Prescripción Extintiva y Usucapión*, 1996

ROJINA VILLEGAS, R. "*Compendio de Derecho Civil. Teoría general de las obligaciones*". México. Editorial Porrúa. 2006

ROMANO, Santi: *Fragmentos de un diccionario jurídico*, traducción española, Buenos Aires, 1964.

SÁNCHEZ MORÓN, MIGUEL: "*Derecho Administrativo*", parte general, Madrid, Tecnos, 2005.

TORTAJADA Y OBRADÓ, D.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*. Universidad Rovira y Virgili. España, 1982

VEDEL, GEORGES: "*Derecho Administrativo*", Biblioteca Jurídica Aguilar, Madrid, España, 1980.

VILLEGAS, HECTOR: *Manual de Derecho Financiero*. Séptima Edición. Editorial de Palma. Argentina, 2001

ZANOBINI, G: "*Corso di Diritto amministrativo*", Giuffré, Milano, 1950.

TESIS

BERNABÉ ELÍAS, J: "*Responsabilidad de los funcionarios públicos*", Universidad de El Salvador. Tesis. El Salvador, 1974.

CORTEZ SEGURA, R y Otros: "*El Procedimiento de Liquidación del impuesto sobre la renta en el Código Tributario y la falta de un instrumento adecuado que oriente sobre el mismo*", Universidad de El Salvador. Tesis. El Salvador, 2003

ELIZONDO CONTRERAS, E. "*Análisis de la garantía de seguridad jurídica en las resoluciones dictadas dentro del procedimiento administrativo disciplinario para servidores públicos*". Tesis Licenciatura. Departamento de Derecho, Escuela de Ciencias Sociales, Artes y Humanidades, Universidad de las Américas Puebla, 2006

LEGISLACION

Constitución de la República de El Salvador. Decreto N° 38, Asamblea Constituyente, 15 de diciembre de 1983, publicado en el D.O., N° 234, Tomo N° 281, del 16 de diciembre de 1983.

Código Tributario. Decreto legislativo N 230, Diario Oficial, No, 241, Tomo No 349, del 22 de diciembre de 2000.

Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios o Ley del IVA. D.L. N° 296, del 24 de julio de 1992, publicado en el D.O. N° 143, Tomo 316, del 31 de julio de 1992

Código Civil de El Salvador. Declarado ley de la República del Poder Ejecutivo, 23 de agosto de de 1859.

Código Aduanero Uniforme Centroamericano, mecanismo utilizado para garantizar la integración comercial entre los países de Honduras, Nicaragua, Guatemala, Costa Rica y El Salvador. CAUCA. Convenio ratificado por El Salvador el 13 de diciembre de 1963.

Código de Procedimientos Civiles. Asamblea nacional Constituyente de 28 de febrero de 1881, Decreto Ejecutivo del 31 de Diciembre de 1881, Publicado en el Diario Oficial 1° de enero de 1882.

Decreto de Creación de los Juzgados de Menor Cuantía. Decreto Legislativo N° 705, del 9 de septiembre de 1999, publicado en el Diario Oficial N° 173, Tomo 344, del 20 de septiembre de 1999.

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo. Decreto Legislativo. N° 81, del 14 de noviembre de 1978, publicado en el Diario Oficial, N° 236, Tomo 231 del 19 de diciembre 1978.

Ley de Creación de la Dirección General de Aduanas. Decreto Legislativo, N° 43 del 7 de mayo de 1936, publicado en el Diario Oficial, N° 104, T, 120 del 12 de mayo de 1936.

Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado. Decreto Legislativo número 516 del 23 de noviembre de 1995, publicado en el Diario Oficial N° 7, Tomo 330 de fecha 11 de enero de 1996.

Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. Decreto Legislativo N° 451, del 22 de febrero de 1990, publicada en el Diario Oficial, N° 56, Tomo 306 del 07 de marzo de 1990.

Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Los Impuestos Internos. Decreto Legislativo del 18 de diciembre de 1991, publicada en el Diario Oficial, N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

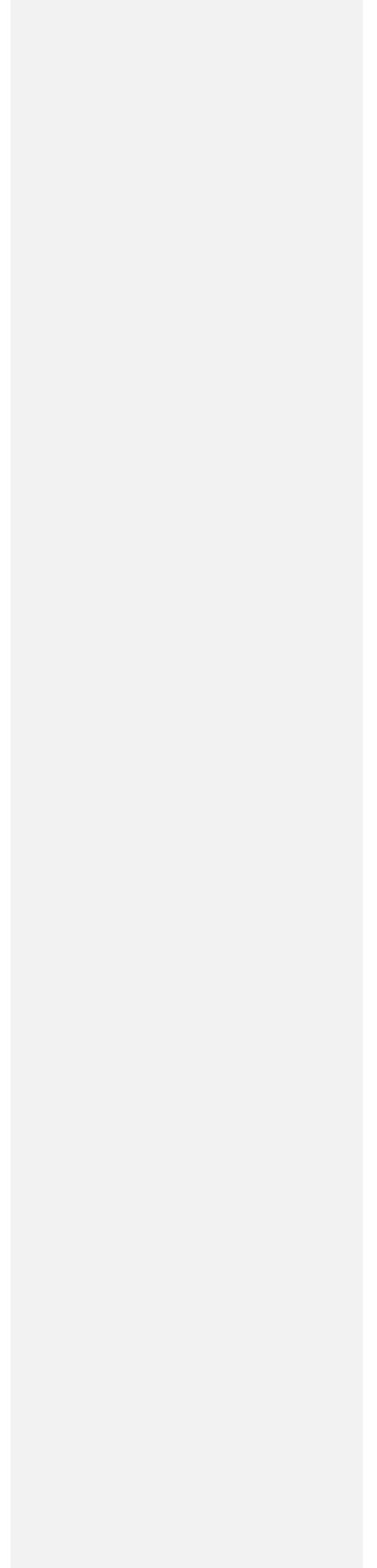
Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Los Impuestos Internos y de Aduanas. Decreto Legislativo N° 904 del 14 de diciembre de 2005, publicado en el D.O., Número 26, Tomo N° 370 del 7 de febrero de 2006.

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo. Decreto Legislativo, N° 81 del 14 de noviembre de 1978, publicado en el Diario Oficial. N° 236, Tomo 261, del 19 de Diciembre de 1978.

LEGISLACION INTERNACIONAL

Código Fiscal de la Federación, el congreso de los Estados Unidos Mexicanos, cámara de diputados del h. congreso de la unión, secretaría general, secretaría de servicios parlamentarios, centro de documentación, información y análisis, publicado en el diario oficial de la federación el 31 de diciembre de 1981.

ANEXOS



ANEXO 1
ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DEL MINISTERIO DE HACIENDA
DE EL SALVADOR



AUTORIZADO

BOH0288 VSD
 Unidad de Gestión de la Calidad
 JUNIO 2006



Carmen Regina de Arévalo
Carmen Regina de Arévalo
VICEMINISTRA DE HACIENDA

ANEXO 2
ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA DIRECCIÓN GENERAL
DE IMPUESTOS INTERNOS DEL MINISTERIO DE HACIENDA

ORGANIGRAMA
DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

