

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2012
PLAN DE ESTUDIO 2007**



**“EL DERECHO DE DEFENSA EN EL MARCO DEL PROCESO DE
LIQUIDACION OFICIOSA QUE REGULA LA LEY GENERAL TRIBUTARIA
MUNICIPAL”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:

LICENCIADO(A) EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTADO POR:

CASTAÑEDA, IRIS AIDA

HERNANDEZ MORALES, MIGUEL ERNESTO

RAMOS ORELLANA, SULEYBI TERESA DEL ROSARIO

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, FEBRERO DE DOS MIL TRECE

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO

RECTOR

MAESTRA ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO

VICERRECTORA ACADÉMICA

DOCTORA ANA LETICIA DE AMAYA

SECRETARIA GENERAL

LICENCIADO FRANCISCO CRUZ LETONA

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JULIO OLIVO GRANADINO

DECANO

LICENCIADO DONALDO SOSA PREZA

VICEDECANO

LICENCIADO OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES

SECRETARIO

DOCTORA EVELYN FARFAN MATA

DIRECTOR DE ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO.

AGRADECIMIENTO.

A Dios que es la base en mi vida, a la Virgen María, al Divino Niño y a San Judas Tadeo Abogado Especial de los Casos Difíciles y Desesperados, en quienes deposito toda mi fe ya que me han guiado e iluminado a lo largo de estos años de estudio y de mi vida, pues me he sometido a su Santa Voluntad para poder así concluir con una meta más propuesta.

A mi Madrecita que con tanto esfuerzo y sacrificio me ha impulsado a luchar por mis objetivos y poder vencer los obstáculos que se me presenta a lo largo del camino, siendo el pilar en mi vida así como también mi modelo a seguir no solo como mujer sino como madre ya que sin sus consejos no sería lo que soy hasta ahora.

A mis queridos hermanitos que me han apoyado siempre e impulsado para lograr cada objetivo que me he propuesto.

A mis abuelitos queridos que siempre han estado en todo momento apoyándome.

A mis amigos y amigas que a lo largo de la carrera hemos compartido experiencias que por hoy son un recuerdo que quedaran plasmado para siempre en mi mente y mi corazón, especialmente mis compañeros de tesis con quien compartí buenas y malas experiencias, a mi mejor amiga y compañera de tesis gracias por todo, los quiero mucho.

Al Licenciado Samuel Merino González quien nos ha guiado a finalizar este objetivo propuesto, brindándonos su amistad así como sus conocimientos.

IRIS AIDA CASTAÑEDA.

AGRADECIMIENTOS.

A Dios todo poderoso la Virgen María y San Judas Tadeo Patrón de las causas difíciles y desesperadas y nuestro pastor Monseñor Romero, de quienes me he apoyado en estos años de Estudio y a través de la oración me han dado la fuerza necesaria y protegido en mi camino hacia aquí.

A mi Mamá quien ha sido el motor de mi vida que me ha impulsado a seguir siempre adelante y nunca dejarme vencer ante las adversidades que se me han presentado en el camino, siendo ella una inspiración para mí y un ejemplo a seguir.

A mi Papá quien siempre ha estado conmigo y me ha demostrado su cariño y respaldo en todas las etapas de mi vida.

A mi Abuela quien a través de sus oraciones ha demostrado todo su amor hacia mí, dándome la fuerza espiritual para que lograr mi meta.

A mi abuelo quien a través de la distancia me dado su apoyo y consejos sabios, para ir por el camino correcto.

Al Licenciado Samuel Merino quien ha sido un tutor, consejero y amigo que nos ha guiado a finalizar este objetivo.

A mis demás familiares y amigos quienes de una u otra forma me han dado su apoyo para lograr lo que me propuse desde que inicie mis estudios universitarios.

MIGUEL ERNESTO HERNÁNDEZ MORALES.

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar a Dios todo poderoso; por que en cada fase de mi carrera Universitaria, y que hoy culmino con su ayuda, me ha dado la fuerza, actitud y sabiduría, porque en los momentos más difíciles me ha iluminado y que sin su ayuda esta meta trazada no hubiera sido posible.

A mis padres; y en especial a mi madrecita, y mis hermanos porque con su ejemplo y amor, me ha apoyado con gran esfuerzo y sacrificio incondicional; formándome desde un inicio hasta lograr lo que ahora soy, porque este triunfo es también de ustedes; gracias por luchar por mí, Dios les bendiga por siempre.

A mis abuelitos, que hoy ven realizado su sueño, y primordialmente a ti abuelita que desde el cielo me has impulsado para seguir el camino que siempre me enseñaste. Agradecimiento a nuestros familiares que de una u otra forma estuvieron presentes en los momentos más importantes de nuestras vidas para darnos su cariño y en especial su confianza.

Por todo este trabajo realizado en compañerismo, tolerancia, respeto, y solidaridad, muy sinceros agradecimiento a mi grupo de tesis los quiero. A mis amigos y amigas y en especial a mi mejor amiguita por compartir momentos de alegrías y tristezas y que ha apoyado a lo largo de toda la carrera, brindándome su amistad.

También a mis docentes, por darme a conocer en las aulas de clases sus conocimientos de forma integral, en cada materia impartida. De manera muy grata y especial a mi Asesor de Tesis *Licenciado Samuel Merino González*, quién nos ha encaminado en este trabajo de graduación; mostrándose como un amigo ante nosotros y nos ha ayudado a lograr este objetivo, gracias por brindarme sus conocimientos, atenciones y dedicarnos su tiempo.

SULEYBI TERESA RAMOS.

INDICE

Introducción	i
Capítulo I. BOSQUEJO DEL TRABAJO “EL DERECHO DE DEFENSA EN EL MARCO DEL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA QUE REGULA LA LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL”	
1.1 Objeto de Estudio	1
1.2 Planteamiento del Problema	1
1.2.1 Situación del Problema	1
1.2.2 Enunciado del Problema	2
1.3 Delimitación del Problema	2
1.3.1 Delimitación Espacial	2
1.3.2 Delimitación Temporal	3
1.4 Justificación	3
1.5 Objetivos	3
1.5.1 Objetivo General	4
1.5.2 Objetivo Específico	4
1.6 Marco Conceptual	4
1.6.1 Derecho de Defensa	4
1.6.2 Liquidación de Oficio	6

1.7 Marco Jurídico	7
1.8 Sistema de Hipótesis y Operacionalización	12
1.8.1 Hipótesis de Trabajo	12
1.8.2 Planteamiento de Hipótesis Específica	12
1.8.3 Operacionalización de las Hipótesis	13
1.9 Estrategia Metodológica	13
1.9.1 Tipo de Investigación	13
1.9.2 Métodos Técnicas e Instrumentos	13
1.9.3 Método General	13
1.9.4 Métodos Específicos	14

Capítulo II. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DERECHO DE DEFENSA

Y EL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA EN LA LEY GENERAL

TRIBUTARIA MUNICIPAL

21. Origen del Derecho de Defensa	15
2.1.1 Egipto	16
2.1.2 Inglaterra	16
2.1.3 Francia	16
2.1.4 España	19
2.2 Evolución Histórica del Derecho de Defensa en el Salvador	21

2.3 Desarrollo Conceptual del Derecho de Defensa en El Salvador	22
2.4 Características del Derecho de Defensa	24
2.5 Evolución Histórica del Procedimiento de Liquidación Oficiosa	24

Capítulo III. RECONOCIMIENTO JURIDICO DEL DERECHO DE DEFENSA

Y EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA

3.1. Derecho de Defensa	26
3.1.1 Regulación Jurídica del Derecho de Defensa	31
3.1.2 Reconocimiento Constitucional del Derecho de Defensa	31
3.1.3 Reconocimiento Constitucional en El Salvador del Derecho de Defensa	34
3.1.4 Reconocimiento Jurídico Internacional del Derecho de Defensa	35
3.1.5 Declaración Universal de Derechos Humanos	36
3.1.6 Pacto internacional de Derechos Civiles y Políticos	37
3.1.7 Convención Americana sobre Derechos Humanos	38
3.1.8 Protocolo Segundo de 1977 adicional a los Convenios de Ginebra	39
3.1.9 Regulación Jurídica del Procedimiento de Liquidación Oficiosa	40
3.2 Reconocimiento Constitucional del Procedimiento de Liquidación de Oficio	41
3.2.1 Procedimiento de Liquidación de Oficio	42
3.2.2 Procedencia del procedimiento de liquidación oficiosa	43
3.2.3 Obligaciones del Contribuyente	44

3.2.4 Veracidad o Exactitud en la Declaración Presentada	44
3.2.5 Incumplimiento en solicitudes hechas por la Administración Tributaria	45
3.2.6 Inicio del Procedimiento de Liquidación de Oficio	46
3.2.7 Apertura de Prueba	49
3.2.8 Valoración de la Prueba	50
3.2.9 Liquidación Definitiva	51
3.3 Naturaleza Jurídica de la Determinación Oficiosa	52
3.3.1 Administrativa	52
3.3.2 Determinativa	52
3.3.3 Constitutiva	53
3.3.4 Mixta	53
3.4 Métodos para la Determinación Oficiosa de los Impuestos	54
3.4.1 Base Cierta	55
3.4.2 Base Presuntiva o Estimación de Oficio	56
3.4.3 Base Mixta	58

Capítulo IV. EL DERECHO DE DEFENSA EN EL MARCO DEL

PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA

4.1 Los Tributos Municipales	59
------------------------------	----

4.1.1 Características de los Tributos	59
4.2 Los Impuestos Municipales	60
4.3 Tasas Municipales	61
4.4 Contribuciones Especiales Municipales	62
4.5 La Interpretación de la Norma Tributaria Municipal	63
4.6 Procedimiento de Fiscalización	64
4.7 Procedimiento de Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria Municipal	66
4.7.1 Procedencia	66
4.7.2 Procedimiento	69

Capítulo V. RECURSOS E IMPUGNACION DE LA DETERMINACION

DE OFICIO

5.1 Teoría General de los Recursos	72
5.1.1 Naturaleza Jurídica	73
5.1.2 Definiciones	74
5.1.2.1 Definición Etimológica	74
5.1.2.1 Definición Doctrinaria	75
5.2 Fundamento del Derecho de Recurrir	76
5.2.1 Fundamentos Constitucional	76

5.2.2 Motivos de Impugnación	77
5.2.3 Error in Judicando	77
5.2.4 Error in Procedendo	77
5.2.5 Derecho de Recurrir Manifestación del Derecho de Defensa	78
5.3 Clasificación de los Recursos	78
5.3.1 Ordinarios	78
5.3.2 Extraordinarios	80
5.4 Definición y Naturaleza Jurídica del Recurso	80
5.4.1 Régimen Jurídico Positivo de la Notificación	82
5.4.2 Actos Administrativos que deben Notificarse	83
5.4.3 Contenido de la Notificación	83
5.4.4 Procedimiento de la Notificación	84
5.4.5 Notificaciones Invalidad y Subsanación de la Notificación	85
5.5 Formas de Realizar la Notificación	86
5.5.1 Notificación Personal	86
5.5.2 Notificación por Esquela	86
5.5.3 Notificación por Edicto	87
5.5.4 Otras Formas de Realizar la Notificación	87
5.6 Operacionalización del Recurso	88

5.7 Interposición de Recurso	89
5.8 Recurso de Impugnación en Sede Judicial	90
5.9 Recurso Contencioso Administrativo	91
5.10 Amparo Contra Ley Autoaplicativa	92
Capítulo VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
6.1 Conclusión	94
6.2 Recomendaciones	95
Bibliografía	97
Anexos	103

PRINCIPALES ABREVIATURAS.

Art.	Artículo.
Cn.	Constitución de la República de El Salvador.
Cod.	Código.
DUDH.	Declaración Universal de Derechos Humanos.
LGTM.	Ley General Tributaria Municipal.
OEA.	Organización de los Estados Americanos.
ONU.	Organización de las Naciones Unidas.
Pág.	Página.
Tr.	Tributario.

INTRODUCCION

La Vigente Constitución de la Republica de El Salvador de diciembre de mil novecientos ochenta y tres, en su CAPITULO UNICO, LA PERSONA HUMANA Y LOS FINES DEL ESTADO, TITULO II, LOS DERECHOS Y GARATIAS FUNDAMENTALES DE LA PERSONA, Específicamente en su artículo dos, consagra un catálogo de de derechos y garantías “FUNDAMENTALES” a favor de los ciudadanos, muchos de los cuales, limitan el ejercicio del poder del Estado en diferentes áreas o ámbitos de libertad, aunado a ello que dicho catálogo es según resoluciones de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, “ UN CATALOGO ABIERTO DE DERECHOS”, es decir no solo se debe de entender en dicha disposición los que expresamente se hacen mención, sino aquello que están explícitos en dicha normativa jurídica.- Por cuestiones sociológicas, dichas esferas constitucionales han sido más palpables en el ámbito del Derecho penal, sin embargo, resulta interesante encontrar que los aludidos derechos y garantías también se reflejan en otras ramas jurídicas de suma importancia histórica como lo es el Derecho Tributario general.

El presente proyecto de investigación se refiere a El Derecho de Defensa en el Marco del Proceso de Liquidación Oficiosa que Regula la Ley General Tributaria Municipal.

En el Primer Capítulo se desarrolla un bosquejo sobre el Derecho de Defensa en el Maco del Proceso de Liquidación Oficiosa que regula la Ley General Tributaria Municipal.

Se continua en el Segundo Capítulo la evolución, antecedentes ya aspectos doctrinarios del Derecho de Defensa, así como su origen en países como Egipto, India, Grecia, Inglaterra, Francia y España; así como la evolución en las que han experimentado las diferentes Constituciones de la República, expresando el desarrollo conceptual del derecho de defensa, sus características, para luego pasar a la evolución histórica de la Tributación y de los Tributos, desde la Edad Antigua, Media, Moderna y así llegar a la determinación tributaria de

los impuestos como lo son la autoliquidación y sus efectos jurídicos; y la liquidación de oficio y concluyendo en la naturaleza jurídica y métodos de la determinación oficiosa.

En el Tercer Capítulo, donde se pretende desarrollar el reconocimiento jurídico del derecho de Defensa y el procedimiento de liquidación oficiosa, de cómo este ha ido evolucionando en las diferentes constituciones que el Estado Salvadoreño ha reconocido y su regulación en los Instrumentos Internacionales.

El Cuarto Capítulo se pretende brindar un análisis a profundidad sobre el derecho de defensa en el marco del procedimiento de liquidación oficiosa, también sobre los tributos municipales así como de sus características, así también los impuestos y tasas municipales y sobre las contribuciones especiales municipales, se abordara también la interpretación de la norma tributaria municipal, el procedimiento de fiscalización, el procedimiento de liquidación de oficio de la obligación tributaria municipal, su procedencia, el procedimiento.

El Capítulo Cinco se estudiara los recursos administrativos y acciones judiciales con que cuenta el Administrado para hacer vales sus derechos ya que está formado por los recursos e impugnación de la determinación de oficio, la interposición del recurso; la impugnación en sede judicial, contencioso administrativo, el amparo contra ley autoaplicativa.

El Último capítulo se desarrolla las Conclusiones y Recomendaciones, con las cuales se origina la explicación de la problemática investigada, aportando alternativas de solución para que cada uno de los autores que interviene en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, para alcanzar un mayor grado de eficacia, para garantizar el interés del Estado en la obtención de los ingresos para el financiamiento del Gasto Público, así como el interés del contribuyente que es sujeto a un Proceso de Liquidación de Oficio de los impuestos en el que se les respeten sus Derechos.

Finalmente se presentan las referencias bibliográficas consultadas conforme a la profundización de la presente investigación tanto las obras de ser utilizadas para la elaboración del presente documento como algunas de ser utilizadas para estudios posteriores.-

CAPITULO I.

1. BOSQUEJO DEL TRABAJO “EL DERECHO DE DEFENSA EN EL MARCO DEL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA QUE REGULA LA LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL”

1.1 OBJETO DE ESTUDIO.

El Presente Trabajo de Investigación tiene como objeto de estudio, la forma de garantizar el derecho de defensa en el marco del Procedimiento de Liquidación Oficiosa que regula la LGTM.

1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

El Derecho de Defensa en el Marco del Proceso de Liquidación Oficiosa que regula la Ley Tributaria Municipal.

1.2.1 SITUACIÓN DEL PROBLEMA.

El Proceso de Liquidación Oficiosa¹, es un procedimiento administrativo en el cual el sujeto pasivo que es el contribuyente, se ve afectado en el ámbito pecuniario cuando el ente

¹SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO REF. 215-2006. El demandante pretende que se declare ilegal la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos internos, mediante el cual determino de oficio el impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio fiscal dos mil uno; y su posterior confirmación por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de aduanas.

Considera la parte actora que no se efectuó legalmente la notificación de la resolución, liquidatoria, incumpliendo lo dispuesto en el Art. 90 y 169 del Código Tributario, violentando a la vez el Derecho de Audiencia y Defensa al practicar una interpretación literal de la norma secundaria apartándose de los preceptos constitucionales en detrimento de sus intereses, al otorgar una audiencia en sentido formal, además se infringió el Código Tributario en cuanto a las bases para la liquidación oficiosa del impuesto, al sostener que la investigación se realizó sobre base cierta, cuando lo fue en base mixta.

competente que realiza la determinación, vulnera los derechos que tienen los contribuyentes en el Proceso de la Liquidación Oficiosa, es por ello que la LGTM en el Art. 106 regula el procedimiento a seguir tanto la entidad competente, los contribuyentes como son los plazos y formas para que no se vulnere su derecho de defensa.

Dentro de la LGTM se regula el acto procesal de notificación en el marco del Procedimiento de Liquidación Oficiosa, teniendo relevancia tanto para el contribuyente como la entidad emisora en este caso Intendencia Municipal, ya que si no se notifica de legal forma a los responsables o terceros, sus decisiones u otros actos que puedan afectarlos, por ejemplo las intimaciones de pago, requerimiento de información o declaraciones juradas, actuaciones para comparecencia, notificaciones de auto de audiencia, apertura de prueba e informe de auditoría, la notificación del propio acto, se vulnerara el derecho constitucional de defensa del contribuyente y la administración estaría ejerciendo un acto nulo.

1.2.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA.

¿De qué manera se vulnera el derecho de defensa al no realizar una legal notificación en el procedimiento de liquidación oficiosa que regula la LGTM?

1.3 DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA.

Teniendo en cuenta que la delimitación es la operación lógica por la cual se reduce la extensión del concepto, ya que se concretan las características esenciales del objeto, estas se dividen en:

1.3.1 DELIMITACIÓN ESPACIAL

La presente investigación se realizará en todo el territorio salvadoreño, específicamente a nivel municipal, en virtud de que la normativa a estudiar se aplica en dicho espacio.

1.3.2 DELIMITACIÓN TEMPORAL

La investigación se llevará a cabo en un espacio temporal comprendido desde el día veintiuno de Noviembre de dos mil doce al veinte de febrero de dos mil trece.

1.4 JUSTIFICACIÓN

La presente investigación se base en la aplicación del derecho de defensa que establece el Art 11 de la Constitución de la República², en el marco del Proceso de Liquidación Oficiosa que regula la LGTM establecido en el Art 106 LGTM.

El reconocimiento constitucional del derecho de defensa como derecho fundamental y, por tanto, su directa aplicabilidad, exige que haya de ser respetado y promovido por todos los poderes públicos y comporta al propio tiempo una especial y privilegiada protección, a través del amparo, tanto ordinario, como constitucional y tratados internacionales que se encarguen de proteger el derecho de defensa. El derecho fundamental de defensa se integra con todo un catálogo de derechos también fundamentales de carácter instrumental, derecho al silencio, derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes, derecho a no confesarse culpable, a la presunción de inocencia, etc.

Ya que el derecho de defensa cumple dentro del sistema de garantías un rol especial, por una parte actúa como una garantía más, y por otra, es la principal vía para asegurar la efectiva vigencia del resto de las garantías procesales.

1.5 OBJETIVOS.

A lo largo de esta investigación se pretende alcanzar distintos objetivos, los cuales servirán como parámetros para el desarrollo del presente trabajo de investigación.

² El Art. 11 de la Constitución establece que ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y a la posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a la leyes; ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa.

1.5.1 OBJETIVO GENERAL

Determinar un estudio Bibliográfico Documental, así como también mediante la operacionalización de hipótesis, sobre EL DERECHO DE DEFENSA EN EL MARCO DEL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA, que regula la LGTM.

1.5.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

- a) Detallar las distintas formas en la que se vulnera el derecho de defensa en el marco de la Liquidación Oficiosa Tributaria Municipal.
- b) Establecer la forma en que opera el Procedimiento de Liquidación Oficiosa Municipal.
- c) Examinar los efectos que produce el violar el derecho de defensa en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa Municipal.

1.6 MARCO CONCEPTUAL

Antes de conocer del tema se definirán conceptos sobre el significado del Derecho de Defensa y la Liquidación de Oficio,³ así como el Recurso aplicable al sujeto pasivo de la Liquidación Oficiosa.

1.6.1 EL DERECHO DE DEFENSA.

El derecho de defensa significa solicitar ante un órgano de justicia, una solución justa ante un determinado litigio.

³ LIQUIDACIÓN DE OFICIO- Determinación por parte de la Administración Tributaria de la obligación tributaria sustantiva, sea porque se omitió hacerlo por el contribuyente o porque lo declarado es incorrecto, inexacto o incompleto, conforme a lo establecido en la Ley. Para GulianniFonrongue es la etapa final del proceso de determinación y es la cuenta que lo resume y exterioriza. Para Héctor Villegas es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso particular si existe una deuda tributaria (andebetaur) quien es el obligado a pagar (sujeto pasivo) y el importe de la deuda (quantum debetaur). www.mh.com.sv/portal/page/Glorario/

Según el autor Guillermo Cabanellas de Torres por “Derecho” se entiende “facultad natural de obrar de acuerdo con nuestra voluntad, salvo los límites del derecho ajeno, de la violencia de otro, de la imposibilidad física de la prohibición legal.”⁴

Dentro del contenido del debido proceso, el derecho de defensa consiste en la facultad de todo justiciable a disponer de todos los medios, garantías e instrumentos que el ordenamiento pone a su alcance para la defensa real y efectiva de sus derechos e intereses jurídicos, cuya privación o desconocimiento en su perjuicio conlleva lo que denominamos indefensión o violación del derecho de defensa.

La violación del derecho de defensa no sólo se produce cuando se vulneran las reglas procesales, sino también cuando se atenta contra cualquier otro derecho envuelto en el proceso, ya sea por parte del órgano jurisdiccional, o por la de una de las partes, siempre que implique la privación o disminución de las posibilidades de defenderse.

