

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS
SEMINARIO DE GRADUACION EN CIENCIAS JURIDICAS 2010
PLAN DE ESTUDIO 1993**



**“FACTORES QUE INTERVIENEN EN LA EFICACIA DEL TRIBUNAL DE
APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS EN LA
RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE APELACIÓN
”.**

**TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OBTENER EL GRADO DE:
LICENCIADA EN CIENCIAS JURIDICAS**

PRESENTAN:

**MARCELA MARINA CARDONA MONTERROSA,
DANY MARICELA MARROQUIN CRUZ,
SILVIA MARINA TOBAR AGUIRRE.**

**DRA. EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, FEBRERO DE 2011.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO RUFINO ANTONIO QUEZADA SÁNCHEZ

RECTOR

ARQUITECTO MIGUEL ÁNGEL PÉREZ RAMOS

VICERRECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO OSCAR NOÉ NAVARRETE ROMERO

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHÁVEZ

SECRETARIO GENERAL

DOCTOR RENÉ MADECADEL PERLA JIMENEZ

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSÉ HUMBERTO MORALES

DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS

VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS HERNANDEZ

SECRETARIO

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO

DIRECTOR ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS

“Soy uno solo, pero soy uno. No puedo hacer todo, pero no dejare que lo que no puedo hacer interfiera con lo que sí puedo”

A Dios Todopoderoso por darme la vida, el entendimiento, la sabiduría, la inteligencia, fortaleza y todo aquello que me impulso a culminar una de mis metas, que es el de terminar una carrera académica, sobre todo gracias por su amor y misericordia por que sin él nada de esto fuera posible.

A la Virgen María por sus oraciones e intersección ante nuestro Padre Dios.

A mis padres Marcelo Cardona y Angela Marina Monterrosa, mi hermano Isaias Marcelo Cardona, gracias a ellos por su amor incondicional, por sus oraciones cada día para que todo saliera muy bien, por la fe y confianza que han tenido en mí, por sus consejos y palabras de motivación que me ayudaron a tomar buenas decisiones y a poder sobrellevar cualquier obstáculo, por su apoyo y paciencia porque han sido ellos un motivo de mi éxito; pero sobre todo gracias por su sacrificio que ha pasado para que yo lograra culminar mi meta, los amo porque son lo más grande que tengo en mi vida.

A Martina del Carmen Monterrosa y a toda mi familia por sus oraciones, su apoyo y confianza en mí.

A Vicente Antonio Valladares por su apoyo incondicional a cada momento, por su amor, su comprensión y paciencia, además por sus palabras de ánimo y fortaleza para seguir adelante, por creer en mí.

A Marta Zaña, Carmen Canizalez, Nancy Nerio, Brenda Vásquez, Deysi Hernandez, y a todos mis amigos y amigas que aunque no escriba aquí sus nombres, los tengo presentes porque siempre han estado ahí apoyándome y pendientes de mi, por sus consejos y por bellos momentos compartidos.

A mis grandes amigas y compañeras de tesis Silvia Marina Tobar Aguirre y Dany Maricela Marroquín Cruz; por su ayuda, apoyo y trabajo, ya que formamos un gran equipo en donde compartimos muchas experiencias y aprendimos una de la otra.

A familia Aguirre y familia Marroquín Cruz, por su ayuda, colaboración, hospitalidad y brindarnos de recursos necesarios que nos ayudaron en todo el desarrollo de nuestro trabajo de graduación.

A la Dra. Evelyn Beatriz Farfán por su asesoramiento, tiempo, dedicación, trabajo y brindarnos de conocimientos y enseñanzas.

A todos aquellos de quienes no he plasmado sus nombres pero que están en mis pensamientos, porque de una u otra manera ayudaron hacer posible este trabajo. Por darme su apoyo, colaboración, comprensión, consejos y ser parte de mi vida.

Es por eso que agradezco y dedico mi trabajo y éxito a todos ellos, los quiero mucho y siempre estarán en mi corazón. MUCHAS GRACIAS.

Marcela Cardona.

AGRADECIMIENTOS

A Dios por darme la oportunidad de realizar y culminar una de mis metas, a pesar de las circunstancias en que me he encontrado siempre me ha dado la voluntad y las fuerzas necesarias y sobre todo la vida para poder llegar a este nuevo éxito. Gracias Dios por confortarme y ser mi guía en todos los aspectos de mi vida.

A la Virgen de Guadalupe, por ser mi apoyo espiritual en los momentos más difíciles de mi vida. Gracias por tenerme en tu regazo, por tenerme en tus brazos, acompañarme y protegerme cada día.

A mis Padres Manuel Nicolás Marroquín Martínez, Yolanda Cruz Chicas y Tomasa Marroquín, a quienes les dedico de manera especial este trabajo, porque siempre me han dado su apoyo, comprensión y amor en todos los momentos de mi vida, por brindarme sus consejos y darme la motivación y fortaleza para seguir adelante.

A mis compañeras de tesis Marcela Marina Cardona Monterrosa y Silvia Marina Tobar Aguirre, por su tolerancia, apoyo y comprensión a lo largo del desarrollo del trabajo de investigación, así como también por su cariño y su amistad sincera e incondicional.

A mi mejor amiga Eva Cecilia Martínez Aragón, porque siempre se presenta como un ángel de Dios cuando más lo necesito. Por haberme apoyado y motivado a lo largo de mi carrera, por su cariño y amistad sincera e incondicional.

A mis familiares y amigos, por estar siempre conmigo apoyándome y ayudándome, por incluirme en sus oraciones y por estar pendientes en el transcurso de mi carrera.

A nuestra asesora de tesis Dra. Evelyn Beatriz Farfán, por compartarnos sus sabios conocimientos, por brindarnos siempre su buena disposición y accesibilidad y generarnos confianza.

A personas como el Dr. Henry Mejía y el Lic. Samuel Merino por motivarnos y brindarnos su apoyo incondicional, por brindarnos su buena disposición y disponibilidad para compartarnos sus conocimientos a lo largo de la carrera.

Dany Marroquín.

AGRADECIMIENTOS

Son tantas personas a las cuales agradezco y dedico parte de este triunfo, pero definitivamente sobre todas las cosas, a Dios Todopoderoso y a la Santísima Virgen María, por haberme bendecido e iluminado a lo largo de mi carrera y por fortalecerme y sostenerme hasta llegar al final.

A mi madre Sonia Marina Aguirre por su enorme sacrificio para que pudiera alcanzar este sueño; por enseñarme que todo esfuerzo es al final recompensa. Tu esfuerzo, se convirtió en tu triunfo y el mío. Te amo, serás siempre mi inspiración para alcanzar mis metas.

A mi padre Héctor Emilio Tobar porque aun desde la distancia, siempre me ha apoyado y con su amor me ha conducido por el buen camino.

A mi hermana María Evangelina Tobar de Anaya, quien siempre ha sido mi fuente de alegrías, cariño y apoyo.

A toda mi familia, por su amor, disposición y su buena voluntad, especialmente a mis abuelitos David Aguirre (Q.D.D.G.) y Marina Castro de Aguirre (Q.D.D.G.); mis tías Alma Aguirre, Silvia Aguirre y Ana Ruth Serpas, quienes creyendo en mí, me proveyeron de los recursos necesarios, me animaron a esforzarme y seguir adelante, instándome a superarme a mí misma.

A mi equipo de tesis y mis grandes amigas Dany Maricela Marroquín y Marcela Marina Monterrosa por haber sido un pilar en los ánimos y desarrollo de este sueño que ahora es una realidad.

A las familias Marroquín Cruz y Cardona Monterrosa, por haber sido participes de este largo trayecto, impulsándonos y alentándonos a seguir adelante.

A la Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata, quien con gran disposición nos guió en la realización de este trabajo y nos encamino con su conocimiento y experiencia dedicándonos tiempo y esfuerzo.

A todos mis amigos y compañeros, pero de manera muy especial a Vanessa Coreas y Yessenia Coreas por demostrarme que una amistad que resiste la prueba del tiempo y ve marchitarse muchas cosas alrededor, es el tesoro más valioso que se puede tener; a Bryan Álvarez por su cariño, por ser mi incondicional apoyo, por su total disposición y buena voluntad de ayudarme hasta en lo más mínimo para verme superándome; a Edgar Coreas (Q.D.D.G.) por que estando más cerca del Padre Celestial intercedes por quienes necesitamos de su protección; a Rafael Anaya, Efraín Parada y Omar Moon por ser fuente de alegrías, aliento y apoyo que necesito para salir adelante y a David Villatoro por creer en mí, por no perder su fe, y si así ha sido, gracias por recuperarla, por compartir sus conocimientos conmigo y transmitirme felicidad día a día de la forma en que solo él sabe hacerlo.

Y a todos aquellos, que han quedado escondidos de mi memoria, pero que fueron participes en este proyecto; porque cuando soñamos solos, es solo un sueño... pero cuando soñamos juntos el sueño se puede hacer realidad.

Silvia Tobar.

SIGLAS Y ABREVIATURAS UTILIZADAS

| | |
|---------|---|
| CA | Corte de Apelaciones. |
| CAUCA | Código Aduanero Uniforme Centroamericano. |
| Cn. | Constitución de la República. |
| CNPT | Código de Normas y Procedimientos Tributarios. |
| Com. | Código de Comercio. |
| CSJ | Corte Suprema de Justicia. |
| CT | Código Tributario. |
| CTCL | Código Tributario de Chile. |
| DFL | Decreto con Fuerza de Ley. |
| DGA | Dirección General de Aduanas. |
| DGACR | Dirección General de Aduanas de Costa Rica. |
| DGII | Dirección General de Impuestos Internos. |
| DGT | Dirección General de Tributación. |
| DL | Decreto Legislativo. |
| DO | Diario Oficial. |
| DUI | Documento Único de Identidad. |
| IVA | Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. |
| LESIA | Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras. |
| LGA | Ley General de Aduanas. |
| LGAP | Ley General de la Administración Pública. |
| LGM | Ley General de Ministerios. |
| LISR | Ley del Impuesto Sobre la Renta. |
| LITBMPS | Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. |
| LODGA | Ley Orgánica de la Dirección General de Aduanas. |
| LODGII | Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos |

| | |
|----------|--|
| LOFTAIIA | Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. |
| LOSII | Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos. |
| LOSNA | Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas. |
| LOTTA | Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros. |
| LSA | Ley de Simplificación Aduanera. |
| MH | Ministerio de Hacienda. |
| MHCL | Ministerio de Hacienda de Chile. |
| MHCR | Ministerio de Hacienda de Costa Rica. |
| NCR | Número de Registro de Contribuyente. |
| NIT | Número de Identificación Tributaria. |
| PGRCR | Procuraduría General de la República de Costa Rica. |
| RA | Recurso de Apelación. |
| RACT | Reglamento de Aplicación del Código Tributario. |
| RECAUCA | Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. |
| RIOE | Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo. |
| ROFPTFA | Reglamento de Organización, Funciones y Procedimientos del Tribunal Fiscal Aduanero. |
| SCA | Sala de lo Contencioso Administrativo. |
| SII | Servicio de Impuestos Internos. |
| SNA | Servicio Nacional de Aduanas. |
| TAIIA | Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. |
| TAN | Tribunal Aduanero Nacional. |
| TFA | Tribunal Fiscal Administrativo. |
| TTA | Tribunales Tributarios y Aduaneros. |

INDICE

| | |
|--|----|
| INTRODUCCION | i |
| CAPITULO I | |
| ANTECEDENTES, ORGANIZACIÓN Y COMPETENCIA DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS. | 1 |
| 1.1 Administración Tributaria. | 1 |
| 1.1.1 Ministerio de Hacienda. | 2 |
| 1.1.1.1 Atribuciones..... | 4 |
| 1.1.1.2 Objetivos. | 5 |
| 1.1.1.3 Organización del Ministerio de Hacienda. | 7 |
| 1.1.2 Dirección General de Impuestos Internos..... | 8 |
| 1.1.3 Dirección General de Aduanas..... | 12 |
| 1.2. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas..... | 18 |
| 1.2.1 Antecedentes Históricos..... | 18 |
| 1.2.2 Estructura Organizativa. | 22 |
| 1.2.3 Composición del Tribunal..... | 24 |
| 1.2.4 Competencia del Tribunal..... | 25 |
| 1.2.4.1 Competencia en Materia de Impuestos Internos..... | 26 |
| 1.2.4.1.1 Liquidación de Oficio de Tributos..... | 26 |
| 1.2.4.1.1.1 Fines..... | 30 |
| 1.2.4.1.1.2 Entes Encargados del Procedimiento..... | 30 |
| 1.2.4.1.1.3 Procedimiento de Liquidación Oficiosa de Tributos..... | 32 |
| 1.2.4.1.2 Procedimiento de Imposición de Sanciones..... | 40 |
| 1.2.4.2 Competencia en Materia de Aduanas..... | 44 |
| 1.2.4.3 Procedimiento Administrativo..... | 49 |
| 1.2.4.4 Recurso de Apelación..... | 53 |
| 1.2.4.4.1 Resoluciones Definitivas en Materia de Liquidación de Oficio de Tributos..... | 54 |

| | |
|---|----|
| 1.2.4.4.2 Resoluciones Definitivas en Materia de Imposición de Sanciones | 54 |
| 1.2.4.4.3 Resoluciones Definitivas en Materia de Valoración Aduanera. | 57 |
| 1.2.4.4.4 Resoluciones Definitivas en Materia de Clasificación Arancelaria..... | 58 |
| 1.2.4.4.5 Resoluciones Definitivas en Materia de Origen de las Mercancías..... | 60 |

CAPITULO II

| | |
|--|----|
| IMPUGNACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA DE IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS EN SEDE ADMINISTRATIVA..... | 63 |
| 2.1 Recurso de Apelación..... | 63 |
| 2.1.1 Definición..... | 64 |
| 2.1.2 Naturaleza Jurídica..... | 66 |
| 2.1.3 Características..... | 67 |
| 2.1.4 Partes Procesales..... | 69 |
| 2.1.4.1 Sujeto Pasivo. | 71 |
| 2.1.4.2 Sujeto Activo. | 72 |
| 2.1.5 Finalidad..... | 73 |
| 2.1.6 Plazo para Apelar. | 74 |
| 2.2 Procedimiento del Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas..... | 75 |
| 2.2.1 Escrito..... | 75 |
| 2.2.2 Improcedencia del Recurso..... | 79 |
| 2.2.3 Admisión del Recurso..... | 79 |
| 2.2.4 Informe de la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas..... | 81 |
| 2.2.5 Apertura y Producción de Pruebas..... | 83 |
| 2.2.6 Resolución del Recurso..... | 85 |

| | |
|---|-----|
| 2.2.7 Notificación..... | 87 |
| 2.2.8 Efectos del Recurso..... | 88 |
| CAPITULO III | |
| ORGANIZACIÓN Y COMPETENCIA DE LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA | |
| EN EL DERECHO COMPARADO..... | 90 |
| 3.1 Chile..... | 91 |
| 3.1.1 Organización de la Administración Tributaria..... | 91 |
| 3.1.1.1 Servicio de Impuestos Internos..... | 93 |
| 3.1.1.1.1 Dirección Nacional..... | 94 |
| 3.1.1.1.2 Dirección de Grandes Contribuyentes..... | 95 |
| 3.1.1.1.3 Direcciones Regionales..... | 95 |
| 3.1.1.2 Servicio Nacional de Aduanas..... | 96 |
| 3.1.1.2.1 Dirección Nacional..... | 97 |
| 3.1.1.2.2 Direcciones Regionales..... | 98 |
| 3.1.1.2.3 Administraciones de Aduanas..... | 98 |
| 3.1.1.3 Tribunales Tributarios y Aduaneros..... | 99 |
| 3.1.2 Procedimiento Administrativo del RA..... | 100 |
| 3.1.2.1 Procedimientos Tributarios..... | 101 |
| 3.1.2.1.1 Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias..... | 101 |
| 3.1.2.1.2 Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos..... | 103 |
| 3.1.2.1.3 Procedimiento General para la Aplicación de Sanciones... | 105 |
| 3.1.2.1.4 Procedimiento Especial para la Aplicación de Sanciones.. | 106 |
| 3.1.2.1.5 Procedimiento Especial de Reclamo de los Avalúos de Bienes Raíces..... | 107 |
| 3.1.2.2 Procedimientos Aduaneros..... | 109 |
| 3.1.2.2.1 Procedimiento General de Reclamaciones Aduaneras..... | 109 |
| 3.1.2.2.2 Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos..... | 111 |

| | |
|---|-----|
| 3.1.2.2.3 Procedimiento General para el Reclamo de Sanciones por Infracciones Aduaneras. | 113 |
| 3.1.2.2.4 Procedimiento Especial para el Reclamo de Sanciones Disciplinarias. | 114 |
| 3.1.2.2.5 Situación Especial. | 116 |
| 3.2 Costa Rica. | 117 |
| 3.2.1 La Organización de la Administración Tributaria. | 117 |
| 3.2.1.1 Dirección General de Tributación. | 118 |
| 3.2.1.2 Dirección General de Aduanas. | 120 |
| 3.2.1.2.1 Director General de Aduanas. | 122 |
| 3.2.1.2.2 Subdirección General de Aduanas. | 122 |
| 3.2.1.2.3 Direcciones. | 122 |
| 3.2.1.3 Tribunal Fiscal Administrativo. | 124 |
| 3.2.1.4 Tribunal Aduanero Nacional. | 126 |
| 3.2.2 Recurso de Apelación. | 127 |
| 3.2.2.1 Recurso de Apelación en Materia de Tributación. | 127 |
| 3.2.2.2 Recurso de Apelación en Materia de Aduanas. | 129 |
| 3.2.3 Procedimiento del Recurso de Apelación. | 129 |
| 3.2.3.1 Procedimiento del Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo. | 129 |
| 3.2.3.2 Procedimiento del Recurso de Apelación ante el Tribunal Aduanero Nacional. | 131 |
| 3.3 Divergencias entre las Administraciones Tributarias de Chile, Costa Rica y El Salvador. | 134 |
| 3.3.1 Rasgos Generales de la Estructura Organizativa. | 135 |
| 3.3.2 Primacía del Elemento Tecnológico. | 136 |
| 3.3.3 Integración de las Administraciones de Tributos Internos y las Aduanas. | 137 |
| 3.3.4 Procesos de Descentralización Territorial. | 138 |

| | |
|---|-----|
| 3.3.5 Enfoques de Calidad. | 139 |
| CAPITULO IV | |
| ANALISIS DE LOS FACTORES QUE INTERVIENEN EN LA EFICACIA DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS EN LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE APELACIÓN. | |
| | 140 |
| 4.1 Factor Organizacional. | 142 |
| 4.1.1 Centralización Territorial del TAIIA. | 142 |
| 4.2 Factor Humano. | 143 |
| 4.3 Factor Material. | 145 |
| 4.3.1 Falta de Infraestructura Adecuada, Mobiliario y Equipo Suficiente. | 145 |
| 4.4 Factor Tecnológico. | 146 |
| CAPITULO V | |
| CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES. | |
| | 148 |
| 5.1 Conclusiones. | 148 |
| 5.2 Recomendaciones. | 150 |
| Bibliografía. | 152 |
| ANEXOS. | 160 |

INTRODUCCION

El presente trabajo de investigación versa sobre los factores que intervienen en la eficacia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas en la resolución del Recurso de Apelación, como queda enunciado en el tema; por lo se desarrolla un estudio sobre las generalidades del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, con el objeto de identificar los factores que le obstaculizan en su labor fiscalizadora de la legalidad y legitimidad de las actuaciones de la Administración Tributaria y le impiden el logro de una plena eficacia.

En este sentido, el principal punto de estudio de esta investigación, está constituido por las vías de impugnación que permiten al sujeto pasivo de una obligación tributaria, que ha sido sujeto de una resolución de la administración, pueda pedir, vía recurso, su anulación, modificación o explicación. Así, se presenta la siguiente estructura:

En el capítulo I se hace un desarrollo general acerca de la Administración Tributaria y los principales órganos que la componen, prestándoles mayor atención a la Dirección General de Impuestos Internos y a la Dirección General de Aduanas como los entes emisores de las resoluciones que son competencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

Asimismo se establecen la competencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, sus Antecedentes, objetivos, funciones y estructura organizativa, los Departamentos y Unidades que actualmente lo componen señalando sus principios, entre ellos los Constitucionales y los legales; las fuentes de que se nutre.

El capítulo II está enfocado en el proceso de impugnación de los actos administrativos en materia de impuestos internos y de aduanas en sede administrativa, donde se desarrollan desde principios doctrinarios que rigen el Recurso de Apelación, definición, características, naturaleza jurídica, hasta el procedimiento del Recurso de Apelación tramitado el interior del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, detallando los requisitos que deben contener el escrito de interposición del recurso, los motivos de improcedencia y admisibilidad, la participación de las Direcciones respectivas, los plazos y el efecto que causa la interposición del mismo.

En el capítulo III se alberga la organización y competencia de la jurisdicción tributaria en el derecho comparado, haciendo un estudio comparativo de la Administración Tributaria de Chile y Costa Rica, ya que son dos países que sirven de modelo para mejorar aspectos dentro de la Administración Tributaria salvadoreña, analizando cada uno de los entes encargados de la recaudación y fiscalización de los impuestos en materia de impuestos internos y de aduanas.

También se hacen una serie de divergencias y similitudes sobre las Administraciones Tributaria de estos países, entre las cuales se encuentra los rasgos generales de la estructura organizativa, procedimientos administrativo, primacía del elemento tecnológico y la integración de las administraciones de Tributos Internos y de Aduanas.

El capítulo IV como parte más importante de la investigación se determina los factores que intervienen en la eficacia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, explicando cada uno de ellos.

Y por último pero no menos importante se presenta el capítulo V en el cual se establece una serie de conclusiones que dieron lugar durante todo el transcurso de la investigación, paralelo a estas y con el fin de darle solución a los problemas que se dan a causa de la problemática presentada se plantean recomendaciones esperando que sean de gran ayuda para mejorar el desempeño en el funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

CAPITULO I ANTECEDENTES, ORGANIZACIÓN Y COMPETENCIA DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS.

1.1 Administración Tributaria.

Cuando el Estado ejerce su potestad tributaria y establece impuestos, surge simultáneamente la necesidad de administrarlos para poderlos percibir adecuadamente; es por ello que al Estado le surge la necesidad de crear un órgano especializado, es así como se crea la Administración Tributaria.

El concepto de Administración Tributaria comprende, entre otros, los órganos centrales del MH, en cuanto ejerzan alguna de las funciones mencionadas, relativos a la gestión, recaudación, control, verificación y análisis de los diferentes tributos que comprenden los ingresos del Estado, así como procesos relativos al valúo de bienes muebles e inmuebles con el objeto de determinar el monto de tributos a pagar por los administrados. Asimismo comprende labores tendientes a la resolución de los conflictos que se generan entre los administrados y la Administración Tributaria.

El CT¹ regula a la Administración Tributaria a partir de los Arts. 21 al 29, en los cuales le otorga competencia a dicha institución, entre las cuales podemos mencionar:

1. El registro, control y clasificación de los sujetos pasivos en función de su nivel de ingresos, actividad económica y cualquier otro criterio que permita a la Administración cumplir eficazmente con su gestión.

¹ **CODIGO TRIBUTARIO**, D.L. No. 230, de fecha 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

2. Exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva.
3. Registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales.
4. Control y designación de agentes de retención y de percepción.
5. La fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes.
6. Las liquidaciones oficiosas del impuesto.
7. La aplicación de sanciones.
8. La gestión administrativa del cobro del impuesto y accesorios.
9. La gestión previa del cobro de la deuda tributaria por la vía judicial.
10. Cualquier otra función que en materia de tributos internos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administradora.

Según el Art. 21 CT, cuando hace referencia a la expresión “Administración Tributaria” deberá entenderse que se está haciendo alusión al MH, a través de las direcciones respectivas, responsables de la administración y recaudación de impuestos.

En base a lo anterior se puede decir que la Administración Tributaria es la entidad facultada para la administración de los tributos estatales.

1.1.1 Ministerio de Hacienda.

El MH inició sus funciones como ente rector de las finanzas públicas de El Salvador, en el mes de febrero de 1829, en el período de presidencia del señor José María Cornejo, quien asignó como encargado de Hacienda y Guerra a Manuel Barberena, quien posteriormente fue sustituido durante el mismo período por el prócer Joaquín Duran Aguilar, luego en febrero de 1833 asume el poder el señor Joaquín de San Martín, quien nombró como

Secretario de Hacienda y Guerra a Juan José Córdova. En mayo de 1938 el viceseefe del ejecutivo, Timoteo Méndez nombró Ministro General a Antonio José Cañas, quien fue el que organizó a la Administración Pública en cuatro grandes secciones: Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación; siendo estas las carteras más antiguas del Gabinete del Gobierno de El Salvador.

Posteriormente se integra el Ministerio de Economía con el MH, pero es a partir del 1 de marzo de 1950, cuando se aprobó el Decreto No. 517, emitido por el Consejo de Gobierno Revolucionario el 28 de febrero de 1950, mediante el cual, el MH quedó funcionando de forma independiente como Ramo de la Administración Pública².

La base legal que otorga la competencia y rige la actuación del MH y sus diferentes unidades de organización las encontramos en la Cn.³, en el Art. 226 el cual dice:

“El Órgano Ejecutivo en el Ramo correspondiente, tendrá la dirección de las finanzas públicas y esta específicamente obligado a conservar el equilibrio del Presupuesto hasta donde sea compatible con los fines del Estado”.

Es necesario aclarar que a través de este Ministerio el Órgano Ejecutivo administra los ingresos y en general los bienes del Estado, ya que la finalidad del mismo es no gastar más de lo que se obtiene y proporcionar a las instituciones del Estado los recursos necesarios para su funcionamiento y cubrir las necesidades de la población.

² **MINISTERIO DE HACIENDA, GOBIERNO DE EL SALVADOR**, Historia, Tomado de la página web del Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv, consultada el 22 de julio de 2010.

³ **CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR**, D.C. No. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O. No. 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

El MH es una institución cuya misión es dirigir y administrar las finanzas públicas de manera eficiente, honesta y transparente, con disciplina y responsabilidad, garantizando la sostenibilidad fiscal, un manejo macroeconómico responsable y el cumplimiento de las disposiciones legales; elevando progresiva y sostenidamente el rendimiento de los ingresos y la calidad en la asignación del gasto y a la inversión pública, con el propósito de reducir sustancialmente la pobreza, generar la inclusión y disminuir la desigualdad en la población salvadoreña⁴.

Asimismo asume la visión de ser una institución moderna que busca la excelencia en el servicio público y el trabajo por resultados, comprometida con la ética, probidad, transparencia, responsabilidad, rendición de cuentas y la mejora continua.

1.1.1.1 Atribuciones.

El Art. 36 RIOE⁵, señala entre algunas de sus atribuciones las siguientes:

1. La dirección de las finanzas públicas.
2. La dirección y ejecución de las políticas tributarias.
3. La preparación de los proyectos de Ley de Presupuesto, de Ley de Salarios. De los Decretos de emisión o contratación de empréstitos al sector público y administración de la deuda pública.
4. La contabilidad de la Hacienda Pública, entre otras.

⁴ MINISTERIO DE HACIENDA, GOBIERNO DE EL SALVADOR, Misión, Ob. Cit.