Para Linares Quintana el derecho de defensa implica que todo habitante de la Nación tiene “la posibilidad efectiva de acudir ante algún órgano jurisdiccional -judicial o administrativo- en procura de justicia, y de realizar ante el mismo todos los actos razonablemente encaminados a una cabal defensa de su persona o de sus derechos en juicio, debiendo, por lo menos, ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios de defensa en la forma y con las solemnidades prescritas por las leyes respectivas”.

Por su parte, el autor Cavalcanti -citado por el mismo Linares Quintana-, afirma que es “la garantía de plena defensa presupone que el acusado tenga la posibilidad de traer al conocimiento del juez las informaciones y las pruebas necesarias para el esclarecimiento de

⁴ CABANELLAS DE TORRES G, Diccionario Jurídico Elemental”, Nueva Edición actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, Editorial Heliasta S.R.L., 2006, Pág.97.

la verdad, permitiendo el reconocimiento de la inocencia del acusado o la atenuación de su responsabilidad”.⁵

La Constitución de la República como máxima normativa legal dentro de nuestro ordenamiento jurídico acoge en su Art. 11 el derecho de Defensa sobre cualquier tipo de opresión de los derechos de cualquier persona sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes estos de cualquier carácter evitando la toma de decisiones de manera autónoma y autoritaria por parte del Estado en sus dependencias institucionales.

1.6.2 LIQUIDACIÓN DE OFICIO.

En el ordenamiento legal tributario salvadoreño pese a su importancia no aparece definición del Procedimiento de Liquidación de Oficio, por ello se hace necesario profundizar el análisis del concepto, para dejar claro la forma de aplicación de dicha institución jurídica.

Según la doctrina podemos entender por Procedimiento de Liquidación “La serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria.”⁶

Este tipo de procedimiento es elaborado por el Concejo Municipal según el Art. 7 LGTM, y se origina cuando el contribuyente no ha cancelado los tributos impuestos por el Concejo Municipal como lo son los que señala el Art. 3 de la LGTM, siendo estos los Impuestos, las Tasas y las Contribuciones Especiales Municipales.

El Concejo Municipal, realiza la determinación de oficio cuando el sujeto no ha presentado sus declaraciones, estando este obligado a hacerlo; o cuando el sujeto presentó la declaración pero esta ofrece dudas o cuando el sujeto pasivo lleve atrasada su contabilidad.

⁵LINARES QUINTANA, S., “Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional”, Tomo V: “La Libertad Constitucional, Libertades Particulares”, Editorial alfa, Buenos Aires, Argentina, 1953, Pág. 168.

⁶KURI DE MENDOZA, S. y otros, Manual de Derecho Financiero, 1ª. Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993, p. 414.

1.7 MARCO JURIDICO.

En El Salvador de acuerdo al Art. 204 ordinales 1 y 6 Cn. Establece que los concejos municipales tienen la facultad de crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca, siendo esta la Ley General de Impuestos Municipales, teniendo los Concejos Municipales la facultad de elaborar sus tarifas de impuestos y las reformas a las mismas, para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa.

Los concejos Municipales de acuerdo a lo establecido en el Art. 2 de la LGTM, podrán establecer el contenido de las leyes y ordenanzas que establezcan los tributos municipales que contengan el hecho generador del tributo; los sujetos activo y pasivo; la cuantía del tributo o forma de establecerla; las deducciones, las obligaciones de los sujetos activo, pasivo y de los terceros; las infracciones y sanciones correspondientes; los recursos que deban concederse conforme a la LGTM; así como las exenciones que pudieran otorgarse respecto a los impuestos.

El Art. 3 de la LGTM establece que los Tributos Municipales son, las prestaciones, generalmente en dinero, que los Municipios en el ejercicio de su potestad tributaria, exigen a los contribuyentes o responsables, en virtud de una ley u ordenanza, para el cumplimiento de sus fines.

Los Tributos Municipales se dividen en:

1- Impuestos.⁷

2- Tasas.⁸

⁷EL DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS POLÍTICAS Y SOCIALES, MANUEL OSSORIO, Editorial Heliasta, Pág. 471; lo define como: Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras frutos, mercancías, industrias, actividades, mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas.

3- Contribuciones Especiales Municipales.⁹

1- Impuestos Municipales.

Son Impuestos Municipales, los tributos exigidos por los Municipios, sin contraprestación alguna individualizada. Art. 4 LGTM. Consisten en el pago de una suma de dinero por parte de un sujeto hacia el Estado, por haber incurrido en un hecho gravado, sin que reciba una prestación de parte de este último. El impuesto es el más común de los tributos ya que el Estado, a través de ellos obtiene recursos sin tener que dar nada a cambio, razón por la cual los sistemas tributarios establecen principalmente impuestos¹⁰.

Se puede definir el impuesto como aquella obligación coactiva consistente en el pago de una suma de dinero por parte de los particulares, en favor de un ente público con el fin de otorgarle recursos suficientes para alcanzar sus objetivos.

Elementos del impuesto

1. Existe un deudor que es el contribuyente y un acreedor que es el Fisco.
2. El objeto del impuesto es el pago de una suma de dinero.

⁹IDEM. Pág. 926; lo define como: una relación de cambio, en virtud de la cual se pagaría una suma de dinero contra la prestación de un determinado servicio público.

⁹IDEM. Pág. 233; lo define como: aportaciones obligatorias e impersonales establecidas legalmente y pagaderas periódicamente, para repartir entre las personas afectadas por el pago (contribuyentes) la carga de los gastos públicos.

¹⁰ZABALA ORTIZ, J. "Manual de Derecho Tributario" Editorial Jurídica Cono Sur, marzo de 1998.

También Cabanellas define la palabra tributo como Impuesto, contribución u otra obligación fiscal.

Asimismo encontramos en el diccionario elemental para estudiante define la palabra tributos como los Ingresos ordinarios de Derecho público que corresponden al Estado o a otros entes públicos, Son ingresos debidos a un ente público, establecidos por ley y consistentes en prestaciones pecuniarias y coactivas con la finalidad de proporcionar los medios financieros con los que cubrir las necesidades de las entidades públicas que los establecen. La mayoría de la doctrina clasifica a los tributos en tres clases: 1) impuestos 2) tasas, y 3) contribuciones especiales.

3. Está establecido con el objeto de que un ente público disponga de recursos para alcanzar sus objetivos.

Clasificación de los Impuestos

Para efectos de clasificar a los impuestos se han dado diversos criterios:

A. ATENDIENDO AL METODO DE RECAUDACION DEL IMPUESTO ES POSIBLE DISTINGUIR ENTRE:

1. Impuestos Directos.

Que son los que se recaudan mediante un sistema de rol, conociéndose, en este caso, cuál es la persona del contribuyente.

2. Impuestos Indirectos.¹¹

Son aquellos que se recaudan por otras vías, tales como por declaración y pago.

B. ATENDIENDO A LA INCIDENCIA DEL IMPUESTO, ES POSIBLE DISTINGUIRE ENTRE:

1. Directos: Que hacen incidir la carga tributaria en el patrimonio del contribuyente

2. Indirectos: Los que permiten traspasar la carga tributaria del contribuyente a un tercero. En esta modalidad advertimos las siguientes categorías:

2.1. Impuesto de Traslado o Traslación.

El contribuyente desplaza la carga tributaria hacia un tercero que, definitivamente, la va a soportar.

2.2. Impuesto de Recargo.

Aquí el impuesto se incluye al precio de lo que se vende o del servicio que se presta, razón por la cual se recarga en el precio.

¹¹Idem.pag: 114.

Debemos mencionar en esta clasificación en una categoría muy particular al impuesto de retención que es aquél en que el sujeto que paga una determinada cantidad de dinero, debe descontar de ella el monto del impuesto y enterarlo en arcas fiscales.

C. ATENDIENDO A SI SE AFECTAN ELEMENTOS OBJETIVOS O VINCULADOS LA PERSONA DEL CONTRIBUYENTE SE DISTINGUEN:

1. Impuesto Personal.

Que es el que establece diferencias en el trato tributario atendiendo, esencialmente, a las condiciones inherentes del contribuyente.

2. Impuesto Real.

Que es el que no considera en absoluto las condiciones inherentes del contribuyente, gravando por igual a cualquier persona.

2- Tasas Municipales.

Son Tasas Municipales, los Tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios. Art. 5 LGTM. Otra categoría de tributos lo constituyen las tasas que se conciben en forma tradicional como "una contraprestación del particular al Estado cuando éste le presta un servicio público general o especial". Esta noción de la tasa como tributo implica un alto grado de voluntariedad del sujeto por hacer uso del servicio y soportar la tasa y es la que se ha venido acuñando desde hace ya varios años. Sin embargo, ha surgido una nueva concepción de la tasa que consiste en que el pago de ella no depende de la voluntad del sujeto, sino que éste se ve obligado lisa y llanamente a asumirla, porque sería el Estado el que lo coloca en la necesidad de incurrir en ella. Se le suele llamar derechos o tarifas y se ha sostenido que, entre otros, el pago de peaje en las carreteras constituiría una tasa, ya que el Estado exige el pago de una suma de dinero por la prestación de un servicio público determinado.

3- Contribución Especial Municipal.

Contribución Especial Municipal es el tributo que se caracteriza porque el contribuyente recibe real o presuntamente, un beneficio especial, derivado de la ejecución de obras públicas o de actividades determinadas, realizadas por los Municipios.¹²

Dichas leyes y ordenanzas deberán fundamentarse en la capacidad económica de los contribuyentes y en los principios de generalidad, igualdad, equitativa distribución de la carga tributaria y de no confiscación. Art. 6 LGTM.

Esta categoría de tributos se caracteriza por aplicarse al propietario de un bien raíz frente al aumento o incremento del valor de dicha propiedad en virtud de una obra pública.

La contribución, a diferencia del impuesto, implica que el Estado realiza obras públicas que van a redundar en un mayor valor de los inmuebles. En base a este criterio el Estado exige el pago de las contribuciones. En nuestro sistema se le da la denominación de contribución al impuesto territorial que afecta a los bienes raíces, denominación errada, ya que no se trata en caso alguno de una contribución.

De lo expuesto precedentemente, es posible advertir las siguientes diferencias entre los impuestos, contribuciones y tasas:

1. En el impuesto, el Estado sólo exige el pago de una suma de dinero por acaecer el hecho gravado, esto es, aquel supuesto fáctico consagrado en la ley y que si se da, surge la obligación tributaria. En la contribución, en cambio, se exige una suma de dinero por el aumento del valor de la propiedad ante una obra pública. Y en la tasa siempre existe una contraprestación que es un servicio público.

¹²ANTONIO MARÍA HERNÁNDEZ, Derecho Municipal, Parte General, Universidad Autónoma de México. Pág. 75.

2. Los impuestos y contribuciones se exigen en forma obligatoria, en cambio, siguiendo la teoría clásica, la tasa se exigiría sólo por existir voluntad del sujeto al que se le va aplicar.

1.8 OPERACIONALIZACION DE HIPOTESIS.

El fundamento de la operacionalización de las hipótesis estriba en que las hipótesis están formadas por conceptos a un nivel elevado de abstracción, por lo que es necesario realizar la operación mental que traduzca los conceptos más abstractos en conceptos más concretos de nivel de observación.

1.8.1 HIPÓTESIS DE TRABAJO.

Planteamiento de Hipótesis General:La extinción de las Obligaciones Tributaria¹³, no solo se refieren a las del Art.68 del código Tributario sino también por otras leyes entre ellas las que establece el Código Civil, lo que permitirá tener una ampliación de formas para extinguir dichas obligaciones.

1.8.2 PLANTEAMIENTO DE HIPÓTESIS ESPECÍFICA.

HIPOTESIS I:

El estudio de las extinciones de las Obligaciones Tributarias, de forma general nos permite tener más parámetros para extinguir.

HIPOTESIS II:

La inefectividad de la Deuda Tributaria es una forma para extinguir una obligación Tributaria, no comprendida en el Art. 68 del Código Tributario.

¹³ LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, según la legislación española, se entiende como aquella englobada dentro de la relación jurídico-tributaria, que surge como consecuencia de la aplicación de los tributos; Art. 17.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

1.8.3 OPERACIONALIZACION DE LAS HIPOTESIS

Variable independiente:

- Extinción de las Obligaciones Tributarias: Pago, Compensación, Transacción, Confusión, Novación, Inefectividad de la Deuda Tributaria.

Variable dependiente:

- Aplicación de las Formas de Extinción de Obligaciones Tributarias en el país.
- Formas generales de las extinciones de las Obligaciones Tributarias.
- Efecto de las distintas formas de Extinción Tributaria.

1.9 ESTRATEGIA METODOLOGIA.

1.9.1 TIPO DE INVESTIGACION.

El presente trabajo es de carácter Bibliográfico Documental, y con la operacionalización de las hipótesis se mostrarán, las diferentes formas de extinción de forma general para luego pasar a lo específico que es la materia tributaria, como lo regula la Legislación Salvadoreña, y las diversas doctrinas que contraponen lo dicho por nuestra legislación.

1.9.2 METODOS TECNICAS E INSTRUMENTOS.

1.9.3 METODOS GENERALES.

Análisis: una investigación y estudio selectivo de la información recopilada en el proceso de investigación.

Síntesis: resultado del análisis realizado a la información recopilada en el proceso de investigación.

1.9.4 METODOS ESPECIFICOS.

Investigación Bibliográfica documental: utilizando material bibliográfico obtenido por medio de búsquedas realizadas en bibliotecas, medios electrónicos bibliográficos, revistas judiciales y leyes primarias y secundarias nacionales e internacionales.

Análisis de Contenido: evaluando el material con mayor grado de utilidad coherente con la información y metodología utilizada para el desarrollo del informe.

CAPITULO II.

2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL DERECHO DE DEFENSA Y EL PROCESO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL.

2.1 ORIGEN DEL DERECHO DE DEFENSA.

El origen del derecho de defensa se puede encontrar en las civilizaciones más antigua cuando el hombre a partir de que adquiere conocimiento de sí mismo, comienza a dar indicios de solucionar sus problemas en una forma racional, y es así como se postula el derecho natural, y desde ahí el hombre ha librado una ardua batalla por la libertad en todas sus formas y por todos los medios posibles.

Pero en el devenir histórico de los regímenes políticos y con el nacimiento de los sistemas de Estado, es necesario que exista una democracia real en un estado determinado. Para ello era necesario el derecho a la libertad, y que cada persona fuera libre de disponer sobre sí mismo logrando así una sociedad más justa, ya que se limitaba el uso excesivo de la fuerza.

Es así como fue desarrollándose poco a poco en las sociedades el derecho de defensa¹⁴, aplicado cuando una persona se siente transgredida y que se le ha vulnerado su libertad.

En la actualidad cada individuo puede hacer uso de esta garantía constitucional pero para llegar a esto en la actualidad, es necesario ver el origen de este y cómo funcionaba en las civilizaciones antiguas tales como:

¹⁴ Actualmente el Derecho a la Defensa se encuentra consagrado en los siguientes Tratados Internacionales suscritos por la mayoría de países: La Declaración Universal de los Derechos Humanos; Convención Europea de Derechos Humanos; Pacto Internacional de Derechos Civiles y Politicos; Carta Fundamental de los Derechos Europeos.

2.1.1 EGIPTO.

La función de juzgar estaba encomendada a un tribunal independiente del poder real a cargo del sacerdocio, de entre cuyos miembros se escogían sus treinta jueces y su presidente.¹⁵ Estos tenían a su cargo el conocimiento de todos los asuntos criminales y civiles que se suscitaban en el Imperio.

2.1.2 INGLATERRA.

El Derecho Inglés se identificó por ser un conjunto de reglas sin un orden normativo o coherente, lo que dificulta el conocimiento exacto del sistema y sus detalles en tal forma, que durante la época de los Sajones en cada Condado existía un tribunal formado por los representantes de cada pueblo, precedido por “Sheriff” o representante del Rey y sus fallas no dependían del estudio y balance de los pueblos sino por la cantidad de juramentos obtenidos.

2.1.3 FRANCIA.

La historia del Derecho en Francia se puede dividir en tres períodos: El antiguo que comprende desde que se convirtió en nación independiente durante el Siglo V bajo el reinado de Clodoveo I (481 - 511) hasta 1789 en que fue derrocada la Monarquía.

El intermedio iniciado con la Revolución de 1789, hasta la publicación del título preliminar del Código Civil el 15 de Marzo de 1803; y el nuevo que es el que ha regido desde esta última fecha.

¹⁵BRENES CORDOVA, A., Historia del Derecho”, 2da. Edición, Editorial Gutenberg, San José, Costa Rica, 1929, Pág. 21 y 22. En el antiguo Egipto la administración de justicia era confiada al sacerdocio, quienes actuaban de forma independientemente del poder real y de entre los que se elegían 30 Jueces y un presidente para constituir el tribunal que conocía de todas las materias líticas de importancia. El trámite judicial era simple y por escrito, la defensa era admitida como contrapartida de la acusación y las garantías del imputado estas mandadas posesiones tales como la pena de muerte contra el falso testimonio y la falsa acusación.

Derecho antiguo Francés fue en todo heterogéneo ya que su formación se vio influida por el Derecho Romano; feudal, económico, y consuetudinario, más las ordenanzas viales, la jurisprudencia de los parlamentos y las doctrinas de los juristas.¹⁶

Durante el período de Carlo Magno, se llegó a deteriorar tanto la Administración de Justicia que aunque la defensa del acusado mantiene fueros, también se degenera, pues consiste su misión en denegar los derechos y exigir la espada como máximo método probatorio; de tal manera que el derecho de defensa se relacionaba con la esgrima.

Al sustituirse los duelos judiciales por los procedimientos inquisitivos establecidos por la Monarquía, la defensa del imputado empeoraba a medida que las ordenanzas reales iban haciendo su aparición, así surgió la decretada por Luis XII en 1498, la de Francisco I en 1535, la de 1539, que confirmaba en triunfo de los principios inquisitivos que culminaron en la obra de codificación de 1670. Bajo el Gobierno de Luis XIV donde el Rey absorbía todos los poderes públicos, imponiendo su voluntad en toda la nación y en los procesos penales en general, se excluía toda intervención de los Abogados. Los enciclopedistas del Siglo XVIII propugnaron modificaciones en el orden social y político incidiendo lógicamente en el régimen social penal imperante, estimando que la omnipotencia del Monarca del Estado se oponía a los derechos del individuo, donde la acusación es todo y la defensa nada, por lo que se inspiraron en la ilustre República de Roma del pasado y en la Inglaterra del presente. Cuyos procedimientos se caracterizaban por la publicidad de los debates, la plena libertad de la defensa y el juicio por jurados¹⁷, enunciando la reforma total que se produjo por obra de la Revolución.

El período de intermedio surge con la Revolución del 14 de Julio de 1789, con la toma de la Bastilla, durante el reinado de Luis XVI cuya política se oponía a la reforma que trataba de seguir el parlamento.

¹⁶ ÍDEM, Pág. 147 y 148.

¹⁷VELEZ MARICONDE, A., Derecho Procesal Pena”, 2da. Edición, Ediciones Lener, Buenos Aires, Argentina, 1969, pág.87.

El Clero, la Nobleza y la Burguesía se transformaron en una Asamblea Nacional Constituyente, y desafiando el poder real de la Monarquía, dispusieron cumplir el juramento hecho en Versalles de no desunirse sin haber promulgado una Constitución a Francia, así una de las providencias admitidas fue la declaración de los "derechos del hombre y del ciudadano" y modificaron la ordenanza de 1670 mediante la Ley de octubre de 1789 que a pesar de seguir conservando la confidencialidad de los actos iniciales, le pedía al Juez actuar con adjuntos hasta que el imputado era atendido por un defensor, que debió ser nombrado de oficio por el mismo instructor desde el primer interrogatorio, o so pena de nulidad; se prohibía el juramento del imputado y se establecía tres jueces para el procedimiento extraordinario y se garantizaba la intervención de la defensa, aunque el proceso continuaba siendo escrito.¹⁸

La Revolución Francesa adoptó el sistema acusatorio Inglés por adecuarse a sus nuevas concepciones políticas, donde el interés individual preponderaba al colectivo y así con la reforma de Agosto de 1790 se implantó el doble jurado de acusación y de juicio aun cuando se dejó subsistente un momento preliminar instructora muy breve, no del todo secreto y cuyos actos no tenían un valor para el juicio.¹⁹ Se determinan ciertos principios²⁰ los cuales rigen la obligatoriedad del ejercicio de la defensa en juicio, derivados directamente de los derechos del hombre los cuales son:

- Libertad Ilimitada en la expresión de la defensa.

- Obligación impuesta a los jueces de proveer al acusado un defensor en caso de rehusarse a designarla.

- Prohibición absoluta a las autoridades judiciales para compeler de algún modo al acusado a declarar en su contra.

¹⁸ÍDEM. Pág. 112.

¹⁹ÍDEM. Pág.153.

²⁰VOVELLE, MICHEL: Introducción a la historia de la Revolución Francesa. Barcelona: Editorial Crítica, 2000. Pág. 120.

- Derecho reconocido al inculpado para la designación del defensor desde el momento que era detenido.

- Derecho del defensor de estar presente en todos los actos procesales, sin que pudiera violársele el conocimiento de las actuaciones aplicadas a partir de la iniciación del proceso.

- Obligación impuesta a las autoridades judiciales de recibir las pruebas que ofrecía el acusado dentro de los términos señalados para su admisión, estableciendo como excepciones que la prueba confesional, documental y la inspección judicial y reconstrucción de hecho, pudiera rendirse hasta la audiencia que precedía al fallo siempre que concurrieran causas que demostraran que la prueba no fue presentada en el período del sumario por causas ajenas a la voluntad del que promotor.

- Obligación de las autoridades de auxiliar al inculpado para obtener la declaración de personas cuyo examen solicitará el Juez, proveía el nombramiento de defensor si el inculpado se mostrara renuente a designarlo, tan luego como era su declaración preparatoria.²¹

Finalmente el período nuevo surge con la vida del fervor revolucionario que significó el encuentro del sistema Inglés y la tradición Francesa resentida por el empuje de los Filósofos y reformadores.

2.1.4 ESPAÑA

En sus primeros tiempos invadida por los Romanos, adoptó durante siglos las costumbres de esta última civilización, pero después de destruido el Imperio Romano por los Bárbaros Germánicos, España fue invadida por Visigodos (los Bárbaros de mayor cultura) convirtiendo el derecho Español.

²¹Ob. Cit., VELEZ MARICONDE, A., Pág. 157

La invasión Musulmana y reconquista que dominaron a España entre los siglos VIII y XII, caracterizada por el deterioro provocado en el "Fuero Juzgo" y bajo el dominio del liberalismo moro renacieron en España las costumbres Germánicas que ya estaban abolidas por el "Libro de los Jueces" por lo que renació el juicio oral y público como garantía del imputado; pero volvió la ordalía el juramento y el combate judicial en detrimento de sus intereses.

Durante la primera época de la reconquista surgió una Anarquía en la legislación española, ya que cada ciudadano obtenía del Rey o respectivo señor Feudal, un fuero; apareció el "Fuero de Albedrío" que facultaba a los jueces a resolver los casos sin sujetarse a ninguna ley.²²

Este fraccionamiento del poder ponía en peligro la estabilidad real, lo que justificaba las tentativas para implantar una legislación general unificada, el fuero real es un ejemplo de ese esfuerzo para tal objetivo, emitida a fines de 1225 el fuero real representaba como característica el hecho de que en la prueba se admitía la confesión; la apreciación del testimonio se restringía respecto al sexo y parentesco; y el juramento subsidiario constituía un medio de salvación para el imputado a falta de pruebas; sin embargo las ordalías permanecían vigentes.²³

El camino nuevo, abierto por el derecho Romano, por el canónico y por la famosa escuela de Glosadores, adoptadas con la obra de Alfonso X de Castilla, llamado el sabio, que al principio se llamó "Libro de las Leyes" tomando fama luego con el nombre de "Las Partidas", cuya redacción terminó en 1265, adquiriendo fuerza obligatoria hasta que el ordenamiento de Alcalá, las puso en vigor supletoriamente en 1348; acentuándose gradualmente en virtud de instituciones que se encuentran en las ordenanzas reales de castillo en 1484, en la nueva recopilación de 1567 y en la Novísima Recopilación de 1805.

²²ROMERO, Iver, "Proceso Histórico del Proceso Penal", Revista Judicial No. 2, Facultad de Derecho, Universidad de San José, Costa Rica, 1980, Pág. 71.

²³ Ob. Cit., VELEZ MARICONDE, A., Pág. 87, 88 y 92.

2.2 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL DERECHO DE DEFENSA EN EL SALVADOR.

En El Salvador la evolución histórica del Derecho de Defensa comenzó a partir de la independencia del reino de España en 1821, enfocándose su desarrollo en la evolución constitucional.

Cabe señalar que son tres los momentos en los cuales existió una unión política y administrativa entre todas o algunas de las naciones de Centro América, reflejados en la existencia de ordenamientos jurídicos Constitucionales rectores de su organización estatal, forma de gobierno y régimen de garantías individuales.

Es así, que en 1824, se establece la primera nación centroamericana, al promulgar el 22 de noviembre la Constitución de la República Federal de Centroamérica, integrada por los cinco países que participaron en la gesta independentista de España: Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica. En esta constitución en un primer momento no existía la consagración del derecho de defensa, pero no obstante ello, algunos de sus artículos vagamente se refieren a algunas de las manifestaciones de este derecho o a los principios vinculados con el mismo; es así que los Arts. 153 y 155 disponen lo que en la actualidad se conoce como el Principio de Legalidad.²⁴

La Segunda Constitución refleja la unidad política y administrativa a la que fue promulgada en Managua, Nicaragua, el 27 de agosto de 1898, estableciendo la República Federal de “Estados Unidos de Centro América”.

En este cuerpo legal, al igual que en el anterior, no se regula de forma expresa el derecho de defensa a favor de los habitantes de la República, pero no obstante ello, en el Título III “De los Derechos Civiles y Garantías Sociales”, se produce una evolución en cuanto a la

²⁴Todos los ciudadanos y habitantes de la República sin distinción alguna, estarán sometidos al mismo orden de procedimientos y de juicios que determinen las leyes.

consagración de garantías individuales que hace la Constitución de 1824, pues además de regular el Principio de Legalidad (Art. 28 y 29), establece el principio de igualdad ante la ley (Art. 33), de irretroactividad, el derecho de petición (Art. 23), y el conocido como Derecho de Audiencia (Art. 27), que como se verá más adelante es el género, de la especie derecho de defensa, aunado a ello, dispone en su Art. 42 que los derechos señalados no excluyen otros que nazcan del principio de soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno que adopta.

Luego de la constitución anterior, es hasta 1921, que se produce un nuevo movimiento integracionista, que lleva a promulgar el 9 de septiembre de ese año, la Constitución Política de la República de Centroamérica por los Estados de Guatemala, El Salvador y Honduras, cuerpo legal que en su Título IV “De los Derechos y Garantías”, dispone de forma expresa la vigencia del derecho de defensa como garantía individual, al decir en su Art. 32 “La Constitución garantiza a los habitantes de la República... el derecho de defensa”, deja entrever el aspecto Material del derecho de defensa, pues al tenerse que interrogar al imputado dentro del período de cuarenta y ocho horas de su detención, sin poder obligarlo a declarar en contra de sí mismo, no se deduce otra cosa que tal diligencia funciona en el sentido de promover el ejercicio del derecho de defensa material por parte del imputado. Tan abundante material Constitucional, ha oscilado de lo conservador a lo liberal, según el vaivén político imperante al momento de su promulgación, es por ello que algunas reconocen una gran amplitud de derechos individuales a los habitantes de la República, mientras otras reducen ese catálogo a los derechos más fundamentales.

2.3- DESARROLLO CONCEPTUAL DEL DERECHO DE DEFENSA.

El derecho de defensa significa solicitar ante un órgano de justicia, una solución justa ante un determinado litigio.²⁵

²⁵El derecho de defensa en términos generales, implica que toda persona objeto de imputación ante una autoridad judicial o administrativa se presume inocente y debe asegurarse que el proceso se instruya con todas

Según el autor Guillermo Cabanellas de Torres por “Derecho” se entiende “facultad natural de obrar de acuerdo con nuestra voluntad, salvo los límites del derecho ajeno, de la violencia de otro, de la imposibilidad física de la prohibición legal.”²⁶ Dentro del contenido del debido proceso, el derecho de defensa consiste en la facultad de todo justiciable a disponer de todos los medios, garantías e instrumentos que el ordenamiento pone a su alcance para la defensa real y efectiva de sus derechos e intereses jurídicos, cuya privación o desconocimiento en su perjuicio conlleva lo que denominamos indefensión o violación del derecho de defensa.

La violación del derecho de defensa no sólo se produce cuando se vulneran las reglas procesales, sino también cuando se atenta contra cualquier otro derecho envuelto en el proceso, ya sea por parte del órgano jurisdiccional, o por la de una de las partes, siempre que implique la privación o disminución de las posibilidades de defenderse.

Para Linares Quintana el derecho de defensa implica que todo habitante de la Nación tiene “la posibilidad efectiva de acudir ante algún órgano jurisdiccional -judicial o administrativo- en procura de justicia, y de realizar ante el mismo todos los actos razonablemente encaminados a una cabal defensa de su persona o de sus derechos en juicio, debiendo, por lo menos, ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios de defensa en la forma y con las solemnidades prescritas por las leyes respectivas”; por su parte, el autor Cavalcanti -citado por el mismo Linares Quintana-, afirma que es “la garantía de plena defensa presupone que el acusado tenga la posibilidad de traer al conocimiento del juez las informaciones y las pruebas necesarias para el esclarecimiento de la verdad, permitiendo el reconocimiento de la inocencia del acusado o la atenuación de su responsabilidad”.²⁷

La Constitución de la República como máxima normativa legal dentro de nuestro ordenamiento jurídico acoge en su Art. 11 el derecho de Defensa sobre cualquier tipo de

las garantías necesarias para ejercer su defensa; en ese sentido, el referido derecho se concretiza a través de actuaciones específicas del propio imputado: defensa material, y por medio de actuaciones a cargo de un técnico del derecho: defensa técnica.

²⁶ Ob. Cit., CABANELLAS DE TORRES, G, Pág. 97.

²⁷ LINARES QUINTANA, S., Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional”, Tomo V: “La Libertad Constitucional, Libertades Particulare, Editorial alfa, Buenos Aires, Argentina, 1953, Pág. 168.

opresión de los derechos de cualquier persona sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes estos de cualquier carácter evitando la toma de decisiones de manera autónoma y autoritaria por parte del Estado en sus dependencias institucionales.

2.4 CARACTERÍSTICAS DEL DERECHO DE DEFENSA.

El Derecho de Defensa cuenta con tres características²⁸:

- Es un derecho constitucionalmente reconocido, cuyo desconocimiento invalida el proceso;
- Convergen en él una serie de principios procesales básicos: la inmediación, el derecho a un proceso justo y equilibrado, el derecho de asistencia profesionalizada y el derecho de no ser condenado en ausencia y;
- El beneficio de la gratuidad.

Así, al parecer, el derecho de defensa, se encuentra estrechamente ligado a un principio fundamental, el cual es el de la igualdad. Y es por ello, que a través de las tres características anteriormente citadas, se pretende, de alguna forma, buscar un equilibrio entre las partes involucradas en un proceso judicial o administrativo.

2.5- EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.

La doctrina establece que el acto de liquidación “es el que consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible.”²⁹

Uno de los antecedentes más remotos de la Determinación Oficiosa en nuestro país se encuentra en la Ley de Papel Sellado y Timbres de 1915, Título IV, Capítulo VI Facultades de la Dirección General, específicamente en su Art. 4 Inc. 2º que se refiere a una de la potestades de la Dirección General de Impuestos Internos, de tasar por medio de resolución y ordenar el pago de impuesto de papel sellado y de Timbres.

²⁸BERNALES BALLESTEROS, E. y otros, “La Constitución de 1993”, Editorial Grijley. Lima, Perú, 1997. Pág. 663.

²⁹LAGO MONTERO, J.M., “Tratado de Derecho Tributario”, Editorial Temis, S.A, Madrid, España, 2009, Pág. 388.

Pero dicha Ley de Papel Sellado y de Timbres no fue lo suficiente para darle cobertura a las necesidades de la Administración Tributaria en cuanto a funciones, por lo que en febrero de 1986 se promulgó una nueva Ley de Papel Sellado y Timbres en la cual en su título seis, establecía que “Facultades de la Dirección General” prácticamente establece de lo que hoy conocemos como Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

Luego se deroga esa normativa y se crea la LIVA en el año de 1992, para luego al hablar de renta se tenía como antecedente el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, en la LISR (Ley de Impuesto sobre la Renta) del año de 1951 en cuanto mencionaba que no existía un procedimiento específico de Liquidación Oficiosa, para que años más tarde fuera derogada dicha ley por la Ley de Renta de diciembre de 1963.³⁰

Liquidación Oficiosa se puede entender como: el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuesto Internos, quien es la entidad que por medio del funcionario competente, deberá realizar dicho procedimiento; declara que existe una deuda tributaria, liquidándola y haciéndola exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial.

La Liquidación Oficiosa del tributo, es un acto administrativo que forma parte de un procedimiento encaminado a la determinación final del tributo adeudado por un contribuyente, dicho acto deberá comprender la individualización del contribuyente sea este persona natural o jurídica.³¹

³⁰ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, D.L.No.472, del 19 de Diciembre de 1963; D.O.No.241, Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963.

³¹ Por “Liquidación” en el ámbito tributario deberá entenderse como “un acto de la Administración Tributaria en virtud del cual se determina la cuantía de una obligación pecuniaria derivada de la relación jurídico-tributaria, produciendo como efecto primordial la exigibilidad de dicha obligación a cargo del sujeto pasivo.”

CAPITULO III.

3- RECONOCIMIENTO JURIDICO DEL DERECHO DE DEFENSA Y EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA.

3.1- DERECHO DE DEFENSA.

El Debido Proceso es una institución importantísima dentro del derecho moderno, ya que contiene las garantías necesarias para el derecho procesal. Se trata de un derecho fundamental reconocido en la mayoría de constituciones modernas.

Encontramos que el debido proceso contiene una serie de definiciones que es importante señalar según mi concepto:

- El debido proceso se aplicara a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.
- Nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes antes de haber cometido el hecho.
- La favorabilidad en la pena.

-Derecho a la defensa.

-Presentar pruebas.

El debido proceso es un principio entonces como hemos visto jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, y a permitirle tener oportunidad de ser oído y hacer valer sus pretensiones frente al juez. De esta forma, el Debido Proceso es el pilar fundamental del Derecho Procesal y se expresa en la exigencia de unos procedimientos en los que debe respetarse un marco normativo mínimo en pro de la búsqueda de justicia social. Por lo tanto se puede exponer las siguientes ideas de manera clara sobre el contenido del debido proceso:³²

*El derecho a obtener acceso a la justicia en donde toda persona pueda acceder a los órganos jurisdiccionales, cada vez que un interés suyo se vea afectado por la conducta de

³²MONROY GALVEZ, Juan. Introducción al proceso civil. Bogotá, Terris, 1996.

otra persona, sea esta pública o privada, lo cual evita la auto tutela, dándole al Estado el Poder Judicial y monopolio de la administración de justicia.´

*Derecho a la independencia del Juez ya que todas las personas tienen derecho a que la decisión se encuentre libre de toda intervención externa lo cual permite la independencia en el Juez para que no se encuentre influenciado por terceros para fallar de determinada manera.

*Derecho a la igualdad entre las partes intervinientes en el proceso para que reciban un trato igualitario en el desarrollo de sus pretensiones y deberes durante todo el transcurso del juicio, con el objetivo de evitar discriminaciones arbitrarias que favorezcan a una en perjuicio de la otra.

*Derecho a un Juez imparcial que es aquel que no tiene ningún tipo de interés en los resultados del juicio, para favorecer o desfavorecer ilegalmente a las partes que intervienen en él.

* El derecho a la defensa que asegura a las partes la posibilidad de efectuar a lo largo de todo el proceso sus alegaciones, probarlas y controvertir las contrarias, con la seguridad de que serán valoradas en la sentencia conforme a derecho.

Además las partes de un proceso siempre han de estar informadas respecto de las actuaciones del procedimiento, mediante la notificación de las resoluciones que afecten a cada una de ellas y que, en definitiva, inciden en el proceso. Es importante que se respete el procedimiento requerido para la aplicación del acto administrativo, permitiendo un equilibrio en las relaciones que se establecen entre la administración y los particulares, en aras de garantizar decisiones de conformidad con el ordenamiento jurídico por parte de la administración.

El debido proceso debe velar por un procedimiento en el que se debe dar continuamente el derecho de defensa y de contradicción de todas aquellas personas que puedan resultar afectadas con la decisión administrativa.

De esta forma, el debido proceso en materia administrativa busca en su realización obtener una actuación administrativa justa sin lesionar a determinado particular.

Se busca también un equilibrio permanente en las relaciones surgidas del proceso y procedimiento administrativo, frente al derecho substancial y a los derechos fundamentales de las personas y la comunidad en general.

Como se explicara y dará a conocer, en el derecho anglosajón, el derecho a la defensa tiene la categoría de un derecho natural y en el derecho constitucional francés se considera como un principio general del derecho, es decir, que no hace falta su consagración positiva para su reconocimiento, es decir que es de carácter inherente e inviolable para la persona, sin embargo, en nuestro país, se ha elevado al rango más alto que se le puede otorgar a un derecho en nuestro ordenamiento, al Constitucional.

De la necesidad de vivir en grupo es que se deriva la existencia de una institución, la cual tiene por objeto satisfacer los requerimientos básicos y fundamentales de dicho grupo. Surge entonces la figura del Estado que es el ente encargado de velar y de regular las relaciones de los miembros de la sociedad. De la figura estatal nacen una serie de obligaciones a cargo del mismo Estado, que implican toda una labor de organización y administración para que la sociedad se desarrolle, estas actividades, son muy importantes para la sociedad, pero, también resulta muy complejo para el Estado dar una entera satisfacción. Siendo así porque

la función pública,³³ que el gobierno desempeña requiere tanto de los recursos humanos como de los económicos para que se desarrollen eficazmente.

Luego entonces, por un lado surge el Estado como la institución encargada de coordinar, administrar, satisfacer y garantizar las necesidades sociales básicas, pero por otro lado surge el requerimiento de obtener los recursos materiales necesarios para poder sufragarlas.

Las leyes que impongan contribuciones a los particulares deberán ser proporcionales a la capacidad económica del contribuyente, señalando con certeza y claridad el sujeto que debe pagarla, el hecho generador de la obligación tributaria, de manera que la obligación fiscal no resulte incómoda para el contribuyente en su cumplimiento.

Siendo el Derecho de Defensa un mecanismo con el que cuenta el contribuyente, ya que al sentir que la imposición de una obligación fiscal trasgrede o no sea justa, puede hacer uso de Derecho de Defensa que le otorga el procedimiento administrativo para objetar en base a pruebas o documentos la imposición de cumplir con una determinada obligación.

Todo procedimiento administrativo constituye en sí una garantía del derecho a la defensa, pues sin procedimiento es difícil poder establecer o determinar si las partes pudieron esgrimir sus alegatos y presentar sus pruebas en defensa de sus derechos o intereses.

De allí que cada vez que la Administración Tributaria requiera manifestar su voluntad, debe tramitar el procedimiento legalmente establecido y durante su tramitación brindarle audiencia los interesados.³⁴ Manifestándose así la garantía del debido proceso y específicamente el Derecho de Defensa con el que cuenta el contribuyente.

³³ Ob. Cít. OSSORIO MANUEL; Función Pública: Es un sentido general, la que corresponde a quienes forman parte de la organización estatal, ejerciendo las atribuciones derivadas de su posición en ésta.

³⁴ En el proceso de Liquidación Oficiosa Municipal, el Derecho de Defensa se le está garantizando al sujeto pasivo con la notificación que el auditor de las observaciones o cargos que tuviere en su contra, no pudiendo modificarlo a posteriori.

José Garberí Llobregat, señala que el derecho de defensa, en su acepción más rigurosa, constituye el derecho público constitucional que asiste a toda persona a quien se le pueda atribuir la comisión de un hecho punible, mediante el cual se le garantiza la posibilidad de oponerse eficazmente al ejercicio del ius puniendi de los poderes públicos, y hacer valer dentro de cada instancia sancionadora los derechos afectados por la imputación.³⁵

La Constitución de la República y los demás cuerpos normativos consagran una serie de derechos y garantías a favor de los ciudadanos, muchos de los cuales, limitan el ejercicio del poder del Estado en diferentes áreas o ámbitos de libertad.

Por cuestiones sociológicas, dichas esferas constitucionales han sido más palpables en el ámbito del Derecho Penal, pero de igual forma, los aludidos derechos y garantías también se reflejan en otras ramas jurídicas de suma importancia histórica como lo es el Derecho Tributario, es en razón de esto que la Administración Tributaria debe actuar con estricto sometimiento a la Constitución y a las leyes que regulan su actuación y facultades.

La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia concibe el Derecho de Defensa como: “un derecho de contenido procesal que implica, que para solucionar cualquier controversia, es indispensable que los individuos contra quienes se instruye un determinado proceso, tengan pleno conocimiento del hecho o actuación que se les reprocha, brindándoseles además una oportunidad procedimental de exponer sus razonamientos y de defender posiciones jurídicas a efecto de desvirtuarlos -principio del contradictorio-; y sólo podrá privárseles de algún derecho después de haber sido vencidos con arreglo a las leyes, las cuales deben estar diseñadas de forma que posibiliten la intervención efectiva de los gobernados.

³⁵ GARBERÍ LLOBREGAT, J., El Procedimiento Administrativo Sancionador, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, España, 1998, Pág. 32.

3.1.1- REGULACIÓN JURÍDICA DEL DERECHO DE DEFENSA.

El Derecho de Defensa³⁶, es una garantía consagrada en nuestra Constitución y en las leyes secundarias, el cual es concebido como una garantía que las reglas del debido proceso exige nuestra Constitución y demás leyes que conforman nuestro ordenamiento jurídico. Exhorta a que exista una condena o imposición de una multa o pena y que debe de existir un adecuado derecho de defensa en juicio.

El derecho de defensa implica, entonces: el derecho de ser oído; el conocimiento de la imputación; la necesaria correlación que debe existir entre la imputación y el fallo; la posibilidad de probar y controlar la prueba; y la equiparación de posiciones entre el acusador y el acusado; y sin lugar a dudas un presupuesto de validez del procedimiento y en fin de la sentencia. En un Estado de derecho, todos los actos que las autoridades tributarias realicen deben adecuarse a la tutela del orden jurídico con el objeto de evitar arbitrariedades y violaciones constantes a los derechos de los gobernados.

3.1.2 RECONOCIMIENTO CONSTITUCIONAL DEL DERECHO DE DEFENSA.

En El Salvador se tiene la tradición jurídica constitucional que denominamos Constitución Política de la República, en la cual se establecen los derechos fundamentales de los gobernados y en el que se basa toda la legislación. Pero además, como pilar del sistema jurídico también es el fundamento de todas las leyes, las cuales se rigen bajo un principio de constitucionalidad; es decir, que deben ajustarse a las disposiciones que establezca la Constitución.

³⁶El Art. 12 de la Constitución de la República de El Salvador, en el primer inciso regula esta garantía de derecho a la defensa, el cual establece: **TODA PERSONA A QUIEN SE LE IMPUTE UN DELITO, SE PRESUMIRA INOCENTE MIENTRAS NO SE PRUEBE SU CULPABILIDAD CONFORME A LA LEY Y EN JUICIO PUBLICO, EN EL QUE SE ASEGUREN TODAS LAS GARANTIAS NECESARIAS PARA SU DEFENSA.**

En El Salvador la jurisprudencia constitucional ha retomado el término de Debido Proceso, el cual es equiparado con la Garantía del Derecho de Defensa al sostener repetidamente, "...que existe violación al derecho de defensa cuando el afectado por la decisión estatal no ha tenido la oportunidad real de defenderse, privándosele de un derecho sin el correspondiente proceso o cuando en el mismo no se cumplen las formalidades esenciales, procesales o procedimentales establecidas en las leyes que desarrollan el debido proceso...".³⁷

En el ámbito tributario, la Constitución reconoce una serie de derechos fundamentales para los contribuyentes, denominados en el mundo jurídico garantías individuales de justicia tributaria.

Así, desde hace varios siglos se han venido desarrollando una serie de principios que fungen como límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, los cuales se han ido incorporando a las diferentes constituciones de los países, forjando así lo que hoy conocemos como Derecho Tributario Constitucional, cuya mayor aportación es sentar las bases que reglan el poder impositivo del Estado tanto en lo relativo a la acción estatal dirigida a la determinación y percepción de las contribuciones, como las correlativas garantías jurisdiccionales de los contribuyentes.

Son varios los países que se caracterizan por consignar en sus legislaciones primarias y secundarias, una creciente y gradual ampliación del Derecho de Defensa. Por tal motivo, las constituciones contemporáneas incluyen expresamente en sus textos, disposiciones específicas para la tutela de este derecho, así tenemos:

- Argentina. En el Art. 18 de su constitución establece: es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos.

³⁷ Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Amparo, Ref. ASO 45597-98 18 de diciembre de 1998. El Salvador.

- Brasil. Expresa su constitución en el Art. 141 No. 25: "Es garantizada a los acusados la plena defensa, con todos los medios y recursos esenciales para ella.