⁵ REGLAMENTO INTERNO DEL ORGANO EJECUTIVO, D.E. No. 24, de fecha 18 de abril de 1989, D.O. No. 70, Tomo 303, del 18 de abril de 1989.

1.1.1.2 Objetivos.

Para el efectivo cumplimiento de sus funciones, el MH tiene como objetivos los siguientes:

1. Mejorar la recaudación fiscal mediante la transformación de la Administración Tributaria y Aduanera, el combate de la evasión, el contrabando y la corrupción; a fin de disminuir significativamente la elusión fiscal y fomentar la responsabilidad tributaria, con el objeto de reducir sustancialmente la pobreza, generar inclusión y disminuir la desigualdad en la población salvadoreña.
2. Contribuir al desarrollo del comercio internacional y garantizar el cumplimiento de las leyes y reglamentos que regulan el flujo continuo de mercancías, a través del establecimiento de procedimientos que permitan la facilitación y el control sobre la gestión y trámite de la actividad aduanera, así como reducción del contrabando en todo el país.
3. Integrar los procesos y sistemas de información de la Administración Tributaria, que faciliten la gestión y toma de decisiones, así como la prestación de servicios más ágiles y con calidad a los usuarios y contribuyentes.
4. Mantener los niveles de liquidez adecuados para garantizar el cumplimiento oportuno de los compromisos financieros y de las obligaciones derivadas de la ejecución del presupuesto general del Estado.

5. Contribuir a proteger los empleos existentes, generar nuevas fuentes de trabajo y proteger a la población más vulnerable, de los impactos negativos de la crisis.
6. Fortalecer la gestión del gasto público impulsando la planeación financiera de mediano plazo y la gestión para resultados, como metodologías que potencien su proyección estratégica, seguimiento, control y evaluación; con el propósito de garantizar un manejo macroeconómico responsable y sostenible.
7. Potenciar la transparencia como una práctica institucional para la rendición de cuentas, garantizando el acceso a la información pública relacionada con las fases del proceso presupuestario, formulación, aprobación, ejecución, seguimiento, evaluación y liquidación.
8. Contribuir al fortalecimiento de los gobiernos locales en materia financiera y tributaria.
9. Manejar un nivel de endeudamiento dentro de los parámetros prudenciales establecidos internacionalmente, evaluando los riesgos asociados al portafolio de la deuda pública, a fin de garantizar la solvencia interna y externa y la administración eficiente de la misma.
10. Fortalecer los criterios para la asignación y programación de recursos destinados para la inversión pública, y el monitoreo de los proyectos, a fin de contribuir a que las instituciones del sector público no financiero aumenten los niveles de ejecución, para ampliar y mejorar la cobertura, calidad y equidad de los bienes y servicios de uso público.

11. Generar en los funcionarios y empleados una cultura de servicio orientada a la satisfacción de las necesidades de los usuarios y contribuyentes, por medio de la realización de acciones con cortesía, empatía y oportunidad.
12. Mantener un adecuado clima organizacional que fomente el trabajo en equipo y coadyuve al logro de los objetivos estratégicos, promoviendo el desarrollo profesional y humano de los funcionarios y empleados.

1.1.1.3 Organización del Ministerio de Hacienda.

El MH cuenta con un Vice Ministerio de Hacienda y siete Direcciones, las cuales son:

- 1) Dirección General de Aduanas.
- 2) Dirección General de Inversión y Crédito Público.
- 3) Dirección General del Presupuesto.
- 4) Dirección General de Tesorería.
- 5) Dirección General de Contabilidad Gubernamental.
- 6) Dirección General de Impuestos Internos.
- 7) Dirección General de Administración.

Además para el buen funcionamiento cuenta con unidades de asesoría y apoyo logístico⁶.

⁶ Dichas unidades son: El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, Asesoría Técnica y Legal, Dirección General de Administración Financiera, Unidad de Auditoría Interna, Unidad de Comunicaciones y Unidad de Asesoría Macroeconómica y Fiscal.

➤ **Vice Ministerio de Hacienda.**

Según el Art. 36-A RIOE, señala entre algunas de las atribuciones del Vice Ministerio de Hacienda las siguientes:

- 1) El manejo de los ingresos, incluyendo impuestos internos y aduanas.
- 2) El manejo del presupuesto, incluyendo presupuestos especiales.
- 3) El manejo de la caja.
- 4) El manejo del sistema de información necesario para las relaciones con el fondo monetario internacional.
- 5) El manejo administrativo del Ministerio incluyendo lo relacionado con los inmuebles y equipo.

Cada una de las direcciones, unidades e instituciones del MH aportan en gran medida a la fiscalización de las actividades de la Administración Tributaria de forma organizada y unitaria, únicamente con el cumplimiento de sus funciones; pero solo se abordará las dos Direcciones Generales que competen para el desarrollo del presente tema que son la Dirección General de Impuestos Internos y Dirección General de Aduanas.

1.1.2 Dirección General de Impuestos Internos.

Es un órgano adscrito al Ramo de Hacienda, fue en 1990 en sustitución de las extintas Direcciones Generales de Contribuciones Directas y de Contribuciones Indirectas. La DGII nace con la emisión de su Ley Orgánica⁷, teniendo bajo su competencia todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos sobre la renta, transferencia de bienes raíces, impuestos sobre el consumo de productos y servicios, gravámenes

⁷ **LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**, D.L. No. 451, del 22 de febrero de 1990, D.O. No. 56, Tomo 306, del 7 de marzo de 1990.

sobre actividades productivas y comerciales, actos jurídicos, transacciones y otros impuestos y demás contribuciones que las respectivas leyes le confieren.

La DGII tiene bajo su responsabilidad, una de las funciones más importantes del MH, como es la recaudación de los ingresos tributarios que permiten al Gobierno de la República, realizar sus actividades y financiar las necesidades sociales en beneficio de todos los ciudadanos y al servicio del pleno desarrollo social y económico de la nación⁸.

La DGII tiene como misión ser una institución pública modelo que fomente la cultura tributaria, garantice servicios tributarios de calidad a los contribuyentes y propicie una efectiva recaudación fiscal que contribuya al desarrollo sostenible de El Salvador⁹, también posee como visión administrar con transparencia, las leyes y reglamentos tributarios, desarrollando procesos efectivos de registro, control y fiscalización orientados a brindar servicios de calidad que satisfagan las necesidades de los contribuyentes, optimizando el desempeño de los recursos y velando que todos los sujetos pasivos cumplan con sus obligaciones tributarias, garantizando el desarrollo sostenible de El Salvador.

Como objetivo general, la DGII, pretende establecer líneas de acción a seguir que permitan alcanzar la meta presupuestaria de recaudación en materia de impuestos internos y proceder a la prestación oportuna y eficiente de servicios internos, a través de los siguientes objetivos específicos:

⁸ **MINISTERIO DE HACIENDA, GOBIERNO DE EL SALVADOR**, Dirección General de Impuestos Internos, Tomado de la página web del Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv, consultada el 22 de julio de 2010.

⁹ **MINISTERIO DE HACIENDA, GOBIERNO DE EL SALVADOR**, Dirección General de Impuestos..., Ob. Cit.

1. Incrementar la recaudación tributaria.
2. Prestar servicios a los contribuyentes con calidad y productividad estandarizada.
3. Ampliar la base de contribuyentes.
4. Promover la cultura tributaria a través de la educación fiscal.

Entre las funciones básicas de la DGII tenemos:

1. Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control estén asignados por ley.
2. Brindar asistencia tributaria al contribuyente tanto personal como telefónica.
3. Diseñar y ejecutar planes de fiscalización enfocados a la obtención de los recursos financieros que necesita el Estado para operar.
4. Facilitar al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

La DGII tiene a su cargo la administración de los impuestos siguientes:

1. Impuesto sobre la Renta.
2. Impuesto sobre la Tránsito de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
3. Impuesto sobre la Tránsito de Bienes Raíces.
4. Impuesto a los Cigarrillos.
5. Impuestos a las Bebidas Gaseosas, Simples o Endulzadas.
6. Impuestos a las Bebidas Alcohólicas.
7. Contribución de Conservación Vial.

El objetivo principal de la DGII es generar mayores niveles de ingresos para el logro de los objetivos del Estado, a través de la administración y aplicación

eficiente de las leyes tributarias, la asesoría y fiscalización a los contribuyentes y del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Los requisitos que debe cumplir el Director General de Impuestos Internos, quien es la máxima autoridad de la DGII, se encuentran establecidos en los Arts. 4 y 5 LODGII, los cuales son:

- 1) Ser salvadoreño por nacimiento.
- 2) Del estado seglar.
- 3) De notoria honradez.
- 4) Con título universitario o con experiencia mínima de seis años en la Administración Tributaria.
- 5) Estar en el ejercicio de sus derechos de ciudadano sin haberlos perdido en los cinco años anteriores a su nombramiento.

De acuerdo al Art. 6 LODGII al Director General de Impuestos Internos le corresponde:

- 1) Coordinar los sistemas operativo y de apoyo a efecto de racionalizar y unificar la administración tributaria.
- 2) Desarrollar y vigilar el sistema normativo, ya sea proponiendo las oportunas reformas legales en caso de ameritar modificaciones, o ya en lo referente a manuales de aplicación, normas de interpretación, normas de programación y sistemas de trabajo.
- 3) Participar conjuntamente con los titulares del Ramo en la formulación de reformas tributarias relacionadas con los impuestos de su competencia.

El Subdirector General asiste al Director en las evaluaciones sobre la gestión e inspección por lo que este también debe cumplir con los requisitos mencionados anteriormente.

1.1.3 Dirección General de Aduanas.

La DGA, es el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera, adscrita al MH, creada en 1936¹⁰, estando la DGA facultada por la legislación salvadoreña para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar su correcta aplicación, así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que corresponde, fiscalizar y recaudar los derechos e impuestos a que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan.

Siendo un organismo de carácter técnico independiente, que no podrá ser controlado ni intervenido por ninguna dependencia del Estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los tributos cuya tasación y control se le han encomendado.

Tiene como función especial el ejercicio de la potestad aduanera¹¹ y la competencia en todas las funciones administrativas relacionadas con la administración de los tributos que gravan la importación de mercancías, la prevención y represión de las infracciones aduaneras y el control de los regímenes aduaneros a que se destinen las mercancías; además, está facultada para emitir consultas¹² y criterios o resoluciones anticipadas, sobre la aplicación de las disposiciones legales en materia aduanera.

¹⁰ Mediante D.L. No. 43 de fecha 7 de mayo de 1936 publicado en el D.O. No. 104, Tomo 120 del 12 de mayo de 1936.

¹¹ Conforme al Art. 8 CAUCA, "Potestad aduanera es el conjunto de derechos, facultades y competencias que este Código, su Reglamento conceden en forma privativa al Servicio Aduanero y que se ejercitan a través de sus autoridades." **CODIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO**, Resolución 223-2008, (COMIECO-XLIX), D.O. No. 95, Tomo No. 379, publicado el 23 de mayo de 2008.

¹² Conforme al Art. 5 inc. 1° LSA, "Cualquier persona con un interés legítimo podrá efectuar consultas a las autoridades aduaneras, como acto previo a la presentación de la declaración,

La DGA, tiene como finalidad la de regular y contribuir al desarrollo del comercio exterior, originando con esto un alto nivel de recaudación fiscal, proveniente principalmente de los derechos e impuestos que afectan la importación de mercancías; además, de ejercer control sobre la gestión y trámite de la actividad aduanera a nivel nacional; de igual manera la DGA siendo el órgano superior jerárquico en materia aduanera tiene la misión de aplicar, comprobar y hacer cumplir la normativa aduanera, proporcionando servicios con calidad, mediante la competencia e integridad de su personal, utilizando tecnología y procesos adecuados, para satisfacer las necesidades y expectativas de los usuarios.

Es por ello que asume la visión de ser modelo a nivel latinoamericano o de institución pública en la prestación de servicios aduaneros de calidad, que permita el equilibrio ante la facilitación y el control del comercio internacional. Por lo que, la DGA coordina y fiscaliza la actividad de las aduanas y dependencias a su cargo, para asegurar la aplicación correcta y uniforme del ordenamiento jurídico aduanero, de conformidad con los fines y objetivos del servicio de aduanas¹³, mediante la emisión de directrices y normas de

relacionadas con la aplicación de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que regulan los procedimientos aduaneros, la clasificación arancelaria, la valoración aduanera, los tributos que se causan con motivo de las opresiones aduaneras o sobre cualquier otro asunto que tenga relevancia tributaria aduanera; para tales efectos el sujeto pasivo, su representante o apoderado debidamente acreditado, deberá presentar escrito, en el que detalle el criterio razonado que sobre el asunto consultado tenga; además, de proporcionar todos los elementos y documentos necesarios, y de ser posible la muestra correspondiente. Dichas consultas serán evacuadas por la autoridad aduanera a más tardar dentro de los quince días hábiles siguientes a su recepción, y sólo surtirán efecto en el caso concreto específicamente consultado; dicho plazo podrá ser ampliado de oficio por un período igual por la autoridad aduanera, cuando por la naturaleza de la consulta sea necesario efectuar investigaciones y análisis que requieran un mayor tiempo que el señalado.” **LEY DE SIMPLIFICACION ADUANERA**, D.L. No. 529, del 13 de enero de 1999, D.O. No. 23, Tomo No. 342, del 03 de febrero de 1999.

¹³ Conforme al Art. 11 LODGA, “El Servicio Aduanero está constituido por el conjunto de Administraciones de Aduanas y Delegaciones de Aduanas establecidas en el territorio nacional y aduanas periféricas, que dependen jerárquicamente de la Dirección General; las cuales contarán con diferentes unidades organizativas y personal necesario, para brindar la

aplicación general, dentro de los límites de las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes.

Los objetivos de la DGA, para el cumplimiento de sus funciones son:

1. Adecuación de la normativa aduanera conforme requerimientos de comercio internacional.
2. Rediseño de procesos de la División de Operaciones.
3. Desarrollo del Sistema Informático Integral de Gestión Aduanera.
4. Mejorar el clima organizacional de la DGA.
5. Mejorar la percepción de los servicios prestados por la DGA, brindando una mejor atención con menor tiempo de espera y respuesta.

Organización de la Dirección General de Aduanas.

Para asegurar el efectivo cumplimiento de sus funciones la DGA está compuesta por:

➤ **El Director General de Aduanas.**

El Director General de Aduanas es el profesional de probada experiencia en materia aduanera, nombrado por acuerdo ejecutivo del MH.

atención a los usuarios de manera permanente y dentro de los parámetros de calidad y transferencia establecidos por la Dirección General, para el logro eficiente de las actividades de control, Agilización del comercio internacional y recaudación tributaria. Asimismo, formarán parte del Servicio Aduanero, los Depósitos de Aduanas, Delegaciones de Aduanas, Zonas Francas, Depósitos para Perfeccionamiento Activo y otros similares autorizados por la Dirección General y por otras instituciones gubernamentales relacionadas con operaciones de comercio exterior." **LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE ADUANAS**, D.L. No. 903, del 14 de diciembre de 2005, D.O. No. 8, Tomo No. 370, del 12 de enero de 2006.

Dentro de sus obligaciones se cuentan la constante evaluación de la calidad del servicio aduanero, así como la presentación de proyectos de actualización y mejora de funciones y estructura de la DGII y sus dependencias. El Director dicta, coordina y controla las políticas, normas y disposiciones que regulan la actividad aduanera.

El Art. 8 LODGA establece las atribuciones, obligaciones y responsabilidades del Director General de Aduanas dentro de los cuales están velar por el cumplimiento de la política presupuestaria del MH, referente al presupuesto de la DGA; el cumplimiento de las leyes aduaneras y de comercio exterior y rendir informes de sus labores al MH.

Asimismo, mantiene comunicación constante con los usuarios, analiza y da curso a las peticiones que procedan en un marco de legalidad y transparencia ejecutiva, contando para ello, con Unidades de apoyo¹⁴.

¹⁴ **Unidad de Atención al Usuario y Seguimiento de Reclamaciones:** Verifica que la política de servicio al cliente, se presente en todos los niveles de la DGA, con el fin de hacer prevalecer los derechos y obligaciones de los usuarios del servicio aduanero, respetando la normativa legal vigente; así como dar oportuna atención y solventar conjuntamente con las diferentes unidades organizativas de la DGA, las reclamaciones, quejas y denuncias presentadas por los clientes.

Unidad de Gestión de la Calidad: Garantiza el mantenimiento y mejora del Sistema de Gestión de la Calidad de la institución, evaluando la eficacia y eficiencia de los procesos.

Unidad de Gestión de Riesgos: Se encarga de la administración de los datos estadísticos de la organización y de la administración de los riesgos inherentes a la operación de aduanas en todas sus etapas.

Coordinación Nacional Anti-Contrabando y Conexos: Tiene como propósito mantener la buena relación entre las diversas dependencias de la DGA con la Fiscalía General de la República, Policía Nacional Civil, Tribunales de Justicia y cualquier otra institución pública o privada según sea el caso, con el fin de lograr una sostenida lucha contra el contrabando y conexos.

➤ **El Subdirector General de Aduanas.**

Es un profesional con plenas capacidades legales y profesionales para apoyar y asumir en ausencia, las funciones del Director General de Aduanas. El Subdirector General de Aduanas es nombrado por acuerdo ejecutivo del MH y sus funciones son de apoyo, ejecución, gestión administrativa y seguimiento de las operaciones aduaneras y relacionadas con el mejoramiento continuo del personal, nombramientos, capacitaciones, traslados y sanciones cuando correspondan.

El Subdirector General de Aduanas de acuerdo al Art. 9 LODGA tiene como atribuciones supervisar las publicaciones de legislación aplicable y los documentos de carácter público o de criterios y resoluciones anticipadas que emita la DGA. Además participa activamente en comisiones mixtas con el sector privado y es catalizador de información y sus informes de gestión incluyen también propuestas de mejoras y cambios para consideración del Director General.

La Subdirección General de Aduanas está compuesta por:

- a) División Técnica.
- b) División de Fiscalización.
- c) División Jurídica, y
- d) Otras¹⁵.

¹⁵ **División de Operaciones:** Dirige el funcionamiento operativo de la normativa y aplicación legal aduanera en las diferentes aduanas del país. Coordina el cumplimiento de los procedimientos tendientes a facilitar el despacho, revisión y recaudación fiscal por la importación y exportación de las mercancías y las actividades destinadas a facilitar el tránsito internacional, logrando la eficiencia en el control aduanero.

División de Modernización: Dirige y coordina la elaboración, desarrollo e implementación de proyectos institucionales, mejorando la infraestructura informática, así como el mantenimiento de los sistemas informáticos y de comunicación. Consta de tres

a) División Técnica.

Conduce estudios y trabajos orientados a la aplicación, control y perfeccionamiento de las leyes, procedimientos y demás disposiciones inherentes a la labor aduanera. Esta se divide en cinco departamentos¹⁶.

b) División de Fiscalización.

Verifica a posterior, el cumplimiento de lo establecido en la legislación aduanera vigente, por parte de los diferentes usuarios que participan en el comercio exterior, a través de auditorías fiscales en las empresas de los distintos sectores involucrados en la importación de mercancías.

c) División Jurídica.

Brinda apoyo técnico jurídico a la DGA, evacuando casos que requieren análisis jurídico. Asimismo, realiza estudios y trabajos de creación de

departamentos: Departamento de Tecnología, Departamento de Soporte Tecnológico y Telecomunicaciones y Departamento de Proyectos.

División Administrativa: Administra los recursos humanos, materiales y financieros de la DGA. Está conformada por tres departamentos: Departamento de Gestión de Recursos, Departamento de Servicios Generales y Departamento de Subastas.

¹⁶ **Departamento de Origen:** Su gestión se orienta al cumplimiento de la normativa de origen y contribuye con las diferentes aduanas para garantizar el cumplimiento de las reglas de origen en los productos.

Departamento Arancelario: Establece los lineamientos que permiten la adecuada y oportuna aplicación de la nomenclatura arancelaria, con el propósito de armonizar la codificación y tributación de las mercancías.

Departamento de Valoración: Elabora estudios sobre valoración de las mercancías a petición de los usuarios externos y de las diferentes dependencias de la DGA, así como de otras instituciones externas que lo requieran.

Departamento de Laboratorio: Efectúa análisis para determinar la materia constitutiva de las mercancías objeto de la consulta, actuando como apoyo técnico a las unidades internas que lo solicitan.

Departamento de Archivo General: Se ocupa de reunir, preservar, organizar, digitalizar y certificar los documentos generados por la DGA.

proyectos de ley, reformas y procedencia de la legislación aduanera, además contribuye al cumplimiento de la normativa establecida en los tratados de libre comercio suscritos por El Salvador para lo cual cuenta con dos departamentos¹⁷.

➤ **El Administrador de Aduanas.**

Es la máxima autoridad de la Administración de Aduanas y depende jerárquicamente del Director General de Aduanas o del funcionario que éste designe, debiendo cumplir sus atribuciones y funciones reguladas en el Art. 16 LODGA; éste tiene la competencia para conocer y sancionar los incumplimientos a la legislación aduanera en materia administrativa y tributaria, cuando los ilícitos se hayan establecido como producto de la aplicación de las medidas de control, en las declaraciones de mercancías que hayan sido presentadas en la Administración de Aduanas bajo su cargo.

1.2. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

1.2.1 Antecedentes Históricos.

El TAIIA es un órgano administrativo legalmente constituido para el trámite y resolución de los RA, presentados por los interesados en relación a las

¹⁷ **Departamento de Trámites y Registros:** Conoce y da respuesta a solicitudes de usuarios externos e internos, y brinda asesoría jurídica sobre la legislación aduanera y de comercio exterior, en los casos designados por la Dirección y Subdirección General de Aduanas y demás dependencias del servicio aduanero que así lo requieran.

Departamento de Procedimientos Jurídicos: Tramita y diligencia el procedimiento administrativo sancionador y de liquidación oficiosa de impuestos en los casos de verificación a posteriori. Asimismo, conoce y tramita los recursos de ley en la esfera administrativa y judicial, instruidos en contra de la DGA y da respuesta a solicitudes de usuarios externos e internos.

resoluciones definitivas emitidas por la DGII en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de sanciones y las resoluciones definitivas emitidas por la DGA en materia de liquidación de oficio de impuestos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías.

El TAIIA surge ante la imposibilidad del MH de ser Juez y parte en un proceso determinado y al mismo tiempo en cumplimiento del principio fundamental de Seguridad Jurídica.

Surge inicialmente con la publicación del Proyecto de Ley Orgánica del Impuesto sobre la Renta¹⁸ el 02 de junio de 1915, bajo el nombre de Tribunal de Apelaciones. Luego en 1963, se crea la LISR¹⁹, que continuaba regulando el Tribunal de Apelaciones en los Arts. 71, 72 y 73, referente al RA en cuanto a su interposición, al contenido de la solicitud del mismo, el plazo para la interposición y la autoridad competente para conocer del recurso; también regulaba el recurso de hecho y respecto del fallo y resoluciones definitivas. Asimismo la ley en mención dedicaba todo el Título VIII, desarrollando la organización, competencia, modo de proceder en el RA, las reglas para la actuación del Tribunal de Apelaciones y su aplicación supletoria.

Posteriormente en 1991, entró en vigencia la nueva LISR²⁰ que dejó de regular al Tribunal de Apelaciones, ya que en ese mismo año, surgió la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los

¹⁸ **PROYECTO DE LEY ORGANICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, Publicado en el D.O. No. 127, Tomo No. 78, del 02 de junio de 1915.

¹⁹ Mediante D.L. No. 472, de fecha 19 de diciembre de 1963, publicado en el D.O. No. 241, Tomo 201 de fecha 21 de diciembre de 1963.

²⁰ Mediante D.L. No. 134, de fecha 18 de diciembre de 1991, publicada en el D.O. No. 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

Impuestos Internos²¹ que modificó su nombre a Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos otorgándole autonomía funcional en todo lo que le compete.

Inicialmente la competencia del TAIIA consistía en conocer del RA que interponían los contribuyentes, en contra de resoluciones definitivas en materia de liquidación de impuestos internos e imposición de multas. Más tarde se da el surgimiento de la LESIA²² con el objeto de tipificar y combatir las conductas constitutivas como infracciones aduaneras, establecer las sanciones y el procedimiento para aplicarlas, y en su Art. 51²³ confiere al TAIIA el carácter de tribunal aduanero.

Su competencia en materia de aduana comprendía: Resoluciones definitivas sancionatorias, sean administrativas o tributarias; suspensión o cancelación de autorizaciones a los administrados y actos que afecten en cualquier forma los derechos de los administrados.

En el año 2006²⁴ se reforma por última ocasión la LOFTAI, específicamente en los Arts. 2, 4 y 5; y es así como se establece la nueva competencia del TAIIA en cuanto a resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación

²¹ Mediante D.L. No. 135 de fecha 18 de diciembre de 1991, publicada en el D.O. No. 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

²² **LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS**, D.L. No. 551, del 20 de septiembre de 2001, D.O. No. 204, Tomo 353, del 29 de octubre de 2001.

²³ Que literalmente dice: “Contra las resoluciones de la Dirección General podrá interponerse el recurso de apelación, el que será conocido por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, conforme a las formalidades, plazos, procedimientos y disposiciones legales que regulan las actuaciones de ese Tribunal, el cual tendrá en estos casos el carácter de Tribunal Aduanero a los efectos de lo prescrito por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano.”

²⁴ Mediante D.L. 904 del 14 de diciembre del 2005, publicado en el D.O. No. 26, Tomo 370, del 07 de febrero del 2006.

arancelaria y origen de las mercancías; ampliando su competencia y cambiando la denominación de Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

El TAIIA se crea con la finalidad de garantizar el derecho de reclamación de los contribuyentes contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones, que emita la DGII y las que también emitan la DGA, siendo un controlador de la legalidad de los actos administrativos.

Este órgano viene a desempeñar un rol determinante dentro de la uniformidad y sistematización de la organización de la Administración Tributaria, pues basta recordar que nace con la inevitable necesidad de crear un ente que contribuya al desarrollo de la Política Tributaria, en lo relativo a la obtención de una equitativa, correcta y oportuna administración de impuestos internos, con el fin principal de impartir justicia acorde al marco jurídico tributario existente efectuando las resoluciones del RA que interponen los contribuyentes de los impuestos de renta, transferencia de bienes raíces, del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios y otros impuestos internos.

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

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

2. Efectuar las resoluciones del RA que interponen los contribuyentes en materia de impuestos internos y de aduanas, establecidas en el Art. 1 LOFTAIIA.

El TAIIA desempeña, entre otras, las siguientes funciones:

1. Resolver las reclamaciones de los apelantes dictando los autos y sentencias correspondientes.
2. Rendir informes y contestar traslados en los juicios de Amparo y Contenciosos Administrativos promovidos por los contribuyentes.
3. Notificar autos, sentencias y dictámenes.
4. Realizar estudios jurídicos y económicos-contables.
5. Promover eventos sobre la labor tributaria.
6. Divulgación de estudios, sentencias y documentos de índole Tributario.
7. Y otras como ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o contabilidades, practicar toda clase de valúo y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados, recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la testimonial y la confesión, de la DGII y DGA en su perjuicio, e incluso decidir cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados.

1.2.2 Estructura Organizativa.

El TAIIA, es una institución legalmente constituida, responsable de conocer y resolver conforme a la Cn. y las leyes, las reclamaciones que presentan los contribuyentes mediante escritos de interposición del RA contra las

resoluciones definitivas que prevé la LOFTAIIA²⁵, atendiendo procesos y estándares normativos del Sistema de Gestión de Calidad, teniendo para tal efecto autonomía funcional en forma colegiada.