- Guatemala. Art. 60 Inc. 3o. de la constitución: "Es inviolable en juicio la defensa de la persona y de sus derechos.

- Chipre. Establece en su Art. 12 de la constitución. "...todo acusado de un delito tendrá como mínimo los derechos siguientes:... b) a disponer del tiempo y de las facilidades adecuadas para preparar su defensa; c) a defenderse en persona o mediante un letrado de su propia elección.

- España. En su constitución el Art. 24 dice: "Asimismo todos tienen derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley, a la defensa y a la asistencia de letrado.

- Hungría. Art. 49 No. 2 de la constitución: "Las personas procesadas en virtud de las leyes de enjuiciamiento tienen derecho a la defensa en todas las instancias del proceso".

- Italia. Art. 24 de la constitución: la defensa es derecho inviolable en cada estado y grado del procedimiento..."

Sin embargo, aún encontramos algunos países que no lo incluyen expresamente en sus leyes primarias, tal es el caso de Colombia, en el cual el derecho a la defensa no está consagrado en un texto específico, como lo hemos visto anteriormente, sin embargo, ésta garantía está tutelada en los principios constitucionales.³⁸

3.1.3- RECONOCIMIENTO CONSTITUCIONAL EN EL SALVADOR DEL DERECHO DE DEFENSA.

³⁸a) El principio de Legalidad de los delitos y de las penas; b) Legalidad de la jurisdicción; c) Legalidad del proceso (plenitud de las formas propias del juicio).

En nuestro país, esta garantía constitucional se encuentran consagrada en la actual Constitución, vigente desde el 20 de diciembre de 1983³⁹, en la que se establece un reconocimiento expreso al Derecho de Defensa como un derecho individual, contenido en la Sección Primera, Capítulo 1, Título III que establece o reconoce los derechos y garantías fundamentales de las personas; en su artículo 12 inc. 1º donde se reconoce directamente el derecho de defensa haciendo mención a los procesos en los que se vean vulnerados algunos derechos.

Igualmente en el Título V Art. 101 siempre de la Constitución, que relacionadas con todos los demás derechos constitucionalmente reconocidos conforman un marco protector para los gobernados que les garantiza una plena seguridad jurídica y en relación a nuestra investigación, reforzando este Derecho, en el Capítulo II “Hacienda Pública” del Título VII donde se controla el manejo de todos los fondos percibidos por los contribuyentes.

De la interpretación a los preceptos constitucionales podemos observar algunas garantías básicas en materia fiscal como la proporcionalidad, equidad, legalidad, igualdad entre otras.

Partiendo de lo establecido por la Constitución de la República, se concluye que todos los actos que realice la Administración Tributaria deberán estar fundados y motivados, así como deberán ser emitidos por las autoridades competentes.

Cada acto de la administración no solamente deberá estar fundado y motivado, sino que deberá emitirse por escrito por la autoridad jurídicamente facultada para realizarlo.⁴⁰ Todos los contribuyentes tienen derechos inherentes como es el Derecho de Defensa, garantía que establece que el contribuyente cuenta con el derecho a ser oído previamente a un acto que

³⁹Constitución de la República de El Salvador de 1993, Decreto Constituyente No. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O., No, Tomo 261, del 16 de diciembre de 1983.

⁴⁰ El Art. 14 de la Constitución de la República de El Salvador, establece que: Corresponde únicamente al Órgano Judicial la facultad de imponer penas. No obstante, la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el juicio correspondiente, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por quince días o con multa, la cual podrá permutarse por un período igual.

realicen la Administración Tributaria, por el cual se pueda desprender la privación de derechos.

Ahora esta garantía fundamental va orientada a que las leyes fiscales deben señalar los procedimientos necesarios para que el contribuyente sea escuchado y se pueda defender cuando un acto de autoridad afecte sus derechos como contribuyente.

Aquí es donde el derecho de defensa se torna como una garantía o derecho inherente al contribuyente, ya que a la vez que es cumplida su función por parte de la Administración Tributaria, se convierten en derechos para el contribuyente, como la asistencia gratuita mediante diversos medio de difusión y atención al público donde se explique de manera clara y sencilla.

3.1.4- RECONOCIMIENTO JURÍDICO INTERNACIONAL DEL DERECHO DE DEFENSA.

El nacimiento de algunos derechos no solo nace de la constitución sino que provienen de luchas que a través de la historia tuvieron éxito y consiguieron darle una relevancia jurídica a derechos que no estaban reconocidos en una ley.

El derecho de defensa se encuentra regulado en diferentes textos de vocación universal de manera que es necesario, para poder comprender mejor el alcance y significado de este derecho a nivel internacional, estudiando las normas por las que se rige.

El primero de ellos está basado en un aspecto legal y es el hecho, que de acuerdo al Art. 144 de la Constitución, los tratados Internacionales celebrados por El Salvador constituyen Leyes de la República, los cuales prevalecen sobre las llamadas Leyes Secundarias, las que no pueden modificarlos o derogarlos;

El segundo, un aspecto real y práctico, cual es el hecho que la República de El Salvador ha suscrito muchos tratados que tienen relación con el tema de estudio, a la fecha, aparte de ser desconocida por los ciudadanos en general y lo que es más gravé aún, por las autoridades de administrar justicia.

La falta de conocimiento, posiblemente se omite algún tratado Internacional vigente que tenga relación con este tema, dicha ignorancia facilita la vulneración al Derecho de Defensa con la que cuenta todas las personas, por lo que a continuación se expondrá disposiciones pertinentes de los principales y más conocidos tratados.

Los principales tratados que regulan protección al Derecho de Defensa a nivel Internacional son:

- La Declaración Universal de los Derechos Humanos.
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.
- Convención Americana Sobre Derechos Humanos.
- Protocolo Segundo a 1977 Adicional a la Convención de Ginebra

3.1.5- DECLARACIÓN UNIVERSAL DE DERECHOS HUMANOS (DUDH).

Adoptada y proclamada por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), en su resolución 217 A (III) del 10 de diciembre de 1948. ⁴¹

La DUDH ha ejercido gran influencia en todo el mundo, hasta el punto de inspirar algunas legislaciones e incluirla tanto dentro de las constituciones como en las Leyes Secundarias, así como también para la realización de convenciones sobre diversos derechos concretos. Es así

⁴¹La Declaración Universal de los Derechos Humanos (DUDH) es un documento declarativo adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su Resolución 217 A (III), el 10 de diciembre de 1948 en París; en ésta se recogen en sus 30 artículos los Derechos Humanos considerados básicos, a partir de la carta de San Francisco de 1945.

como en su Art. 11 establece: “Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia, mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la Ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa”.

La DUDH no es un tratado internacional y por lo tanto no estamos ante un instrumento jurídicamente vinculante por sí mismo para los Estados, pero actualmente se considera que es un texto normativo de mucha importancia.

3.1.6- PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS (ONU).

Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966. Dicho pacto entró en vigor el 23 de agosto de 1976, de conformidad con el Art. 49. Fue ratificado según Decreto No. 27 de la Junta Revolucionaria de Gobierno, el 23 de noviembre de 1979 y publicado en el Diario Oficial No. 218 del 23 de noviembre de 1979.⁴²

El Art. 14 No. 3 de dicho pacto establece:

“Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: ...”

- a) A ser informada sin demora, en un idioma que comprenda y en forma detallada, de la naturaleza y causas de la acusación formulada contra ella;
- b) A disponer del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa y a comunicarse con un defensor de su elección.

3.1.7- CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS (OEA).

⁴²El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (ICCPR, por su sigla en inglés) es un tratado multilateral general que reconoce Derechos civiles y políticos y establece mecanismos para su protección y garantía. Fue adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas, mediante la Resolución 2200A (XXI), de 16 de diciembre de 1966. Entró en vigor el 23 de marzo de 1976.

Suscrita en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, Organización de Estados Americanos. Ratificado por Decreto Legislativo No. 5 del 15 de junio de 1978 y publicado en el Diario Oficial No. 113 del 19 de julio de 1978.⁴³

En cuanto al derecho de Defensa ésta convención establece en su Art.8, lo siguiente:

"Art. 8. Garantías Judiciales."

1. "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter."

2. "Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad."

Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

- Concesión al inculcado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;
- Derecho del inculcado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor.

3.1.8 PROTOCOLO SEGUNDO DE 1977 ADICIONAL A LOS CONVENIOS DE GINEBRA.

⁴³La Convención Americana sobre Derechos (también llamada Pacto de San José de Costa Rica o CADH)¹ fue suscrita, tras la Conferencia Especializada Interamericana de Derechos Humanos, el 22 de noviembre de 1969 en la ciudad de San José en Costa Rica y entró en vigencia el 18 de julio de 1978. Es una de las bases del Sistema interamericano.

Los Estados partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a todas las personas que estén sujetas a su jurisdicción, sin discriminación alguna.

Protocolo adicional a los convenios de Ginebra del 12 de agosto de 1949 relativo a la protección de las víctimas de los conflictos armados sin carácter internacional (Protocolo II). Ratificado por Decreto Legislativo No. 12 del 4 de julio de 1978, publicado en el Diario Oficial No. 158 del 28 de Agosto de 1978.⁴⁴El derecho de Defensa en éste protocolo, lo encontramos en el Art. 6, disponiendo:

"Art. 6. Diligencias Personales"

"No se impondrá condena ni se ejecutará pena alguna respecto de una persona declarada culpable de una infracción, sino en virtud de sentencia de un tribunal que ofrezca las garantías esenciales de independencia e imparcialidad. En particular:"

- a) El procedimiento impondrá que el acusado sea informado sin demora de los detalles de la infracción que se le atribuya y garantizará al acusado, en las actuaciones que precedan al juicio y en el curso de éste, todos los derechos y medios de defensa necesarios.

Junto a estas declaraciones de vocación universal, existen otras declaraciones relativas al derecho de defensa, que si bien no tienen fuerza vinculante, sí que ejercen su influencia en los ordenamientos internos, entre las que podemos destacar:

- El conjunto de principios para la protección de todas las personas sometidas a cualquier forma de detención o prisión (conjunto de principios), adoptados por consenso por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución 43/173, de 9 diciembre de 1988. En ámbito de aplicación de este conjunto de principios se refiere, como la rúbrica indica, a todas las personas sometidas a cualquier forma de detención, prisión o imposición de multas.

⁴⁴El Protocolo II del año 1977 es un protocolo de enmienda a los Convenios de Ginebra relativo a la protección de las víctimas en conflictos armados no internacionales. En él se definen algunas de Leyes internacionales que se esfuerzan por ofrecer una mejor protección a las víctimas internas; los conflictos armados que tienen lugar dentro de las fronteras de un solo país. El alcance de estas leyes es más limitado que la del resto de los Convenios de Ginebra, por respeto a los derechos soberanos y deberes de los gobiernos nacionales.

3.1.9 REGULACIÓN JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO.

La Administración Tributaria Municipal, tiene como función realizar un diagnóstico de los datos o cifras que son presentadas por los contribuyentes a efecto de verificar que dichos datos o cifras son reales, en atención a esto, podemos afirmar que una de las potestades más importantes que el legislador le ha atribuido a la autoridad encargada de aplicar las normas tributarias Municipales, es la de verificar el cumplimiento que de dichas normas hagan los contribuyentes y responsables a efecto de establecer, entre otras cosas, si se han ingresado al fisco la correcta cuantía de la obligación tributaria.⁴⁵

Todas las personas al encontrarse dentro de una determinada comunidad, tienen el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, pero en caso de que no se decreta la existencia de hechos que, de acuerdo a la ley, dan origen al nacimiento de una obligación tributaria no declarada por el contribuyente, entonces, cobra operatividad otra de las potestades fundamentales otorgadas al funcionario, la cual es la de determinar la obligación tributaria del contribuyente. Mediante el dictado de un acto administrativo que en nuestro país es llamado "Determinación de Oficio del Tributo o Liquidación de Oficio", que se realiza de forma unilateral e impositiva.

La jurisprudencia salvadoreña, manifiesta que La legislación tributaria no ha definido el concepto de liquidación tributaria, por lo que partiendo del sentido usual del término liquidación dentro del ámbito tributario y de los caracteres que la especifican, debe entenderse como un acto de la Administración Tributaria Municipal, en virtud del cual determina la cuantía de una obligación pecuniaria derivada de la relación jurídico-tributaria con el municipio,

⁴⁵LEMUS AVENDAÑO, E., y otros; "De la Impugnación de las Resoluciones Tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador en los Procesos de Fiscalización que violentan los Derechos de los Administrados", Universidad de El Salvador, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2005, Pág. 127.

produciendo como efecto primordial la exigibilidad de dicha obligación a cargo del sujeto pasivo.⁴⁶

3.2- RECONOCIMIENTO CONSTITUCIONAL DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO.

La Administración Tributaria Municipal, debe actuar con estricto sometimiento a la Constitución y de igual forma aplicar las leyes tributarias en sometimiento a esta, de no ser ajustadas las leyes tributarias a su letra o a su espíritu, cabe requerir la declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto.

Debemos tomar en cuenta que la constitución estatuye principios generales de derecho relativos a la libertad, igualdad, etc. Que ninguna ley tributaria puede desconocer. Las normas constitucionales establecen una doble delimitación al poder tributario.⁴⁷

Por una parte, están las limitaciones que podríamos denominar directas, las cuales consisten en disponer sobre qué tipo de manifestaciones de riqueza se puede ejercer el poder tributario, distribuyendo las potestades tributarias entre los diferentes niveles de la organización estatal;

⁴⁶SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO; Ref. 49-2006; San Salvador, a las quince horas con dos minutos del día veintitrés de abril de dos mil diez. "La liquidación oficiosa de un tributo 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, satisfaciendo los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial.

La liquidación de oficio de tributos es un acto administrativo que forma parte de un procedimiento encaminado a la determinación final del tributo adeudado por un contribuyente, dicho acto debe comprender la individualización del contribuyente sea este persona natural o jurídica, el tipo de tributo de que se trate y el período que comprenda la relación de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan. Mediante el acto de liquidación de oficio de tributos se cuantifica la obligación a satisfacer, obligación que ya preexistía por haberse materializado el hecho generador previsto por el legislador. Procede cuando no media liquidación del contribuyente, en virtud que éste no cumplió con el deber de presentar la declaración que deba contenerla, o porque los anexos que respaldan la declaración presentada no satisfacen a la Administración, o bien porque en la declaración presentada no cumple con las exigencias que establecen las Leyes Tributarias. Como puede advertirse, la liquidación de oficio de tributos tiene sus características propias, en donde el hecho generador, base imponible, tributo de que se trata, periodo que comprende, y los antecedentes de hecho que sirvieron para determinar, juegan un papel determinante que la caracterizan, de otros términos de liquidación.

⁴⁷Las limitaciones al poder tributario, provienen del reconocimiento y la garantía constitucional de los derechos esenciales que son inherentes a la persona.

por otra parte, las limitaciones indirectas de ese poder, que provienen del reconocimiento y garantía de derechos esenciales de la persona.⁴⁸

3.2.1- PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO.

En el ordenamiento legal tributario Municipal salvadoreño pese a su importancia no aparece una definición concreta del Procedimiento de Liquidación de Oficio, por ello se hace necesario profundizar el análisis del concepto, para dejar claro la forma de aplicación de dicha institución jurídica. Según la doctrina podemos entender por Procedimiento de Liquidación “La serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”⁴⁹

La Liquidación de Oficio es también definida como:

“aquella manifestación unilateral -provisional o definitiva- de la Administración, sobre el an quantum (una determinada cantidad) de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso. De acuerdo con ello, la noción del acto de liquidación se completa con el contenido jurídico estructural que encierra”

En el procedimiento administrativo sancionador la Administración Tributaria Municipal, precisamente por la naturaleza de los actos a emitirse, ha de respetar principalmente la garantía de audiencia y contradicción, favoreciendo de esta forma el derecho de defensa.⁵⁰ El Procedimiento de Liquidación de Oficio de los Impuestos, consiste en una labor administrativa, atribuida según la LGTM en su artículo 105; a la Administración Tributaria Municipal.

⁴⁸BIDART CAMPOS, G., “Derecho Constitucional y su Fuerza Normativa”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1974, Pág. 158

⁴⁹ Ob. Cit., KURI DE MENDOZA, S. y otros, Pág. 414.

⁵⁰CISNEROS RIVAS, E. y otros; “Violación a la Garantía de Audiencia en las liquidaciones oficiosas del impuesto sobre la renta en El Salvador”, Universidad de El Salvador, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2008, Pág. 32.

Dicha competencia es desarrollada mediante procedimientos y actos administrativos con los que se persigue fundamentalmente establecer en cada caso concreto, la cuantía exacta del impuesto, lo que presupone comprobar en qué medida ha tenido lugar la realización del Hecho Generador y las circunstancias y sujetos que han concurrido en su realización, y obtener consecuentemente los ingresos que se derivan de su realización.

Dicho procedimiento se encuentra regulado en el Título IV De la Administración Tributaria Municipal, Capítulo III Liquidación de Oficio del Art. 106 LGTM.

El procedimiento de Liquidación de Oficio de los Impuestos, consisten la competencia de la Administración Tributaria Municipal es desarrollada mediante procedimientos y actos administrativos con los que se tiene por objetivo fundamentalmente fijar, en cada caso concreto, la cuantía exacta del impuesto. Lo que presupone comprobar en qué medida ha tenido lugar la realización del Hecho Generador y las circunstancias y sujetos que han concurrido en su realización, y obtener consecuentemente los ingresos que se derivan de su realización.

3.2.2 PROCEDENCIA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.

El procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos, consiste en un acto de determinación tributaria realizado por la Administración Tributaria Municipal, y en el caso que nos compete es en la LGTM, le compete a la Administración Tributaria Municipal, en la cual la denomina “determinación de oficio” el cual se encuentra regulado en el artículo 106 de la LGTM⁵¹, este procedimiento es de naturaleza accesorio y excepcional y establece que dicho procedimiento procederá en los siguientes casos:

⁵¹109 Decreto Legislativo Nº.86, del 17 de octubre de 1991.

3.2.3- OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE.

Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado. De acuerdo al artículo 104 de la LGTM, y artículo 105, 1º de la mencionada ley, que cuando no se presenten declaración juradas, la Administración Tributaria procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente en forma directa.

El artículo 90 de la LGTM en el que regula las obligaciones de los contribuyentes y terceros y específicamente en su 5º de la cual literalmente dice:

“Presentar las declaraciones para la determinación de los tributos, con los anexos respectivos, cuando así se encuentre establecido, en los plazos y de acuerdo con las formalidades correspondientes”.

3.2.4- VERACIDAD O EXACTITUD EN DECLARACIÓN PRESENTADA.

Cuando la declaración presentada posea dudas sobre su veracidad o exactitud, así se regula en el artículo 104, esta situación, específicamente en 2º Cuando la administración tributaria municipal tuviere dudas razonables sobre la veracidad o exactitud de las declaraciones presentadas, o no se agregaren a éstos, los documentos anexos exigidos.

Casos por los cuales se puede iniciar el procedimiento de liquidación oficiosa, ellos son:⁵²

- 1º Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar declaraciones, estando obligado a hacerlo, o hubiere omitido el cumplimiento de la obligación a que se refiere el Art. 108 de esta Ley.

⁵²CORTEZ 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 al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2003, Pág. 82.

2º Cuando la administración tributaria municipal tuviere dudas razonables sobre la veracidad o exactitud de las declaraciones presentadas, o no se agregaren a éstos, los documentos anexos exigidos.

3º Cuando el contribuyente no llevare contabilidad, estando obligado a ello por esta Ley y otro ordenamiento legal o no la exhibiere al serle requerida, o la que llevare no reflejare su capacidad económica real.

3.2.5- INCUMPLIMIENTO EN SOLICITUDES HECHAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiere habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria Municipal. El comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada, según lo establece el Código de Comercio en sus artículos 435 al 455, así mismo el en algunas de las obligaciones de los contribuyentes y responsables y terceros según lo estipula el artículo 90 de la LGTMF⁵³, tienen como consecuencia la Liquidación de oficio, por la Administración Tributaria Municipal.

A presentar o exhibir las declaraciones, balances, inventarios físicos, tanto los valuados como los registrados contablemente con los ajustes correspondientes si los hubiere, informes, documentos, activos, registros y demás informes relacionados con hechos generadores de los impuestos. Al permitir que se examine la contabilidad, registros y documentos, determinar la base imponible, liquidar el impuesto que le corresponda, cerciorarse de que no existe de

⁵³Los contribuyentes, responsables y terceros, estarán obligados al cumplimiento de los deberes formales que se establezcan en esta Ley, en leyes u ordenanzas de creación de tributos municipales, sus reglamentos y otras disposiciones normativas que dicten las administraciones tributarias municipales, y particularmente están obligados a presentar las declaraciones para la determinación de los tributos, con los anexos respectivos, cuando así se encuentre establecido, en los plazos y de acuerdo con las formalidades correspondientes

acuerdo a la ley la obligación de pago del impuesto, o verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones establecidas en esta Ley General o en las leyes tributarias respectivas.

En general, a dar las aclaraciones que le fueren solicitadas por aquélla, como también presentar o exhibir a requerimiento de la Administración Municipal dentro del plazo que para tal efecto le conceda, los libros o registros contables exigidos en esta Ley y a los demás que resulten obligados a llevar de conformidad a otras leyes especiales.⁵⁴

3.2.6- INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE OFICIO.

La fiscalización es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no la han presentado. El procedimiento de Liquidación de Oficio o Liquidación Oficiosa tiene su marco regulatorio principalmente en la LGTM en los artículos 105, 106, y 107, el cual establece que podrá iniciar dicho procedimiento por los motivos siguientes:

- 1º Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar declaraciones, estando obligado a hacerlo, o hubiere omitido el cumplimiento de la obligación a que se refiere el Art. 108 de esta Ley.

- 2º Cuando la administración tributaria municipal tuviere dudas razonables sobre la veracidad o exactitud de las declaraciones presentadas, o no se agregaren a éstos, los documentos anexos exigidos.

⁵⁴El incumplimiento de dichas obligaciones por parte de los Sujetos Pasivos es una causal que da origen a la liquidación oficiosa del impuesto.

- 3º Cuando el contribuyente no llevare contabilidad, estando obligado a ello por esta Ley y otro ordenamiento legal o no la exhibiere al serle requerida, o la que llevare no reflejare su capacidad económica real.

La determinación de oficio de la obligación tributaria municipal, estará sometida al siguiente procedimiento:

- 1º La administración tributaria municipal notificará y transcribirá al contribuyente, las observaciones o cargos que tuviere en su contra⁵⁵, incluyendo las infracciones que se le imputen;
- 2º En el término de quince días, que por razones fundadas, puede prorrogarse por un período igual, el contribuyente o responsable deberá formular y fundamentar sus descargos, cumplir con los requerimientos que se le hicieren y ofrecer las pruebas pertinentes;
- 3º Recibida la contestación dentro del término señalado, si el contribuyente o responsable hubiere ofrecido pruebas, se abrirá a prueba por el término de quince días.

La administración tributaria municipal podrá de oficio o a petición de parte, ordenar la práctica de otras diligencias dentro del plazo que estime apropiado;

- 4º Si el contribuyente o responsable no formula y fundamenta sus descargos, o no cumple con los requerimientos que se le hicieren, o no presenta ni ofrece pruebas,

⁵⁵ Una vez hecha la notificación, se entiende que es el inicio del procedimiento y empieza a correr el término para presentar prueba y alegaciones.

dentro del término a que se refiere el ordinal 2º de este artículo, caducará su derecho a presentarla posteriormente;

5º Si el contribuyente o responsable manifestare en dicho término, su conformidad con las observaciones y cargos, la administración tributaria municipal procederá a efectuar el acto de determinación y dejar constancia de la conformidad y el contribuyente, a hacer efectivo el pago;

6º Al vencer los plazos para la recepción de pruebas, la administración tributaria municipal deberá, en un plazo de quince días, determinar la obligación tributaria; cuando el caso fuere de mero derecho, el plazo para determinar dicha obligación, comenzará a contarse una vez que el contribuyente o responsable formule su alegato de descargo.⁵⁶

7º La resolución de la administración tributaria municipal que determine la obligación tributaria, deberá llenar los siguientes requisitos:

- 1) Lugar y fecha;
- 2) Individualización del organismo o funcionario que resuelve y del contribuyente o responsable;
- 3) Determinación del tributo de que se trate y período impositivo a que corresponde, si fuere el caso;
- 4) Calificación de las pruebas y descargos;

⁵⁶Cuando se hubiere comprobado que se ha cometido una contravención, la administración tributaria municipal, podrá en el acto de determinación de la obligación tributaria, imponer la sanción que corresponda

- 5) Razones y disposiciones legales que fundamentan la determinación;
- 6) Especificación de cantidades que correspondan en forma individualizada a tributos y sanciones;
- 7) Orden de emisión del mandamiento de ingreso que corresponda;
- 8) Orden de la notificación de la determinación formulada;
- 9) Firma del o los funcionarios competentes.⁵⁷

3.2.7- APERTURA A PRUEBA.

Como objeto de nuestra investigación, es importante establecer que la Constitución de la República en su Artículo 11 y 12 establecen que todo procedimiento, debe hacerse efectiva la Garantía del Debido Proceso Legal y a garantizar el respeto al Derecho de Defensa con el que cuenta el contribuyente.

El procedimiento de Liquidación Oficiosa no es la excepción ya que debe darse cumplimiento a los requisitos constitucionales en materia de procedimiento, esta garantía se pone de manifiesto al conferir a los sujetos pasivos, la posibilidad de defensa y elaboración de pruebas; en consecuencia poseen el Derecho de Contradicción que comprende el derecho a ofrecer y aportar pruebas y alegar sobre el mérito de las mismas.

Se verifica el derecho de defensa en la actuación de La Administración Tributaria Municipal en el artículo 106 de la Ley Tributaria municipal, de la siguiente forma.

1º Por lo que notificará y transcribirá al contribuyente, las observaciones o cargos que tuviere en su contra, incluyendo las infracciones que se le imputen;

⁵⁷ La notificación deberá estar redactada por el encargado de hacer la inspección.

2º En el término de quince días, que por razones fundadas, puede prorrogarse por un período igual, el contribuyente o responsable deberá formular y fundamentar sus descargos, cumplir con los requerimientos que se le hicieren y ofrecer las pruebas pertinentes;

3º Recibida la contestación dentro del término señalado, si el contribuyente o responsable hubiere ofrecido pruebas, se abrirá a prueba por el término de quince días. La administración tributaria municipal podrá de oficio o a petición de parte, ordenar la práctica de otras diligencias dentro del plazo que estime apropiado;

Este periodo con el que cuenta el contribuyente es una clara oportunidad de defensa, que es garantizado en el Art. 11 de la Constitución y como lo establece el Art. 202 Lit. b) Código Tributario establece que para que el sujeto pasivo aporte todas aquellas pruebas o elementos de convicción en que se basa su oposición.⁵⁸

3.2.8- VALORACIÓN DE LA PRUEBA.

Terminado el periodo de prueba la Administración Tributaria Municipal procederá a hacer una valoración de los elementos probatorios o argumentos planteados por el contribuyente, y la idoneidad, de estos se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común, con el fin de emitir con posterioridad un informe.⁵⁹

Dicho informe podrá contener una relación que consista en:

- Los argumentos planteados por el contribuyente o responsable según el caso.

⁵⁸ Art. 202 Cód. Tr., establece que al sujeto pasivo le corresponde comprobar los hechos que alega a su favor.

⁵⁹ Se entenderá que existe idoneidad en los medios de prueba cuando éstos sean pertinentes y se refieran al asunto de que se trata el Art.130 RACT.

- Valoración de los argumentos vertidos, en función de las pruebas aportadas por el sujeto pasivo.
- Los hallazgos que se confirman, o se desvirtúan parcial o totalmente; y
- La conclusión a que se ha llegado de acuerdo a la valoración de las pruebas presentadas, que contendrá los ajustes, detallando las cantidades respectivas y la incidencia que ha tenido en la determinación del impuesto o resultados, según la investigación.

3.2.9- LIQUIDACIÓN DEFINITIVA.

Concluidas las actuaciones antes referidas, es La Administración Tributaria Municipal la encargada de dictar la resolución, mediante la cual procede a liquidar de oficio el impuesto que corresponda, o en su caso, a sobreseer al sujeto pasivo que en la generalidad de casos no lo hace, debiendo de motivar su fallo de conformidad a las reglas que establece el 106 de la LGTM.

La cual debe ser notificada al interesado para que pueda hacer uso de su derecho de recurrir en caso de no estar conforme, ante el Concejo Municipal respectivo, el cual deberá interponerse ante el funcionario que haya hecho la calificación o pronunciada la resolución correspondiente, en el plazo de tres días después de su notificaciones. Según el artículo 123 de la LGTM.⁶⁰

Pero no termina ahí el derecho de recurrir de los contribuyentes porque en el artículo 124 de La LGTM de la resolución pronunciada por el Concejo Municipal, el interesado de conformidad

⁶⁰De suceder lo contrario, es decir que el contribuyente no haga uso de su derecho o sea confirmada la resolución tanto en las instancias administrativas como jurisdiccional, la resolución emitida adquiere la calidad de firmeza.

a las disposiciones de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, podrá ejercer la acción correspondiente ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

3.3 NATURALEZA JURÍDICA DE LA DETERMINACIÓN OFICIOSA.

Sobre el tema de la Naturaleza jurídica de la Determinación Oficiosa, existen diversas corrientes que tratan de explicarla.

3.3.1 ADMINISTRATIVA.

La Determinación de Oficio tiene carácter administrativo, que se manifiesta cuando el organismo recaudador la fórmula, sin conocimiento de parte, de modo que aunque le sean requeridos elementos al responsable, no cabe la posibilidad de que éste formule alegaciones antes de que se emita; es decir, antes del dictado de la Determinación no se aplica el principio de contradicción, audiencia o bilateralidad.⁶¹

Si no se cumplió la obligación en mayor o menor medida, la pretensión tributaria que la declara puede compararse con una sentencia constitutiva, sino a una sentencia de simple accertamiento declarativa, o, de considerársela junto con la orden de pagar, a una sentencia condenatoria, dado que el acto de Determinación no produce una modificación de la relación jurídica existente, sino que viene a afirmar su existencia.

3.3.2 DETERMINATIVA.

La primera de las corrientes establece que la Naturaleza Jurídica de la determinación de Oficio es de carácter determinativa; es decir que existe la obligación tributaria, pero que esta

⁶¹ Ob. Cit. GARCIA VIZCANIO, C., Pág.37

para ser de carácter efectivo debe de ser establecida para que se dé su conocimiento y de igual forma su liquidación.

3.3.3 CONSTITUTIVA.

Esta corriente establece que la obligación tributaria es de carácter constitutivo, es decir, que lo que le da vida a la obligación es la determinación.

Afirman que no basta que se cumpla el presupuesto de hecho previsto por la ley para que nazca la obligación de pagar tributos.

Para ello es necesario un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso y que precise su monto, antes de la determinación sólo puede haber actos preparatorios o una relación jurídica pre-tributaria, pero la deuda sólo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de la determinación.⁶²

3.3.4 MIXTA.

Esta corriente es la que establece la existencia de la obligación tributaria antes de ser determinada, pero con la determinación de la obligación se complementa, ya que sabe cuál es su monto, manifestando que en algunos casos ni siquiera se tiene conocimiento de la obligación.

En nuestro país, la obligación tributaria nace con el hecho generador del tributo y la determinación es un acto que indica cual será el montón de esa obligación, lo cual significa que la naturaleza jurídica de la determinación tributaria es de carácter determinativo, ya que el acto tributario debe producirse para hacer posible la recaudación y que el Estado pueda así

⁶² Libro no anexado poner bibliografía.

satisfacer las necesidades públicas, como función política que debe cumplir estando ligado a la existencia de él mismo.

3.4 MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS.

Para poder desarrollar este apartado, empezaremos por establecer que la determinación en término general es considerada como: una fijación, señalamiento de términos o límites y Señalamiento de plazo.

Partiendo de esa definición, podemos establecer que la Determinación oficiosa del impuesto, es el acto o el conjuntos de actos que son originados por la administración, particulares o de ambos en conjunto, con el fin de que se establezca en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de los hechos imponible y el alcance cuantitativo de la determinada obligación.

La ley al describir el nacimiento de una obligación, la vincula a la realización de hechos por parte del sujeto pasivo es decir que se tendrá que establecer un proceso para buscar la existencia y medida de la obligación para que se establezca la determinación del impuesto.

El proceso de determinación tiene como objetivo principal, buscar adecuar voluntariamente la conducta del contribuyente, a la corrección voluntaria de las declaraciones.

La determinación oficiosa del impuesto es practicada por la administración tributaria, específicamente por la Dirección General de impuestos Internos (DGII) en determinados y diferentes casos antes expuestos:

- Cuando el contribuyente o sujeto pasivo no presentó la declaración a que estaba obligado.
- Cuando la declaración o documentación complementaria presentada sea objeto de duda sobre su veracidad, o que no llene los requisitos y datos exigidos por la ley.

- Cuando el contribuyente no lleve contabilidad, o la lleva atrasada, que no la presente a los auditores, que no tenga la documentación que sustente las operaciones realizadas.

La Administración Tributaria, de acuerdo a la doctrina, puede utilizar tres métodos al momento de determinar el impuesto, dándole así cumplimiento al Art. 184 del Cód. Tr.

- Base Cierta.
- Base Presuntiva o Estimación de Oficio.
- Base Mixta.

La doctrina tiene a bien establecer que la determinación oficiosa del impuesto procederá de acuerdo a las Base Cierta y Base presuntiva, no dejando de lado, la Base Mixta, la cual es reconocida por nuestra legislación.

Las bases a que se refiere el citado artículo eran las bases utilizadas de forma exclusiva para la liquidación del Impuesto al Valor Agregado hasta antes de la vigencia del Cód. Tr., teniendo variaciones en cuanto al Impuesto sobre la Renta, pero que a partir de la nueva normativa, las bases se generalizan para todos los impuestos internos, lo que permite la unificación de los criterios a utilizar.

3.4.1 BASE CIERTA.

La Determinación del método sobre base cierta se establecerá por el conocimiento cierto de la materia imponible, y será obligatoria cuando el contribuyente lleve en forma legal sus libros o sus registros contables y la documentación que los respalde.

Sobre ésta, deben considerarse los elementos existentes que permitan conocer en forma directa y concreta el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, debe de haber una apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos, sirviéndose para ello las

declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente.⁶³

Resulta de una Determinación de Oficio Directa y por conocimiento certero de la materia imponible, esto se da cuando el Fisco se dispone de todos los elementos que se relacionan con el presupuesto del hecho, respecto a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él. Cuando la Administración Tributaria dispone de todos los elementos necesarios para conocer directamente y con certeza la existencia tanto de la obligación tributaria como de su magnitud.⁸³

3.4.2 BASE PRESUNTIVA O ESTIMACIÓN DE OFICIO.

Este tipo de Base aplica cuando el Fisco se encuentra imposibilitado a obtener los elementos ciertos, o no existen elementos contundentes dentro de la organización del contribuyente, para poder así, conocer con exactitud si la obligación tributaria existe o cual es su dimensión pecuniaria.

Es decir que aplicara el método de Determinación sobre Base Presunta cuando por parte de la Administración Tributaria se carezcan de elementos que le permitan conocer con exactitud, la magnitud de la materia imponible, es partiendo de lo anterior, que se utilizará el método indiciario o indirecto, de carácter excepcional y de aplicación subsidiaria.

a) De carácter excepcional por cuanto requiere ejercitar facultades específicas otorgadas por la ley.

b) De aplicación subsidiaria, sólo cuando el Fisco esté imposibilitado de practicar la Determinación sobre Base Cierta.

⁶³ MARTIN, José María. Derecho Tributario Procesal. 2ª edición, Madrid España 1987 Pág. 59.

Al faltar las características de certeza y exactitud del método de base cierta, se da pie a que sea el Fisco quien determine la obligación tributaria, de acuerdo al régimen de las presunciones, originando el mayor grado de probabilidad posible al que pueda arribarse en el caso concreto.

A ésta base se le conoce también como Base Estimativa, Indicial o Presunta.

Esta base, se radica básicamente en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de más grande dificultad en su comprobación en razón de que se enfatiza a elementos presuntivos que pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los sujetos pasivos, entre estos elementos están:

- Los indicios, los cuales en materia tributaria son los indicadores o datos que le sirven al Fisco, cuando no existe declaración jurada de cualquier tipo de impuesto. Por medio de los indicios, el Fisco consigue información o datos que el sujeto del impuesto, está obligado a proporcionar o no lo ha dado; una vez el Fisco cuenta con la información, podrá imponer el impuesto respectivo, ya que dichos indicios revelaran la real capacidad contributiva de dichos sujetos, también encontramos las llamadas presunciones que por su naturaleza o calificación jurídica, se denominan legales, de derecho. El Cód. Tr. hace mención de los dos tipos de presunciones, siendo el Art.191 el encargado de abordar las Presunciones Legales y el Art.192 las Presunciones de Derecho.

El Art.191 Cód. Tr., hace referencia a las presunciones legales expresando: “se presume el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por éste Código o las leyes tributarias, la presunción se llama legal”.

El Código Civil también regula las presunciones legales y de derecho, dichas presunciones se establecen en el Art.45 expresando: “se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas”, clasificándolas a la vez en Presunción Legal que

es la determinada por la ley permitiendo prueba en contrario, y en Presunción de Derecho para la cual es inadmisibles prueba contraria.⁶⁴

La Administración Tributaria debe utilizar hechos que razonablemente permitan inferir con cierto grado de certeza, la verdadera magnitud de la materia imponible.

3.4.3 BASE MIXTA.

En la legislación salvadoreña, además de las bases citadas, utiliza también la base mixta; de acuerdo al Art.184 C.T. la cual se considera que es la más justa y equitativa de las bases anteriores, ya que es el resultado de la aplicación de la base cierta y la presuntiva, a este efecto la administración tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.

Por ejemplo, un contribuyente importa mercadería de otros países, este presenta la póliza y factura en los que constan las cantidades de mercaderías y el valor de estas, con la documentación presentada la aduana procede a la fijación cuantitativa del importe a pagar, así como los impuestos correspondientes.

En este ejemplo el sujeto pasivo es el que aporta los datos solicitados por la Administración Tributaria; pero quien fija el importe a pagar es el Órgano Fiscal y no el Sujeto Pasivo.

⁶⁴ Las presunciones legales y de derecho que regula el Código Civil, serán aplicadas supletoriamente a las del Código Tributario.

CAPITULO IV.

4- EL DERECHO DE DEFENSA EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA.

4.1 LOS TRIBUTOS MUNICIPALES.

Los tributos, en general, pueden ser entendidos como los recursos que se ofrecen al Estado para procurarle los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades.⁶⁵

La particularidad especial de los tributos municipales radica en su ámbito espacial de aplicación, ya que los mismos se instauran con la finalidad de hacer llegar a la administración municipal los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines dentro de su circunscripción territorial.

El Art. 3 inciso primero de la LGTM (LGTM) define los tributos municipales como aquellas prestaciones generalmente en dinero, que los municipios en el ejercicio de su potestad tributaria exigen a los contribuyentes o responsables en virtud de una ley u ordenanza, para el cumplimiento de sus fines.

4.1.1 CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS. ⁶⁶

- a- El tributo es una prestación pecuniaria;
- b- El tributo implica el ejercicio de poder de coerción de Estado;
- c- El tributo es unilateral;

⁶⁵JARACH, Dino, El hecho imponible, tercera edición, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2004. P. 9

⁶⁶ SCHINDEL, Angel, "Tratado de Tributación. Derecho Tributario" Volumen 1, obra dirigida por Horacio García Belsunce editorial Astrea, Buenos Aires, 2003. P. 567.

- d- El tributo debe tener origen en un acto materialmente legislativo, pues le es aplicable el principio nullum tributo sine lege;
- e- El tributo tiene como finalidad sufragar los gastos públicos.

4.2 LOS IMPUESTOS MUNICIPALES.⁶⁷

Constituyen los tributos exigidos por los municipios sin contraprestación alguna individualizada (Art. 4LGTM), y estos deben ser decretados por la Asamblea Legislativa (Art. 131 Ord. 6 On); únicamente pueden gravar la actividad económica realizada en la circunscripción del municipio o la propiedad inmobiliaria radicada en el mismo, siendo lo usual que las leyes de impuestos municipales en El Salvador se decanten por gravar la actividad económica antes que la propiedad inmobiliaria.

De conformidad con el Art. 125 LGTM, el hecho generador de los impuestos municipales puede recaer sobre las empresas comerciales, industriales, financieras y de servicios, sea cual fuere su giro o especialidad o sobre cualquier otra actividad de naturaleza económica que se realice en la comprensión del municipio o sobre la propiedad inmobiliaria situada en el mismo.

Es de acotar que la redacción del artículo antes citado no resulta del todo clara pues parece que el sujeto pasivo del tributo municipal son la empresas en relación a la actividad económica que realicen, ya que la empresa únicamente constituye el vehículo para realizar la actividad económica que da paso al hecho generador, pero no puede considerársele como contribuyente.

⁶⁷Impuestos Municipales, son los tributos que exigen los Municipios "sin ninguna contraprestación individualizada"; es decir, no existe conexión del obligado con actividad municipal alguna, que se singularice a su respecto o le beneficie.

Lo cierto es que los sujetos pasivos del pago de tributos municipales son los contribuyentes, sean estos comerciantes sociales o individuales en razón de la actividad económica que efectúen dentro del municipio a través de sus empresas.

4.3 TASAS MUNICIPALES.⁶⁸

Son los tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los municipios Art 5 LGTM.

Puede afirmarse entonces que quien paga una tasa obtiene algo a cambio, la posibilidad de utilizar en beneficio propio terrenos de dominio público, el derecho a que la administración le preste determinado servicio público o el derecho a que la administración realice una actividad que ha sido provocada por el sujeto pasivo, con motivo del pago de una tasa; la necesaria existencia de una actividad administrativa constituye la nota definitoria de la tasa es decir si no hay actividad administrativa, no puede haber tasa.⁶⁹ Es importante analizar lo dispuesto en los incisos 2 y 3 del Artículo 130 LGTM, los cuales establecen criterios para determinar el monto de las tasas municipales los incisos citados expresan.

“Para la fijación de las tarifas por tasas los municipios deberán establecer los costos de suministros del servicio, el beneficio que presta a los usuarios y la realidad socioeconómica de la población, los municipios podrán incorporar en la fijación de las tasas por servicios, tarifas diferenciadas, las cuales no podrán exceder del cincuenta por ciento adicionales al servicio prestado o administrado, cuyo producto se destinara al mejoramiento y ampliación de dichos servicios”.

En cuanto a la relación costo-servicio que caracteriza las tasas, la doctrina establece que el monto de la tasa excede el costo del servicio, por lo que esta tarifa no puede ser considera

⁶⁸Las tasas municipales, son aquellos tributos que se generan "en ocasión de los servicios públicos prestados por los Municipios", ya sea de naturaleza administrativa o jurídica.

⁶⁹ Vid. QUERALT, Juan Martín y otros, "Curso de Derecho Financiero y Tributario", vigésima edición, Tecnos, Buenos Aires, 2009. P. 77.

por esta única circunstancia como jurídicamente inválida ya que no es necesario que exista una igualdad matemática o una equivalencia estricta, pero tampoco se puede dejar de lado que resulta lógico la existencia de una prudente, razonable y discreta proporcionalidad entre el costo y el servicio prestado por los contribuyentes.⁷⁰

También es de hacer notar que estarán afectados al pago de las tasas, los servicios públicos tales como los de alumbrado público, aseo, ornato, baños y lavaderos públicos, casas comunales municipales, cementerios, dormitorios públicos, mercados, establecimientos en plazas y sitios públicos, pavimentación de vías públicas, rastro municipal, tiangues, estadios municipales, piscinas municipales y otros servicios que las condiciones de cada Municipio le permitan proporcionar al público o que representen uso de bienes municipales.

4.4 CONTRIBUCIONES ESPECIALES MUNICIPALES.⁷¹

Son todas las prestaciones obligatorias, como en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige en virtud de la ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o especiales actividades estatales.⁷²

Según lo establece la Sala de lo Constitucional "las contribuciones especiales son los tributos que se exigen para la satisfacción de interés 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 las calles".⁷³

Las contribuciones especiales pueden clasificarse en dos categorías:

⁷⁰ TEJEIRO, GUILLERMO, Tratado de Tributación. Derecho Tributario, Editorial Astrea Pág. 857.

⁷¹Las contribuciones especiales municipales, son tributos que se caracterizan por que el "contribuyente recibe real o presuntamente, un beneficio especial" ya sea de manera individual o colectiva, mediante la realización de obras o actividades por parte de la Municipalidad.

⁷² GARCIA VIZCANIO, CATALINA, "Derecho Tributario" tomo I parte general, LexisNexis, Buenos Aires, 2007, Pág.131.

⁷³ Sentencia de Amparo, 450-2000, de 14-VI- 2002.

- a- De mejoras: es la contribución especial cuyo beneficio para los contribuyentes deriva de obras públicas; y
- b- Parafiscales: son las contribuciones especiales recaudadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo.