Es así que el Art. 1 LOFTAIIA, define al TAIIA como el órgano administrativo controlador de la legalidad competente para conocer del RA que interpongan los sujetos pasivos en el ejercicio de sus derechos de defensa y reclamación contra las resoluciones de su competencia.

Para el logro de los objetivos, el TAIIA, según lo estipulado en el Art. 1 inc. 2° LOFTAIIA está conformado por once áreas estratégicas, descritas a continuación²⁶:

1. Presidencia.
2. Unidad de Calidad.

²⁵ **LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS**, D.L. No. 135, del 18 de diciembre de 1991, D.O. No. 242, Tomo No. 313, del 21 de diciembre de 1991.

²⁶ En anexos se agrega la estructura organizativa del TAIIA, según la cual algunas dependencias del TAIIA son las que se describen a continuación:

Área Tributaria Jurídica: Está integrada por dos vocales jurídicos y dos vocales aduaneros. La actividad principal es la de ejecutar lo referente a aspectos legales tributarios y aduaneros del proceso del RA, desde la interposición hasta la notificación de la sentencia que dicta el TAIIA, sobre resolución de los recursos. Además efectúa estudio y análisis de la aplicación de las diferentes leyes de impuestos para su adecuada aplicación.

Área Administrativa: Está compuesta por un jefe, personal administrativo, secretarial y de servicios. Administra eficiente y eficazmente los recursos humanos, materiales y financieros que el TAIIA requiere, como parte del apoyo para la ejecución de las funciones sustantivas. Asimismo, es responsable de ejecutar el presupuesto fiscal, diseño de herramientas de control, pago de salarios, administración de la biblioteca, etc.

Área Tributaria Contable: Está integrada por el jefe de unidad, asesores económicos tributarios, auditores aduaneros; auditores fiscales y técnicos valuadores, quienes realizan actividades relacionadas con asuntos económico y contable, como inspecciones y verificaciones contables, práctica de valúo entre otros de índole económico y contable. También realizan estudios a requerimiento del TAIIA, relativos al impacto económico y contable producto de la aplicación de las leyes tributarias.

Área Informática: La finalidad del área informática es autorizar los procesos administrativos, desarrollando programas tributarios que faciliten la realización de los diferentes procesos, asimismo se encarga de dar mantenimiento a la base de datos, para que la información sea oportuna y actualizada.

3. Primera Vocalía en Impuestos Internos.
4. Segunda Vocalía en Impuestos Internos.
5. Primera Vocalía en Materia Aduanera.
6. Segunda Vocalía en Materia Aduanera.
7. Área Tributaria Contable.
8. Área Tributaria Jurídica.
9. Coordinación de Enlace Administrativo.
10. Unidad de Informática.
11. Unidad de Divulgación Tributaria (UDITAIIA).

1.2.3 Composición del Tribunal.

Hasta el 15 de febrero del 2006, el TAIIA estaba integrado por un presidente y dos vocales, como tribunal colegiado; nombrado por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda; luego con la reforma de la LOFTAIIA²⁷ en el 2006, se establece que el TAIIA estará integrado por un presidente y cuatro vocales así: Dos vocales especialistas en tributos internos y dos especialistas en materia aduanera.

Según el Art. 1 inc. 2° y 3° LOFTAIIA, todos los miembros del TAIIA serán nombrados por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda para un período de cinco años prorrogables y desempeñarán sus cargos con autonomía funcional.

El presidente del TAIIA y los dos vocales especialistas en tributos internos, conocerán del RA que interpongan los sujetos pasivos contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e

²⁷ Mediante D.L. No. 904 de fecha 14 de diciembre del 2005, publicado en el D.O. No. 26, Tomo 370 del 7 de febrero del 2006 y vigente a partir del mismo mes y año.

imposición de sanciones, que emita la DGII. El presidente del TAIIA y los dos vocales especialistas en materia aduanera, conocerán del RA que interpongan los sujetos pasivos contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías.

Los requisitos para ser nombrado presidente del TAIIA son:

1. Ser salvadoreño por nacimiento.
2. Abogado de la República, de reconocida honorabilidad.
3. Mayor de treinta años de edad, con experiencia en materia tributaria, o en su defecto tener seis años de ejercicio profesional o haber desempeñado una judicatura de primera instancia por tres años.

Los requisitos para ser nombrado vocal del TAIIA son:

1. Ser profesional universitario y tener seis años de ejercicio profesional en materia tributaria o aduanera.
2. Ser de notoria competencia y reconocida honorabilidad.
3. Salvadoreño por nacimiento.
4. Mayor de edad.

1.2.4 Competencia del Tribunal.

La competencia de los órganos de la Administración Pública es conferida por ley de acuerdo al Principio de Legalidad recogido en la Constitución, las facultades de los funcionarios únicamente son las que expresamente les da la ley; lo que no se encuentre asignado como atribución les está prohibido.

Es así, que mediante la creación de la LOFTAIIA le fue otorgada competencia para conocer de las resoluciones definitivas en materia de

liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas que emitía la DGII. Posteriormente la LITBMPS²⁸ le amplió la competencia en los Arts. 153 y 158, al atribuirle facultad de conocer en grado de RA contra las resoluciones pronunciadas por la DGII que denieguen una solicitud de repetición o devolución de pago indebido o en exceso de impuesto y sus respectivas multas.

En la actualidad el TAIIA tiene nuevas competencias otorgadas por la última reforma a la LOFTAIIA en el año 2006, las cuales son:

Resoluciones definitivas emitidas por la DGII en materia de:

1. Liquidación de oficio de impuestos.
2. Imposición de sanciones.

Resoluciones definitivas emitidas por la DGA en materia de:

1. Liquidación de oficio de impuestos.
2. Imposición de sanciones.
3. Valoración aduanera.
4. Clasificación arancelaria.
5. Origen de las mercancías.

1.2.4.1 Competencia en Materia de Impuestos Internos.

1.2.4.1.1 Liquidación de Oficio de Tributos.

Los tributos al ser una prestación a favor del Estado, deben liquidarse, según Sainz de Bujanda, por “liquidación tributaria” entendiéndose esta como la “serie

²⁸ **LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACION DE SERVICIOS**, D.L. No. 296, del 24 de julio de 1992, D.O. No. 143, Tomo No. 316, del 31 de julio de 1992.

de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”; o como “aquella actividad de aplicación de normas públicas, que tiene por finalidad cuantificar la obligación del contribuyente”²⁹. Tal actividad puede ser realizada de dos maneras; la primera, conocida como “autoliquidación” que la hace el contribuyente de manera voluntaria contando con los elementos necesarios para tal efecto; y la segunda es la “liquidación de oficio”, que se define como “aquella establecida al no mediar la autoliquidación, es decir cuando no es realizada por el sujeto pasivo debido a que no cuenta con los elementos necesarios para formular el mismo la liquidación”³⁰.

Si bien la legislación tributaria salvadoreña, en especial el CT, no define el concepto de “liquidación de oficio del tributo” o “liquidación tributaria”, simplemente se refiere a tal término en el Título IV, Capítulo III como una potestad de la DGII, determinando los supuestos de su procedencia.

El profesor José María Lago Montero, al referirse al acto de liquidación señala que “la liquidación de oficio de impuesto consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible”³¹.

²⁹ **KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE** y otros, *Manual de Derecho Financiero*, Tomo I Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, El Salvador, 1993, p. 39.

³⁰ **VILLEGAS, HÉCTOR B.**, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8º Edición, Editorial Tecnos, Grupo Anaya S.A., Madrid, España, 2004, p. 327.

³¹ **CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, con referencia No. 89-T-2004, de fecha 28 de junio de 2006, Considerando I, parte B, Fundamento de Derecho.

Por otra parte, jurisprudencia de la SCA de la CSJ³² sostiene “(...) que la liquidación oficiosa de un impuesto es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial”.

La liquidación puede producirse, básicamente, de dos formas:

1. Autoliquidación.
2. Liquidación de oficio.

La autoliquidación, es la realizada por el sujeto pasivo, actualmente es la regla general en los ordenamientos jurídicos modernos, debido al considerable aumento de la tributación y en consecuencia del incremento de los sujetos pasivos y las declaraciones de éstos.

Con la autoliquidación la ley impone al sujeto pasivo, no solamente el deber de declarar el hecho imponible y sus circunstancias, sino también de calcular, en el mismo acto, el importe de la deuda tributaria y hacer el pago correspondiente, sin necesidad de requerimiento previo³³.

En la legislación tributaria salvadoreña esta figura jurídica se encuentra regulada en el CT en el Capítulo II, sección primera, Art. 150 inc. 1º, que literalmente dice:

³² CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Ob. Cit.

³³ PÉREZ ROYO, FERNANDO, *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, Civitas, Madrid, España, 1991, p. 176.

“El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro de los plazos que las leyes tributarias respectivas establezcan, por medio de declaración jurada en los formularios elaborados por la Administración Tributaria”.

Por otro lado tenemos la liquidación de oficio, que es la liquidación que se da dentro del procedimiento de gestión normal y que en los ordenamientos jurídicos modernos, tiene una importancia cuantitativa menor que la autoliquidación. Técnicamente tiene un carácter residual en cuanto se entiende establecida si no es exigible expresamente la realización por el sujeto pasivo³⁴, es decir que por la iniciación de oficio hay que entender que corresponde a aquellos supuestos en que aún sin contar con la declaración del sujeto pasivo, la Administración se encuentra en condiciones de iniciar el procedimiento sobre la base de datos o antecedentes que obren en su poder, considerados como suficientes para el desarrollo de sus actividades sin necesidad de recurrir a las actuaciones de investigación. Sobre esta clase de liquidación, el Art. 150 inc. 2º CT expresa:

“A falta de liquidación por parte del contribuyente o de liquidación parcial por parte del contribuyente, la Administración liquidará el impuesto de manera oficiosa, salvo en los casos que no requieran del agotamiento de la vía administrativa, que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al fisco, en los que el impuesto evadido será establecido por el Juez de la causa”.

³⁴ **CALVO ORTEGA, RAFAEL**, *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario, parte general*, 8ª Edición, Civitas Ediciones S.L., Madrid, España, 2004, p. 286.

1.2.4.1.1.1 Fines.

Jurisprudencia de la SCA manifiesta que la liquidación de oficio de impuesto surge como consecuencia del procedimiento encaminado a la determinación final del impuesto adeudado por un contribuyente y comprende la individualización del sujeto obligado, sea este persona natural o jurídica, el tipo de tributo a pagar y el período que comprende, así como la relación de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan.

No obstante la doctrina sostiene que sin perjuicio de todo el procedimiento desarrollado por la Administración Tributaria para llevar a cabo la liquidación de oficio, a esta no le interesa quedarse con el pronunciamiento en sí, sino que lo utiliza como un medio para alcanzar el efectivo ejercicio de la función pública recaudatoria, por ello es imprescindible llegar a la última etapa de la cadena procedimental que es el acto de liquidación, normalmente dictado por el superior jerárquico del auditor y supervisor actuante ³⁵.

1.2.4.1.1.2 Entes Encargados del Procedimiento.

La potestad de liquidación de oficio del impuesto es exclusiva de la Administración Tributaria, por tanto es ella quien decide sobre el resultado de las investigaciones que lleve a cabo por medio de su cuerpo de auditores³⁶. Por regla general el ente encargado del procedimiento de liquidación oficiosa en materia tributaria, es la DGII, por medio del funcionario competente, excepto en el caso del impuesto sobre las importaciones e internaciones de

³⁵ KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE y otros, Ob. Cit., p. 409.

³⁶ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Sentencia Definitiva, de referencia 188-A-2001, Sección de publicaciones Corte Suprema de Justicia, San Salvador, El Salvador, 2006, p. 137.

bienes, que regula la LITBMPS, ya que el Art. 94 inc. 3º establece que corresponde a la DGA efectuar la liquidación de oficio de éste impuesto.

Otra excepción es el caso establecido en el Art. 163 inc. 7º CT, el cual establece que la DGA está facultada para liquidar de oficio el anticipo del IVA a los importadores de vehículos usados que no lo consignaren o liquidaren dentro de los plazos legales o utilizaren precios inferiores al valor C.I.F.³⁷.

Las resoluciones, por medio de las cuales se liquida de oficio un impuesto, emitidas por la DGII, se consideran impugnables en sede administrativa ante el TAIIA. Esto según el Art. 188 inciso final CT, el cual establece:

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

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

Excepcionalmente los jueces podrán iniciar la práctica de la liquidación oficiosa, en aquellos casos que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de Defraudación al Fisco, ya que no será requisito indispensable el agotamiento de la vía administrativa, por lo tanto el impuesto evadido lo determinará el Juez de la causa, esto según la reforma al Art. 183 inc. final CT, en el año 2004³⁸.

³⁷ Esta expresión se utiliza en el comercio exterior y el comercio internacional entre países, indica el precio de la mercadería incluyendo el costo, seguro y fletes.

³⁸ Mediante D.L. N° 497, del 28 de octubre del 2004, publicado en el D.O. N° 231, Tomo 365, del 10 de diciembre del 2004.

1.2.4.1.1.3 Procedimiento de Liquidación Oficiosa de Tributos.

Una vez que la Administración conoce (ya sea porque el contribuyente declare o por que la Administración investigue) de la existencia de un hecho imponible, pone en marcha el procedimiento de liquidación que concluye con la declaración de la existencia de una deuda tributaria, estableciendo su cuantía y haciéndola exigible.

Según Sainz de Bujanda, el procedimiento de liquidación oficiosa puede verse desde dos puntos de vista: como un procedimiento administrativo y como un acto administrativo; y al respecto opina que “la diferencia entre el procedimiento liquidatario y el acto de liquidación, surge pues, en primer término, como distinción entre el todo y la parte. La liquidación, entendida en sentido amplio, se traduce en un procedimiento administrativo (el de liquidación tributaria) compuesto por una serie de actos y operaciones. Entendida en sentido estricto, consiste en un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía de la deuda: acto administrativo de la liquidación del tributo”³⁹.

A partir de lo anterior, el procedimiento de liquidación tributaria puede definirse como “(...) una actividad de aplicación de normas públicas que tiene como finalidad cuantificar la obligación de los obligados tributarios”⁴⁰, esta actividad tributaria supone la aplicación de normas jurídicas y con ello la interpretación de las mismas, de integración en algunos casos y de calificación de hechos y situaciones jurídicas.

³⁹ **SAINZ DE BUJANDA**, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª Edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, España, 1991, p. 331.

⁴⁰ **CALVO ORTEGA, RAFAEL**, Ob. Cit., p. 292.

El Art. 183 CT expresa que la liquidación de oficio del tributo procederá mediante resolución razonada en los siguientes casos:

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

En el primero de los casos, cuando no se hayan presentado declaraciones 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 Art. 91 CT establece como deber formal de los contribuyentes el presentar la declaración; y para tales efectos la Administración Tributaria proporciona los formularios de declaraciones a los contribuyentes. No obstante, la presentación extemporánea de la declaración y con posterioridad a la fecha de notificación del auto que ordene la fiscalización por medio de auditores o peritos se considerará como no presentada, según lo dispone del Art. 99 CT⁴¹.

⁴¹ Excepto cuando se presenten en el procedimiento de fiscalización voluntariamente para pagar impuesto, retenciones o percepciones o disminuir el saldo a favor o se presenten con

En el segundo caso, la disposición plantea varios supuestos por los que se puede dar la iniciación del procedimiento de liquidación oficiosa, pudiendo ser que cuando la declaración presentada y la documentación complementaria no merecieran fe, en cuanto a los datos consignados a causa de ciertas discordancias con la apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos.

Se debe entender que existe la posibilidad que el contribuyente por error o intencionalmente puede presentar datos alterados e incorrectos sobre la información requerida en la declaración respectiva, así como alterar la documentación complementaria que da soporte a los datos consignados en la misma. Respecto a los errores aritméticos en que haya incurrido el contribuyente en la declaración respectiva, podemos estar frente a un cálculo incorrecto del impuesto. Si la declaración no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos por la ley como por los requeridos en el formulario prediseñado por la DGII, como por ejemplo, el no proporcionar datos requeridos en dicho formulario o completarlo incorrectamente, así como si la firma de la declaración jurada no sea la del contribuyente.

En el último supuesto, el Com.⁴² en sus Arts. 411, 435 y siguientes, obliga al comerciante llevar contabilidad debidamente organizada⁴³, de igual manera

ese mismo propósito en el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas ante requerimiento de la Administración Tributaria.

⁴² **CODIGO DE COMERCIO**, D.L. No. 671, de fecha 08 de mayo de 1970, D.O. No. 140, Tomo 228, del 31 de julio de 1970.

⁴³ Conforme al Art. 437 Com., "Los comerciantes individuales con activo inferior a los doce mil dólares de los Estados Unidos de América, llevarán la contabilidad por sí mismos o por personas de su nombramiento.

Si el comerciante no la llevare por sí mismo, se presumirá otorgado el nombramiento por quien la lleve, salvo prueba en contrario.

Sin embargo, los comerciantes individuales cuyo activo en giro sea igual o superior a doce mil dólares y los comerciantes sociales en general, están obligados a llevar su contabilidad por medio de contadores, de empresas legalmente autorizadas, bachilleres de comercio y

el CT retoma dicha obligación y establece además la obligación de llevar registros especiales, en sus Arts. 139 al 143.

La contabilidad debe ser llevada conforme a los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiados para el negocio de que se trate y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que permitan establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en las respectivas leyes tributarias y todas las demás operaciones que permitan establecer su real situación tributaria; debiendo los sujetos pasivos exhibirla al funcionario competente que la Administración Tributaria designe, en caso de que ésta requiera examinarla o verificarla. El incumplimiento de dichas obligaciones por parte de los sujetos pasivos es una causal que da origen a la liquidación oficiosa del impuesto.

➤ **Procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas.**

En el Art. 186 CT, se desarrolla el Procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas que la Administración Tributaria aplica en los casos de liquidación de oficio del impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias o de imponer las multas respectivas, el cual tiene su base en el Art. 11 Cn.; para tales efectos se creó la Unidad de Audiencia y Aperturas a Pruebas, encargada de abrir el proceso de audiencia y apertura a pruebas y valorar las pruebas y argumentos vertidos por los contribuyentes.

administración o tenedores de libros, con títulos reconocidos por el Estado, debiendo estos dos últimos acreditar su calidad de la forma como establece el Art. 80 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario”.

El Procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas está ligado básicamente al procedimiento administrativo de la Fiscalización⁴⁴, que inicia con el nombramiento de un auditor, por parte de la Administración Tributaria, por medio de auto de designación, en el que se especifica el contribuyente a fiscalizar, el ejercicio o períodos a fiscalizar y las facultades del auditor. El mencionado auto de designación debe ser notificado en legal forma, conforme a las reglas establecidas en el Art. 165 CT. Una vez notificado el auto de designación al contribuyente, se le requiere la información necesaria para efectuar la investigación y posteriormente se realiza la fiscalización; la cual culmina con el informe de auditoría o de fiscalización.

Con anterioridad a la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio del impuesto e imposición de multas, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, emite el auto de audiencia y apertura a pruebas, el cual se notifica al contribuyente conforme a lo dispuesto en los Arts. 165 y 166 CT, mediante el cual se concede audiencia al contribuyente por el plazo de cinco días contados a partir de la notificación del mismo, y en el mismo acto se abre a pruebas por diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia; juntamente con dicho auto se entrega al contribuyente una copia del informe de auditoría, a efecto de hacerlo del conocimiento de este, para que pueda ejercer su derecho de defensa.

Dentro del plazo de audiencia y pruebas, el contribuyente deberá señalar su conformidad o inconformidad con los resultados del informe de fiscalización y deberá aportar en ese lapso de tiempo, mediante escrito, todas aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su

⁴⁴ Mediante el cual se determina incumplimientos a las obligaciones formales y sustantivas definidas en la ley por parte del contribuyente sujeto a la investigación efectuada por la oficina fiscalizadora.

inconformidad, señalando claramente los puntos que aceptare y que rechazare si es el caso.

La Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas someterá a estudio las valoraciones y pruebas aportadas por el contribuyente; posteriormente como resultado del análisis y valoración de los alegatos y pruebas presentadas, emitirá el informe correspondiente, en el cual se deberán tomar en cuenta cada una de las objeciones efectuadas por el contribuyente, no debiendo incorporar dentro de éste, hechos o situaciones que no hayan sido consideradas, en el informe de fiscalización que se le notificó al contribuyente.

El informe emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas se remitirá al Departamento de Tasaciones, el cual lo someterá al respectivo análisis y dictará la resolución que conforme a derecho corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables.

Luego el informe deberá ser entregado junto con la resolución de liquidación de oficio del impuesto, emitida por el Departamento de Tasaciones, al contribuyente y servirá de base de la liquidación de oficio juntamente con el informe de auditoría pertinente.

La resolución en la que se ordena la liquidación de oficio del impuesto deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en los Arts. 165, 166 y 167 CT; dicha resolución deberá ser razonada y debidamente fundamentada, tomando en consideración los argumentos del contribuyente y los de la oficina fiscalizadora. Los plazos establecidos en el CT, en el desarrollo del Procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas son hábiles y perentorios.

➤ **Firmeza de las Resoluciones.**

Las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la ley correspondiente, se tendrán por definitivas; todo sin perjuicio de la caducidad. En materia de recursos se estará a lo dispuesto en la LOFTAJIA. El fallo que resuelve el RA se tendrá por definitivo en sede administrativa, esto según el Art. 188 CT.

Según lo estipulado en la disposición anterior, aquel acto administrativo que contiene la actuación de liquidación oficiosa del impuesto y la determinación e imposición de sanciones como manifestación concreta de la autoridad administrativa y que a la vez es producto de un procedimiento administrativo, aún no adquiere firmeza mientras puedan ser recurridas o impugnadas.

El procedimiento establece los recursos pertinentes como medios para poder controlar dichas resoluciones administrativas y que estos recursos están reglados por las leyes correspondientes, en las que se establece la forma y el tiempo dentro del cual se deben de recurrir dichas resoluciones.

El Art. 229 CPCM establece que los autos definitivos y las sentencias adquieren firmeza en los siguientes casos:

- 1) Cuando los recursos interpuestos hubieran sido resueltos y no existieren otros disponibles en el caso.
- 2) Cuando las partes los consintieran expresamente.
- 3) Cuando se hubiera dejado que transcurriera el plazo de impugnación sin interponer el correspondiente recurso.

El primero de los supuestos prevé la situación en la que se agota la vía administrativa, al no existir más recursos por interponer, habilitando así, la

competencia en materia judicial; tal como lo señala el Art. 188 inc. 2° CT, en su parte final, donde establece que el fallo que resuelve el RA se tendrá por definitivo en sede administrativa.

El segundo supuesto se refiere a la aceptación expresa por parte del sujeto pasivo, de la resolución emitida, mostrando su conformidad con la misma; es decir que si estando dentro del término para recurrir, renuncia expresamente a ese derecho, se convierte en un acto que ya no se puede impugnar por haberse renunciado.

En el tercer supuesto, simplemente se deja transcurrir el término que la ley establece para recurrir de la resolución administrativa y ante la pasividad de la persona agraviada al no interponer el recurso, al transcurrir dicho plazo la resolución adquiere firmeza volviéndose líquida y exigible.

Para el caso concreto de la resolución de liquidación oficiosa del impuesto y de la imposición de multas, estas resoluciones son apelables, según el Art. 2 LOFTAIIA, dentro del término perentorio de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva; por lo tanto, dentro de este término, dicha resolución no ha alcanzado firmeza, porque todavía existe la posibilidad de ser impugnada mediante el RA, de allí que si transcurridos esos quince días si el contribuyente agraviado no interpone el RA, se entenderá como una aceptación tácita de dicha resolución y por lo tanto, dicha resolución quedará firme, agotándose así la vía recursiva.

1.2.4.1.2 Procedimiento de Imposición de Sanciones.

Para la imposición de una sanción, es requisito indispensable el cometimiento de una infracción por parte del sujeto pasivo. Según el Art. 226 CT:

“Constituye infracción toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en este Código y en las leyes tributarias respectivas, bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos Cuerpos legales.”

El CT desarrolla una especie de catálogo de infracciones a partir del Art. 235 hasta el Art. 258, donde previene una serie de situaciones en las que puede incurrir el sujeto pasivo y que pueden acarrear una sanción. Esto debido a que el incumplimiento de cada obligación tributaria constituirá una infracción independiente, aun cuando tengan origen en un mismo hecho. En consecuencia, se sancionan en forma independiente, aplicando la sanción prevista para cada infracción específica, sin perjuicio de que pueda hacerse en un sólo acto.

Si bien es cierto, el CT no define el concepto de sanción, éste únicamente prevé en su Art. 228 que se entenderá por sanción la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente⁴⁵ en el caso de cierre temporal de establecimiento.

⁴⁵ Que para el caso es el Juez de lo Civil o en su defecto el Juez que tenga competencia en materia Civil de la jurisdicción en la que se cometió la infracción, según el Art. 257 inc.5° CT.

Antes de explicar el procedimiento de imposición de sanciones, es importante mencionar que existe una especie de conflicto entre lo dispuesto por el CT, el RACT y la LOFTAIIA, respecto a la competencia del TAIIA; dicho conflicto se genera a partir de la reforma que tuvo la LOFTAIIA en cuanto ampliar su competencia en materia aduanera, ya que en un principio la LOFTAIIA regulaba solamente en materia de impuestos internos, pero con su nueva competencia, el legislador abarca no solo las multas, sino que además las sanciones tanto en materia de impuestos internos como en materia de aduanas.

Lo anterior se debe a que únicamente se reformó la ley en cuanto a la ampliación de la competencia del TAIIA, en materia aduanera; siendo reformado solamente los Arts. 1, 2 inc. 1º, 4 inc. 1º, 2º, y 3º; 5 inc. 1º dejando el resto de Arts. como anteriormente se regulaban, es decir de imposición de multas, no percatándose el legislador de la falta de uniformidad en las disposiciones de la LOFTAIIA.

Esta falta de especificación por parte del legislador, al momento de regular las resoluciones en materia de impuestos internos que serían del conocimiento del TAIIA y el no ser taxativo al exponer cuales de las sanciones que regula el CT, no serán competencia del mismo, a simple vista da a entender que será competente de todas las sanciones; sin embargo, una lectura más amplia de la competencia, permite clarificar esta situación, ya que el Art. 228 CT, establece que la sanción del cierre temporal del establecimiento será impuesta por el Juez competente, por lo que conforme a las reglas del derecho común se entiende que si dicha sanción es decretada judicialmente, entonces el RA deberá interponerse ante un Juez

superior en grado⁴⁶, quedando dicha resolución fuera de la competencia del TAIIA.

Por otra parte, en cuanto al agotamiento de la vía administrativa el Art. 129 RACT establece que se tendrán por definitivas en sede administrativa las resoluciones liquidadoras de impuestos o de imposición de multas, haciendo referencia únicamente a un tipo de las sanciones que emite la Administración Tributaria, siendo estas las multas, dejando fuera las sanciones de comiso, cierre temporal del establecimiento y arresto, mientras que el Art. 1 inc. 1º LOFTAIIA, establece que en materia de impuestos internos, el TAIIA tendrá competencia sobre las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones.

Una vez aclarado lo relativo a la competencia del TAIIA sobre las resoluciones de imposición de sanciones y el conflicto que existe, es pertinente continuar con lo referente a las violaciones al CT las cuales serán sancionadas por la Administración Tributaria por medio de resolución razonada, salvo las excepciones expresamente señaladas.

Las sanciones por las infracciones tributarias aplicables a los sujetos pasivos de los tributos, podrán imponerse en las resoluciones de liquidación de impuesto o mediante resolución independiente.

Como es lógico, a la imposición de la sanción antecede un procedimiento el cual se encuentra descrito en el Art. 260 CT, en el cual se establece que las sanciones aisladas que deba imponer la Administración Tributaria por

⁴⁶ Para el caso, la sanción de cierre temporal del establecimiento será impuesta por el Juez de lo Civil, por lo tanto el RA se interpone ante la Cámara de lo Civil competente, tal como se lleva a cabo en la práctica.

infracciones a las normas contenidas en el CT y demás leyes tributarias, se decretarán previo el cumplimiento del procedimiento establecido en el mismo, salvo la sanción de arresto en que se aplicará la Ley de Procedimiento para la Imposición del Arresto o Multa Administrativos⁴⁷.

Constatada una infracción, se ordenará la iniciación del procedimiento, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados.

En el mismo acto se abrirá a pruebas por el plazo de ocho días hábiles, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la audiencia.

En el término probatorio se deberán presentar mediante escrito aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes.

Sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación de impuesto, concluido el término probatorio, se dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables, debiendo entregarse en el acto de la notificación, junto a la resolución respectiva, el informe de audiencia y apertura a pruebas, cuando de la valoración de los argumentos vertidos y pruebas presentadas se concluyera que el sujeto pasivo ha desvirtuado en todo o en parte los ilícitos atribuidos.

⁴⁷ **LEY DE PROCEDIMIENTO PARA LA IMPOSICIÓN DEL ARRESTO O MULTA ADMINISTRATIVOS**, D.L. No. 457, de fecha 1 de marzo de 1990, D.O. No. 70, Tomo No. 306 del 21 de marzo de 1990.

1.2.4.2 Competencia en Materia de Aduanas.

Al igual que en materia de Impuestos Internos a continuación se desarrollara las actuaciones recurribles y en qué casos procede el RA en materia de aduanas, asimismo el estudio de las resoluciones definitivas emitidas por la DGA que son competencia del TAIIA.

Siendo la DGA la institución facultada para velar por el cumplimiento de tributos en materia aduanera, al igual que la DGII, está facultada para realizar la fiscalización, inspección, investigación y control necesarios para asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras, esto de conformidad a lo establecido en el Art. 55 LESIA y por el Art. 14 LSA, concediendo en este último, un plazo de cinco años para poder efectuar la revisión y verificación, con el fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras.

El plazo para exigir el pago de las obligaciones tributarias que establece la LESIA, ha quedado derogado por el Art. 223 literal a RECAUCA el cual establece que:

“Prescribirán en el plazo de cuatro años:

- a) La facultad del Servicio Aduanero para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, sus intereses y recargos, que se hubieran dejado de percibir, contado a partir de la fecha de aceptación de la declaración de mercancías (...)”⁴⁸

⁴⁸ **REGLAMENTO AL CODIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO**, Resolución 224-2008, (COMIECO-XLIX), D.O. No. 95, Tomo No. 379, publicado el 23 de mayo de 2008.

Pudiendo ser interrumpido dicho plazo de prescripción, según el Art. 224 RECAUCA, por las siguientes razones:

- a. Por la notificación de la resolución o acto inicial del procedimiento administrativo tendiente a determinar las obligaciones aduaneras, incluyendo las infracciones aduaneras administrativas y tributarias.
- b. Por la interposición de recursos de cualquier clase por el sujeto pasivo.
- c. Por interposición de acciones judiciales que tengan por efecto la suspensión del procedimiento administrativo o imposibiliten dictar el acto administrativo final.
- d. La solicitud o reclamo de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente presentada por el sujeto pasivo.
- e. Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al reconocimiento de la obligación tributaria aduanera.

La DGA tiene las facultades de fiscalización, inspección y control con el fin de asegurar el exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras⁴⁹, es por ello que el Art. 19 LODGA determina las maneras en que se desarrolla el control aduanero⁵⁰, siendo estos:

⁴⁹ La obligación tributaria aduanera o hecho generador del tributo nace o se causa cuando se realizan los actos de importación o exportación de mercancías al país de acuerdo al régimen aduanero a que se sujeten las mercancías. En El Salvador esta obligación nace en el momento específico en que se acepta la declaración de mercancías en los regímenes de importación o exportación.

⁵⁰ Conforme al Art. 18 inc. 1° LODGA, “Por Control Aduanero, se entenderá el ejercicio pleno de las facultades establecidas en esta Ley, en la legislación aduanera y de comercio exterior, las cuales serán definidas, planificadas, dirigidas y hechas ejecutar por la Dirección General de Aduanas.”

- a. Control inmediato: aquél que se realiza sobre las mercancías desde su ingreso al territorio aduanero, su permanencia temporal en las aduanas de ingreso o de salida, tanto en la zona primaria como en lugares legalmente habilitados para su permanencia, su tránsito o desde que se presentan para su salida y hasta que se autoriza su levante o retiro, entre estas actividades se incluyen el control en carreteras de los tránsitos aduaneros internos o internacionales y en los predios de estacionamiento, así como la revisión inmediata o física de las mercancías.

- b. Control a posteriori: aquél que se ejerce respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares de la función pública aduanera y de las personas naturales y jurídicas que intervengan en las operaciones de comercio exterior dentro del plazo de caducidad, establecido en las leyes aduaneras correspondientes.

Asimismo, dentro de las actividades de control a posteriori, las autoridades fiscalizadoras pueden verificar el manejo de inventarios, los métodos de valuación y registro del mismo, de conformidad a la naturaleza de las operaciones y características de la actividad económica a la que se dedica el contribuyente, en los concerniente a sus operaciones de importación y exportación y en atención a la naturaleza de los regímenes aduaneros a que se destinen las mercancías.

- c. Control permanente: aquél que se ejerce en cualquier momento sobre los auxiliares de la función pública aduanera, respecto del

cumplimiento de sus requisitos de operación, deberes y obligaciones. Se ejercerá también sobre las mercancías que, con posterioridad al levante o retiro, permanezcan sometidas a alguno de los regímenes aduaneros suspensivos o liberatorios, a efecto de fiscalizar y verificar el cumplimiento de las condiciones de permanencia, uso y destino de tales mercancías.

Para efectuar las tareas de control la autoridad aduanera se apoya en la gestión del riesgo, el análisis de datos, la aplicación de medidas preventivas, la supervisión de actuaciones, fiscalización a posteriori, la verificación de origen, verificación de información, la investigación y evaluación del cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas por parte de los administrados, usuarios, auxiliares de la función pública aduanera y operadores lógicos, así como el cumplimiento por parte de éstos de la normativa aduanera y de comercio exterior en general.

Para verificar la Declaración Aduanera que se haya presentado, la aduana somete el trámite a un proceso selectivo y aleatorio⁵¹, en este sistema, que se parece a un semáforo puede decidirse si las mercancías se van a verificar de inmediato (rojo), si solamente se verificaran los documentos (amarillo) o si por el contrario las mercancías se liberaran inmediatamente de la aduana (verde).

⁵¹ Conforme al Art. 13 inc. 1° LSA “Cuando de conformidad con los criterios selectivos y aleatorios, corresponda efectuar la verificación inmediata de lo declarado, el Administrador de Aduanas deberá disponer la práctica de la misma; para tales efectos, designará uno o varios Contadores Vista para que la realicen, quienes deberán practicarla dentro del mismo día en que las mercancías se encuentren a su disposición para realizar dicha diligencia, salvo que la Autoridad Aduanera requiera un plazo mayor, de acuerdo a las características y naturaleza de la misma.”

Sin embargo, la aduana puede decidir realizar una revisión dentro de los cuatro años posteriores a esa liberación, es decir, que la aduana si al ingreso decide no revisar, no pierde el derecho de revisar luego de ese momento hasta cuatro años después.

Las Declaraciones pueden ser:

1. Autodeterminadas.
2. No Autodeterminadas.

Son autodeterminadas cuando quien la presenta ha calculado y efectuado el pago de los derechos arancelarios e impuestos previo a la presentación de la misma. Son no autodeterminadas cuando es posible realizar la cancelación luego de la presentación cuando la autoridad aduanera ha hecho el cálculo y le indica al importador o el declarante cual es el monto a cancelar por derechos arancelarios e impuestos.

El Administrador de Aduanas es quien autoriza las verificaciones inmediatas de las declaraciones presentadas⁵² al momento de la importación o exportación de mercancías, designando uno o varios contadores vista, de conformidad con las leyes y procedimientos aduaneros; además conoce y sanciona los incumplimientos a la legislación aduanera en materia administrativa y tributaria, cuando los ilícitos se hayan establecido como producto de la aplicación de las medidas de control, en las declaraciones de mercancías que hayan sido presentadas en la Administración de Aduanas

⁵² La declaración de mercancías se da por aceptada cuando se registra exitosamente en el sistema informático autorizado por el Servicio Aduanero. La aceptación no implica aprobación de la información transmitida, pero si permite que el interesado o su representante puedan solicitar a la aduana continuar con el proceso.

bajo su cargo, independientemente del resultado de selectividad⁵³ y siempre que la DGA, no haya iniciado un proceso de fiscalización.

1.2.4.3 Procedimiento Administrativo.

Cuando por motivo de la verificación inmediata o de la fiscalización posteriori, la autoridad aduanera competente, determine la existencia de derechos e impuestos a la importación o cualquier tributo que no hubiere sido cancelado total o parcialmente con la declaración de importación respectiva o establezca el incumplimiento de alguna de las regulaciones determinadas en acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio, abrirá el proceso administrativo correspondiente, el cual se desarrolla de la siguiente manera:

- a) La apertura del proceso debe notificarse al declarante o a su agente de aduanas, apoderado o representante, haciéndoles saber el contenido íntegro del informe de fiscalización, hoja de discrepancia o informe de investigación correspondiente, conforme a las reglas de notificación, establecidas en el Art. 16 LSA.

⁵³ Resultado selectividad verde: El sistema indica Levante Automático, el usuario recibe un ejemplar de la declaración firmando la aceptación del resultado y procede a retirar la mercancía.

Resultado selectividad amarillo: El sistema indica Aforo Documental, se redirige la declaración y hay dos posibilidades: 1) Si se ha realizado segundo registro, se liquida en sistema y se procede al despacho de las mercancías, sin la exigencia de la declaración original y sus documentos. 2) Si no se ha realizado segundo registro, se exige la presentación de la declaración original y documentos.

Una vez verificado el cumplimiento de la revisión documental y verificados los requisitos no arancelarios (por ejemplo los permisos de importación), el funcionario designado por la autoridad, procede con la liquidación y autorización electrónica del Levante de las mercancías.

Resultado selectividad rojo: El sistema indica Verificación Inmediata hay dos posibilidades: 1) Si se encuentra en la aduana en donde se teledespacho, el declarante debe poner la mercancía a disposición del funcionario designado por la autoridad para efectuar la revisión física. 2) Si se encuentra en la aduana de ingreso debe enviar la mercancía en tránsito hacia la aduana de teledespacho para poner la mercancía a disposición del funcionario designado por la autoridad para efectuar la revisión física.

- b) El declarante contará con un plazo de quince días hábiles contados desde el siguiente día de la notificación para la presentación de sus alegatos y las pruebas de descargo que estime pertinente.

- c) Vencido dicho plazo, la DGA dictará la resolución que proceda dentro del plazo de veinte días hábiles. La notificación de dicha resolución se hará dentro del plazo de veinte días hábiles posteriores a la fecha de su emisión, la cual deberá contener el texto íntegro de la misma.

De igual forma cuando en el ejercicio de sus facultades de verificación inmediata o fiscalización a posteriori, la autoridad aduanera competente determine el incumplimiento de la obligación tributaria aduanera, procederá a la liquidación oficiosa de los tributos dejados de pagar y a imponer las sanciones respectivas.

➤ **Recursos Administrativos.**

La DGA a diferencia de la DGII contempla en su normativa el medio para impugnar los actos y resoluciones emitidas por las autoridades aduaneras competentes, por medio de las cuales se sancionan infracciones administrativas o tributarias, o se suspenden o cancelan autorizaciones para operar, a efecto de subsanar los errores de fondo o los vicios en que se halla incurrido al dictarlas, ya que podrán ser impugnados por los afectados mediante los recursos, formas y plazos que establecen las leyes aduaneras. La LSA y los Arts. 47, 48 y 49 LESIA, establecen los siguientes Recursos Administrativos:

- a) Recurso de Reconsideración.
- b) Recurso de Revisión.

En la actualidad el Recurso de Reconsideración se encuentra derogado, esto por lo establecido en el RECAUCA, ya que únicamente reconoce el Recurso de Revisión contra las resoluciones o actos finales dictados por la autoridad aduanera, que determinen tributos o sanciones. El Art. 623 RECAUCA expresa que dicho recurso deberá ser presentado ante la autoridad que dictó el acto o ante la autoridad superior del servicio aduanero.

➤ **Recurso de Revisión.**

Podrá interponerse el Recurso de Revisión ante el Director General de Aduanas, contra las resoluciones que contengan actos u omisiones del Administrador de Aduanas o el Director General de Aduanas. El recurso deberá ser interpuesto dentro del plazo de diez días hábiles siguientes a la notificación de la resolución impugnada por el declarante o por medio de su representante legal, apoderado, agente aduanero o apoderado especial aduanero, se interpondrá por escrito, en papel común, y deberá contener como mínimo lo siguiente:

- a) Designación de la autoridad o funcionario a quien se dirija.
- b) Nombre y generales del recurrente o de su representante en su caso, debiendo este último acreditar la personería jurídica con que actúa; asimismo, Número de Identificación Tributaria del recurrente. Si se trata de personas jurídicas, se deberá acreditar además la personalidad jurídica o existencia legal.
- c) Identificación del acto o disposición recurrida y las razones en que se funda la inconformidad con el mismo, haciendo relación circunstanciada de los hechos y de las disposiciones legales en que se sustenta la pretensión.
- d) Valoración de las pruebas de descargo que se aportan.
- e) Señalamiento de casa u oficina para oír notificaciones.

f) Lugar, fecha y firma.

El escrito de interposición deberá contener los alegados que el recurrente estime convenientes para desvirtuar las actuaciones impugnadas y deberán agregarse al mismo todas las pruebas de descargo que estime pertinentes o solicitar, en su caso, la realización de cualquier diligencia que pueda aportar los elementos necesarios para decidir la cuestión controvertida. El recurrente podrá aportar en su beneficio toda clase de pruebas, incluyendo exámenes técnicos, catálogos, literaturas o dictámenes.

Presentado el Recurso de Revisión ante la autoridad aduanera competente, éste lo admitirá o mandará a subsanar dentro de los cinco días hábiles posteriores a su interposición, los errores u omisiones de cualquiera de los requisitos antes señalados.

En caso se mande a subsanar o al cumplimiento de requisitos o formalidades por parte del recurrente, el funcionario instructor emitirá el correspondiente auto de prevención el cual deberá notificarse al recurrente, quien tendrá un plazo de diez días hábiles contados desde el día siguiente a la notificación para evacuar las prevenciones, so pena de ser declarado inadmisibile.

Admitido el recurso, se requerirá a la Administración Aduanera cuyo acto se impugna, que dentro de los tres días hábiles siguientes a la fecha de recepción del requerimiento, remita el expediente administrativo, las muestras certificadas, cuando corresponda, y un informe detallado sobre las actuaciones de esa administración en torno a la resolución impugnada.

Dentro del plazo de quince días hábiles siguientes a la recepción del expediente administrativo, el Director General de Aduanas deberá resolver el

Recurso de Revisión y se notificará al recurrente dentro del plazo de veinte días hábiles siguientes a la fecha de emisión de dicha resolución, a efecto que si la misma le causa agravios haga uso de los medios impugnativos conferidos por la ley.

1.2.4.4 Recurso de Apelación.

Siendo los medios de impugnación en materia de aduanas, la forma en la que un importador o su representante pueden oponerse a los actos administrativos o judiciales que emitan las autoridades aduaneras que le afecten porque le impongan una multa u otras sanciones, es por ello que el Art. 51 LESIA, establece que contra las resoluciones emitidas por la DGA se podrá interponer el RA, el que será conocido por el TAIIA, conforme a las formalidades, plazos, procedimiento y disposiciones legales que regulan las actuaciones de ese Tribunal, a lo dispuesto en la LOFTAIIA, el cual tendrá en estos casos el carácter de Tribunal Aduanero a los efectos de lo prescrito por el CAUCA.

En materia Aduanera a nivel Centroamericano, el CAUCA garantiza este derecho y el RECAUCA los procedimientos y forma mediante la cual el interesado puede ejercerlo. Pero estos mismos instrumentos refieren a que son utilizables cuando el propio país o haya resuelto o no tenga legislación al respecto, en El Salvador se utiliza la LESIA.

El Art. 1 LOFTAIIA establece que el TAIIA tendrá competencia para conocer el RA de las resoluciones definitivas que emita la DGA en materia de liquidación de oficio de tributos, imposición de sanciones, valoración

aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías, los cuales serán explicados a continuación.

1.2.4.4.1 Resoluciones Definitivas en Materia de Liquidación de Oficio de Tributos.

Liquidación oficiosa de tributos determinados por la autoridad aduanera, respecto de operaciones aduaneras propiamente dichas como son: los derechos arancelarios a la importación, impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios e impuestos específicos aplicables en las importaciones, según corresponda.

Contra la resolución de liquidación oficiosa de tributos, se admitirán los recursos administrativos señalados en la LESIA, ante las autoridades competentes y conforme a los requisitos, plazos y procedimientos establecidos en la misma.

1.2.4.4.2 Resoluciones Definitivas en Materia de Imposición de Sanciones

Las infracciones y sanciones relacionadas con las operaciones y actividades aduaneras se encuentran comprendidas en la LESIA.

Un punto importante para la aplicación de una sanción⁵⁴ al sujeto pasivo en materia aduanera, es que la acción para imponer sanciones por infracciones administrativas y tributarias prescribe en cuatro años, en consecuencia dentro de estos cuatro años la Administración Aduanera tendrá la facultad de

⁵⁴ Castigo que impone la autoridad administrativa o judicial cuando se comprueba la violación a una infracción o delito

imponer sanciones al sujeto pasivo, por atribuírsele la comisión de una infracción aduanera y que lo pagado para satisfacer una obligación tributaria aduanera prescrita no podrá ser objeto de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él.

Las sanciones aduaneras, pueden abarcar desde la aplicación de multas, suspensiones y cancelaciones, hasta la pena de prisión, en los Arts. 31 al 44 LESIA se definen también los casos de agravantes y el procedimiento para aplicar las sanciones, y el derecho de la autoridad de secuestrar las mercaderías y de sus medios de transporte.

Por lo que constituyen infracciones aduaneras las conductas previstas en la LESIA, que consisten en acciones u omisiones que infringen las normas aduaneras, acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio y las demás que regulen el ingreso y salida de mercancías del territorio nacional.

Las infracciones aduaneras se clasifican en:

1. Infracciones Administrativas
2. Infracciones Tributarias
3. Infracciones Penales

Las infracciones administrativas son aquellos actos u omisiones, que constituyen transgresión o violación de la normativa aduanera o incumplimiento a la normativa establecida en acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio, sin que puedan ocasionar un perjuicio fiscal, previstos en el Art. 5 LESIA.

Las infracciones Tributarias son los actos u omisiones previstos, que constituyen trasgresión o violación de la normativa aduanera o incumplimiento a la normativa establecida en acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio que puedan ocasionar un perjuicio fiscal⁵⁵, sin que lleguen a tipificarse como delito, dichas infracciones se encuentra establecidas en el Art. 8 LESIA.

Las infracciones Penales son las acciones u omisiones dolosas o culposas tipificadas como delito por la LESIA en los Arts. 15, 22, 23 y 24; que transgreden o violan la normativa aduanera o incumplimiento a la normativa establecida en acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio, que provocan o puedan provocar un perjuicio fiscal o que puedan evitar, eludir, alterar, impedir o imposibilitar el efectivo control aduanero o causar daño a los medios utilizados en el ejercicio de dicha función.

Es posible para el importador o su representante, en el caso de infracciones y sanciones administrativas o tributarias el corregir su declaración para que la gravedad de su error no le ocasionen un problema mayor. El Art. 14 LESIA, enumera en que momento y con qué mecanismos es posible aplicar este beneficio⁵⁶.

⁵⁵ Implica que el Estado ha dejado de cobrar como resultado de la acción del infractor.

⁵⁶ Los mecanismos con los cuales se puede aplicar este beneficio son: a) **Auto Corrección Espontánea**. No se aplicará sanción alguna, cuando el que cometiere una infracción administrativa o tributaria, la reconozca y subsane por voluntad propia y siempre que no se haya dispuesto o iniciado el ejercicio de la verificación inmediata, verificación de origen, fiscalización a posteriori o se haya emitido una resolución modificando o revocando una resolución o criterio anticipado basado en información incorrecta o falsa, por parte de la autoridad aduanera sobre las operaciones que se pretenda subsanar. b) **Atenuante por Aceptación de Responsabilidad**. Cuando el que cometiere una infracción administrativa o tributaria aceptara por escrito los cargos durante la audiencia de quince días que se hubiere otorgado dentro del desarrollo del procedimiento de imposición respectivo, ofreciendo cancelar voluntariamente la sanción correspondiente, en este caso, la sanción será

Las conductas constitutivas de infracciones aduaneras, se sancionan en forma independiente, aun cuando tengan origen en una misma Declaración de Mercancías, aplicando la sanción prevista para cada infracción específica, sin perjuicio que pueda hacerse en un solo acto.

1.2.4.4.3 Resoluciones Definitivas en Materia de Valoración Aduanera.

La valoración en aduana⁵⁷ es un concepto clave de la operatoria aduanera, el valor de la mercadería tampoco es un tema menor ya que de él dependerá la determinación de la base imponible, sobre la cual se aplicará el derecho *ad valorem*⁵⁸ correspondiente, es decir el porcentaje sobre el valor aduanero que está directamente ligado a la clasificación arancelaria que le corresponde a las mercancías que se van a importar o exportar.

El análisis de la valoración se aborda de manera distinta dependiendo si la mercadería es objeto de importación o de exportación, la valoración aduanera de las mismas, conforme a los requisitos establecidos en la legislación de la materia.

atenuada en un quince por ciento. Sin embargo, esta atenuante no se aplicará a quien sea reincidente de las infracciones a que dicho literal se refiere, entendiéndose que lo es quien volviere a incurrir en cualquier infracción administrativa o tributaria, dentro del plazo de seis meses, contados desde la fecha en que hubiere gozado de tal beneficio.

⁵⁷ Conforme al Art. 44 CAUCA “El valor en aduana constituye la base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios a la importación (DAI), de las mercancías importadas o internadas al territorio aduanero de los Estados Parte (...).”

⁵⁸ Jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional se determina que el término *ad-valorem*, se aplica sobre el valor aduanero de las mercancías, siendo entonces este valor la base imponible de los Derechos Arancelarios a la Importación. **CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia de Amparo, con referencia No. 251-2003, de fecha 5 de noviembre de 2004, Considerando III.

El concepto de valor en aduana se utiliza por la autoridad aduanera para indicar los procedimientos para construir el monto sobre el cual se calculan los derechos aduaneros e impuestos.

Una compra venta normalmente se representa por medio de una factura comercial que se adjunta por el importador para realizar la importación. La aduana considera que una factura comercial representan un valor que es aceptable solamente si tiene ciertos elementos que sumados o restados al valor de factura, pueden considerarse como base para que se apliquen los derechos aduaneros e impuestos. Los países Centroamericanos, suman al valor de factura, los gastos de trasportes o fletes, seguros, gastos de manipulación, carga y descarga de los que fueron objeto las mercancías hasta su llegada a puerto aéreo, marítimo, o frontera de El Salvador. Este cálculo lo lleva a cabo la aduana para todas las mercancías, estén o no afectas al pago de derechos aduaneros o impuestos.

La aduana puede solicitar al importador aclaración de la información que se encuentre en la factura comercial o en el Formulario de Declaración del Valor en Aduana. La autoridad tiene una base de datos de valor que comparte y consulta en el nivel Centroamericano para analizar los valores que se presentan en las facturas comerciales de los importadores y que le permiten definir si realiza o no la investigación de la validez de ese precio.

1.2.4.4.4 Resoluciones Definitivas en Materia de Clasificación Arancelaria

La clasificación arancelaria, es un procedimiento bastante complejo por el cual a cada producto en particular, le es asignado un número conocido como

posición arancelaria. Cada posición así entendida, representa productos diferenciados e irrepetibles, es el proceso de asignar a una mercancía, el inciso o fracción arancelaria que le corresponde de conformidad con el Sistema Arancelario Centroamericano⁵⁹.

La correcta aplicación de la clasificación arancelaria de las mercancías en el Sistema Arancelario Centroamericano (SAC)⁶⁰ de acuerdo a características. Un inciso arancelario es un código. En El Salvador, este inciso se compone de ocho dígitos:

- Primeros = Capítulo
- Dos siguientes = Partida
- Otros dos = Subpartida
- Restantes = Inciso

Ejemplo [49.11.10.10]

[49.11]10.10: Indica que la mercancía se encuentra en el capítulo 49, posición 11 = papeles impresos.

49.11 [10]10: Indica que la mercancía son impresos publicitarios, catálogos comerciales y similares.

49.11.10 [10]: El segundo 10 indica que son catálogos para usos explicativos de manejos e información de máquinas y medicamentos por ejemplo.

⁵⁹ **EL SISTEMA ARANCELARIO CENTROAMERICANO (SAC)**, Resolución No.180-2006 emitida por el COMIECO, D.O. 225, Tomo 373, publicado el 01 de diciembre de 2006.

⁶⁰ **MINISTERIO DE HACIENDA, GOBIERNO DE EL SALVADOR**, Dirección General de Aduanas..., Ob. Cit.

Cada inciso arancelario determina no solamente de que mercancías se trata, sino que también se asocia a porcentajes de derechos arancelarios e impuestos internos (que se recaudan en el nivel aduanero) que deben aplicarse sobre el valor aduanero de la mercancía. Los seis primeros dígitos son universales, es decir que en cualquier parte del mundo en donde se utilice el Sistema Armonizado, el 4911 10 es la misma mercancía que en El Salvador.

Si el importador tiene motivos para dudar de la clasificación arancelaria de una mercancía, antes, durante o posteriormente al sometimiento al régimen elegido, tiene la posibilidad de solicitar un criterio⁶¹ a la autoridad aduanera, en el marco de los acuerdos, convenio, tratados y otros instrumentos en materia comercial, debiendo ser resueltos dentro de los plazos establecidos en dichos instrumentos legales, mediante resolución razonada y en donde la decisión será de aplicación obligatoria, por lo que dichas resoluciones serán apelables ante el TAIIA.