El artículo 6 LGTM nos dice que las contribuciones especiales municipales se caracterizan porque el contribuyente recibe, real o presuntamente, un beneficio especial derivado de la ejecución de obras públicas o de actividades determinadas realizada por los municipios, lo cual se corrobora y complementa con la lectura del artículo 146 LGTM.

4.5 LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA MUNICIPAL

Es a través de los tributos el Estado obtiene de los ciudadanos los recursos necesarios para la consecución de sus distintos fines: salud, educación, seguridad pública, etc. En el momento en que se interpreta y aplica la norma e cuando se materializa la protección a los derechos y garantías del ciudadano, por lo anterior importa considerablemente el tema de la interpretación de la norma tributaria, ya que aplicar la ley exige un doble proceso, tanto el precisar el alcance de la norma, como el de prever en ellas los múltiples y complejos hechos reducidos, reconduciéndolos a sus previsiones.⁷⁴

La doctrina especializada ha reconocido distintos métodos interpretativos para la norma tributaria, lo cual nos introduce a la interrogante sobre si son de aplicación los métodos universalmente difundidos sobre la hermenéutica jurídica, o si por el contrario, resulta menester valerse de métodos particulares, o basta hacerse uno de ambos. El artículo 8 de la LGTM establece el “Método de Significación Económica” en el cual dicho método detenta en

⁷⁴CASAS, JOSE OVALDO, “Derecho y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de ley tributaria” Ad- Hoc, Buenos Aires, 2005, Pág. 684.

sí mismo el fin práctico de permitir a los aplicadores de la norma apartarse del formalismo conceptual y prescindir de la forma y apariencia jurídicas para aplicarla o la legislación conforme a la realidad de los hechos económicos, la cual no siempre coincide con aquella, de modo tal que la norma fiscal cumpla así la norma prevista.⁷⁵La aplicación de este método no implica que las leyes deban ser interpretadas económicamente; simplemente la interpretación es jurídica y tiene en cuenta que las instituciones jurídicas no dependen del nomenjuris que les asignen los otorgantes de un acto o legislador, sino de su verdadera esencia jurídica. Es necesario otorgar primacía a la verdad jurídica subjetiva en concordancia con el adecuado servicio de justicia que debe brindar el Estado.⁷⁶

El intérprete y aplicador de la norma tributaria municipal Salvadoreña debe aplicar las normas tributarias a la real situación configurada desde el punto de vista económico, tomando en cuenta los parámetros jurídicos previstos en el ordenamiento secundario y en la Constitución.⁷⁷Dentro de los que se encuentran el derecho de propiedad y la consecuente proscripción de la confiscatoriedad del tributo y la doble tributación, lo cual es también ratificado en el Art.13 LGTM.

Aun y cuando la facultad de interpretar las ordenanzas de creación de tributos municipales a través de normas generales corresponden a los concejos municipales (Art. 78 LGTM), dicha facultad siempre podrá ser objeto de control bajo los parámetros expuestos en el Art. 8 y 13 LGTM.

4.6 PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN.

El procedimiento para la determinación de oficio de la obligación tributaria tiene su génesis en la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria Municipal contemplada en el artículo

⁷⁵ Ídem. Pág.689.

⁷⁶GARCIA VIZCAINO CATALINA, "Derecho Tributario". Op cit. P. 265

⁷⁷ Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 20-III-2001, en proceso bajo referencia 159-A-2000.

82 LGTM,⁷⁸ el cual insta las diligencias previas a realizar para dar paso al procedimiento aludido.

Bajo un íterin adecuado, previo al procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria (Art. 106 LGTM), es necesario que la Administración Tributaria Municipal notifique al ciudadano la orden de control, inspección, verificación e investigación; los periodos o ejercicios, impuestos y obligaciones a controlar, verificar, inspeccionar e investigar; y la designación de un auditor que efectúe materialmente la diligencia, tal y como lo dispone el artículo 82 LGTM.

Lo anterior encuentra su lógica en dos puntos trascendentales:

- a- En la necesidad de la Administración de valerse de personas que por su profesión u oficio sean expertos capaces de determinar contablemente el correcto cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos;
- b- Para evitar persecuciones innecesarias en contra de los administrados, quienes se verán amenazados en sus derechos.

Posteriormente al cumplimiento de sus deberes, el auditor designado procederá a emitir informe sobre los puntos investigados, lo cual podrá servir a la Administración para dar inicio a un procedimiento administrativo de determinación de oficio de las obligaciones tributarias, en el cual se deberán respetar todas y cada una de las garantías de los ciudadanos, asegurándoles, entre otros, su derecho de defensa Art. 82 inciso primero, segunda parte LGTM, 11, 14, Cn.

⁷⁸ Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 5-XII-2000, dictada en proceso bajo referencia 111-R-99.

Si la Administración determina el posible incumplimiento de obligaciones tributaria (Art. 105 LGTM), entonces procede a dar paso al procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria,⁷⁹ contemplado en el Art. 106 LGTM, el cual inicia con la notificación y transcripción al contribuyente de las observaciones y cargos que tuviere en su contra incluyendo las infracciones que se le imputen.

El informe de auditoría deberá ser notificado de forma íntegra al administrado por cuanto es necesario que este conozca los puntos en él contenidos y que pudiesen dar origen a cargos contrarios a sus intereses, todo en aras de potenciar el derecho de defensa y la garantía de audiencia.

Es de hacer notar que el resultado de esta sanción de verificación y control, y la posible iniciación de un procedimiento de determinación de oficio del impuesto llega finalmente a una resolución que puede incidir negativamente la esfera patrimonial del administrado, por lo tanto es primordial que este pueda ejercer su defensa sobre los mismos.

4.7 EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL

4.7.1 PROCEDENCIA

De conformidad al Art. 105 LGTM, existen tres causales que habilitan la instrucción del procedimiento de determinación de oficio⁸⁰ de la obligación tributaria y únicamente cuando

⁷⁹ Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 28-2-2000 en proceso bajo referencia 57B-98.

⁸⁰FOLCO, Carlos María. Procedimiento Tributario, , Naturaleza y Estructura, RubinzalCalzoni, RubinzalCulzoni, Pág. 243. La determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer, en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.

sucedan los supuestos de hecho previstos por la norma, se podrá dar inicio al procedimiento administrativo antes aludido.

La primera de las causales referidas establece que procede la determinación de oficio del tributo cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar declaraciones estando obligado a hacerlo, o hubiere omitido el cumplimiento de la obligación a que se refiere el Art. 108 LGTM, esto quiere decir que cuando no procede declaración del sujeto pasivo ni sea necesaria la determinación de la administración tributaria, una vez se produzca el hecho generador, los contribuyentes o responsables procederán al cumplimiento de la obligación respectiva, sin perjuicio de las facultades de verificación y control de dicho cumplimiento que competen a la administración tributaria municipal.

Cuando la Administración Tributaria Municipal no ha percibido el pago de los tributos municipales por parte de los contribuyentes, la municipalidad actuara conforme a lo establecido en los Art. 105 y 108 LGTM; en la cual esta procederá a enviar estados de cuenta a los administrados, los cuales cuantifican todos los periodos que se reportan como adeudados, esperando que los sujetos pasivos procedan a integrar el pago requerido, sin embargo, cuando el contribuyente no ha cancelado los tributos municipales, la Administración debe aplicar el Art. 105 Ord. 1 LGTM, y dar inicio al procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal. Caso contrario, estaría violando la garantía del debido proceso legal, pues con el Estado de Cuenta se encuentra determinado de oficio y sin procedimiento previo la obligación tributaria municipal, por lo que dicho documento hace las veces de la resolución que establece el Art. 106 Ord. 7 LGTM, y como tal, es apelable, esto último se corrobora con lo dispuesto en el segundo inciso del Art. 123 LGTM cuando expresa que “Cuando de las situaciones previstas en el Art. 108 de la Presente Ley, surja la emisión de mandamientos de ingreso, el contribuyente o responsable también podrá interponer recurso de apelación (...)”.

La segunda causal que habilita la instrucción del procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal es la contenida en el Art. 105 Ord. 2 LGTM, el cual expresa que es

procedente iniciarlo “Cuando la administración tributaria municipal tuviere dudas razonables sobre la veracidad o exactitud de las declaraciones presentadas, o no se agregan a éstos, los documentos anexos exigidos”.

Para interpretar de forma adecuada el término duda razonable, es necesario realizar una interpretación normativa coherente, lo cual de pie a dos soluciones complementarias entre sí:

La primera de las soluciones aludidas nos remite a lo contemplado en el Art. 102 LGTM⁸¹, (Determinación mediante declaración), por cuanto es en este caso cuando la determinación de la obligación la realiza el sujeto pasivo, siendo coherente que pudiese surgir duda en la Administración sobre el contenido de la declaración, lógicamente la duda razonable debe referirse estrictamente a la declaración; de lo contrario, estaríamos una inconsistencia de la norma por constituirse una competencia ilimitada, pues bastaría que la Administración Tributaria adujere cualquier tipo de duda para proceder a la determinación de oficio, sin importar que la duda goce de razonabilidad o no. Por lo que se puede afirmar que una interpretación adecuada nos obliga a realizar una integración normativa que brinde coherencia al ordenamiento, lo que nos lleva a afirmar que el Art. 105 Ord. 2 LGTM, encuentra aplicabilidad cuando la determinación del tributo la realiza el sujeto pasivo.

La segunda solución tiene su base en el procedimiento de fiscalización contemplada en el Art. 82 inciso primero, segunda parte, LGTM, en el cual el informe de auditoría determina que existen inconsistencias entre lo declarado y los hallazgos de la fiscalización, pudiendo la Administración fundamentar la duda razonable sobre las declaraciones, teniendo indicios que lo consignado en tales declaraciones no es conforme a la realidad, siendo procedente llevar a cabo el procedimiento establecido en el Art. 106 LGTM.

⁸¹ Cuando la ley u ordenanzas de creación de Tributos Municipales o sus reglamentos así lo establezcan, los contribuyentes o responsables, previamente o con el pago presentaran declaración jurada a la Administración Tributaria Municipal, en los plazos establecidos, con los datos y anexos pertinentes. En este caso, la determinación de la Obligación Tributaria le corresponde hacerla al sujeto pasivo.

La tercera causal que habilita la instrucción del procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal concurre cuando el contribuyente no llevare contabilidad estando obligado a ello la misma LGTM, u otro ordenamiento legal o no la exhibiere al serle requerida, o la que llevare no reflejare su capacidad económica real, lo anterior lo sitúa al incumplimiento de los deberes formales del sujeto pasivo contenidos particularmente en el Art. 90 LGTM, ya sea por omisión, o bien porque la documentación presentada carezca de veracidad por no reflejar su capacidad económica real.

La administración tributaria municipal necesita ejercer su facultad de verificación y control para determinar la concurrencia de tales supuestos, lo cual lleva a afirmar que previo al inicio del procedimiento de liquidación de oficio de la obligación tributaria municipal, debe instruirse el proceso de fiscalización al que hace alusión el artículo 82 LGTM, pues se constituye en el único medio previsto para que el municipio pondere la concurrencia de alguno de los supuestos contenidos en el Art. 105 LGTM.

4.7.2 PROCEDIMIENTO.

Luego de identificado el informe de auditoría (Art. 82 LGTM), y habiendo determinado la Administración la concurrencia de alguno de los supuestos previstos en el Art. 105 LGTM, el contribuyente contara con quince días prorrogables (Art. 106 ordinal 2 LGTM) para formular y fundamentar sus descargos, cumplir con los requerimientos que se le hicieren y ofrecer las pruebas pertinentes. Este plazo se instaura primordialmente para procurarle al interesado el momento procesal oportuno para que ofrezca su defensa.⁸²

Aun y cuando el artículo 106 ordinal 2 LGTM, contempla la posibilidad de la Administración pueda efectuar requerimiento al sujeto pasivo del tributo, esto no debe interpretarse como una

⁸² Sentencia pronunciada por la Sala de los Contencioso Administrativo, de 18-XII-200, en proceso bajo referencia 60-D-99.

habilitación para que en esta etapa la Administración Tributaria Municipal, ejerce la facultad de modificación y control, pues el momento procesal oportuno concluido.

Lo anterior es así porque en esta etapa el Administrado tiene la oportunidad de defenderse, pero para tal efecto debe conocer previamente y a cabalidad cualquier tipo de señalamiento o imputación que se le atribuye; por lo que no es viable que la Administración continúe investigando, ya que esta inhibida a efectuar nuevos señalamientos e imputaciones.

El objeto del procedimiento,⁸³ queda establecido en el informe de auditoría y en el auto que da inicio al procedimiento no pudiendo este variar a posteriori para no afectar el derecho de defensa y de seguridad jurídica del ciudadano.

Posterior a la contestación establecida en el Art. 106 ordinal 2 LGTM, se abre un plazo de prueba por quince días en los cuales el administrado deberá presentar la prueba ofrecida, y la Administración podrá ordenar de oficio o a petición de parte la práctica de otras diligencias (Art. 106 LGTM).

Si el contribuyente o responsable no formula y fundamenta sus descargos, o no cumple con los requerimientos que se le hicieren, o no presente y ni ofrece pruebas dentro del plazo señalado a que se refiere el ordinal dos de este artículo caducara su derecho a presentarla posteriormente (Art. 106 ordinal 4 LGTM).

Si manifestare su conformidad con las observaciones y cargos, la Administración Tributaria Municipal procederá a efectuar el acto de determinación y dejar constancia de la conformidad; y el contribuyente, por su parte, hacer efectivo el pago que establece el artículo 105 ordinal 5 LGTM, no existiendo la posibilidad de entablar un recurso posterior.

⁸³ Sobre esto recae el procedimiento, y es la base para iniciar la determinación de Oficio.

Vencido el plazo probatorio, la Administración contara con quince días para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones, si se hubiese cometido una contravención (Art. 106 ordinal 6 LGTM).

El acto administrativo que ponga fin al procedimiento deberá observar estrictamente los requisitos contenidos en el Art. 106 ordinal 7 LGTM, de esa resolución, procede interponer el recurso de apelación contemplado en el Art. 123 LGTM⁸⁴ para seguir su procedimiento respectivo.

⁸⁴ De la calificación de contribuyentes, de la determinación de tributos, de la resolución del alcalde en el procedimiento de repetición del pago de los no debido, y de la aplicación de sanciones hechas por la administración tributaria municipal, se administra recurso de apelación para ante el concejo municipal respectivo, el cual deberán interponerse ante el funcionario que haya hecho la calificación o pronunciada la resolución correspondiente, en el plazo de tres días después de su notificación.

CAPITULO V.

5. RECURSO E IMPUGNACIÓN DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO.

5.1 TEORIA GENERAL DE LOS RECURSOS.

Son los medios de impugnación de los actos procesales. Realizado el acto, la parte agraviada por él tiene, dentro de los límites que la ley le confiera, poderes de impugnación destinados a promover la revisión del acto y su eventual modificación.

La existencia de los recursos procesales, nace de la constatación de una realidad, fundada en la existencia de la falibilidad humana, que en el caso de la sentencia, recae en la persona el juez, y al hecho de la pretensión de las partes, de no aceptar inicialmente la resolución que l es causa un perjuicio por no haberse acogido las peticiones que han formulado en el proceso.

Los recursos procesales contra las resoluciones judiciales satisfacen la pretensión de las partes de ver revisada una resolución ya sea - por el mismo tribunal que la ha dictado - o bien por el superior jerárquico - según el caso y normalmente, en esta última situación, por un órgano de carácter colegiado. En general, puede hablarse de la existencia en el proceso, de un derecho a recurrir, cuya naturaleza jurídica es estrictamente procesal y que es uno de los varios derechos que surgen de la relación jurídica procesal. Se trata de un derecho subjetivo, de quienes intervienen en el proceso a cualquier título y condición, para que se corrijan los errores del juez, que le causan gravamen o perjuicio. Derecho consagrado constitucionalmente en la Carta Fundamental y desarrollado en los códigos procesales. Los errores, de las partes e intervinientes no dan lugar a recursos procesales sino indirectamente, en cuanto pueden conducir al juez a cometer otros errores. El recurso procesal es, un acto jurídico-procesal de parte, exclusivo de los litigantes (partes e intervinientes), como la resolución, lo es exclusivamente del juez.

5.1.1 NATURALEZA JURIDICA

En la historia de la humanidad, siempre ha existido, dotado de un poder absoluto, un guía, llámesele además según su época y región, gobernante, jefe, cacique, Rey, sumo sacerdote, etc., siendo éste quien ha velado por el orden en su comunidad; cuyas decisiones, aunque fuesen injustas, no eran impugnables, por la autoridad que ejercía.

Razón por la cual nacen los Recursos, ya que el hombre por su propia naturaleza, tiende a sublevarse frente a la derrota, por ello, los recursos constituyen los canales naturales para delinear la protesta del vencido, permitiéndole alzarse contra la sentencia que lo condeno ó lo sujeto al cumplimiento de una obligación.⁸⁵

Pero con el correr del tiempo, en la actual sociedad salvadoreña, dado el desarrollo jurídico, las personas, al sentirse agraviadas por una sentencia impuesta por una autoridad competente, pueden manifestar su desacuerdo haciendo uso de los recursos procesales. Es por ello, que el recurso es un acto jurídico, por medio del cual las personas que se sientan agraviadas pueden hacer uso de ellos, por ende es un hecho necesario, voluntario y lícito, que tiene por fin reconsiderar una sentencia judicial.

Su naturaleza, sin lugar a dudas, es esencialmente procesal, ya que juega solamente dentro de un proceso; su procedencia y alcance depende en primer lugar de la organización judicial vigente en cada país y de sus códigos procesales que lo regulan. Es de hacer notar que dentro de los fines del Estado Salvadoreño se encuentra la justicia social,⁸⁶ y este fin lo cumple por medio de sus Órganos Jurisdiccionales que aplican el derecho vigente, configurando un servicio público.

⁸⁵ BACRE, A, Recursos Ordinarios y Extraordinarios. Editorial la Rocca Argentina, 1999. Pág. 43.

⁸⁶ Constitución Explicada. EL SALVADOR. Es. Editorial FESPAD. Séptima edición. 2004. Art. 1. Pág. 24

Por tanto, con lo expuesto se concluye que la naturaleza jurídica de los recursos es eminentemente Constitucional, porque la Constitución de la República de El Salvador establece que toda persona tiene derecho a ser oída y vencida en juicio, así mismo tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito ante la autoridad competente, es decir ante el Juez que se debe interponer el recurso.

5.1.2 DEFINICIÓN.

Para tener una idea en cuanto al origen del término “Recurso”, se expondrán algunas definiciones, atendiendo a tres aspectos:

5.1.2.1 DEFINICIÓN ETIMOLÓGICA.

El término impugnación, proviene del latín impugnare y significa atacar, acometer y referido a una providencia, alude a reclamo o gravámenes (del latín Gravari) en contra de ella, los cuales, llevando una queja respecto de su tenor o contenido, concluye con una instancia de declaración de nulidad, revocación o de modificación.⁸⁷El término gravamen, etimológicamente significa tanto el perjuicio que deriva de un hecho cualquiera, como la queja o protesta que éste provoca.

Significando en materia procesal, en sentido genérico, el perjuicio que acarrea el pronunciamiento judicial con la protesta correspondiente, y más en concreto, el acto con que las partes interesadas impugnan la sentencia del juez por ser lesiva de su derecho, pidiendo a ese o a un superior a él, la reforma o la anulación de la misma.⁸⁸

Asimismo encontramos que en la Real Academia de Lengua Española el término recurso, lo define como “vuelta de una cosa al lugar donde salió”. En el lenguaje común, implica un medio o vía para obtener algo. Para el léxico jurídico, los recursos son vías establecidas por la ley,

⁸⁷ BACRE, A, Ob. Cit. Pág. 44.

⁸⁸ DELLA ROCCA, F. Instituciones de Derecho Procesal Canonico, Desclée de Brouwer, Buenos Aires, AR. 1950, Pág. 319.

para obtener, mediante la aclaración, integración, revocación, modificación, anulación y sustitución de resoluciones judiciales, un resultado apegado a derecho y que favorezca en su petición al recurrente.

5.1.2.2 DEFINICIÓN DOCTRINARIA.

Vista la gama de definiciones etimológicas, revisaremos algunos conceptos sobre recurso, planteados por diferentes autores, entre los que mencionaremos: Schonke, define recurso como el medio de someter una resolución judicial, antes de que adquiera el carácter de cosa juzgada, a un nuevo examen en una instancia superior.⁸⁹

Bacre lo define como: “Actos jurídicos procesales que la ley otorga a la parte agraviada por una resolución judicial y mientras no haya adquirido fuerza de cosa juzgada, para que en el mismo proceso se subsanen los errores de hecho y de derecho que lo perjudican, revocando, anulando, integrando o modificando, en todo o en parte, dicho decisorio, por parte del juez que la dictó o por un tribunal superior, previo examen de su acierto.”⁹⁰

En el ámbito administrativo podemos remarcar dos definiciones:

Guillermo Cabanellas: “Recurso administrativo: La reclamación que un particular, tratase de persona individual o abstracta, formula contra un acto o resolución de la administración pública y ante ella, para solicitar su reforma, revocación o nulidad.

Cabe plantearlo ante el mismo órgano o funcionario que ha adoptado la medida o ha tomado una resolución en que se habla de recurso de reposición (o de reconsideración en términos un tanto neológicos y de cortesía excesiva), para que se deje sin efecto en grado mayor o menor, lo que se impugna; o el recurso Jerárquico unas veces tras el trámite previo anterior o expedito en ciertas circunstancias ante el superior. En este régimen solamente después del

⁸⁹ SHONKE, ADOLFO. Derecho Procesal Civil, Bosh Barcelona, 1950, Pág. 299.

⁹⁰ BACRE. A. Ob cit. Pág. 51.

silencio de la negativa total o de insuficiente rectificación, cabe el planteamiento por lo Contencioso administrativo, jurisdicción mixta, como su nombre revela, integrada por magistrados judiciales y representantes administrativos.

En términos generales, puede decirse que esos recursos son el de Reposición o Reconsideración, que se interpone ante la autoridad u organismo que haya dictado la resolución impugnada y el jerárquico, que se interpone ante el superior, dentro siempre de la vía administrativa y hasta agotarla.

Analizados los conceptos expuestos por los diferentes autores, como grupo expondremos una definición en el sentido de que recurso es una herramienta procesal, concedida a las partes, para que cuando éstas se sientan agraviadas por una resolución, puedan buscar la sustitución de todo o parte de una resolución administrativa, con el objetivo de respetar los derechos que hayan sido violentados.

5.2 FUNDAMENTO DEL DERECHO DE RECURRIR.

Es el medio establecido en la ley para obtener la modificación, revocación o invalidación de una resolución judicial, ya sea del mismo juez o tribunal que la dictó o de otro de superior jerarquía.

5.2.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

El derecho de recurrir es un derecho de naturaleza Constitucional, Procesal, atribuida a las partes que se consideren agraviadas por una resolución judicial; su fundamento lo podemos verificar en la Constitución al referirse que toda persona tiene derecho a la seguridad jurídica, a ser protegida en la conservación de sus derechos, a no ser discriminado y que se respete el principio de igualdad, a que se nos consagre la garantía de audiencia, otorgando al Órgano Judicial la facultad de imponer penas, expresando la certeza de la vigencia y la aplicación de la ley tanto en los gobernantes como en los gobernados, sin discriminación, ni parcialidad.⁹¹

⁹¹ Artículos 1, 2, 3, 11, 14, 18, 172 de la Constitución de la República de El Salvador.

5.2.2 MOTIVOS DE IMPUGNACIÓN.

Para que los recursos sean admisibles, la sentencia debe contener un vicio o error, que a su vez violente el derecho de una de las partes y que con su interposición busquen la sustitución, modificación en todo o en parte de dicho decisorio; la doctrina Italiana los denomina y distingue como vicios de la actividad o del juicio del tribunal; en cambio la Legislación Española se refiere a ellos como infracción o error en el fondo o en las formas; pero en este caso los denominaremos con las expresiones latinas a saber:

5.2.3 ERROR IN JUDICANDO.

Es un error sobre el contenido o fondo del decisorio y puede consistir en la aplicación de una ley inaplicable, en la no aplicación de la ley que fuere aplicable o en la errónea aplicación de ella; tratándose de defectos por omisión, exceso, falsa errónea aplicación de reglas referentes a la relación sustancial que motiva el proceso.

En este caso lo afectado es el contenido, el fondo del derecho sustancial, la consecuencia de este error no afecta a la validez formal de la sentencia, la que desde ese punto de vista puede ser perfecta, sino a su propia justicia. Estos errores solamente son cometidos por el juzgador, puesto que es éste un vicio típico de la función jurisdiccional, consistente en resolver equivocadamente el litigio, es decir, realizar una sentencia injusta, constituyendo por ende un agravio.

5.2.4 ERROR IN PROCEDENDO.

Este sería la desviación de los medios que señala el derecho procesal para la dilucidación del proceso, constituyendo los vicios de los procedimientos, las irregularidades que afectan a los diversos actos que componen el mismo.⁹²

⁹² VESCOVI, E. Los Recursos Judiciales y demás medios impugnativos en Ibero America, Depalma, Buenos Aires, Ar. 1988.

Los errores in procedendo, pueden ser cometidos por la administración pública y por las partes; este error compromete la forma de los actos, su estructura externa, su modo natural de realizarse. La sentencia fruto del error in procedendo constituye lo que se conoce en todos los órdenes del derecho con el nombre de nulidad.

5.2.5 DERECHO DE RECURRIR MANIFESTACIÓN DEL DERECHO DE DEFENSA.

Toda sentencia es proveída por la Administración Pública, tanto los Auditores como los sujetos pasivos en la relación son seres imperfectos; por lo que no es extraño que en un proceso existan vicios, errores, omisiones y hasta malas interpretaciones, ya de la ley, como de las pruebas que se le presentan al Administrador; dichos errores pueden ser perceptibles para la persona agraviada, surgiendo entonces la necesidad de recurrir, lo cual sabida y humildemente, los legisladores han permitido. Partiendo del concepto de Recurso, que implica, reconsiderar una sentencia con el objetivo de cambiarla, toda o en parte, lo cual es deducible de la Constitución de la República de El Salvador.¹⁴⁸ Y derivado de ello surgen las distintas leyes procesales en el País, incluidas en materia tributaria.

5.3 CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS.

Doctrinariamente existe una variedad de clasificación de los recursos, pero en nuestra investigación solo ahondaremos en los siguientes:

5.3.1 ORDINARIOS.

Son aquellos recursos, en los que el objeto del litigio o cuestión litigiosa se discute y trata con toda la amplitud posible y en toda su extensión ante un mismo juez, (a quo), o ante un juez o tribunal superior (ad quem).

En relación al juez ad quo, los recursos son para reparar omisiones, errores o vicios de procedimiento (error in procedendo) o de juicio y que constituyen trámites comunes o medios de impugnación normales en contra de las decisiones judiciales (error in iudicando). Su

característica es que buscan satisfacer el interés subjetivo de los litigantes, es decir la espera de una pronta y cumplida justicia en el caso.

También tienen por objeto el examen de las cuestiones de hecho y de derecho de las resoluciones judiciales. Dentro de esta clasificación tenemos los siguientes recursos.

- a) Mutación o Revocación
- b) Explicación
- c) Reforma
- d) Revisión
- e) Apelación

En El Código tributario Según el Art. 188 inc. 2. C.T. establece la firmeza de las resoluciones, manifiesta “en materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa.”

Debido a que el Tribunal de Apelación, conoce únicamente del recurso de apelación, por ende las resoluciones definitivas que se establecen en el Código Tributario admitirán únicamente Recursos de Apelación, ya que este procede solamente contra los actos, acuerdos y resoluciones de carácter definitivo; dictadas por autoridades administrativas correspondientes.

Por lo tanto según el Art. 129 del Reglamento del Código Tributario, establece que son definitivas todas aquellas resoluciones establecidas por la Administración Tributarios de forma oficiosa que se establezcan es sede administrativas relacionadas a las resoluciones liquidadoras de impuestos o de imposiciones de multas, siempre y cuando no se haya interpuesto un recurso de apelación, se declare inadmisibile el recurso, se dicte un fallos que resuelva el recurso de apelación.

En estos casos será una resolución definitiva. Por ende se establece que en el Código Tributario y su reglamento se admite el recurso de Apelación.

5.3.2 EXTRAORDINARIOS.

Son los que se dan en algunos juicios y contra especiales resoluciones para discutir el error de hecho o el de derecho. Los recursos extraordinarios están expresamente señalados en la ley, y en éstos el tribunal superior está limitado a conocer prácticamente del que haya sido o de los que hayan sido invocados. Dentro de las características de éstos, está el grado de libertad que tiene el quejoso para impugnar, estos recursos solo son aptos para impugnar determinados vicios que la ley indica al concederlos. En este caso sería recurrir a la Sala de lo contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia mediante el proceso que la Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativo⁹³ regule.

5.4 DEFINICION Y NATURALEZA JURIDICA DEL RECURSO.

La notificación, es el medio por el cual la Administración Tributaria, le comunica al sujeto pasivo todas sus actuaciones. Su base legal se encuentra fundamentalmente en los Artículos 165 al 172 del Código Tributario en relación con los Artículos 32, 33, 52, 54, 55, 57, 90 y 127 del citado legal, y con los Artículos 28, 29, 30 y del 109 al 116 de su Reglamento de Aplicación.

Desde el punto de vista procedimental, notificar es un trámite, una diligencia indispensable para que exista un acto administrativo, que podrá dar inicio a un procedimiento administrativo; desde el punto de vista del contenido, notificar es comunicar un mensaje de la Administración Tributaria hacia el administrado, no tiene contenido propio, pues trasmite el contenido del acto que notifica, no es una declaración de voluntad, sino una comunicación de ésta.

Como señala Halperin y Gambier, la notificación es una forma de comunicación, jurídica e individualizada, cuyos modos, requisitos formales, y medios están predeterminados en el

⁹³ Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, D.L. No. 665, del 7 de Marzo de 1996, publicado en el D.O. No 58, Tomo 330, del 22 de Marzo de 1996.

ordenamiento jurídico y que requiere la posibilidad de que el interesado reciba electamente dicha comunicación, en función de los efectos jurídicos que de ella derivan.⁹⁴

En este sentido, la Administración Tributaria realiza una serie de actuaciones, todas ellas regladas, es decir debidamente reguladas, para comunicar un mensaje al administrado, para comunicar una declaración, para transmitir una información, etc.

La notificación es un instrumento para la comunicación de los actos administrativos, es un mecanismo por el que da traslado al interesado del contenido de un acto que le afecta.⁹⁵

Existen dos teorías diferentes para explicar la naturaleza jurídica de esta actuación. Según la explicación unánimemente extendida en El Salvador, la notificación es un acto administrativo de trámite y por ello puede adolecer de vicios de nulidad o anulabilidad, por el contrario un amplio sector de la doctrina española entiende que las notificaciones no constituyen propiamente actos administrativos sino que son actuaciones materiales de la Administración teoría es deslindar radicalmente eficacia y validez del acto, para no inducir a confusión de los operadores jurídicos.

En el ordenamiento jurídico español esta concepción tiene su reflejo en el derecho positivo que no califica a los vicios en que incurra la notificación como vicios de invalidez, sino que afirma que las notificación que incurran en vicios serán defectuosas y no producirán efecto, impidiendo la ejecución del acto que se pretendía notificar.

Los vicios en que se incurra con ocasión de la notificación no afectan al acto mismo, pero le impiden desplegar efectos. Y en consecuencia los vicios de la notificación se proyectan hacia el futuro, y no hacia el pasado. Un ejemplo claro es si se impone una multa y este acto no se

⁹⁴Halperin, David y Gambier, Beltrán, La Notificación en el procedimiento Administrativo, Ediciones Desalma. Buenos Aires, 1989. Pág. 4.

⁹⁵ Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 18/11/98, en proceso bajo referencia 131-c-97.

notifica correctamente la multa seguirá siendo válida, pero no podrá cobrarse; si se procediera su cobro la actuación materia en ejecución del acto sería inválida, aunque el acto siga siendo perfectamente válido. Una vez notificado correctamente su ejecución será válida.

En la concepción dominante en El Salvador la notificación es un acto de trámite, y como tal puede adolecer de vicios de invalidez. Ahora bien, tales vicios se proyectan hacia el futuro y no hacia el pasado, si el acto de trámite al que llamamos notificación es inválido se retrotraerán las actuaciones del procedimiento hasta ese momento, obligándose a la Administración a practicarla de nuevo y a proseguir desde ese punto las actuaciones.

La finalidad básica de toda notificación va enderezada a lograr que el contenido del acto llegue realmente a conocimiento de su natural destinatario en toda su integridad sustancial y formal, en una fecha indubitada susceptible de efectuar sin dificultad el cómputo del plazo previsto para que el interesado pueda actuar válidamente en defensa de su derecho.⁹⁶ La Jurisprudencia salvadoreña coincide con estos planteamientos al afirmar que el motivo de las solemnidades en toda notificación, la certeza jurídica de que el notificado tenga conocimiento real y cierto de la providencia notificada.⁹⁷

5.4.1 REGIMEN JURIDICO POSITIVO DE LA NOTIFICACION.

La norma de cabecera en materia de notificaciones administrativas viene representada por el Art. 18 Cn. al disponer que toda persona tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito, de manera decorosa, a las autoridades legalmente establecidas; a que se le resuelvan y que se le haga saber lo resuelto.

⁹⁶Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo Español, de 14/10/92.

⁹⁷Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de 29/9/98, exp 29-I-97

No obstante la previsión constitucional, las leyes secundarias de carácter administrativo no contemplan los requisitos generales que deben satisfacer las notificaciones de los actos administrativos aunque existan leyes sectoriales que establezcan el régimen de la notificación en su respectivo ámbito de aplicación.

5.4.2 ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE DEBEN NOTIFICARSE

En relación con los actos que deben ser notificados, deben notificarse a los interesados los actos que afecten a sus derechos e intereses, en sentido contrario los actos administrativos que no afectan directamente a derechos e intereses, aunque generan efectos jurídicos no han de ser notificados para que comience su eficacia. Tampoco deben notificarse para que comiencen sus efectos los actos favorables que no afecten a derechos e intereses legítimos de terceros, acotación esta que pretende sencillamente ampliar la esfera de libertades de los ciudadanos.

Han de ser objeto de notificación tanto los actos definitivos expresos como los presuntos estos últimos a través de las correspondientes notificaciones, no obstante la administración se sigue encontrando obligada a resolver y por consiguiente lo que debería hacerse es dictar un acto expreso y comunicarlo al interesado. Además, han de ser objeto de notificación los actos de trámite que afecten a derechos o intereses de los particulares.

5.4.3 CONTENIDO DE LA NOTIFICACION

La notificación podrá hacerse mediante una esquela conteniendo un extracto breve y claro del auto o resolución o descrito que lo motiva. Aunque no se exija que la notificación contenga el texto íntegro del acto⁹⁸, si es absolutamente imprescindible que recoja todo su contenido

⁹⁸ Artículo 74 de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones, si exige que la notificación incluye en contenido íntegro del acto, régimen que debería realizarse al conjunto de notificaciones administrativas

dispositivo, esto es, la decisión sobre el fondo del acto administrativo, así como la motivación correspondiente en los casos en que el acto debe encontrarse motivado.

5.4.4 PROCEDIMIENTO DE LA NOTIFICACION

En lo relativo a los requisitos subjetivos, existe por un lado, el sujeto activo, y por otro, el sujeto pasivo de la notificación.

- 1- Por lo que se refiere al sujeto activo, la notificación debe ser cursada por el órgano administrativo competente para resolver salvo que normas internas de organización dispongan otra cosa.

- 2- En cuanto al sujeto pasivo de la notificación, debe distinguirse entre destinatario y receptor. Destinatario es el sujeto cuyo derecho o interés se encuentra afectado por el acto a notificar o bien el representante legal de dicho sujeto. Receptor es el sujeto que se hace cargo de la notificación cuando se procede a efectuar este trámite, es usual que el receptor no sea el destinatario sino otro sujeto distinto.

De no figurar tales datos, la notificación será inválida y el acto administrativo ineficaz. Por extensión, y de acuerdo con la extensión del derecho de defensa en el ámbito del procedimiento administrativo, este mismo régimen debe aplicarse a todos los actos susceptibles de provocar indefensión como la apertura del periodo probatorio, así como a los resolutorios sobre el fondo, porque tales actos constituyen un punto de inflexión en la defensa del interesado.

Se considera defectuosa la que se efectúa,⁹⁹ en un domicilio antiguo, cuando a la administración le conste el cambio, pesa sobre el administrado la obligación de tener actualizado su domicilio y caso de modificarlo habrá de comunicarlo a la administración, en

⁹⁹ Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, de 20/1/98 exp 125-M-97.

cuanto a los medios de notificación puede efectuarse por cualquier medio con el que quede constancia fehaciente de su recepción.

En cualquier caso, la notificación suele recogerse en soporte escrito y efectuarse a través del servicio de correos, no debe reputarse válida la notificación practicada únicamente mediante esquila adherida en la puerta del domicilio del destinatario ya que de este modo no queda constancia fehaciente de su entrega y el particular puede desconocer el contenido del acto a notificar, vulnerándose por tanto un principio específico y una garantía constitucional.

5.4.5 NOTIFICACIONES INVÁLIDAS Y SUBSANACION DE LA NOTIFICACION.

Cuando la notificación se reputa inválida, esta dediciones impide que el acto despliegue efectos, debemos adecuar esta afirmación a los principios del derecho administrativo, esto significa que la notificación inválida no puede adolecer de un vicio de nulidad de pleno derecho por cuanto que tal vicio no es susceptible de subsanación por tanto la notificación invalida será meramente anulable. Cuando la notificación es defectuosa no comienza a transcurrir los plazos de interposición de los recursos administrativos o judiciales, que cupiera interponer contra el acto de modo que, aunque el particular interponga su recurso con el plazo fijado en la ley deberá entenderse interpuesto en tiempo adecuado, por cuanto que tal plazo no ha comenzado verdaderamente a transcurrir debido a que la notificación era defectuosa.

Para evitar el perjuicio que ello deriva sobre el interés general cuya consecución queda paralizada como consecuencia de la ineficacia del acto el ordenamiento jurídico a previsto las causas y mecanismos de subsanación, estas causas de subsanación son las siguientes.

- 1- Que el destinatario del acto interponga contra el mismo recurso que resulta procedente es un supuesto clásico en nuestro derecho y resulta plenamente razonable ya que si el particular interpone el recurso procedente contra el acto debe suponerse que lo conocen su integridad, y que sienta consciente de su contenido

decide impugnarlo debe resaltarse que la interposición de un recurso improcedente no provoca la subsanación del defecto y el acto seguirá siendo eficaz.¹⁰⁰

- 2- Que el destinatario realice actuaciones que se deduzca que conoce el contenido del acto ya que si habiendo sido notificado defectuosamente de la iniciación del procedimiento se persone después en el mismo y formule alegaciones.

5.5 FORMAS DE REALIZAR LA NOTIFICACION.

5.5.1 NOTIFICACIÓN PERSONAL¹⁰¹

Esta notificación se practicará por persona autorizada, entregando personalmente al notificado, o a su representante legal o apoderado, en un lugar señalado para oír notificaciones, igualmente cuando el interesado o representante legal, concurre a las oficinas de la administración tributaria municipal y recibe copia íntegra de la resolución dictada por la autoridad competente.

5.5.2 NOTIFICACIÓN POR ESQUELA¹⁰²

Esta esquila deberá contener el extracto o la copia íntegra de la actuación que se notifica, esta deberá ser entregada por la persona autorizada en el lugar y fecha señalada por el interesado, esta deberá ser mayor de edad y si no hubiere ninguna que la reciba, fijara la esquila en este lugar, siempre y cuando se haya buscado a la persona que se deberá de notificar, o si está siendo localizada no la quiere recibir, a lo cual se deberá levantar acta en el lugar sobre ello.

¹⁰⁰ Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 26/11/93, exp 63-A-91

¹⁰¹ Art. 96 Ley General Tributaria Municipal.

¹⁰² Art. 97 Ley General Tributaria Municipal.

5.5.3 NOTIFICACIÓN POR EDICTO.¹⁰³

Esta procede en los casos en que ordene la Ley General Tributaria Municipal, cuando no hubiere lugar señalado o registrado para oír notificaciones, este edicto se fijara en el tablero de la Oficina Municipal, y esta contendrá un extracto breve y claro de las actuaciones correspondientes, por el termino de cuarenta y ocho horas, pasadas las cuales se tendrá por hecha la notificación. También esta notificación se podrá ser por una sola vez en un periódico de circulación nacional, pasadas cuarenta y ocho horas de la publicación, se tendrá por hecha la notificación.

5.5.4 OTRAS FORMAS DE REALIZAR LA NOTIFICACIÓN.

La notificación por medio de correo certificado, correo electrónico y otros medios electrónicos de comunicación que dejan rastros perceptibles, así como, a través de la publicación en el diario oficial o en cualquier de los periódicos de circulación nacional, procederá realizar en los casos expresamente previstos en las leyes tributarias, o cuando los actos administrativos a notificar no involucren ejercicio de la función fiscalizadora de determinación de impuestos e imposición de multas, en cuyo caso la notificación se entenderá realizada en la fecha que haya sido entregada o publicada la comunicación del respectivo acto, según corresponda.

Los documentos que servirán para identificarse a efecto de recibir notificaciones de carácter tributario podrán ser cualquiera de los siguientes: Documentos Únicos de Identidad, Pasaporte, Licencia de Conducir, Tarjetas de Afiliación del Instituto Salvadoreño del Seguro Social y para los extranjeros Pasaporte o Carné de Residente, o cualquier Documento que a futuro sea el documento de identificación personal oficial.

La notificación por medio del Diario Oficial o por cualquiera de los periódicos de circulación nacional, se efectuará en los casos expresamente previstos por las leyes tributarias y podrá

¹⁰³ Art. 98 Ley General Tributaria Municipal.

realizarse también en aquellos casos que se requiera hacer del conocimiento de los sujetos pasivos, informaciones generales, resoluciones de carácter general de inscripción o desinscripción masiva de contribuyentes o de cualquier otra índole, así como publicación de omisos o deudores, o cualquier otra actuación de carácter colectivo.

5.6 OPERACIONALIZACIÓN DEL RECURSO.

En el sistema de Derecho Público salvadoreño coloca a la Administración, en una posición jurídica de superioridad en relación al ciudadano gracias a la atribución de determinadas potestades y privilegios.

Es en tal sentido, entre las características esenciales o “atributos” de los actos administrativos se encuentran:

- a- Presunción de legalidad;
- b- La ejecutoriedad;
- c- Ejecutividad;
- d- Obligatoriedad.¹⁰⁴

Una característica importante en el régimen administrativo puro es que los actos administrativos gocen de presunción de legitimidad y sean ejecutorios per se, es decir, que la misma administración pueda ejecutarlos por sí y ante sí o hacerlos efectivos aun de forma forzosa que es la llamada prerrogativa de auto tutela. En El Salvador ni en la Constitución ni en las leyes secundarias le otorgan a la Administración dicho privilegio de forma genérica; es por eso, en respeto al principio de legalidad la regla general es que la entidad administrativa deba necesariamente acudir ante los tribunales ordinarios a hacer efectivo el acto

¹⁰⁴ SANCHEZ TORRES, Carlos Ariel, “Acto Administrativo. Teoría General”, tercera edición, Legis, Buenos Aires, 2004. P. 95.

administrativo correspondiente. Tal es el caso del cobro judicial que contempla el artículo 115 LGTM, aunque existen excepciones en otras leyes secundarias.

Es así como surge la importancia de los recursos en materia de la LGTM, pues contempla expresamente la presunción de legalidad de los actos administrativos en su artículo 75. En consecuencia si el contribuyente no está de acuerdo con el acto administrativo por medio del cual se le determina el tributo municipal o duda de su legalidad, habrá de asumir la carga de impugnarlo a través del recurso de apelación que es el único recurso previsto por la LGTM en su artículo 123, siendo indispensable para habilitar la acción contenciosa administrativa.

5.7 INTERPOSICIÓN DEL RECURSO.

El recurso de apelación debe interponerse para “ante el concejo” en el plazo de tres días después de notificada la resolución a recurrir, deberá interponerse ante el funcionario que dictó la resolución respectiva, quien debe limitarse a recibir el recurso, salvo la extemporaneidad, en ambos casos remitirlos al concejo.

La sola interposición del recurso suspende de forma automática la ejecución de acto administrativo según lo establece el Art. 123 Inc. 4 LGTM, es una consecuencia de la configuración del régimen de derecho administrativo salvadoreño. Si el apelante dejare transcurrir el término del emplazamiento sin mostrarse parte el concejo municipal declarara desierto el recurso, lo cual constituye un castigo a la falta de diligencia del apelante.

La configuración del procedimiento es en extremo engorrosa y dilatoria, sobre todo en este paso de “mostrarse parte”, el cual no tiene ninguna utilidad práctica; por lo que en el recurso de apelación primero debe interponerse el mismo, luego mostrarse parte, y hasta en la tercera intervención del apelante en que tiene la oportunidad de expresar los agravios, por lo que se considera innecesario cubrir estas etapas, bastando un solo acto procesal para cubrir esas etapas; es decir con la interposición del recurso y en el mismo acto exponer agravios y ofrecer la prueba pertinente.