1.2.4.4.5 Resoluciones Definitivas en Materia de Origen de las Mercancías.

Las Reglas de Origen son normativas técnicas del comercio internacional que se aplican con la finalidad de distinguir el origen de una mercancía, es decir si es originaria de un país o producida en un territorio determinado; siendo así un conjunto de regulaciones acordadas por los países cuando negocian los Tratados y Acuerdos de Libre Comercio. Por lo que la puesta en

⁶¹ Son decisiones oficiales por escrito que emite la Autoridad de Aduana, con anterioridad a una operación de importación o exportación. Las Resoluciones Anticipadas son aceptables cuando se presenten antes que se realice la importación de la mercancía y conservan su validez por un periodo de tres años, siempre y cuando no haya cambios en las condiciones que fundamentaron su emisión.

marcha o no de una operación de comercio exterior estará determinada por el país de donde proviene el producto que se quiere importar. Entendiéndose por origen de las mercancías, el vínculo geográfico que existe entre una mercancía y el país del cual proviene.

El fin de las Reglas de Origen es el de establecer ciertos criterios, por ejemplo: como o con qué productos fue hecha una mercancía o el valor de esos productos que fueron utilizados, si ese bien final puede ser exportado o importado, incluido en un certificado de origen y como resultado, evitar el pago total o parcial de derechos arancelarios a la importación.

Para poder garantizar que efectivamente el trato arancelario preferencial se aplique a las mercancías producidas en los países involucrados en un acuerdo comercial de libre comercio, es necesario establecer criterios que permitan determinar el origen de dichas mercancías, para lo cual existen documentos con los que se puede comprobar su origen⁶².

En este sentido, para comprobar documentalmente que las mercancías califican como originarias de una de las partes contratantes, es necesaria la

⁶² Dichos documentos son: a) **Certificado de Origen:** Esta confeccionado y firmado por quien el tratado de libre comercio hace referencia, e indique si es el exportador o el importador quien debe firmarlo. Cuando el exportador actúa también como productor, puede emitir directamente el Certificado de Origen y enviarlo al importador para ser utilizado durante el proceso de importación de las mercancías. En todos los casos, el importador será el responsable de las consecuencias legales y económicas ante la Aduana si se comprueba durante o después de la operación de importación que el Certificado no era aplicable. b) **Declaración de Origen:** Documento que utiliza el exportador cuando no es el productor del bien y necesita asegurarse de que la mercancía que exportará cumple con estas reglas. El productor le entrega al exportador una declaración donde conste que el bien ha sido producido conforme a la norma de origen negociada y el exportador entonces, confecciona el Certificado de Origen para su comprador en el país de importación. Esta declaración no sustituye al Certificado de Origen. c) **Certificación del Origen por medio de la Factura Comercial:** Es posible hasta cierto monto de acuerdo a lo que se haya negociado en cada Tratado, certificar el origen de las mercancías en la Factura Comercial, puede ser que dentro del tratado se especifiquen formato y características para una factura comercial que pueda servir para este propósito, aun cuando no es aplicable a la fecha.

presentación del Certificado de Origen, ya que es el documento particular que identifica las mercancías y en el cual la autoridad u organismo habilitado para expedirlo certifica expresamente que las mercancías a las cuales se refiere son originarias de un país determinado.

En términos generales, en todos los Tratados Comerciales suscritos por El Salvador, se utilizan criterios anticipados, a manera de ejemplo se mencionan entre otros los siguientes criterios de origen que deberán ser identificados en el Certificado de Origen:

1. El producto o mercancía es totalmente producido en el territorio de una Parte.
2. La mercancía es producida a través de materiales que califican como originarios.
3. El producto o mercancía es producido a partir de materiales no originarios, pero que cumplen con un cambio de clasificación arancelaria.
4. La mercancía es producida con materiales no originarios que cumplen con el cambio de clasificación arancelaria y con un valor de contenido regional (VCR).

CAPITULO II IMPUGNACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA DE IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS EN SEDE ADMINISTRATIVA.

2.1 Recurso de Apelación.

Los recursos constituyen la máxima expresión del principio dispositivo⁶³, como consecuencia de la autonomía de la voluntad; siendo el derecho a impugnar un derecho subjetivo que la ley concede a las partes del proceso, que expresamente determina y que podrán ejercitar de acuerdo a su voluntad cuando se considera agraviado por la resolución emitida.

Es así que este tipo de recurso posibilita la plena tenencia de una doble instancia jurisdiccional para aquellos recursos contencioso-administrativos de mayor valor económico en función de los criterios que, en concreto, se establezcan, por cada ley jurisdiccional y consecuentemente, garantice en mayor medida una correcta aplicación del derecho y una adecuada revisión, en lo que respecta a la legalidad de la actuación alcanzada por parte de la Administración Pública.

Es por ello que el RA supone, como es bien sabido, un análisis íntegro y pleno de la totalidad de las cuestiones planteadas en primera instancia lo que permite establecer un sólido reforzamiento sobre la certeza de los criterios

⁶³ Según Devis Echandía Hernando el principio dispositivo tiene dos aspectos: a) el primero significa que corresponde a las partes iniciar el proceso formulando la demanda y en ella sus peticiones y desistir de ellas; b) el segundo que corresponde a las partes solicitar las pruebas, sin que el juez pueda ordenarlas de oficio. Tomando en ambos aspectos significa que corresponde a las partes la iniciativa en general, y que el juez debe atenerse exclusivamente a la actividad de estas, sin que le sea permitido tomar iniciativas encaminadas a iniciar el proceso ni establecer la verdad para saber cuál de ellas tiene la razón en la afirmación de los hechos. **HERNANDO DEVIS ECHANDÍA**, *Compendio de Derecho Procesal*, Tomo I, 10ª Edición, Editorial ABC, Bogotá, Colombia, 1985, p. 41.

jurisdiccionales. Además el tribunal *ad quem*⁶⁴ va a poder conocer de una amplia pluralidad de cuestiones que, por vía de recurso de casación, quedarían muy limitadas por la índole excepcional de esta vía de impugnación.

El RA constituye una fase procedimental específica dentro de un único proceso, lo que condiciona de forma notable, el objeto sobre el que puede incidir este: el revisar sin excesos alegatorios el espacio de debate fáctico y jurídico, seguido de la instancia ante un Juzgado o Tribunal inferior. Es decir, este recurso reclama una inmutabilidad en los argumentos y en las pretensiones ofrecidas por los litigantes en la instancia, quienes en esta fase procedimental al remitir las actuaciones a un diverso órgano jurisdiccional, no puede ampliar o variar sus alegaciones impugnatorias o solicitar algo distinto a lo ya antes planteado ante el Juzgado o Tribunal.

Es por ello que el tribunal *ad quem* no es libre para analizar cualquier tipo de cuestiones o argumentos jurídicos formulados, del mismo modo tampoco puede concederle al recurrente algo distinto a aquello que solicito ante el tribunal *a quo*⁶⁵ la relación entre ambas instancias reclama entonces, que solo sobre la base de y en función de los argumentos ofrecidos por las partes litigantes, en el momento oportuno serán incluidos en la controversia.

2.1.1 Definición.

En términos generales recurso es un acto jurídico mediante el cual la parte que se considera agraviada por una resolución judicial pide la reforma o

⁶⁴ Tribunal superior ante quien se introduce la apelación de otro inferior.

⁶⁵ Tribunal inferior contra cuya sentencia se ha interpuesto la apelación.

anulación total o parcial de la misma, dirigiéndose para ello a un tribunal de carácter jerárquico.

Asimismo Guillermo Cabanellas, define el recurso como la reclamación, que concedida por la ley o reglamento, formula quien se crea perjudicado y agraviado por la providencia de un juez o tribunal para ante el mismo o superior inmediato con el fin que la reforme o revoque. Mientras que a la apelación la define como el recurso que cuando la parte se considera agraviada por la resolución de un juez o tribunal eleva a una autoridad judicial superior; para que con el conocimiento de la cuestión debatida revoque, modifique o anule, la resolución apelada.

Otros como Arrieta Gallegos define al RA como el recurso concedido a un litigante que ha sufrido agravio por la sentencia del juez inferior, para reclamar de ella y obtener su revocación por el Juez superior⁶⁶. Gabino Fraga lo define como un recurso procesal a través del cual se busca que un tribunal superior enmiende conforme a derecho la resolución del inferior⁶⁷.

La doctrina considera al RA como la consagración procesal de la doble instancia, siendo así un remedio procesal, cuyo objetivo es lograr que un tribunal, jerárquicamente superior a aquel cuya resolución se apela, revoque o modifique la resolución judicial que se considera errónea ya sea en la apreciación de los hechos o de la prueba o por la interpretación o aplicación del derecho de la misma⁶⁸.

⁶⁶ **ARRIETA GALLEGOS, FRANCISCO**, *Impugnación de las Resoluciones Judiciales*, Editorial Jurídica Salvadoreña, San Salvador, El Salvador, 1996, p. 33.

⁶⁷ **FRAGA, GABINO**, *Derecho Administrativo*, 3ª Edición, Editorial Porrúa. México D.F., México, 1944, p. 569.

⁶⁸ **RODRIGUEZ BARILLAS, ALEJANDRO y ENRIQUEZ CAJULUN, CARLOS ROBERTO**, *Apelación Especial*, Editorial Rukemik Na'ojil, Guatemala, Guatemala, 2005, p. 90.

Por lo tanto, de las definiciones anteriores se puede decir que el RA constituye el modelo de los recursos ordinarios, ya que se trata del remedio impugnativo por excelencia, mediante el cual se procura revocar o sustituir una decisión de la Administración Tributaria, labor que se lleva a cabo por un superior jerárquico y a solicitud de la parte. La pretensión que constituye su objeto, como en cualquier otra vía recursiva, se dirige a privar de eficacia jurídica a una decisión de la Administración Tributaria, o sea, a eliminar el resultado procesal obtenido anteriormente y a reemplazarlo por otro.

2.1.2 Naturaleza Jurídica.

Respecto a la naturaleza jurídica del RA existen dos corrientes de pensamiento: por un lado, se considera al recurso como un derecho del administrado que se clasifica como un derecho subjetivo público, cuya protección se intenta. Es entonces un derecho del particular para accionar ante la Administración.

Frente a la opinión está la defendida por los procesalistas que sostienen que es un acto, el cual es una declaración de voluntad por medio de este acto se ejercita un derecho por el cual se inicia debidamente un procedimiento administrativo⁶⁹.

Por otro lado, se dice que el RA es un “acto”, como la posibilidad de recurrir está garantizada a determinados sujetos jurídicos por el derecho positivo, puede decirse que estos son titulares de un derecho subjetivo a recurrir, a poner en movimiento al órgano administrativo para que resuelva su pretensión; es indudable que el administrado, para recurrir tiene que producir

⁶⁹ **DIEZ, MANUEL MARÍA**, *Manual de Derecho Administrativo*, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, Argentina, 1979, p. 497.

un acto, su actividad se manifiesta en un acto concreto por medio del cual la Administración considera su pretensión.

Además este criterio sostiene que es esencialmente un acto judicial dentro del desarrollo del proceso que ayuda tanto a los litigantes como al Estado a la obtención y aplicación de una mejor justicia⁷⁰ ya que desde el punto de vista formal con los recursos se persigue el logro de una mejor aplicación de la ley y desde un punto de vista subjetivo cada una de las partes persigue la tutela de su propio derecho.

Es importante mencionar que la naturaleza propia de los recursos, la distinción esencial entre ellos y la nulidad consiste en que los recursos constituyen medios de que disponen las partes para atacar las resoluciones que les causan agravios y que consideran injustas, mientras que la nulidad es la consecuencia contemplada por la ley para aquellos actos procesales que no cumplen con la forma establecida por la ley y que si bien pueden ser denunciados por los interesados, cuando suponen una violación de derechos fundamentales también pueden ser decretadas de oficio por el tribunal⁷¹.

En conclusión, es posible afirmar que el RA es un derecho, cuando se habla del remedio procesal que se tiene derecho a ejercitar. Es un acto, en cuanto interposición del remedio procesal en ejercicio del derecho⁷².

2.1.3 Características.

En cuanto a las características del RA se mencionan las siguientes:

⁷⁰ LERNER, BERNARDO y otros, p.136.

⁷¹ RODRIGUEZ BARILLAS, ALEJANDRO y ENRIQUEZ CAJULUN, CARLOS ROBERTO, Ob. Cit., p. 81.

⁷² DIEZ, MANUEL MARÍA, Ob Cit., p. 497.

1. Es un recurso ordinario, ya que como su nombre lo indica, se da con cierto carácter de normalidad dentro del ordenamiento procesal, siendo de mayor facilidad de ser admitido y el mayor poder que se atribuye al órgano jurisdiccional encargado de resolverlo; es por ello que el RA no exige motivos para su interposición ni limita los poderes judiciales de quien los dirime en relación con los poderes que tuvo el órgano que dictó la resolución recurrida⁷³.
2. Procede a petición de partes, por lo que excepcionalmente los terceros deben exteriorizar su voluntad a través de la interposición del recurso.
3. Constituye instancia, lo que significa que el tribunal superior puede pronunciarse sobre todas las cuestiones de hecho y derecho que han sido discutidas en el proceso. En otras palabras, no está limitado sólo a revisar la aplicación correcta de la ley, como sucede en el recurso de casación. Respecto a lo anterior Bernardo Lerner opina que el RA presupone así la existencia de una doble instancia, sin que esto signifique una revisión de la instancia anterior, donde el tribunal al examinar la decisión impugnada debe limitarse al estudio y apreciación del material reunido en una primera instancia⁷⁴.
4. Aunque normalmente varía en función de la legislación y de la materia, lo normal es que el ámbito del tribunal en la apelación se limite a lo solicitado por las partes (*el petitum*). Es posible que una sentencia no sea completamente favorable a ninguna de las partes, y si solo una de las partes apela una decisión, el tribunal que revisa el caso no puede

⁷³ **KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE** y otros, *Manual de Derecho Financiero*, Tomo I, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, El Salvador, 1993, p. 387.

⁷⁴ **LERNER, BERNARDO** y otros, p.137.

perjudicar la situación del apelante y dictar una nueva sentencia que le sea más perjudicial (*reformatio in peius*). En este caso, lo normal es que ambas partes presenten apelaciones, de forma que el órgano judicial tenga un ámbito de actuación mayor.

Por otra parte, para Alejandro Rodríguez Barillas y Carlos Roberto Enríquez Cajulun⁷⁵, la característica fundamental del RA es que esa impugnación supone la intervención del grado judicial inmediatamente superior en jerarquía a aquel que pronuncia el fallo sobre el que se recurre; es decir, se eleva al superior inmediato jerárquico del que dicto el pronunciando objeto del recurso, es una alzada “a mayor juez”, y de ahí el nombre de Recurso de Alzada que a veces se le da a esta clase de impugnaciones.

2.1.4 Partes Procesales.

En todo proceso, intervienen dos partes: una que pretende en nombre propio o en cuyo se pretende la actuación de una norma legal, denominada actora, y otra frente a la cual esa conducta es exigida, llamada demandada. El concepto de parte es estrictamente procesal y esa calidad está dada por la titularidad activa o pasiva de una pretensión y es totalmente independiente de la efectiva existencia de la relación jurídica sustancial, sobre cuyo mérito se pronunciará la sentencia.

La presencia de esas dos partes en el proceso es una consecuencia del principio de contradicción⁷⁶, de donde se deduce que en los llamados

⁷⁵ RODRIGUEZ BARILLAS, ALEJANDRO y ENRIQUEZ CAJULUN, CARLOS ROBERTO, Ob Cit., p. 90.

⁷⁶ Conforme al Art. 4 inc. 2º CPCM, el principio de contradicción se basa en el derecho a contar con la oportunidad de exponer su argumentación y rebatir la de la contraria, y sólo

procesos voluntarios no podemos hablar de actor o demandado, dado que las pretensiones son coincidentes. En estos procesos, el concepto de parte debe ser reemplazado por el de "peticionarios", es decir, aquellas personas que en interés propio, reclaman, ante un órgano judicial, la emisión de un pronunciamiento que constituya, integre o acuerde eficacia a determinado estado o relación jurídica.

Pueden ser parte todas las personas tanto físicas como jurídicas, o sea los entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones. Las personas jurídicas, por su propia naturaleza deben actuar por intermedio de sus representantes legales.

Las partes han de tener precisa legitimación para actuar en el proceso el carácter de demandantes o demandadas. Con este parámetro es evidente que en un proceso judicial la posición del demandante solo puede ser ocupada por quien o quienes se ven vinculados con especificidad y suficiencia, en sus derechos o intereses propios por una previa actuación administrativa.

Pero se debe señalar que el concepto de parte se utiliza con más frecuencia en el ámbito procesal, de modo que parte en el proceso es quien reclama y contra quien se reclama la satisfacción de una pretensión procesal. Los terceros incorporados al proceso suelen considerarse como parte en el proceso, dependiendo de la naturaleza del interés con que se incorporan a él.

cuando expresamente lo disponga la ley podrán adoptarse decisiones sin oír previamente a una de las partes.

De acuerdo al Art. 58 CPCM las partes en el proceso son el demandante, el demandado y quienes puedan sufrir los efectos materiales de la cosa juzgada.

Según jurisprudencia de CSJ hay que tener en cuenta que el término "partes" tiene una connotación especial, que en un concepto procesal, y se refiere a las personas que intervienen en un juicio, sea el actor o demandante y el reo o demandado, y es hasta entonces, cuando adquieren la calidad de litigantes o intervinientes esenciales en el juicio, que puede llamárseles propiamente "partes"⁷⁷.

2.1.4.1 Sujeto Pasivo.

Se entiende como sujeto pasivo de una obligación tributaria, a la persona que según la ley, está obligada con la administración a satisfacer el tributo y cumplir con los demás deberes accesorios. El sujeto pasivo entonces será la persona a quien incumbe el incumplimiento de las obligaciones señaladas por la ley, aquella que figure como parte en la relación jurídica correspondiente y a quien también corresponda el ejercicio de los derechos correlativos frente a la administración sea en la fase administrativa o contenciosa⁷⁸.

Otra definición de sujeto pasivo es la que establece que el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que soporta los efectos de la acción típica realizada por el sujeto activo, de lo cual se parte para decir que habrá entonces, dos clases de sujetos: la Administración Pública y el recurrente.

⁷⁷ **CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE LO CIVIL**, Sentencia definitiva, de referencia No. 1020, de fecha 15 de junio de 1998, Considerando IV, párrafo 3º.

⁷⁸ **FERNÁNDEZ PROVOSTE, MARIO Y FERNÁNDEZ PROVOSTE, HÉCTOR**, *Principios del Derecho Tributario*, Editorial Universitaria S.A., Santiago, Chile, 1952, p. 277.

Por lo que respecta a los particulares podrá decirse que deberán ser capaces⁷⁹. Ahora bien, no es suficiente que el particular esté habilitado por el ordenamiento jurídico para intervenir, en virtud de que tiene capacidad para actuar sino que requiere de la legitimación, es decir que el particular debe tener una aptitud especial para interponer el recurso. En otras palabras, el particular ha de haberse visto afectado en sus derechos subjetivos o en sus intereses legítimos por el acto en que recurre. Solamente si el particular tiene la legitimación, el órgano correspondiente entrará a examinar la cuestión planteada⁸⁰.

En todo proceso administrativo se señalan dos clases de legitimación que son la legitimación para recurrir, es decir para incoar el correspondiente procedimiento y la legitimación para intervenir en el procedimiento del recurso. Serían éstos, los que tengan derechos que puedan ser afectados por la decisión que se adopte, como también aquellos cuyos intereses legítimos, personales y directos, puedan resultar afectados. El que interpone el recurso puede ser el titular de una relación jurídica que deriva del acto objeto del recurso o el que resulte afectado al modificarlo o extinguirla⁸¹.

2.1.4.2 Sujeto Activo.

Los sujetos activos de las obligaciones tributarias son el Estado y demás entes a quienes jurídicamente se les da el calificativo de personas jurídicas de Derecho Público. En cuanto al Estado se refiere a la Administración

⁷⁹ Cabe decir, que deben ser capaces no solo civilmente, de acuerdo al Art. 1316 y siguientes del Código Civil, sino también que estén legitimados para actuar e intervenir en el procedimiento a iniciarse por el recurso administrativo.

⁸⁰ **DIEZ, MANUEL MARÍA**, Ob. Cit., p. 500.

⁸¹ No solamente ese titular de una relación jurídica que tiene derecho subjetivo afectado puede interponer recurso administrativo, sino también todos aquellos que sin estar vinculados a la Administración por una relación jurídica poseen un interés legítimo y directo.

Pública. Los demás entes de derecho público también pueden llegar a ser sujetos activos de esta clase de relaciones, por cuanto están por su naturaleza y origen destinados a satisfacer las necesidades públicas.

Sujeto activo en una obligación tributaria es aquel que figura como titular y como parte en la relación jurídica, aquel a quien según la norma legal han de corresponder los derechos inherentes a la calidad de acreedor de la suma debida por el tributo frente del obligado.

Cuando se habla de sujeto activo de una relación tributaria puede hacerse alusión a varias situaciones diversas que vale la pena distinguir. En primer término puede hacerse referencia al soberano con capacidad para imponer y establecer la norma tributaria, para dictar la ley, esto es, al poder público con facultad legislativa creador de la norma en general relativa a este tipo de obligaciones.

En segundo lugar está la persona jurídica titular del crédito y con derecho a percibir el deudor, el cual es el verdadero sujeto activo de la relación jurídica tributaria, ya que es el único sujeto de derechos propiamente tal, que aparece en todo vínculo de esta especie.

2.1.5 Finalidad.

La SCA ha establecido en su jurisprudencia que los recursos tienen como finalidad principal atacar una resolución que se considera en perjuicio de la parte que lo interpone, independientemente del tipo de recurso que se trate o

como se denomine, su propósito es eliminar y sustituir el acto que ocasiona agravio en la esfera jurídica del particular⁸².

En cambio otros establecen que la finalidad de este recurso es “que el tribunal inmediato superior revea la resolución dictada por el inferior, a efecto de revocarla o modificarla, al considerar el recurrente errónea la hermenéutica⁸³ desplegada o la apreciación de los hechos o de la prueba”⁸⁴.

2.1.6 Plazo para Apelar.

La LOFTAIIA establece claramente que el plazo para interponer el RA ante el TAIIA, de las resoluciones de su competencia emitidas por la DGII y la DGA; será de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución respectiva.

Es importante mencionar que a pesar que la ley exprese que su interposición deberá hacerse a partir del día siguiente al de la notificación, esto no es del todo exigible, porque doctrinariamente se sabe que se puede apelar a partir del momento en que le nace el derecho, y el derecho le nace desde que le notifican a la persona, por lo tanto puede interponerse el mismo día.

⁸² **CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**, Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia, en www.jurisprudencia.gob.sv, sitio visitado el 31 de agosto de 2010.

⁸³ Hermenéutica es el arte de interpretar textos para fijar su verdadero sentido, por lo que la Hermenéutica Jurídica, es un tema esencialísimo en la teoría y práctica del Derecho, pues éste no es algo hecho, estático, sino una tarea a realizar, ya que de entre varios entendimientos posibles de una disposición, que es el objeto de la interpretación, debe escogerse para dar una solución jurídica al caso la norma que mejor se acomode a la Constitución, siendo esta el resultado de la interpretación; lo anterior como principio de unidad del ordenamiento jurídico, de la supremacía constitucional, que se proyecta sobre las leyes, condicionando el sentido que a éstas cabe atribuir.

⁸⁴ **GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA**, *Derecho Tributario*, Tomo II, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1997, p. 239.

Por otra parte, los términos y plazos a los que se refiere la LOFTAIIA comprenden solamente días hábiles, según lo establecido en el Art. 9 de la misma.

El cumplimiento del período de tiempo fijado por la ley para la interposición del RA es muy importante, ya que según el Art. 2 LOFTAIIA, se trata de un término perentorio, es decir que es un plazo procesal definitivo e improrrogable, que si transcurrido dicho plazo y no se hubiere reclamado el derecho a recurrir, se pierde. Para el caso, los Art. 188 CT y 129 RACT⁸⁵ coinciden en que si no se interpone el RA en el término que la ley lo señale, se tendrán por definitivas las resoluciones en sede administrativa.

2.2 Procedimiento del Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

2.2.1 Escrito.

La interposición del RA deberá hacerse según la ley, por escrito, a través de un escrito, así lo prevé el Art. 2 LOFTAIIA, que establece:

“Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, podrá interponer RA ante el

⁸⁵Conforme al Art. 129 RACT, establece que “Se tendrán por definitivas en sede administrativa las resoluciones liquidadoras de impuestos o de imposiciones de multas, emitidas oficiosamente por la Administración Tributaria cuando: a) No se interponga recurso de apelación dentro del término que a ley respectiva establece para tal efecto; b) Se declare inadmisibile el recurso de apelación; y c) Se dicte fallo que resuelve el recurso de apelación”. **REGLAMENTO DE APLICACION DEL CODIGO TRIBUTARIO**, D.E. No. 117, de fecha 11 de diciembre de 2001, D.O. No. 234, Tomo: 353, del 11 de diciembre de 2001.

Tribunal, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.

En el escrito de interposición del recurso, que se presentará con una copia en papel simple, el apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos.”

➤ **Requisitos de la Demanda.**

La ley plantea una serie de exigencias que el recurrente debe tener en consideración al momento de interponer el RA ante el TAIIA, tales como:

1. Identificar la resolución que se está impugnando; y si fuere posible (aunque no obligatorio), agregar la resolución emitida por la DGII o la DGA según corresponda.
2. El escrito debe ir dirigido al TAIIA; y debe presentarse en original y una copia, esta última es necesaria ya que se agrega tanto en el incidente de apelación que se instruye ante el TAIIA, como en el expediente del impuesto que se está recurriendo⁸⁶.

⁸⁶ El Art. 2 inc. 2º LOFTAIIA, establece que la copia del escrito deberá presentarse en papel simple, pero en la actualidad resulta irrelevante que la copia sea presentada en papel simple, ya que la entrada en vigencia de la LITBMPS, en el Art. 173 No. 3 derogó a la Ley del Impuesto del Papel Sellado y Timbres, según la cual todo escrito o memorial debía ir en el correspondiente papel sellado, en consecuencia y al no existir el papel sellado, tanto la interposición del recurso como su copia pueden ir en papel simple.

3. Expresar puntualmente las razones de hecho⁸⁷ y de derecho⁸⁸, puntualizando cada uno de sus reclamos, según lo dispone el Art. 2 inc. 2º LOFTAIIA.

Por su parte Kuri de Mendoza opina que:

“Las razones de hecho y de mero derecho que deben expresarse en respaldo de la pretensión, se refieren o bien a aquellas circunstancias en que sólo se disputa la aplicación de la ley impositiva a la cosa cuestionada – justificándose los hechos con instrumentos públicos o auténticos no contradichos, o por expreso consentimiento de la Administración Tributaria y el recurrente -, o bien, a los casos en que los hechos alegados y cuestionados en el recurso deban ser respaldados o desestimados mediante la prueba correspondiente, oyendo al respecto a la Administración”⁸⁹.

4. Si el recurrente es persona natural, puede encontrarse dentro de tres supuestos, por lo que deberá actuar según el caso; si el escrito es presentado por él mismo, deberá identificarse con el DUI u otro documento de identificación, debiendo además, consignar el NIT, pero si no acude personalmente a presentar el escrito, deberá enviarlo con su firma autenticada por un Notario, para que pueda ser presentado por otra persona, o también puede presentar el recurso mediante un apoderado debidamente acreditado y que compruebe la personería con que actúa.

⁸⁷ Es decir, por regla general las circunstancias objetivas o actuaciones y/o hechos de la realidad, que realizó la Administración Tributaria que motiva a la interposición del RA.

⁸⁸ Es decir las leyes o normas que se consideran que han sido violentadas por la Administración Tributaria en que apoya sus agravios o razones de inconformidad.

⁸⁹ **KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE** y otros, Ob. Cit., p. 387.

5. Si el recurrente es persona jurídica, el escrito deberá presentarlo el representante legal de la entidad apelante, anexando los documentos que comprueban tal calidad o citando que ya está acreditada su personalidad ante la dirección respectiva o de no ser así, deberá autenticarse su firma para ser presentado por otra persona, o si es por medio de apoderado, de igual forma como si fuese persona natural.
6. Debe hacerse en tiempo y forma, por lo que es necesario considerar que dispone de quince días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.
7. Señalar lugar para oír notificación dentro del radio urbano de San Salvador, según el Art. 3 LOFTAIIA. Esto se debe a que el TAIIA tiene su sede en San Salvador, donde se encuentra centralizada su actividad, sin que haya oficinas o delegaciones regionales para el resto del país; y por razones de practicidad y a fin de no tener dificultades en la sustanciación del RA, se le exige al contribuyente, a que se domicilie en San Salvador, a efectos especiales que tengan relación, exclusivamente con el RA.
8. Lugar y fecha del escrito que se está presentado.
9. Indicar y enumerar los documentos que acompañan el escrito.
10. Firmar escrito de interposición del recurso, agregar auténtica de ser necesario.

Es importante resaltar que el recurrente antes de interponer el RA, deberá cerciorarse que la resolución con que no está conforme, es de las que

admiten apelación, para evitarse pérdida de tiempo y trámites innecesarios, porque de lo contrario, se le declarará improcedente el recurso.

2.2.2 Improcedencia del Recurso.

En la práctica lo primero que se hace con un incidente de apelación, a partir del momento en que es del conocimiento del TAIIA, es realizar un escaneo general por parte de la persona encargada de la recepción del TAIIA; este revisa las formalidades del escrito de interposición del RA, y si detecta que el recurrente no ha cumplido con algunos requisitos que sean detectables a simple vista, no se recibe el escrito.

Por otra parte, si el escrito de interposición del RA aprueba el filtro de revisión general, se pasa a realizar el examen de procedencia y admisibilidad.

Pero las razones por las cuales se puede declarar improcedente el RA, es porque la resolución que se pretende apelar, no es susceptible de ser recurrida, y es que deberá tomarse en cuenta que la procedencia del RA prevista en los Arts. 1 y 2 LOFTAIIA, se da únicamente sobre las resoluciones definitivas que son competencia del TAIIA.

2.2.3 Admisión del Recurso.

De acuerdo al Art. 4 inc. 1º LOFTAIIA, luego de declarar procedente el RA, es necesario pasar al examen de admisibilidad del recurso. Una vez recibido el escrito de interposición del RA, junto con todos los documentos requeridos y sus respectivas copias, el TAIIA procederá sin pérdida de tiempo a informar

a la DGII o a la DGA según sea el caso⁹⁰, y al mismo tiempo se solicita a la dirección que envíe el expediente respectivo, la que sin dilación alguna y dentro del plazo fatal de tres días hábiles.

La remisión del expediente tiene por finalidad:

1. Estudiar la admisibilidad del recurso en relación a la presentación en tiempo y forma.
2. Constatar la legitimidad de la persona que recurre.

Con respecto a la primera finalidad, en cuanto al tiempo, se sabe que el Art. 2 LOFTAIIA estipula el plazo para que se interponga el RA, si después de transcurrido el plazo, se presenta el RA, será calificado de extemporáneo y será inadmisibile, caducando por ello la instancia de la alzada; en cuanto a la forma, lo único que se requiere es que el escrito de interposición del recurso se debe presentar con copia y que debe ir dirigido al TAIIA.

En relación con la legitimidad de la persona que recurre, la disposición se refiere tanto al presupuesto material vinculado con la legitimación para obrar, como el presupuesto procesal relacionado con la capacidad para actuar⁹¹.

⁹⁰ Se entiende que estas Direcciones desconocen del incidente de apelación, debido a que el recurso se interpone directamente ante el TAIIA.

⁹¹ Con relación a la capacidad para ser parte, es conveniente aclarar que para poder figurar como parte en un proceso, es preciso que el ordenamiento jurídico reconozca al sujeto la necesaria aptitud que permite disfrutar de tal condición. Esta aptitud, es la que doctrinariamente se conoce con el nombre de capacidad para ser parte, que se debe entender como la aptitud jurídica para ser titular de los derechos o de las obligaciones de carácter procesal a que las partes se refieren; por ello, en principio, toda persona es capaz para ser parte.

Para poder figurar y actuar eficazmente como parte en un proceso determinado, no basta con disponer de esta aptitud general, es decir, no basta con que el sujeto posea capacidad para ser parte, sino que es necesaria una condición más precisa, referida singularmente a la pretensión de que se trate. Tal condición, que afecta al proceso, no en su dimensión común, sino en lo que tiene de individual y determinado, es la que recibe el nombre de legitimación procesal, que consiste en la consideración especial que tiene la ley, dentro de cada proceso, a las personas que se hallan en una determinada relación con el objeto del proceso, y, en

2.2.4 Informe de la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas.

El Art. 4 inc. 2º LOFTAIIA establece que una vez admitido el RA, el TAIIA remite a la Dirección correspondiente el incidente de apelación y el expediente⁹² respectivo, y pide el informe a la DGII o a la DGA, a efecto de que conteste los puntos reclamados y así justifique su actuación en relación a los hechos plasmados en el escrito interpuesta por el contribuyente, lo cual deberá hacerlo en el término de quince días contados a partir del día siguiente de la notificación de la providencia correspondiente.

Ante la petición del TAIIA, de los informes a la DGII o a la DGA pueden ocasionarse una de las situaciones siguientes:

- 1) Que la DGII o DGA no presente el informe dentro del plazo de quince días.
- 2) Que la DGII o DGA presente el informe dentro del plazo de quince días.

Ante la primera posibilidad, la LOFTAIIA, en su Art. 4 inc. 3º establece que al vencer el término anterior, si la Dirección correspondiente no hubiere devuelto el incidente y el expediente, el TAIIA deberá mandar a recogerlos. Una vez recibidos, haya o no contestación por parte de la DGII o DGA, el TAIIA ordenará se abra a pruebas el incidente, por el término perentorio de

virtud de la cual, exige, para que la pretensión procesal pueda ser examinada en cuanto al fondo, que sean dichas personas las que figuren como partes en tal proceso. En virtud de lo anterior, tanto el sujeto activo de la pretensión como la persona o autoridad frente a quien ésta se dirige, deben de contar con capacidad procesal y tienen que estar legitimados. **CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**, Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia, en www.csj.gob.sv, sitio visitado el 13 de septiembre de 2010.

⁹² Conjunto de documentos archivados en forma cronológica que determinan la secuencia y las actuaciones que se han efectuado por el contribuyente o por la Administración Tributaria.

cinco días, los cuales se contarán a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, con el fin de que éste solicite dentro de dicho término la producción de las pruebas por él ofrecidas.

Por lo que Kuri de Mendoza ha dicho que con lo anterior queda claro que es vocación legislativa hacer del RA una instancia que pueda sustanciarse oficiosamente, sin dilaciones que retarden su depuración. Inclusive, si la Administración omite emitir su informe en el tiempo indicado, la eventual demora se supera cuando el TAIIA recoge mediante un oficio, tanto el expediente, como el incidente del RA que se ventila, independientemente de que el informe haya sido contestado o no⁹³.

En el segundo caso, se ha discutido la valoración que debe darse al informe de la DGII o DGA, al emitir el fallo el TAIIA; puesto que el informe tiene carácter meramente ilustrativo, por cuanto sirve de medio encaminado a instruir a los miembros del Tribunal, a fin de emitir un fallo acorde a la ley. En consecuencia, se puede decir que su falta no debilita el proceso, porque tal informe no es trascendental para pronunciar la sentencia⁹⁴.

Actualmente y con el procedimiento establecido para el RA, las Direcciones pueden subsanar sus deficiencias de actuación reconociéndolas en el informe, o bien dejar al arbitrio del TAIIA la valoración de las actuaciones ejecutadas por la misma en el proceso liquidatorio, incluso de la propia liquidación.

⁹³ KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE y otros, Ob. Cit., p. 394.

⁹⁴ KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE y otros, Ob. Cit., p. 394.

2.2.5 Apertura y Producción de Pruebas.

Tal como se mencionó en el apartado anterior, una vez vencido el término y cuando el TAlIA haya recibido el incidente y el expediente administrativo respectivo, con o sin contestación, abrirá a pruebas el incidente, el apelante deberá solicitar, mediante escrito dirigido al TAlIA, la producción de pruebas que el hubiere ofrecido presentar en el escrito que contenía la interposición del RA.

De acuerdo a lo establecido en el Art. 312 CPCM, las partes tienen derecho a probar, en igualdad de condiciones, las afirmaciones que hubieran dado a conocer sobre los hechos controvertidos que son fundamento de la pretensión o de la oposición a ésta; a que el juez tenga en cuenta, en la sentencia o decisión, las pruebas producidas.

Luego de haberse producido las pruebas, el TAlIA mandará a oír al apelante para que presente sus alegaciones finales en el término fatal⁹⁵ e improrrogable⁹⁶ de ocho días contados a partir del día siguiente a la notificación respectiva, esto de acuerdo al Art. 4 inc. 4° LOFTAIA.

⁹⁵ Término Fatal: o de rigor, es el que extingue definitivamente un derecho o impide su ulterior ejercicio. **CABANELLAS, GUILLERMO**, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo VIII, 26ª Edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1998, p. 50.

⁹⁶ Término Improrrogable: es el periodo de tiempo durante el cual deben de practicarse necesariamente ciertas actuaciones judiciales, so pena de la consiguiente caducidad, con la expresión de no superar el vencimiento legal o judicial establecido. Los términos improrrogables no pueden suspenderse, ni abrirse después de cumplidos, por vía de restitución, ni por ningún otro motivo, y solo por fuerza mayor que impida utilizarlos, podrán suspenderse durante su curso. Una vez transcurridos los términos improrrogables, se tendrá por caducado de derecho y perdido el trámite o recurso que hubiere dejado de utilizarse, sin necesidad de apremio o de acuse de rebeldía. **CABANELLAS, GUILLERMO**, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo VIII, Ob. Cit., p. 50.

En el caso que el TAlIA prevenga al apelante, este deberá presentar un escrito contestando cualquier prevención efectuada, teniendo presente que deberán ser cumplidas dentro del plazo que el TAlIA señale en el auto correspondiente.

En la sustanciación del incidente de apelación el Tribunal podrá ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o contabilidades, practicar toda clase de valúos y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados, también podrá recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la prueba testimonial⁹⁷ y la confesión⁹⁸ de la DGII o DGA, en su perjuicio. Pudiendo además decidir todas las cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados, en el último caso se les oirá previamente.

Es decir el TAlIA tiene toda la facultad de ordenar que se efectúen todas las pruebas⁹⁹ que estime necesario para establecer la verdad real de los hechos apreciados, utilizando cualquier mecanismo encaminado a instruirle, a fin de pronunciar una sentencia¹⁰⁰ conforme a derecho.

⁹⁷ Testimonio: en sentido estricto, el testimonio es un medio de prueba que consiste en una declaración de ciencia y representativa, que un tercero hace a un Juez, con fines procesales, sobre lo que dice saber respecto de hechos de cualquier naturaleza. **DEVIS ECHANDIA, HERNANDO**, *Compendio de Derecho Procesal*, Tomo II, 10ª Edición, Editorial ABC, Bogotá, Colombia, 1985, p. 273.

⁹⁸ Confesión: es un medio de prueba judicial, que consiste en una declaración de ciencia o conocimiento, expresa terminante y seria, hecha conscientemente, sin coacciones que destruyan la voluntariedad del acto, por quien es parte en el proceso en que ocurre o es aducida, sobre hechos personales o sobre el reconocimiento de otros hechos, perjudiciales a quien la hace o su representado, según el caso, o simplemente favorables a su contraparte en ese proceso. **DEVIS ECHANDIA, HERNANDO**, *Compendio de Derecho Procesal*, Tomo II, Ob. Cit. p. 222.

⁹⁹ La prueba es un medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el juicio. En sentido jurídico la prueba es un método de averiguación y de comprobación. **PACHECO G., MAXIMO**, *Teoría Del Derecho*, 4ª Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, 1990, p. 271.

¹⁰⁰ La sentencia es un acto jurídico procesal y al mismo tiempo, el documento en el cual se consigna. Como acto, es aquel que emana de los agentes de la jurisdicción y mediante el

2.2.6 Resolución del Recurso.

Una vez concluido el término de pruebas se ordenará traer el expediente para sentencia, la cual deberá pronunciarse treinta días después de notificada la providencia anterior. Actualmente, el plazo para resolver y notificar tal providencia es de cierta forma indefinido, ya que la LOFTAIIA deja abierta la posibilidad de retardo sin excederse más nueve meses después de iniciado el procedimiento del RA, esto según lo establecido por el inciso final del Art. 4 LOFTAIIA, en esta providencia deberá resolverse exclusivamente todos los puntos controvertidos.

Concluido el procedimiento del RA, cualquiera que sea la resolución, es decir confirmativa o revocatoria, si el contribuyente no estuviere conforme con la decisión del TAIIA y estando agotada la vía administrativa y por firme la resolución, puede acudir a la vía contenciosa administrativa, interponiendo su demanda ante la SCA, ya que con el RA se cumple el requisito de agotamiento de la vía administrativa.

Es decir que se tendrá por agotada la vía administrativa, según lo establecido en el Art. 7 LOFTAIIA, el cual establece:

“Se tendrá por definitiva en sede administrativa, sin perjuicio de su impugnación en juicio contencioso administrativo:

- a) La decisión del Tribunal de Apelaciones sobre el caso reclamado dentro del incidente respectivo, a partir de la fecha de su notificación;

cual deciden la causa o punto sometido a su conocimiento, Como documento, la sentencia es la pieza escrita, emanada del Tribunal, que contiene el texto de la decisión emitida. **PACHECO G., MAXIMO**, Ob. Cit., p. 273.

b) La resolución que pronuncie el Tribunal declarando la inadmisibilidad de la impugnación; a partir de su notificación”.

Es importante mencionar que la aplicación a lo establecido en los Arts. 5 y 6 LOFTAIIA, el TAIIA puede producir sentencias con vicios de incongruencia, teniendo en cuenta que la congruencia de la resolución es la correspondencia o la conformidad de lo resuelto en el fallo con las pretensiones hechas valer en el juicio por las partes, la falta de congruencia entre lo pedido y lo resuelto produce la incongruencia; por lo que debe haber congruencia entre lo pedido y lo resuelto, lo cual constituye un principio universal de derecho procesal.

Al respecto, el Art. 218 CPCM expresa que:

“Las sentencias deben ser claras y precisas, y deberán resolver sobre todas las pretensiones y puntos litigiosos planteados y debatidos.

El juez deberá ceñirse a las peticiones formuladas por las partes, con estricta correlación entre lo que se pide y lo que se resuelve. No podrá otorgar más de lo pedido por el actor, menos de lo resistido por el demandado, ni cosa distinta a la solicitada por las partes.

Sin alterar la pretensión, y con respeto a los hechos alegados por las partes como base de sus causas de pedir, el juzgador podrá emplear los fundamentos de derecho o las normas jurídicas que considere más adecuadas al caso, aunque no hubieran sido invocados por las partes.”

Por lo que se ha considerado, que en el Art. 5 LOFTAIIA, existe un exceso en las atribuciones del Tribunal juzgador administrativo, pudiendo hacer

apreciaciones y decidir, inclusive, sobre cuestiones que no ha planteado el recurrente; ya que esta facultad concede un derecho que puede ser calificativo como excesivo, en las atribuciones que le competen a dicho ente colegiado; logrando así desamparar a la Administración Tributaria, o perjudicando los intereses del recurrente¹⁰¹.

2.2.7 Notificación.

En materia tributaria, la notificación es el acto de hacer saber al contribuyente, la resolución emitida por la Administración Tributaria, en este caso el TAIIA hace del conocimiento al apelante la resolución del RA, siendo un acto estrictamente formal, a través del cual la autoridad hace del conocimiento del interesado alguna providencia o resolución.

En términos generales, la notificación de las actuaciones del TAIIA, está diseñada como un mecanismo de seguridad, con el objeto de que el TAIIA haga partícipe del procedimiento al apelante, y además, por cuestiones de legalidad.

Según el Art. 3 LOFTAIIA, el apelante en el escrito deberá señalar un lugar para oír notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, de lo contrario se le prevendrá y dicha prevención se dará a conocer el tablero de notificaciones del TAIIA, ya que el TAIIA tiene su sede en San Salvador donde se encuentra centralizada su actividad sin que haya oficinas o delegaciones regionales para el resto del país.

¹⁰¹ KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE y otros, Ob. Cit., p. 395.

Por otro lado, no es conveniente para el apelante ocultarle su dirección al TAlIA, puesto que si no se puede realizar la notificación al contribuyente, porque no se han dado las circunstancias para que la actuación quede legalmente notificada (por cualquier motivo), entonces la notificación se realizará por medio del Tablero de notificaciones del TAlIA.

Jurisprudencia de la SCA ha establecido que la notificación debe cumplir la finalidad de la real comunicación para el administrado del asunto que se refiere un determinado acto administrativo; es decir, que el incumplimiento o deficiencia en las formas, en caso de llegar a producirse, no acarrea por sí mismo la invalidez del acto, sino en la medida que haya producido indefensión.

En ese mismo sentido el inc. 1° del Art. 171 CT establece:

“Para todos los efectos, la notificación se entenderá válidamente efectuada aunque carezca de alguna formalidad, cuando el sujeto pasivo, dé cumplimiento a la misma, intervenga después de su realización o interponga los recursos procedentes”.

2.2.8 Efectos del Recurso.

El efecto que surte el RA resuelto por el TAlIA es suspensivo¹⁰², ya que al admitirse dicho recurso, queda suspendido cualquier acto que pueda realizar la DGII o la DGA.

¹⁰² Significa que la sentencia no se cumple hasta que se resuelve el recurso interpuesto y concedido. Es decir la sentencia, se suspende en sus efectos hasta que en la superior instancia se resuelva la apelación. **LEVITÁN, JOSÉ**, *Recursos en el Proceso Civil y Comercial*, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1986, p. 44 y 45.

Aunque la LOFTAIIA no establece en forma expresa el efecto que surte dicho recurso, debe de entenderse que mientras el RA esté en el conocimiento del TAIIA, la DGII o la DGA suspende todo acto, trasladando el conocimiento del asunto al TAIIA, para que éste resuelva lo pertinente, ya sea confirmando, modificando, revocando o anulando lo resuelto por la DGII o la DGA.

CAPITULO III ORGANIZACIÓN Y COMPETENCIA DE LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO.

El abordaje del tema del Derecho Comparado es muy complejo así como importante para el desarrollo de la presente investigación, porque permite tener en cuenta el derecho de otros Estados y deja acceso a un estudio comparativo, a fin de lograr que estos sistemas se vuelvan modelos de cambios.

El tema del equilibrio entre la eficacia de la Administración Tributaria en el agotamiento de la vía administrativa y los derechos individuales se presta especialmente para un estudio de esta clase, buscando en primer lugar identificar cuáles son las diferencias en cada uno de los sistemas objeto de comparación, determinar hasta qué punto estas desigualdades observadas son fundamentales o accidentales para posteriormente ofrecer una solución óptima a los problemas que en el derecho salvadoreño se suscitan, respecto a la eficacia de la Administración Tributaria, identificando las disposiciones modélicas cuya promulgación pueden aconsejarse a todos los países, ya que implican concepciones más progresistas de la justicia administrativa y los mejores medios para lograr ese equilibrio en el sistema teniendo siempre en cuenta el medio jurídico y social en que han de actuar.

A raíz de todas estas consideraciones se procederá a realizar un estudio en torno a la estructura de la Administración Tributaria de Chile, ya que ha sufrido una serie de transformaciones que podrían servir como patrón de cambios progresistas para la Administración Tributaria salvadoreña, teniendo como base los siguientes criterios: primero la organización de la Administración Tributaria, desarrollando los diversos organismos que

intervienen en el proceso de fiscalización y administración; segundo el procedimiento administrativo del RA.

De igual forma se estudiara la Administración Tributaria de Costa Rica, por ser un país con una estructura administrativa similar a la de El Salvador retomando los dos criterios anteriores y agregando un tercero que tratará sobre el RA como mecanismo de protección frente a la Administración Tributaria previo al agotamiento de la vía administrativa.

3.1 Chile.

3.1.1 Organización de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria chilena con el fin de propiciar una mejor coordinación y control de todas sus funciones busca emplear de forma eficiente los recursos asignados a ésta, valiéndose para ello de una reconocida organización del MH y sus dependencias.

El MHCL es el responsable de la política fiscal del país y por lo tanto, dirige la administración financiera del Estado. Para cumplir con su misión, ejerce un fuerte control sobre los otros Ministerios y las empresas públicas a través de la discusión, aprobación y ejecución de sus presupuestos.

Para poder prestar un mejor servicio a sus usuarios, el MHCL cuenta con un Gabinete conformado por un jefe de gabinete de Ministro y por varios coordinadores que atienden las distintas áreas en las que trabaja el ministerio¹⁰³, y se auxilia de una Subsecretaría de Hacienda que también

¹⁰³ El Jefe de Gabinete del Ministro está integrado por los siguientes coordinadores:

- Coordinador de Área de Comunicaciones.
- Coordinador Legislativo.

cuenta con su propio gabinete compuesto por el jefe de gabinete del Subsecretario, cuatro departamentos¹⁰⁴, cinco Secretarías Regionales Ministeriales¹⁰⁵ y nueve asesores que atienden las distintas aéreas de todo el país.

Por otra parte el MHCL, para lograr el cumplimiento de sus funciones cuenta con los siguientes organismos:

1. Organismos Dependientes¹⁰⁶.
 - Dirección de Presupuestos.
 - Tesorería General de la República.
 - Casa de Moneda de Chile.
2. Organismos Relacionados¹⁰⁷.
 - Servicio de Impuestos Internos.
 - Servicio Nacional de Aduanas.
 - Dirección de Compras y Contratación Pública.
 - Dirección Nacional del Servicio Civil.

-
- Coordinador Legal Administrativo.
 - Auditor Ministerial.
 - Coordinador General de Asesores y Macroeconomía quien a su vez cuenta con un coordinador de Mercado de Capitales, un Coordinador de Asuntos Internacionales, un Coordinador de Finanzas Internacionales, un Coordinador de Políticas Sociales, un Coordinador de Mercado Laboral, un Coordinador de Políticas Microeconómicas y Modernización del Estado y un Coordinador de Políticas Tributarias.

¹⁰⁴ La subsecretaría de Hacienda trabaja con los siguientes departamentos:

- Departamento Jurídico.
- Departamento de Auditoría Interna.
- Departamento Financiero.
- Departamento Administrativo.

¹⁰⁵ Las Secretarías Regionales Ministeriales de Chile son órganos desconcentrados de los Ministerios de Estado, dirigidas por un Secretario Regional Ministerial (SEREMI), que es el virtual representante del ministro respectivo en la región. Las cinco SEREMI con las que cuenta el MHCL, están ubicadas en las Regiones de Tarapacá, Bio-Bío, la Araucanía y Magallanes y de la Antártida Chilena.

¹⁰⁶ **MINISTERIO DE HACIENDA, GOBIERNO DE CHILE**, Sector Hacienda Organismos Dependientes, Tomado de la página web del Ministerio de Hacienda: www.minhda.cl, consultada el 22 de noviembre de 2010.

¹⁰⁷ **MINISTERIO DE HACIENDA, GOBIERNO DE CHILE**, Sector Hacienda Organismos Relacionados, Ob. Cit.

- Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras.
- Superintendencia de Valores y Seguros.
- Superintendencia de Casinos de Juego.
- Unidad de Análisis Financiero.
- Banco Estado.

Cada uno de estos organismos trabajan de la mano del MHCL en la fiscalización de las actividades de la Administración Tributaria pero de acuerdo al enfoque del tema objeto de investigación, solo se desarrollaran el SII y SNA.

3.1.1.1 Servicio de Impuestos Internos.

El SII es la institución que según el Art. 1 LOSII¹⁰⁸ tiene a su cargo la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos de Chile, que se encuentran actualmente establecidos o que se establecieron, ya sean impuestos fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.

El objetivo principal del SII es maximizar el cumplimiento tributario, para lo cual su principal herramienta es la fiscalización. La eficacia de la fiscalización se resume en la probabilidad de detección del incumplimiento tributario y para ello cuenta con:

1. Una Dirección Nacional.
2. Una Dirección de Grandes Contribuyentes.
3. Direcciones Regionales.

¹⁰⁸ **LEY ORGÁNICA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS**, D.F.L. N° 7 de fecha 30 de septiembre de 1980, D.O. de fecha 15 de octubre de 1980.

3.1.1.1.1 Dirección Nacional.

Esta dirección es la entidad con autoridad máxima dentro de la jerarquía interna del SII, según el Art. 6 LOSII. Dentro de algunas de las facultades que corresponde al Director Nacional del SII, están las que enumera el apartado A del Art. 6 CTCL¹⁰⁹, entre ellas, interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos; autorizar a los Subdirectores, Directores Regionales o a otros funcionarios para resolver determinadas materias o bien para hacer uso de algunas de sus atribuciones, actuando por orden del Director.

En lo que se refiere a los contribuyentes, la Dirección Nacional es la encargada de crear conciencia tributaria e informarlos sobre el destino de los impuestos y las sanciones a que se exponen por el no cumplimiento de sus deberes.

El Art. 3 LOSII establece que la Dirección Nacional está constituida por:

1. Departamentos Subdirecciones¹¹⁰.
2. Departamentos¹¹¹.

¹⁰⁹ **CODIGO TRIBUTARIO DE CHILE**, D.L. N° 830 de fecha 27 de diciembre de 1974, D.O. de fecha 31 de diciembre de 1974.

¹¹⁰ Actúan como delegados del Director en la evaluación y desarrollo de los programas de trabajo dentro de sus respectivas áreas y lo asesoran en las materias de su especialidad, según el Art. 8 y 9 LOSII. Los Departamentos Subdirecciones que conforman la Dirección Nacional son nueve: Normativa, Fiscalización, Avaluaciones, Jurídica, Administración, Informática, Estudios, de Recursos Humanos y de Contraloría Interna.

¹¹¹ Les corresponde la ejecución inmediata de las funciones inherentes a sus respectivas unidades y serán responsables directos de su correcto cumplimiento.

3.1.1.1.2 Dirección de Grandes Contribuyentes.

El Art. 3 bis LOSII, establece que sin perjuicio de la jurisdicción territorial de los Directores Regionales, ésta Dirección ejercerá jurisdicción sobre los contribuyentes calificados como “Grandes Contribuyentes” por resolución del Director, cualquiera que fuere su domicilio con competencia sobre todo el territorio nacional y compuesta por departamentos¹¹² que colaboran con el cumplimiento de sus funciones.