Una de las razones por las que se consideran improcedente declarar desierto el recurso en esta etapa, es porque pueden existir violaciones a derechos y garantías constitucionales, un ejemplo sería la determinación de oficio del tributo municipal, sin la instrucción de un procedimiento previo. El trámite de recurso de apelación continúa si el apelante comparece en tiempo, se le manda a oír dentro del tercer día para que exprese todos sus agravios, presente la prueba instrumental de descargo y ofrezca cualquier otra prueba.

Lo más conveniente sería concentrar las etapas anteriores en una sola, ampliando el plazo para interponer el recurso, lo cual ahorraría tiempo y recursos tanto para la administración central como para el administrado.

En el 7 del Art. 123 LGTM, establece que la prueba testimonial se tomara en cuenta si hubiere principio de prueba de otra naturaleza, lo cual no tiene ningún sentido técnico por cuanto el recurso de apelación constituye una nueva etapa de conocimiento en la cual el juzgador deberá de pronunciarse sobre el fondo del asunto.

Siendo que los motivos de la apelación también pueden atacar aspectos específicos del procedimiento como actuaciones arbitrarias que no consten en actas, para lo cual la prueba testimonial se vuelve un elemento indispensable para sustentar los extremos procesales.

Si el apelante ofrece prueba distinta a la instrumental, se abrirá a prueba por ocho días para recibirla y recoger de oficio la que estime necesaria.

Vencido el término probatorio o el de la audiencia de expresión de agravios, cuando no se diere la apertura a prueba, el concejo dentro del término de ocho días, pronunciara la resolución correspondiente.

5.8 RECURSO DE IMPUGNACIÓN EN SEDE JUDICIAL

Impugnar una actividad administrativa es refutar, contradecir, u oponerse a dicha acción u omisión que ha vulnerando derechos subjetivos o constitucionales de las personas sean naturales o jurídicas y que contravienen a la normativa legal aplicable.

La normativa jurídica reconoce que todo acto administrativo se lo presume como legítimo, salvo estipulación en contrario, sin embargo esto no limita la posibilidad de impugnación ya que si una persona considera a su libre arbitrio que sus derechos han sido afectados y lesionados, puede interponer la impugnación en vía judicial, sin perjuicio de la aceptación o no de su reclamación por falta de sustentación legal, o de la resolución o sentencia que emita el órgano jurisdiccional competente.

5.9. RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

De conformidad con los artículos 2 letra c, de la Ley Contenciosa Administrativa, y el artículo 124 LGTM, la resolución pronunciada por el Concejo Municipal, para resolver el recurso de apelación, es susceptible de ser impugnada en sede judicial, interponiendo la acción contenciosa administrativa.

Dado que el procedimiento, que se instruye, en sede contenciosa administrativa, escapa a los fines del presente artículo, haciendo breves consideraciones sobre aspectos prácticos, atinentes a la impugnación de los actos administrativos, firmes en sede municipal, que determinan tributos.

En primer lugar, manifestar que la experiencia indica, que la gran mayoría de litigios judiciales, en esta materia se origina debido a la errónea interpretación y aplicación de las normas tributarias sustantivas y procedimentales. Así mismo se ha detectado, que la Administración Tributaria Municipal forma su criterio desde momentos anteriores a la instrucción de la fiscalización; razón por la cual, los procedimientos de determinación de oficio y la apelación misma suelen perder utilidad. Lo anterior se comprueba cuando los municipios delegan a un miembro del Concejo Municipal, para que dirija la fiscalización y el procedimiento de determinación de oficio que confirma los presuntos hallazgos de la fiscalización y posteriormente, en el recurso de apelación ese mismo miembro del Concejo Municipal integra

dicho ente para conocer del recurso. Dicha situación desemboca en una violación al artículo 16 de la constitución.

Otro aspecto recurrente, es el cómputo de los plazos de prescripción. En algunas ocasiones, los municipios pretenden determinar tributos municipales aduciendo que tienen quince años como plazo para efectuarlo, norma citando como norma habilitante el artículo 42 LGTM. Sin embargo, dicha norma hace alusión a la prescripción de deudas tributarias determinadas, y no a aquellas que están por determinarse. Es el artículo 107 LGTM, el que dispone que la Administración tenga tres años para determinar tributos, y por ende, resulta ser esta la norma aplicable.

Así mismo, suele ocurrir que la Administración omite llevar a cabo la fiscalización y control, y en muchos casos, también deja de lado la instrucción del procedimiento de determinación de oficio, procediendo a determinar el mismo, sin respetar el debido proceso legal.

Lo anterior genera una causal de “Nulidad de Pleno Derecho” que habilita la interposición de contencioso administrativo, en los términos detallados en el artículo 7 inciso final LGTM.

De igual forma la Administración Tributaria Municipal, en ocasiones aplica, el procedimiento previsto en el artículo 131 del Código Municipal, para instruir el recurso de apelación, siendo lo correcto aplicar el artículo 123 LGTM.

5.10 AMPARO CONTRA LEY AUTOAPLICATIVA

Una norma es autoaplicativa cuando reúne dos condiciones esenciales.

- a-** Que el particular se encuentre dentro de la situación prevista por la norma; y
- b-** Que no se exija ningún ulterior acto de actividad para que aquel este obligado a hacer o dejar de hacer algo. Es decir una ley es autoaplicativa cuando basta el imperativo de la norma para que el particular no pueda dejar de cumplirla.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Sentencia Definitiva pronunciada en el amparo 259-2000, el 10-07-2003

En tal sentido, el amparo contra ley autoaplicativa procede contra una norma general que es directamente operativa y no precisa de ningún acto posterior de ejecución o de aplicación, produciendo efectos jurídicos concretos desde su emisión, causando lesiones a la normativa constitucional desde su entrada en vigencia; en consecuencia, es susceptible de ser revisada desde la perspectiva constitucional, a través del amparo¹⁰⁶. Es decir que la operatividad inmediata de una norma implica que su sola promulgación y vigencia origina ya una vulneración aun antes de cualquier acto aplicativo de la misma al caso particular del individuo.

¹⁰⁶Sentencia Definitiva pronunciada en el amparo 192-99, el 30-04-2001

CAPITULO VI.

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

6.1- CONCLUSIÓN.

En el presente trabajo se ha pretendido exponer desde una visión teórica y práctica, los elementos principales que configuran el procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria municipal, entendiendo que se encuentran informado por distintas figuras contenidas a lo largo de la LGTM, las cuales son de gran relevancia para comprender el procedimiento en su correcta dimensión.

Los sujetos pasivos de los tributos municipales son los contribuyentes sociales o individuales y no sus empresas, las cuales únicamente constituyen el vehículo para desarrollar sus actividades económicas.

Los municipios deben acatar los límites impuestos en la Constitución para el ejercicio de su potestad tributaria, por lo que deben abstenerse de crear impuestos a través de tasas municipales, no basta denominar el tributo como tasa.

Las leyes tributarias municipales deben ser interpretadas y aplicadas conforme a la realidad de los hechos económicos, de manera que la norma cumpla con su finalidad.

Las actuaciones de la Administración Tributaria Municipal, deben adecuarse a las exigencias previstas en los Art. 82, 105 y 106 LGTM, debiendo en todo caso procurar salvaguardar el derecho de defensa del contribuyente.

Todo procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal debe iniciarse a partir de las diligencias previstas en el Art. 82 LGTM y previas constatación de alguna de las causales del Art. 105 LGTM.

El objeto del procedimiento de determinación de Oficio se fija desde la etapa de fiscalización, quedando limitada la Administración para variarlo durante la Administración del procedimiento.

El único recurso administrativo en contra de la determinación de tributos es la Apelación, dicho recurso está configurado atendiendo a anacronismos que lo vuelven extremadamente burocrático y tratado.

Los contribuyentes pueden interponer demandas contencioso-administrativas en contra de los actos que determinen impuestos de manera ilegal. El objeto de dicha acción deberá centrarse en demostrar la ilegalidad del acto administrativo que se está impugnando.

Los contribuyentes también pueden hacer uso de demandas de amparo contra leyes auto aplicativas, a efectos de que no se les apliquen las normas tributarias impugnadas, dicha vía resulta ser bastante ventajosa para el contribuyente.

6.2- RECOMENDACIONES.

Dada la trascendencia municipal de las normas tributarias municipales, es necesario recurrir a la Sala de lo Constitucional para impugnar las mismas y evitar que estas sigan surtiendo sus efectos, es recomendable adoptar la vía del amparo contra ley autoaplicativa en relación a las ventajas que esta causa procesal aporte al ciudadano.

Mediante esta vía es posible obtener la suspensión de los objetos de los actos impugnados, lo cual se traduce en que, durante la tramitación del proceso, el demandante no estará obligado a pagar los tributos que el municipio le cobra, sin generarse durante este tiempo intereses ni multas.

Un ejemplo de este tipo de pronunciamiento lo encontramos en la resolución de las ocho horas con cuarenta y tres minutos del día once de diciembre de dos mil nueve, pronunciada

en el proceso de amparo 578-2009; y resolución de las nueve horas con veintiún minutos de día nueve de abril de dos mil diez, pronunciada en el proceso de amparo 561-2009.

Se convierte en un medio efectivo para eliminar por completo el cobro por tributos municipales que se le realiza al ciudadano, sus efectos se extienden hacia el futuro como al pasado, es decir que el demandante no estará obligado a pagar aquellos impuestos que se le hayan determinado y cobrado antes del pronunciamiento de la sentencia definitiva. Debe agregarse que tampoco existe un plazo de prescripción para interponer el proceso de amparo contra ley autoaplicativa en razón de su objeto.

El Estado está obligado a modernizar sus instituciones a medida que la tecnología y los nuevos retos que perfila la economía lo demandan, por lo que recomendamos reestructurar la organización Tributaria Municipal, dotarla de las personal capacitado y competente en las dependencias distribuidas a lo largo del país ya que se evitara que exista excesiva carga laboral.

A los contribuyentes se les recomienda llevar la contabilidad de sus operaciones económicas al día y en orden, y cumplir con las obligaciones formales y sustantivas que la LGTM les impone, con lo cual evitaran que se les vulnere su derecho de defensa al ser sujetos a un procedimiento de Liquidación Oficiosa Municipal.

BIBLIOGRAFIA

BACRE, A. Recursos, orden y extra, editorial la Rocca, Argentina, 1999.

BERNALES BALLESTEROS, E. y otros, *“La Constitución de 1993”*, Editorial Grijley. Lima, Perú, 1997.

BELISARIO VILLEGAS, Hector, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 8ª Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003

BIDART CAMPOS, G., *“Derecho Constitucional y su Fuerza Normativa”*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1974.

BRENES CORDOVA, A., *Historia del Derecho*’, 2da. Edición, Editorial Gutenberg, San José, Costa Rica, 1929.

CASAS, José Ovaldo, *“Derecho y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de ley tributaria”* Ad- Hbc, Buenos Aires, 2005.

CISNEROS RIVAS, E. y otros; *“Violación a la Garantía de Audiencia en las liquidaciones oficiosas del impuesto sobre la renta en El Salvador”*, Universidad de El Salvador, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2008.

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 al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2003.

DELLA ROCCA, F. Instituciones de Derecho Procesal Canónico, Desclee de Bouwer, Buenos Aires, AR, 1950.

FOLCO, Carlos María. *“Procedimiento Tributario”, Naturaleza y Estructura*, RubinzalCalzoni, RubinzalCulzoni.

GARBERÍ LLOBREGAT, J., *“El Procedimiento Administrativo Sancionador”*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, España, 1998.

GARCIA VIZCANIO, Catalina, *“Derecho Tributario”* tomo I parte general, LexisNexis, Buenos Aires, 2007.

HALPERIN, David y otros, *La Notificación en el procedimiento Administrativo*, Ediciones Desalma. Buenos Aires, 1989. Pág. 4.

HERNÁNDEZ, Antonio María, *Derecho Municipal, Parte General*, Universidad Autónoma de México JARACH, Dino, *“El hecho imposible”*, tercera edición, AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2004.

KURI DE MENDOZA, S. y otros, *“Manual de Derecho Financiero”*, 1ª. Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993,

LAGO MONTERO, J.M., *“Tratado de Derecho Tributario”*, Editorial Temis, S.A, Madrid, España, 2009.

LEMUS AVENDAÑO, E., y otros; *“De la Impugnación de las Resoluciones Tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador en los Procesos de Fiscalización que violentan los Derechos de los Administrados”*, Universidad de El Salvador, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, 2005.

LINARES QUINTANA, S., *“Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional”*, Tomo V: “La Libertad Constitucional, Libertades Particulares”, Editorial alfa, Buenos Aires, Argentina, 1953.

OSSORIO, "Manuel, *L DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS POLÍTICAS Y SOCIALES*", Editorial Heliasta.

QUERALT, Juan Martin y otros, "*Curso de Derecho Financiero y Tributario*", vigésima edición, Tecno, Buenos Aires, 2009.

ROMERO, Iver, "*Proceso Histórico del Proceso Penal*", Revista Judicial No. 2, Facultad de Derecho, Universidad de San José, Costa Rica, 1980.

SANCHEZ TORRES, Carlos Ariel, "*Acto Administrativo. Teoría General*", tercera edición, Legis, Buenos Aires, 2004.

SCHINDEL, Ángel, "*Tratado de Tributación. Derecho Tributario*" Volumen 1, obra dirigida por Horacio García Belsunce editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

SHONCKE, Adolfo, *Derecho Procesal Civil*, Bosh Barcelona, 1950.

TEJEIRO, Guillermo, "*Tratado de Tributación. Derecho Tributario*"

VELEZ MARICONDE, A., "*Derecho Procesal Penal*", 2da. Edición, Ediciones Lener, Buenos Aires, Argentina, 1969.

VESCOVI, E. *los Recursos judiciales y demás medios impugnativos en Iberoamérica*, Depalma, Buenos Aires, AR 1988.

VOVELLE, Michel: "*Introducción a la historia de la Revolución Francesa*". Barcelona: Editorial Crítica, 2000.

INDICE LEGISLATIVO

Código Tributario, Decreto 230, de 14 de diciembre de 2000, D.O. 241, Tomo 349 publicado el 22 e diciembre de 2000

Constitución de la República de El Salvador de 1993, Decreto Constituyente No. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O., No, Tomo 261, del 16 de diciembre de 1983.

Constitución de la República de El Salvador, E.S, Editorial FESPAD, séptima edición, 2004,

Declaración Universal de los Derechos Humanos

Ley del Impuesto sobre la Renta, D.L.No.472, del 19 de Diciembre de 1963; D.O.No.241, Tomo 201 del 21 de diciembre de 1963.

Ley General Tributaria Municipal, Decreto Nº 86 del 17 de octubre de 1991, D.O. Nº 242, Tomo Nº 313 del 21 del diciembre de 1991.

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, DL N 665, del 7 de marzo de 1995, publicado en el D.O. N 58 tomo 3301 del 22 de marzo de 1996.

INDICE JURISPRUDENCIAL

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Amparo, Ref. ASO 45597-98 18 de diciembre de 1998. El Salvador.

Sala de lo Contencioso Administrativo; Ref. 49-2006; San Salvador, a las quince horas con dos minutos del día veintitrés de abril de dos mil diez.

Sentencia de Amparo, 450-2000, de 14-VI- 2002.

Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 20-III-2001, en proceso bajo referencia 159-A-2000.

Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 5-XII-2000, dictada en proceso bajo referencia 111-R-99.

Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 28-2-2000 en proceso bajo referencia 57B-98.

Sentencia pronunciada por la Sala de los Contencioso Administrativo, de 18-XII-200, en proceso bajo referencia 60-D-99.

Sentencia Definitiva pronunciada en el amparo 259-2000, el 10-07-2003

Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo REF. 215-2006.

Sentencia Definitiva pronunciada en el amparo 192-99, el 30-04-2001.

Sentencia Definitiva pronunciada en el amparo 259-2000, el 10-07-2003

Sentencia Definitiva pronunciada en el amparo 192-99, el 30-04-2001

Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 26/11/93, exp 63-A-91.

Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, de 20/1/98 exp 125-M-97.

Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 18/11/98, en proceso bajo referencia 131-c-97.

Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo Español, de 14/10/92

DICCIONARIOS.

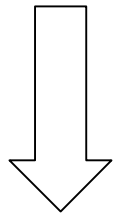
CABANELLAS DE TORRES G, *Diccionario Jurídico Elemental*, Nueva Edición actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, Editorial Heliasta S.R.L., 2006.

OTRAS FUENTES

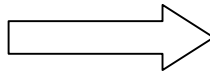
www.mh.com.sv/portal/page/Glorario/

ANEXOS

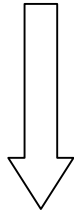
PROCEDIMIENTO DE LA DETERMINACION DE
OFICIO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.



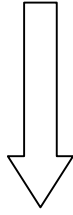
1-La administración tributaria municipal notificará y transcribirá al contribuyente, las observaciones o cargos que tuviere en su contra, incluyendo las infracciones que se le imputen.



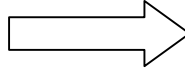
2-En el término de quince días, que por razones fundadas, puede prorrogarse por un período igual, el contribuyente o responsable deberá formular y fundamentar sus descargos, cumplir con los requerimientos que se le hicieren y ofrecer las pruebas pertinentes.



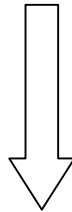
3-Recibida la contestación dentro del término señalado, si el contribuyente o responsable hubiere ofrecido pruebas, se abrirá a prueba por el término de quince días. La administración tributaria municipal podrá de oficio o a petición de parte, ordenar la práctica de otras diligencias dentro del plazo que estime apropiado.



4- Si el contribuyente o responsable no formula y fundamenta sus descargos, o no cumple con los requerimientos que se le hicieren caducará su derecho a presentarla posteriormente.

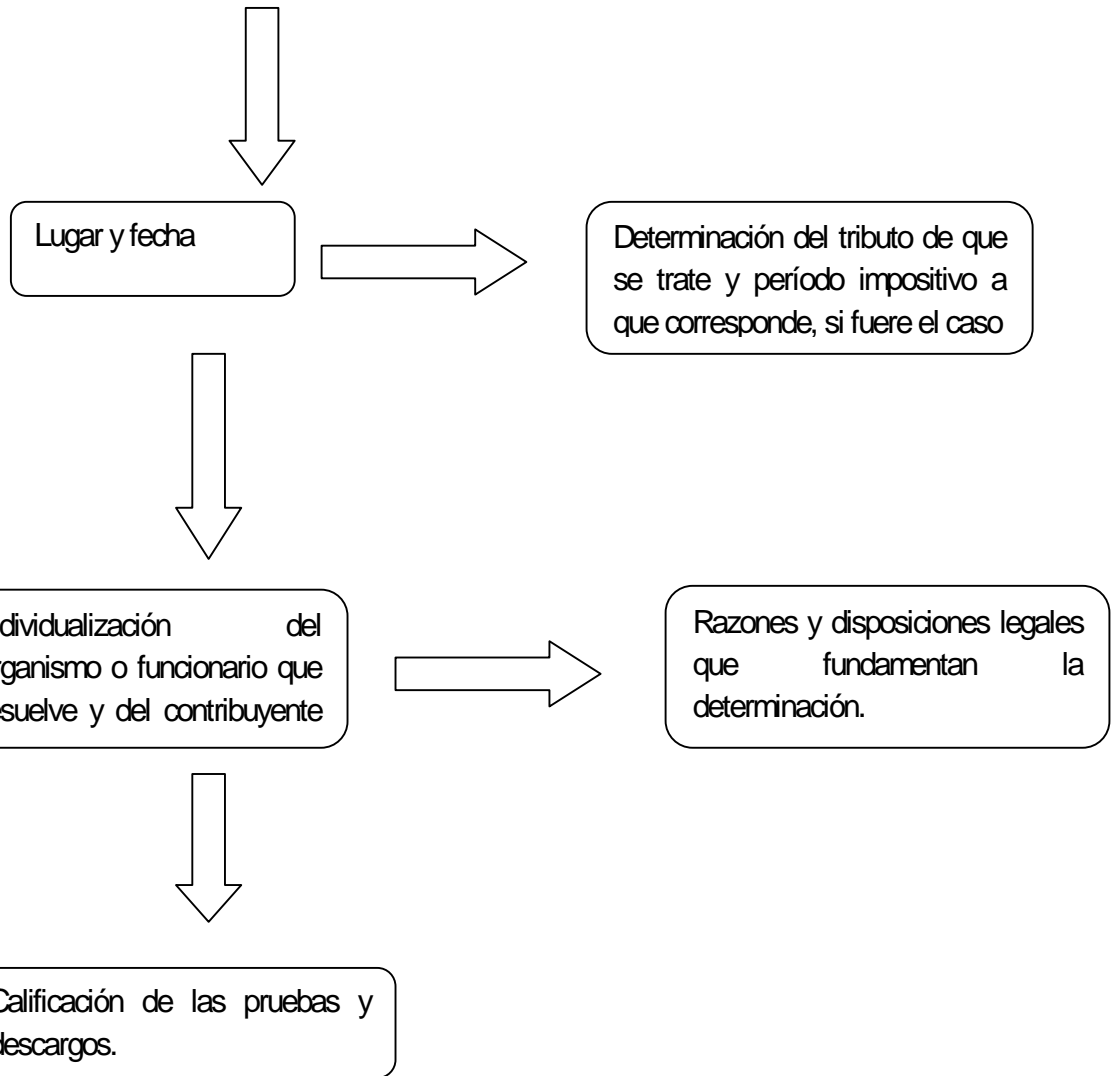


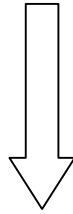
5- Si el contribuyente o responsable manifiesta en dicho término, su conformidad con las observaciones y cargos, la administración tributaria municipal procederá a efectuar el acto de determinación y dejar constancia de la conformidad y el contribuyente, a hacer efectivo el pago.



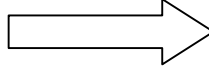
6- Al vencer los plazos para la recepción de pruebas, la administración tributaria municipal deberá, en un plazo de quince días, determinar la obligación tributaria; cuando el caso fuere de mero derecho, el plazo para determinar dicha obligación, comenzará a contarse una vez que el contribuyente o responsable formule su alegato de descargo. Cuando se hubiere comprobado que se ha cometido una contravención, la administración tributaria municipal, podrá en el acto de determinación de la obligación tributaria, imponer la sanción que corresponda.

7- La resolución de la administración tributaria municipal que determine la obligación tributaria, deberá llenar los siguientes requisitos.

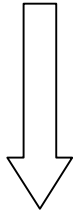




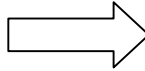
Especificación de cantidades que correspondan en forma individualizada a tributos y sanciones.



Orden de emisión del mandamiento de ingreso que corresponda.



Orden de la notificación de la determinación formulada.



Firma del o los funcionarios competentes.