3.1.1.1.3 Direcciones Regionales.

Son las instancias responsables de realizar la acción del SII en una determinada jurisdicción que tiene correlación con la organización político administrativa del país. En razón de lo estipulado en el Art. 18 LOSII, los Directores Regionales son las autoridades máximas del SII dentro de los límites de sus respectivas jurisdicciones territoriales y dependen directamente del Director.

El apartado B del Art. 6 CTCL, establece las facultades conferidas a los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio, entre algunas de estas funciones se encuentra la de aplicar, rebajar o condonar las sanciones administrativas fijas o variables, resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio, en cualquier

¹¹² Estos departamentos son:

- Departamento de Fiscalización de Grandes Empresas Nacionales.
- Departamento de Fiscalización de Grandes Empresas Internacionales.
- Oficina de Fiscalización de Grandes Organizaciones sin fines de Lucro y Grandes Entidades Fiscales.
- Oficina de Atención y Asistencia a los Grandes Contribuyentes.
- Oficina de Administración.
- Departamento Jurídico.
- Departamento de Apoyo a la Fiscalización y Comercio Exterior.

tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos. Sin embargo, el Director Regional no podrá resolver peticiones administrativas que contengan las mismas pretensiones planteadas previamente por el contribuyente en sede jurisdiccional y disponer el cumplimiento administrativo de las sentencias dictadas por los TTA, que incidan en materias de su competencia.

3.1.1.2 Servicio Nacional de Aduanas.

El SNA es un servicio público dependiente del MHCL, encargado de vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las costas, fronteras y aeropuertos de Chile, de intervenir en el tráfico internacional, para los efectos de la recaudación de los impuestos a la importación, exportación y otros que determinen las leyes, aplicar los aranceles e impuestos a las importaciones y exportaciones, y contribuir al aseguramiento de la cadena logística del comercio internacional, según lo establecido en el Art. 1 LOSNA¹¹³. El SNA es un ente de administración autónoma, que se relaciona con el poder ejecutivo, a través del MHCL y que se rige por la Ordenanza de Aduanas¹¹⁴ y la LOSNA.

El SNA pretende resguardar los intereses de la nación y apoyar el comercio exterior del país, mediante el uso eficiente e integrado de la fiscalización y facilitación de las operaciones de comercio internacional, basándose en el

¹¹³ **LEY ORGANICA DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS**, D.F.L. N° 329 de fecha 16 de abril de 1979, D.O. de fecha 20 de junio de 1979.

¹¹⁴ **ORDENANZA DE ADUANAS**, D.F.L. N° 30 de fecha 10 de octubre de 2004, D.O. de fecha 4 de junio de 2005.

principio de la buena fe, en un clima de confianza y actuando conforme a los principios de probidad y transparencia¹¹⁵.

Como institución pública, el SNA cumple funciones claves para el desarrollo del país, ya que tiene un rol preponderante en materia de comercio exterior, especialmente, en la facilitación y agilización de las operaciones de importación y exportación, a través de la simplificación de trámites y procesos. Asimismo, debe resguardar los intereses del Estado, fiscalizando dichas operaciones, de manera oportuna y exacta, y recaudar los derechos e impuestos vinculados a éstas¹¹⁶.

El SNA está constituido por:

1. Una Dirección Nacional.
2. Direcciones Regionales.
3. Administraciones de Aduanas.

3.1.1.2.1 Dirección Nacional.

A raíz de lo establecido en el Art. 4 LOSNA, el jefe superior del SNA es el Director Nacional de Aduanas, nombrado por el Presidente de la República, con autoridad, atribuciones y deberes inherentes a su calidad de jefe y que tiene como algunas de sus atribuciones planificar, organizar, dirigir, coordinar y vigilar el funcionamiento del Servicio; interpretar administrativamente, en forma exclusiva, las disposiciones legales y reglamentarias de orden tributario y técnico, cuya aplicación y fiscalización correspondan al SNA, y en general, las normas relativas a las operaciones aduaneras y dictar órdenes e

¹¹⁵ **SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS, GOBIERNO DE CHILE**, Definiciones Estratégicas, Tomado de la página web del Servicio Nacional de Aduanas: www.aduana.cl, consultada el 17 de noviembre de 2010.

¹¹⁶ **SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS, GOBIERNO DE CHILE**, Rol de Aduanas, Ob. Cit.

instrucciones necesarias para darlas a conocer a todos los empleados de Aduanas, que estarán obligados a cumplirlas.

La Dirección Nacional cuenta con un jefe de gabinete y está constituida por:

1. Departamentos que dependen directamente de la Dirección Nacional.
2. Subdirecciones.
3. Departamentos que dependen de las Subdirecciones.

3.1.1.2.2 Direcciones Regionales.

Estas direcciones trabajan en cada una de las áreas de Chile tal como lo establece el Art. 14 LOSNA, y se encargan de supervisar y coordinar el funcionamiento del SNA en la región o regiones a su cargo, velando por el fiel cumplimiento de las instrucciones que emanen de la Dirección Nacional, fallar los asuntos contenciosos sometidos a su conocimiento, de conformidad a la ley y las demás que establece el Art. 15 LOSNA.

3.1.1.2.3 Administraciones de Aduanas.

Estas se encuentran a cargo de un funcionario que se denomina Administrador de Aduana y según lo dispuesto por el Art. 17 LOSNA, entre algunas de sus atribuciones están la de administrar la Aduana a su cargo y disponer el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuya aplicación esté encomendada a las Aduanas; formular al Director Regional todas aquellas observaciones que le sugiera el servicio aduanero en relación a su aduana y proponer las medidas o reformas que estime convenientes; y fallar asuntos contenciosos sometidos a su conocimiento, en conformidad a la ley.

3.1.1.3 Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Los TTA son órganos jurisdiccionales letrados de primera instancia, especializados e independientes en el ejercicio de su ministerio de acuerdo al Art. 1 LOTTA¹¹⁷, los cuales están dedicados a resolver los reclamos tributarios y aduaneros que personas naturales o jurídicas presenten en contra de las decisiones administrativas adoptadas por el SII o el SNA, al estimar que son infringidas las disposiciones legales tributarias o aduaneras.

La similitud de los procedimientos en materias tributaria y aduanera permite la incorporación de ambas en la competencia de éstos tribunales, resolviendo a un tiempo las críticas formuladas tanto al SII como al SNA.

Estos organismos dependen sólo administrativamente de la Subsecretaría de Hacienda ya que su dependencia jerárquica y jurisdiccional es respecto a la CA y la Corte Suprema; y resuelven los conflictos tributarios y aduaneros que se suscitan en las correspondientes jurisdicciones territoriales de alcance regional; y son independientes del SII y del SNA.

Los TTA tienen como objetivo fortalecer y perfeccionar la justicia tributaria y aduanera del país, a través de una mayor independencia, especialización, rapidez y transparencia en los procedimientos¹¹⁸.

Las funciones especializadas de los TTA son desempeñadas por los cargos de juez, secretario abogado, resolutor y profesional experto. Además los TTA

¹¹⁷ **LEY ORGÁNICA DE TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS**, L. 20322 de fecha 13 de enero de 2009, D.O. de fecha 27 de enero de 2009.

¹¹⁸ **TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS, GOBIERNO DE CHILE**, Los Tribunales – Qué son, Tomado de la página web de los Tribunales Tributarios Aduaneros: www.tta.cl, consultada el 23 de noviembre de 2010.

cuentan con una Unidad Administradora como órgano funcionalmente desconcentrado de la Subsecretaría de Hacienda, y en el ejercicio de sus atribuciones legales sólo compromete los recursos y bienes afectos al cumplimiento de las funciones que le son propias.

Con la entrada en vigencia de la LOTTA se suprime expresamente la atribución de los Directores Regionales del SII de resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, correspondiéndole a aquéllos sólo disponer el cumplimiento administrativo de las sentencias dictadas por los TTA, que incidan en materias de su competencia, asimismo estableciendo en su Art. 1 las atribuciones del TTA.

3.1.2 Procedimiento Administrativo del RA.

La innovación de los nuevos TTA radica en que conocerán tanto de las reclamaciones en materia de impuestos internos como en materia de aduanas; siempre y cuando se sigan todos los lineamientos establecidos en el CTCL, para los distintos procedimientos en cada una de las materias ya que en el caso de Chile, el CTCL expone muy ordenadamente los tipos de procedimientos de los que conocerán los TTA, agrupándolos por materias así:

Procedimientos Tributarios.

1. Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias.
2. Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos.
3. Procedimiento General para la Aplicación de Sanciones.
4. Procedimiento Especial para la Aplicación de Sanciones.

5. Procedimiento Especial de Reclamo de los Avalúos de Bienes Raíces.

Procedimientos Aduaneros.

1. Procedimiento General de Reclamaciones Aduaneras.
2. Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos.
3. Procedimiento General para el Reclamo de Sanciones por Infracciones Aduaneras.
4. Procedimiento Especial para el Reclamo de Sanciones Disciplinarias.
5. Situación Especial.

3.1.2.1 Procedimientos Tributarios.

3.1.2.1.1 Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias.

Las reclamaciones tributarias que el contribuyente puede interponer operan en tres importantes rubros: Liquidaciones¹¹⁹, giros¹²⁰ y resoluciones¹²¹.

¹¹⁹ Son el acto mediante el cual, el SII determina el impuesto que adeuda el contribuyente, ya sea porque a su juicio no determinó la obligación tributaria estando obligado a hacerlo, o bien porque el organismo considera que el impuesto declarado no corresponde a la cuantificación del hecho gravado. Por otra parte, la liquidación evacuada por el SII sólo procede cuando el contribuyente no declaró impuestos estando obligado a hacerlo; y si habiendo realizado la declaración de impuestos y pago, ésta no fue acorde con la cuantificación del hecho gravado según los antecedentes emanados de la fiscalización efectuada por el SII.

¹²⁰ Son los que deben ser emitidos por el SII siempre teniendo en consideración la liquidación efectuada o las declaraciones y antecedentes aportados por los contribuyentes, señalando además el plazo en el que se debe efectuar el pago.

¹²¹ Son reclamables las resoluciones que inciden en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven de base para determinarlo; y también las resoluciones que deniegan las peticiones de devolución de impuestos cuyo fundamento sea:

1. Corregir errores propios del contribuyente.

El reclamo se presentará ante el TTA, contando con un plazo fatal de noventa días contados desde el día que ocurrió la notificación, para poder realizar dicho trámite y debiendo cumplir con los respectivos requisitos¹²².

Si el reclamo no cumple con los requisitos, el juez dictará una resolución ordenando que sean subsanados los errores u omisiones dentro de un plazo que él mismo fija, y que de no subsanarse, el juez tendrá como no presentada la reclamación.

Presentado el reclamo¹²³, dentro del plazo correspondiente, se efectuará un examen de admisibilidad por el juez. Si es declarado inadmisibile, se le notifica al reclamante y si se declara admisible, se corre traslado por veinte días al SII correspondiente. La contestación del SII deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoyó para determinar la liquidación, giro o resolución, así como de las peticiones concretas que se someten a decisión del TTA.

Una vez vencido el plazo de traslado, haya o no contestado dicho organismo, si el juez considera que existen hechos controvertidos de carácter sustancial y pertinente, de oficio o a petición de parte recibirá la causa a prueba mediante una resolución que será notificada al reclamante y al SII. El término

-
2. Obtener la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas.
 3. La restitución de tributos que ordenen leyes de fomento o que establecen franquicias tributarias.

¹²² Tales requisitos son:

1. Consignar el nombre o razón social, número de Rol Único Tributario¹²², domicilio, profesión u oficio del reclamante.
2. Especificar los fundamentos del reclamo y contener en forma precisa las peticiones que se someten a consideración del TTA.
3. Agregar los documentos en que se funda, excepto aquellos que por su volumen, naturaleza, ubicación u otras circunstancias, no puedan agregarse.

¹²³ Por sí o por intermedio de sus representantes legales o mandatarios.

probatorio se extenderá por veinte días durante los cuales se deberá rendir toda la prueba.

Iniciada la etapa probatoria y dentro del plazo de cinco días contados desde la notificación, las partes podrán interponer recursos de reposición o de apelación en contra de la resolución adoptada por el juez. Si se interpone un RA, éste se tramitará de manera preferente, pero el recurrente deberá presentar dicho recurso siempre en subsidio de la reposición, procediendo en el sólo efecto devolutivo.

El juez apreciará la prueba conforme a las reglas de la sana crítica y cuenta con sesenta días para dictar sentencia, plazo que se contará desde el vencimiento del término probatorio. La sentencia que emita el TTA se notificará al reclamante y al SII.

En contra de la sentencia definitiva que falla un reclamo proceden los recursos de aclaración, rectificación o enmienda y el de apelación que podrá interponerse en el plazo de quince días contados desde la notificación de la misma, debiendo el TTA elevar los autos a la CA respectiva.

3.1.2.1.2 Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos.

Este es aplicado por el TTA cuando un particular presenta un reclamo por acciones u omisiones en las que a su juicio incurrió el SII de la jurisdicción correspondiente, vulnerando los derechos constitucionales que consagran la libertad en materia económica, la no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica y el derecho de propiedad.

El reclamo deberá ser presentado por escrito ante el TTA dentro del plazo de quince días hábiles contados desde la ocurrencia del acto u omisión o desde que se haya tenido conocimiento del mismo y constando dicha situación en autos. Una vez presentado el reclamo, el TTA examina el cumplimiento del plazo de interposición y sus fundamentos, resolviendo si lo acoge o no a tramitación.

Con el reclamo interpuesto, el TTA puede declararlo inadmisibile¹²⁴ o admisible y dará traslado al SII por diez días con el fin de que conteste por escrito el reclamo, siendo el SII notificado de ello.

Vencido el plazo de diez días, haya o no contestado el SII y existiendo hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, se abrirá un término probatorio de diez días en el que las partes deberán rendir todas sus pruebas. La resolución del juez que recibe la causa a prueba será notificada al reclamante.

El TTA apreciará la prueba rendida conforme a las reglas de la sana crítica, y vencido el término probatorio, el juez dictará sentencia en un plazo de diez días. La sentencia será notificada al reclamante y al SII. Contra esta sentencia sólo procede el RA que debe ser presentado en el plazo de quince días contados desde su notificación a las partes. La interposición del recurso implica que el TTA debe elevar los autos a la CA respectiva en quince días, plazo contado desde que se notificó la concesión del recurso.

¹²⁴ Los motivos por los cuales puede declararse la inadmisibilidad del reclamo es por considerar que la presentación es extemporánea y/o carece de fundamento.

3.1.2.1.3 Procedimiento General para la Aplicación de Sanciones.

Este se aplica cuando el SII resuelve perseguir la aplicación de la sanción pecuniaria de delitos tributarios¹²⁵; se lleva a cabo aun cuando el contribuyente no presente descargos; y si la cuantía del juicio es superior a las 32 UTM¹²⁶, el interesado debe contar con el patrocinio y representación de un abogado.

El funcionario competente del SII levanta un acta cuando tiene conocimiento de que se cometió una infracción, o bien cuando reúne antecedentes que hacen verosímil su comisión. El acta es notificada personalmente y dentro del plazo de diez días contados desde dicho acto, el contribuyente debe formular sus descargos ante el TTA correspondiente mediante un escrito en el que debe indicar con claridad y precisión los medios de prueba de los que piensa valerse.

¹²⁵ El delito tributario es toda acción u omisión dolosa destinada a eludir el cumplimiento de una obligación tributaria castigada por la ley. Consiste en transgresiones de una mayor gravedad, a los cuales la ley establece penalidades especiales en penas corporales privativas o restrictivas de libertad.

Esta clase de ilícitos corresponde generalmente a fraudes tributarios, es decir aquellas conductas que constituyen un conjunto de maniobras dolosas que los contribuyentes adoptan para lograr una minoración de los impuestos que deben satisfacer. Para el SII, fraude tributario constituye toda acción u omisión, pretexto o engaño que ejecuta una persona tendiente a ocultar o desfigurar o disminuir las operaciones realizadas a burlar el impuesto a que están legalmente sujetos. Sin embargo, no todos los delitos tributarios constituyen fraudes, pues también existen delitos formales constituidos por la reiteración de infracciones administrativas en los que no se comprende el dolo.

Por lo que cuando el SII tenga conocimiento de la existencia de un delito tributario, llevara a cabo el procedimiento general para la aplicación de sanciones.

¹²⁶ Conforme al Art. 8 CTCL, la Unidad Tributaria Mensual es una unidad de cuenta (medida tributaria), usada en Chile para efectos tributarios y de multas; que corresponde a un monto de dinero expresado en pesos chilenos y determinado por ley; y que se actualiza en forma permanente por el índice de precios al consumidor (IPC). Inicialmente fue una medida tributaria (multas, escala de pagos, etc.) usada por el SII; posteriormente se ha extendido a pago de multas, deudas, derechos arancelarios, etc. por parte del Estado de Chile, Municipalidades y otras organizaciones.

Presentados los descargos se conferirá traslado al SII por el término de diez días. Vencido este plazo, haya o no contestado el SII se ordenará recibir la prueba que se hubiere ofrecido, dentro del término que se señale.

El juez dictará sentencia si no se han presentado descargos, si no es necesario realizar nuevas diligencias, o si las ordenadas fueron cumplidas; en contra de la sentencia sólo procede interponer RA, que deberá ser presentado dentro de los quince días contados desde su notificación a las partes; en este caso, el TTA debe elevar los autos a la CA respectiva, en el plazo de quince días contados desde que se notificó la concesión del recurso.

En contra del fallo de la CA proceden los recursos de casación en la forma y en el fondo.

3.1.2.1.4 Procedimiento Especial para la Aplicación de Sanciones.

Las infracciones son notificadas por los funcionarios del SII personalmente o por cédula¹²⁷, siendo girada la multa respectiva, inmediatamente vencido el plazo para reclamar, conforme al procedimiento especial para la aplicación de sanciones, en caso de que el contribuyente no haga uso del RA. Si se

¹²⁷ La notificación por cédula (aviso) es aquella que se efectúa entregando en el domicilio del notificado copia íntegra de la resolución o actuación de que se trata, con los datos necesarios para su acertada inteligencia o comprensión. En este tipo de notificación no interviene la persona del contribuyente a quien se pretende notificar, y la resolución o actuación materia de la notificación se entenderá válidamente notificada cuando copia íntegra de ella sea dejada en el domicilio del mismo contribuyente.

Los requisitos especiales de la notificación por cédula.

- a) Debe efectuarse en el domicilio del notificado.
- b) Debe entregarse copia íntegra de la resolución o actuación de que se trata con los datos necesarios para su acertada inteligencia o comprensión.
- c) El funcionario encargado debe dejar constancia escrita del hecho de haberse practicado la notificación.

presenta este recurso, se suspende el giro de la multa hasta que el juez resuelva sobre los descargos del reclamante.

Notificado el contribuyente por el SII respecto del giro de las multas o de las infracciones respectivas, puede reclamar ante el TTA de su jurisdicción por escrito y dentro del plazo de quince días contados desde la notificación del giro o de la infracción.

Formulado el reclamo, el juez respectivo conferirá traslado al SII por el término de diez días para que conteste por escrito, siendo el organismo debidamente notificado.

Vencido el plazo, haya o no contestado el SII, el juez puede recibir la causa a prueba si estima que existen hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, abriendo un término probatorio de ocho días mediante resolución debidamente notificada a las partes.

El juez resuelve el reclamo dentro del quinto día contado desde que los autos queden en estado de sentencia, y contra ella sólo procede presentar el RA en el plazo de quince días contados desde su notificación a las partes.

3.1.2.1.5 Procedimiento Especial de Reclamo de los Avalúos de Bienes Raíces.

Los contribuyentes y las municipalidades podrán reclamar del avalúo que el SII haya asignado a un bien raíz en la tasación general, dentro del mes siguiente al de la fecha de término de exhibición de los roles de avalúo.

La reclamación será conocida por el TTA que corresponda a la jurisdicción del bien raíz de que se trata, y únicamente podrá fundarse en algunas de las siguientes cuatro causales:

- a. Determinación errónea de la superficie de los terrenos o construcciones.
- b. Aplicación errónea de las tablas de clasificación respecto del bien gravado o de una parte del mismo, así como en cuanto a la superficie de las diferentes calidades de terreno.
- c. Errores de transcripción, copia o cálculo.
- d. Inclusión errónea del mayor valor adquirido por los terrenos con ocasión de mejoras costeadas por los particulares, en los casos en que dicho mayor valor deba ser excluido.

También se sujetarán aquellos reclamos que los contribuyentes presenten al considerarse perjudicados por las modificaciones individuales de los avalúos de sus predios. En este caso el plazo para reclamar será de treinta días, contado, desde el envío del aviso respectivo.

La segunda instancia para resolver un reclamo de avalúo de bienes raíces se tramita ante un órgano especial y no ante la CA respectiva. Es así como los contribuyentes y las municipalidades sólo pueden apelar ante el Tribunal Especial de Alzada a las resoluciones definitivas dictadas por el TTA.

3.1.2.2 Procedimientos Aduaneros.

3.1.2.2.1 Procedimiento General de Reclamaciones Aduaneras.

Este se aplica para tramitar y resolver los reclamos que se pueden efectuar en contra de las siguientes actuaciones del SNA:

1. Liquidaciones, cargos y actuaciones que sirven de base para la fijación del monto o determinación de diferencias de derechos, impuestos, tasas o gravámenes.
2. Clasificaciones y/o valoraciones aduaneras de las declaraciones de exportación practicadas por el SNA.
3. Actos o resoluciones que denieguen total o parcialmente las solicitudes efectuadas conforme a lo establecido en el Título VII, Libro II, Ordenanza de Aduanas; y demás que actuaciones que establezca la ley.

El TTA competente para conocer las reclamaciones aduaneras es el que se localiza en el territorio jurisdiccional en el que se encuentra la autoridad aduanera que ejecutó la actuación reclamada, y el plazo para interponer el reclamo es de noventa días contados desde la notificación correspondiente ante el TTA y deberá cumplir con los requisitos respectivos¹²⁸.

¹²⁸ Tales requisitos son:

1. Consignar el nombre o razón social, número de Rol Único Tributario, domicilio, profesión u oficio del reclamante, y en caso de que corresponda, los mismos antecedentes de su representantes y la naturaleza de la representación que realizan.
2. Especificar los fundamentos del reclamo y contener en forma precisa las peticiones que se someten a consideración del TTA.
3. Ir acompañado de los documentos en que se funda, excepto aquellos que por su volumen, naturaleza, ubicación u otras circunstancias, no pueden agregarse.

El juez efectúa un examen de admisibilidad, pudiendo ordenar que sean subsanados errores u omisiones en los plazos ya señalados. En caso de que el reclamante no resuelva a cabalidad la orden emitida por el juez, se tendrá por no presentado el reclamo.

Habiendo aceptado a trámite el reclamo, el juez dará traslado por veinte días al SNA. La contestación al reclamo debe contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoyó para determinar la actuación objetada, así como de las peticiones concretas que se someten a decisión del TTA.

Una vez vencido el plazo de traslado de la presentación al SNA que se extiende por veinte días, haya o no contestado dicho organismo, si el juez considera que existen hechos controvertidos de carácter sustancial y pertinente, de oficio o a petición de parte recibirá la causa a prueba mediante una resolución que fijará los puntos sobre los cuales recaerá la prueba y que abrirá el término probatorio por veinte días¹²⁹, debiendo notificar al reclamante.

Iniciada la etapa probatoria, y dentro del plazo de cinco días contados desde la notificación, las partes podrán interponer recursos de reposición o de apelación en contra de la resolución adoptada por el juez. En caso de que sea interpuesto un RA, éste se tramitará en cuenta y de manera preferente, pero el recurrente deberá presentar dicho recurso siempre en subsidio de la reposición, procediendo en el sólo efecto devolutivo.

¹²⁹ En el término probatorio se deberá rendir toda la prueba, no pudiendo probarse por testigos los elementos que sirven de base para la determinación de la obligación aduanera.

Si se efectúan diligencias probatorias fuera del lugar en el que se sigue el juicio, o si durante el término de prueba ocurren entorpecimientos que imposibiliten su recepción, el TTA podrá extender el término probatorio por una sola vez y máximo por diez días contados desde la fecha de notificación de la resolución que ordena su ampliación.

El juez apreciará la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, y contará con un plazo de sesenta días para dictar sentencia, que se contará desde el vencimiento del término probatorio. La sentencia se notificará al reclamante, y al SNA.

En contra de la sentencia definitiva que falla un reclamo procede sólo el RA, el que debe interponerse en el plazo de quince días contados desde la notificación de la misma, debiendo el TTA elevar los autos a la CA respectiva en el plazo de quince días contados desde que se notificó la concesión del recurso.

3.1.2.2.2 Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos.

Este es aplicado por el TTA cuando un particular presenta un reclamo por acciones u omisiones en las que a su juicio incurrió el SNA de la jurisdicción correspondiente, vulnerando los derechos constitucionales que consagran la libertad en materia económica, la no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica, y el derecho de propiedad.

El reclamo por vulneración de derechos debe ser presentado por escrito ante el TTA dentro del plazo de quince días hábiles contados desde la ocurrencia

del acto u omisión, o desde que se haya tomado conocimiento cierto del mismo y constando dicha situación en autos.

Una vez presentado el reclamo, el TTA examinará el cumplimiento del plazo de interposición y sus fundamentos, resolviendo si lo acoge o no a tramitación; si el TTA considera que la presentación es extemporánea o careciere de fundamento, la declarará inadmisibile mediante resolución fundada que será notificada al reclamante.

Habiéndose cumplido el plazo de presentación y existiendo fundamento a juicio del juez, el reclamo será acogido a tramitación. El TTA dará traslado al SNA por diez días con el fin de que conteste por escrito el reclamo, siendo Aduanas notificado de ello.

Vencido el plazo de diez días, haya o no contestado el SNA y existiendo hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, se abrirá un término probatorio de diez días en el que las partes deberán rendir todas sus pruebas. La resolución del juez que recibe la causa a prueba será notificada al reclamante.

El TTA apreciará la prueba rendida conforme a las reglas de la sana crítica y vencido el término probatorio el juez dictará sentencia en un plazo de diez días y deberá ser notificada al reclamante y a Aduanas.

Contra la sentencia sólo procede el RA que debe ser presentado en el plazo de quince días contados desde su notificación a las partes. La interposición del recurso implica que el TTA debe elevar los autos a la CA respectiva en quince días, plazo contado desde que se notificó la concesión del recurso.

3.1.2.2.3 Procedimiento General para el Reclamo de Sanciones por Infracciones Aduaneras.

Este procedimiento puede iniciarlo cualquier afectado por una multa establecida por el SNA, para rechazar la existencia de la infracción o su responsabilidad en la misma, ya que Aduanas tiene la facultad de aplicar la multa sin audiencia¹³⁰ o con audiencia¹³¹, debiendo el afectado comparecer ante el funcionario especialmente designado, para el caso, por el Director Regional o por el Administrador de Aduana.

En cualquiera de los dos casos y sólo cuando no ha habido allanamiento por parte del sancionado, el afectado puede reclamar fundadamente ante el TTA correspondiente, dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación de la multa.

Formulado el reclamo, el juez respectivo dará traslado al SNA por el término de diez días para que conteste por escrito; vencido el plazo, haya o no contestado Aduanas, el juez puede recibir de oficio o a petición de parte la causa a prueba, si estima que existen hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, abriendo un término probatorio de ocho días y dentro del cual se deberá rendir toda la prueba.

La resolución que recibe la causa a prueba es notificada al reclamante y a Aduanas; notificada esta resolución se tiene un plazo de cinco días contados desde la notificación, para que las partes puedan interponer recursos de reposición o de apelación en contra de la resolución adoptada por el juez. De interponerse apelación deberá hacerse siempre en subsidio de la reposición,

¹³⁰ La multa se aplica sin audiencia cuando el monto máximo de la misma no excede 6 UTM.

¹³¹ La multa se aplica con audiencia cuando la sanción fijada es superior a 6 UTM.

siendo tramitado en cuenta y de manera preferente, pero procediendo en el sólo efecto devolutivo. En contra de la sentencia dictada por el TTA no procederá interponer recurso alguno.

3.1.2.2.4 Procedimiento Especial para el Reclamo de Sanciones Disciplinarias.

Este es aplicable a la cancelación de la habilitación como almacenista; y en el caso de los despachadores, apoderados o auxiliares es aplicable a la suspensión en el ejercicio del cargo, la cancelación de licencia, y el nombramiento o permiso, como sanciones disciplinarias.

➤ Cancelación de la habilitación como almacenista.

Son reclamables ante el TTA correspondiente la decisión del Director Nacional de Aduanas, que deniegue la habilitación para ejercer de almacenista, o bien, la que dispone la cancelación antes concedida para ejercer como tal. Dicha cancelación la puede efectuar el Director Nacional por petición expresa del beneficiario, o bien, como sanción aplicada en el ejercicio de su autoridad disciplinaria.

El plazo para interponer el reclamo por sanción disciplinaria por negación o cancelación de la habilitación para ejercer como almacenista, es de diez días contados desde la notificación de la resolución respectiva. El TTA da traslado al SNA por diez días con el fin de que conteste por escrito el reclamo, siendo debidamente notificado.

Vencido el plazo de diez días, haya o no contestado Aduanas y existiendo hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, se abre un término

probatorio de ocho días en el que las partes deben rendir todas sus pruebas; la resolución del juez que recibe la causa a prueba es notificada al reclamante y a Aduanas.

Notificada la resolución que recibe la causa a prueba, y dentro del plazo de cinco días contados desde la notificación, las partes podrán interponer recursos de reposición o de apelación en contra de la resolución adoptada por el juez. En caso de que sea interpuesto un RA, éste se tramitará en cuenta y de manera preferente, pero el recurrente deberá presentar dicho recurso siempre en subsidio de la reposición, procediendo en el sólo efecto devolutivo. En contra de la sentencia dictada por el TTA no procederá recurso alguno.

➤ **Despachadores, apoderados o auxiliares.**

En caso de tratarse de este tipo de reclamantes, serán aplicables las sanciones disciplinarias de: suspensión en el ejercicio del cargo y cancelación de la licencia, nombramiento o permiso.

Las sanciones disciplinarias señaladas, las puede efectuar el Director Nacional por petición expresa del beneficiario, o bien, como sanción aplicada en el ejercicio de su autoridad disciplinaria.

El plazo para interponer el reclamo por sanción disciplinaria con suspensión en el ejercicio del cargo, cancelación de la licencia, nombramiento o permiso, a un despachador, apoderado o auxiliar, es de diez días contados desde la notificación de la resolución respectiva.

El TTA da traslado al SNA por diez días con el fin de que conteste por escrito el reclamo, vencido el plazo, haya o no contestado Aduanas y existiendo hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, se abre un término probatorio de ocho días en el que las partes deben rendir todas sus pruebas, notificándose debidamente al operador reclamante y a Aduanas.

Notificada la resolución que recibe la causa a prueba, y dentro del plazo de cinco días contados desde la notificación, las partes podrán interponer recursos de reposición o de apelación en contra de la resolución adoptada por el juez. En caso de que sea interpuesto un RA, éste se tramitará en subsidio de la reposición, procediendo en el sólo efecto devolutivo. En contra de la sentencia dictada por el TTA no procederá interponer recurso alguno.

3.1.2.2.5 Situación Especial.

Cuando un agente de Aduana pague una o más multas por infracciones que no corresponde que sean soportadas por él, puede ejercer su derecho a reembolso según el procedimiento ejecutivo contemplado en el Libro III del Código de Procedimiento Civil de Chile.

Pero para que un agente de Aduana pueda accionar el procedimiento ejecutivo señalado, el TTA correspondiente, debe haber resuelto previamente, si el pago de la multa por infracción objetada, debía o no ser soportadas por el agente de Aduana. Para ello, el TTA escuchará a las partes y resolverá sin forma de juicio.

Cabe precisar que los agentes de Aduana deben responder por sus mandantes en el pago de los gravámenes que le correspondan al SNA y por

consiguiente poseen acción que se genera para repetir en contra de su mandante con los intereses correspondientes.

3.2 Costa Rica.

3.2.1 La Organización de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria de Costa Rica, la conforma principalmente el MHCR junto con todas sus dependencias teniendo como objetivo la aplicación eficaz de la normativa tributaria vigente, facilitando el cumplimiento voluntario, reduciendo sistemáticamente la evasión y el fraude y minimizando el costo de la recaudación.

Las funciones de la administración y política tributaria quedan completamente separadas: la administración se hace a partir de una normativa dada, cuya definición corresponde a los órganos responsables de la política tributaria. Por lo que la Administración Tributaria tiene la obligación de recaudar todos los impuestos establecidos en la normativa vigente, pero dentro de los procedimientos y con las limitaciones que esa misma normativa establece.

El MHCR está organizado de la siguiente forma: el Ministro, y vinculados directamente al ministro están: dos vice ministerios el de Ingresos y Recursos Financieros y Administración del Gasto¹³².

De igual forma, para el cumplimiento efectivo de sus funciones, el MHCR cuenta con diecisiete dependencias¹³³. Debido al enfoque del tema de

¹³² **MINISTERIO DE HACIENDA, COSTA RICA**, Dependencias, Tomado de la página web de Ministerio de Hacienda de Costa Rica: www.hacienda.gob.cr, consultado el 23 de noviembre de 2010.

investigación solo se desarrollaran cuatro dependencias, que son: la DGT, DGA, TFA y TAN.

3.2.1.1 Dirección General de Tributación.

La DGT es la institución encargada de la administración integral de los tributos que las leyes le encomienden y de llevar a cabo las actuaciones de información y asistencia a los contribuyentes, recaudación, comprobación, auditoría, inspección y valoración que resulten necesarias o convenientes para que los tributos estatales se apliquen con generalidad, equidad y eficacia; promoviendo el cumplimiento voluntario y detectando, corrigiendo y en su caso, sancionando los incumplimientos.

La DGT se encuentra estructurada de la siguiente forma:

1. Una Dirección General.
2. Subdirección General.
3. Divisiones.

¹³³ Estas dependencias son:

1. Proveduría Institucional.
2. Dirección de Crédito Público.
3. Dirección General Contabilidad Nacional.
4. Dirección General de Aduanas.
5. Dirección General de Auditoría Interna.
6. Dirección General de Hacienda.
7. Dirección General de Policía de Control Fiscal.
8. Dirección General de Presupuesto Nacional.
9. Dirección General de Tributación.
10. Dirección Jurídica.
11. Órgano de Normalización Técnica.
12. Plan Integrado de Control Tributario PICT.
13. Presentaciones Foro internacional OCDE.
14. Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.
15. Tesorería Nacional de la República.
16. Tribunal Aduanero Nacional.
17. Tribunal Fiscal Administrativo.

➤ **Dirección General.**

Está integrada por el Director General, el personal profesional y auxiliar que da asistencia al despacho. Para tal efecto se definen los siguientes procesos a cargo del Director General: planificación tributaria, fiscalidad internacional, asesoría y apoyo técnico-jurídico para la fiscalización, control de cumplimiento extensivo material, legal en valoraciones municipales, administrativo y tributario.

➤ **Subdirección General.**

Está integrada por el Subdirector General, el personal profesional y auxiliar que le da asistencia, además cuenta con tres gerencias: a) Planificación y Control¹³⁴, responsable de la elaboración y seguimiento de los planes plurianuales, anuales y de objetivos, así como de estudios especiales para el seguimiento y evaluación de la gestión tributaria; b) Recursos Humanos, encargada de la gestión del personal, y c) Administración y Presupuesto, responsable de preparar y controlar la ejecución de los presupuestos de la DGT, así como de obtener y distribuir los recursos materiales necesarios para el desarrollo de las actividades de la institución.

➤ **Divisiones.**

Para el buen desempeño y cumplimiento de sus funciones la DGT, cuenta con cinco divisiones estratégicas, que a continuación se describen brevemente cada una de ellas:

¹³⁴ Tendrá bajo su mando el proceso de Planeación y Control de la Gestión que incluye los siguientes subprocesos: Control Interno y Relaciones Tributarias Interinstitucionales y Comunicación Institucional.

1. División de Fiscalización: es la responsable de las inspecciones, por lo que tiene a cargo los siguientes procesos: programación, información e inspecciones tributarias.
2. División de Recaudación: se apoya con las direcciones de Cuenta Integral Tributaria responsable del correcto ingreso de los documentos de auto liquidación, la base de datos de los contribuyentes y la determinación de los saldos correspondientes; Entidades Colaboradoras, responsables de las relaciones con los bancos que actúan como agentes de recaudación; y Cobros responsable de las directrices, procedimiento y seguimiento de las tareas de cobro administrativo.
3. División de Gestión: tiene a cargo los procesos de Información y Servicio al Contribuyente; Control de Cumplimiento Extensivo Formal y el Registro de Contribuyentes.
4. División Normativa: cuenta con los procesos de Normativa General, Digesto Tributario e Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.
5. Órgano de Normalización Técnica: encargado de los procesos de Valoraciones Municipales y Valoraciones Administrativas y Tributarias.

3.2.1.2 Dirección General de Aduanas.

La DGACR es un órgano técnico independiente, adscrito al MHCR, posee superioridad jerárquica en materia aduanera, controla y facilita el

cumplimiento de la legislación del ramo y actúa para prevenir y reprimir infracciones aduaneras.

Las funciones de la DGACR, incluyen dentro de sus competencias, además de la administración de los tributos que gravan la importación, el control de los diferentes regímenes aduaneros y la emisión de consultas, criterios o resoluciones anticipadas, directrices y normas de aplicación general sobre la materia aduanera.

Asimismo, la DGACR coordina y fiscaliza la actividad de las Aduanas y dependencias a su cargo, para asegurar la aplicación correcta y uniforme del régimen jurídico aduanero, acorde con sus fines y los objetivos del servicio de aduanas, mediante la emisión de directrices y normas generales de interpretación, dentro de los límites de las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes.

La DGACR se encuentra integrada por cuatro niveles rectores para el cumplimiento de sus funciones los cuales son:

1. Nivel Directivo: constituido por el Director General de Aduanas.
2. Nivel Central Rector: constituido por la Dirección Normativa, la Dirección de Riesgo Aduanero, la Dirección de Gestión Técnica, la Dirección de Fiscalización y el Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera con rango de Dirección.
3. Nivel Central Operativo: constituido por la Dirección de Gestión de Tecnología Aduanera.
4. Nivel Técnico Operativo: constituido por las aduanas y sus dependencias.

3.2.1.2.1 Director General de Aduanas.

El Director General de Aduanas es un profesional de probada experiencia en materia aduanera. Dentro de sus obligaciones se encuentra la constante evaluación de la calidad del servicio aduanero, además de la presentación de proyectos de actualización y mejora de funciones y la estructura de la DGACR y sus dependencias.

El Director General de Aduanas dicta, coordina y controla las políticas, normas y disposiciones que regulan la actividad aduanera, además vela por el cumplimiento de la política presupuestaria, el cumplimiento de las leyes aduaneras y de comercio exterior y rinde informes de labores al Ministro o Vice Ministro de Ingresos. Asimismo, mantiene comunicación constante con los usuarios, analiza y da curso a las peticiones que procedan en un marco de legalidad y transparencia ejecutiva.

3.2.1.2.2 Subdirección General de Aduanas.

El Subdirector, como subordinado del Director General de Aduanas, posee en ausencia de éste último, las mismas atribuciones. Dentro de sus funciones está colaborar en la planificación, organización, dirección y control del servicio de aduanas, además de apoyar en la formulación de sus políticas.

3.2.1.2.3 Direcciones.

De igual manera la DGACR, se apoya en cinco divisiones, para el cumplimiento efectivo de sus funciones, siendo estas las siguientes:

1. Dirección Normativa: Brinda asesoría jurídica directa a la DGACR, bajo los principios de facilitación y desarrollo del comercio nacional e internacional. Además, tramita y dicta los actos de procedimiento administrativo, sean determinativos o sancionatorios, contra los auxiliares de la función pública aduanera.
2. Dirección de Gestión de Riesgo: Le compete determinar y planificar las estrategias, disposiciones y criterios de riesgo. Para ello se basa en un modelo de administración de riesgo e inteligencia aduanera, que permite orientar las acciones de control permanente inmediato y posterior, de sujetos, mercancías y operaciones aduaneras.
3. Dirección de Gestión Técnica: Establece y uniforma la materia técnica aduanera en las áreas de procesos, clasificación arancelaria y origen de las mercancías, la gestión de los datos que soportan el funcionamiento de los sistemas informáticos, el registro de los auxiliares de la función pública aduanera; además genera estadísticas e indicadores para la toma de decisiones.
4. Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera: Esta se encarga de verificar, controlar, investigar, recuperar y recopilar información de los asuntos relacionados con la valoración aduanera de las mercancías.
5. Dirección de Fiscalización: Supervisa, fiscaliza, verifica y evalúa el cumplimiento de las disposiciones aduaneras y de comercio exterior, antes, durante y con posterioridad al despacho aduanero de las mercancías.

6. Dirección de Gestión de Tecnología Aduanera: Esta dirección ejecuta la política informática definida por la Dirección General de Informática del MHCR, por medio del procesamiento de datos, operación y mantenimiento del sistema de información.

Cada una de estas direcciones cuenta con departamentos de apoyo, con el fin de realizar de manera eficiente y eficaz sus funciones.

3.2.1.3 Tribunal Fiscal Administrativo.

El TFA es un órgano de plena jurisdicción e independiente en su organización, funcionamiento y competencia del Poder Ejecutivo, con tutela administrativa o jerárquico impropio respecto de la llamada Administración Tributaria por lo que posee un grado de desconcentración máxima, y sus fallos agotan la vía administrativa abriendo paso a la acción jurisdiccional propiamente dicha, esto de acuerdo al Art. 158 CNPT¹³⁵.

Según el Art. 164 inc. "c" núm. I CNPT, tiene prohibición expresa, para aplicar decretos, reglamentos, acuerdos u otras disposiciones que sean contrarias a la ley.

Actualmente el TFA funciona con dos Salas especializadas:

1. La Sala Primera cuenta con tres abogados que conocen fundamentalmente de impugnaciones contra actos administrativos de determinaciones de impuestos, peticiones y consultas que realicen

¹³⁵ **CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (CODIGO TRIBUTARIO)**, Ley 4755 del 03 de mayo de 1971, y publicada el año 1971, entra en vigencia 03 de mayo de 1971.

diversas Administraciones Tributarias del país. (Arts. 156 y 158 CNPT).

2. La Sala Segunda integrada actualmente por dos Abogados y un Ingeniero Agrónomo, conocen igualmente de recursos contra determinaciones practicadas por las Administraciones Tributarias del país y de determinaciones practicadas por las Municipalidades sobre valores de bienes inmobiliarios.

Asimismo, el TFA contará con un presidente que se nombrará entre los presidentes de cada sala y por ellos mismos, y el personal administrativo necesario para su buen funcionamiento¹³⁶. El ROFPTFA¹³⁷ determina la organización interna del TFA y los procedimientos aplicables a la tramitación de los recursos de apelación y otras funciones señaladas en el CNPT y otras leyes especiales.

El TFA tiene competencia en toda la República de Costa Rica, las dos salas especializadas, conocen indistintamente de los recursos de apelación contra las resoluciones determinativas de impuestos que dictan las doce Administraciones Tributarias Territoriales adscritas al MHCR, las ochenta y una Municipalidades del país, el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM) y el Instituto de Desarrollo Agrario (IDA), para un total de noventa y cinco Administraciones Tributarias.

¹³⁶ El presidente de cada sala deberá ser abogado y los restantes miembros propietarios podrán ser abogados, ingenieros civiles, ingenieros agrónomos, contadores públicos u otros profesionales según la materia de especialización de la sala respectiva, de conformidad con el ROFPTFA.

¹³⁷ **REGLAMENTO DE ORGANIZACIÓN, FUNCIONES Y PROCEDIMIENTOS DEL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO**, publicado en D.O. N° 48 el 09 de marzo de 2005 y entra en vigencia el 09 de octubre de 2005.

El Art. 158 CNPT le otorga competencia en toda la República, para conocer de lo siguiente:

1. Los recursos de apelación de que trata el Art. 156 CNPT.
2. Las apelaciones de hecho previstas por el Art. 157 CNPT.
3. Las otras funciones que le encomienden leyes especiales.

3.2.1.4 Tribunal Aduanero Nacional.

El TAN cuenta con poder de decisión autónoma y es el órgano con mayor autoridad en la sede administrativa. Es así, que puede conocer y revisar dictámenes emitidos por la Aduana o la DGACR. Además como órgano especializado en materia aduanera, tiene como misión impartir justicia pronta y cumplida, mediante la resolución en última instancia administrativa, de los recursos de apelación interpuestos por los auxiliares de la función pública aduanera, importadores, exportadores y demás usuarios contra los actos dictados por el servicio de aduanas, mediante la correcta interpretación y aplicación de la normativa¹³⁸.

De conformidad con los términos del Art. 205 LGA¹³⁹, el TAN se crea como un órgano de decisión autónoma, adscrito al MHCR, constituyéndose en la última instancia administrativa, para conocer y decidir los recursos contra los actos dictados por el servicio de aduanas. Por tal motivo es un órgano desconcentrado máximo del MHCR dentro de la Administración Pública.

¹³⁸ En el Art. 104 CAUCA se permite a los países signatarios crear el TAN, que asumirá las funciones de los Comités Arancelario y de Valoración Aduanero, con la organización, integración, atribuciones y demás competencias que se le otorguen. Por su parte la LGA, vigente en Costa Rica a partir del primero de julio de 1996, crea el TAN. Posteriormente, la LGA se modificó por medio de la Ley N° 8373.

¹³⁹ **LEY GENERAL DE ADUANAS**, Ley N° 7557 promulgada el 20 de octubre de 1995, publicada en el D.O. N° 212 del 8 de noviembre 1995 y entra en vigencia el 01 de septiembre de 1996.

El TAN, a pesar de que sus decisiones se dan en sede administrativa, es independiente de la Administración activa, tanto por la autonomía que expresamente señala la ley, como también por la forma en que son elegidos sus integrantes y el régimen procesal que debe observar en su actuación.

Tal condición debe ser garantía para la eficacia de sus decisiones, permitiéndole también que por su especialidad se dé por agotada la vía administrativa, dejando abierta la vía jurisdiccional, para brindar una herramienta de justicia eficiente y expedita en beneficio del Estado y los contribuyentes.

El TAN está integrado por siete miembros, cuatro de ellos serán abogados especializados en materia aduanera, con experiencia mínima de cuatro años; los otros tres serán personas con el grado mínimo de licenciatura y experiencia de por lo menos cuatro años en materias tales como clasificación arancelaria, valoración aduanera, origen de las mercancías y demás regulaciones del comercio exterior.

Además según el Art. 208 LGA, el TAN tiene potestad para establecer sus procedimientos mediante la integración de los principios y normas generales del procedimiento de la LGA y supletoriamente de aquellos establecidos en el CNPT.

3.2.2 Recurso de Apelación.

3.2.2.1 Recurso de Apelación en Materia de Tributación.

Contra la resolución determinativa, los contribuyentes pueden interponer RA para ante el TFA, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que

fueron notificados. La Administración Tributaria que conozca del asunto, emplazará a las partes para que dentro del plazo de quince días se apersone ante el TFA, con el objeto de que presenten, si lo tienen a bien, los alegatos y las pruebas pertinentes en defensa de sus derechos.

El Art. 156 CNPT establece que el TFA es competente contra las resoluciones administrativas mencionadas en los Arts. 29, 40, 43, 102, 119, 146, y en el párrafo final del Art. 168 del mismo, los interesados pueden interponer RA ante el TFA, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que fueron notificados. Igual recurso procede si, dentro del plazo de dos meses indicado en el segundo párrafo del Art. 46 CNPT, la Administración Tributaria no dicta la resolución respectiva.

➤ **Apelación de Hecho.**

Denegada una apelación por la Administración Tributaria, el interesado puede acudir directamente ante el TFA y apelar de hecho, dentro del plazo de tres días en el caso de que la Administración Tributaria se encuentre dentro del mismo perímetro judicial de este Tribunal, caso contrario el plazo para interponerla es de cinco días hábiles, de acuerdo con el Art. 157 CNPT en relación con el Art. 585 Código Procesal Civil de Costa Rica¹⁴⁰, esto de acuerdo al Art. 157 CPT. Admitidos los recursos interpuestos, el TFA adquiere la competencia para resolverlos, iniciándose de esta manera el proceso administrativo tributario.

¹⁴⁰ **CODIGO PROCESAL CIVIL DE COSTA RICA**, Ley N° 7130, promulgada el 16 de agosto de 1989, publicada en el D.O. N° 208 del 03 de noviembre de 1989 y entra en vigencia el 03 del mismo mes y año.

3.2.2.2 Recurso de Apelación en Materia de Aduanas.

En Costa Rica, el recurso para manifestar el desacuerdo con una resolución o acto de la Aduana, que afecta directamente a un interesado, es el RA. Es importante que el escrito deba contener todos los alegatos que el interesado estime conveniente, para que la autoridad resuelva, con todas las pruebas y argumentos necesarios.

En materia aduanera a nivel Centroamericano, el CAUCA y el RECAUCA, garantiza éste derecho y los procedimientos mediante los cuales el interesado puede ejercerlos. En Costa Rica, se utilizan la LGA y la LGAP¹⁴¹, específicamente en lo que la LGA sea omisa.

3.2.3 Procedimiento del Recurso de Apelación.

3.2.3.1 Procedimiento del Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

El procedimiento y las normas de actuación del TFA están previstas en el Art. 158 y siguientes CNPT y supletoriamente en lo dispuesto en la LGAP, Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y Ley Orgánica del Poder Judicial, así como el ROFPTFA.

Los fallos que dicta este TFA agotan la vía administrativa y si el interesado considera que los mismos no se ajustan a la ley, puede interponer proceso contencioso especial tributario dentro de los treinta días siguientes a la notificación del fallo.

¹⁴¹ LEY GENERAL DE LA ADMINISTRACION PUBLICA, Ley N° 6227 del 02 de mayo de 1978.

Por lo que la Administración Tributaria debe dar a conocer de inmediato lo resuelto por el TFA, de acuerdo con el Art. 101 CNPT, por medio del diario oficial y otros medios publicitarios adecuados a las circunstancias, las resoluciones o sentencias dictadas por este órgano. De acuerdo con la confidencialidad de las informaciones tributarias contenida en el Art. 117 y siguientes, la publicidad de los fallos para terceros debe omitir cualquier dato que identifique en lo particular al contribuyente involucrado en tales resoluciones.

La Unidad de la Dirección General de la Administración Tributaria encargada de la publicación de dichos fallos es su División Normativa, la cual después del procedimiento correspondiente, divulga por la vía indicada, las resoluciones del TFA con una dilación de dos meses posteriores a la notificación. Debe indicarse que el plazo que gozan los Tribunales en Costa Rica para notificar sus fallos.

Contra los fallos del TFA, el interesado o la Administración Tributaria por intermedio de la PGRCR, pueden establecer juicio contencioso administrativo ante la sede jurisdiccional de la CSJ de Costa Rica, perteneciente al Poder Judicial, Tercer Poder de la República. En este caso, el contribuyente puede formularlo dentro del plazo de prescripción establecido para la materia tributaria, que de acuerdo con el Art. 51 CNPT, es de tres o cinco años según el caso.

La Administración Tributaria cuando pretenda demandar la anulación del acto administrativo dictado por el TFA, deberá por medio del superior jerárquico supremo, sea por medio del MHCR, declararlo lesivo a los intereses públicos, económicos o de cualquier otra naturaleza. El plazo máximo para ello será

de un año, contado a partir del día siguiente a aquel en que haya sido dictado.

En estos casos, la resolución una vez declarada lesiva a los intereses fiscales, podrá ser impugnada en la Sede Jurisdiccional, dentro del plazo de un año que correrá a partir del día siguiente a aquel en que se ha dictado, la Administración Tributaria a través de la Procuraduría General de la República, deberá interponer ante los Órganos Jurisdiccionales el respectivo juicio de lesividad, (Art. 34 Código Procesal Contencioso Administrativo).

3.2.3.2 Procedimiento del Recurso de Apelación ante el Tribunal Aduanero Nacional.

➤ Impugnación de Actos de la Aduana.

Cuando la inconformidad es contra un acto dictado por la Aduana, incluso el resultado de la determinación tributaria; el agente aduanero, el consignatario o la persona destinataria del acto, podrá interponer el recurso de revisión y el RA, este último ante el TNA, según el Art. 198 LGA será potestativo usar ambos recursos ordinarios o solo uno de ellos.

El recurso de revisión contra las resoluciones o actos finales dictados por la DGACR, que determinen tributos o sanciones, podrá interponerse, por parte del consignatario o la persona destinataria del acto ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, dentro del plazo de los diez días siguientes a la notificación de la resolución que se impugna.

Dicho recurso deberá ser presentado ante la autoridad que dictó el acto o ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, en ambos casos el

expediente que dio lugar al acto deberá remitirse dentro del plazo de cinco días siguientes a la fecha de recepción del recurso a la autoridad superior.

Dentro del plazo de veinte días siguientes a la recepción del expediente administrativo por la autoridad superior del Servicio Aduanero, ésta deberá resolverlo.

Al presentarse el recurso, deben indicarse las razones por las que no se está de acuerdo con las decisiones emitidas, y presentar alegaciones técnicas, de hecho y de derecho, las pruebas en que se fundamente su recurso y la petición o presentación de fondo.

Si la Aduana resuelve de manera desfavorable para el reclamante, y este no solicitó apelación ante el TAN, entonces el escrito indicará cuáles son las opciones a su disposición para continuar con el proceso.

Presentado el RA, la Aduana competente se limitará a remitirlo al TAN, junto con el expediente administrativo, dentro de los siguientes tres días hábiles y emplazará a la parte para que en los diez días hábiles siguientes, contados a partir de la fecha de notificación, reitere o amplíe los argumentos de su pretensión.

El TAN puede fijar un nuevo plazo de quince días hábiles, para aportar mayor cantidad de pruebas y lo puede prorrogar por un plazo igual, si quien reclama se lo solicita por razones justificadas, por ejemplo, si las pruebas proceden del extranjero.

➤ **Impugnación de los Actos de la DGA.**

Cuando la inconformidad es contra un acto dictado por la DGACR, también cabrán el recurso de revisión y el de apelación para ante el TAN; ambos recursos serán potestativos y deberán interponerse dentro del plazo de los tres días hábiles siguientes a la notificación del acto recurrido.

La DGACR deberá dictar el acto que resuelva el recurso de revisión, dentro de los quince días hábiles siguientes. La fase probatoria del RA se tramitará de conformidad con el Art. 201 LGA.

Si el reclamante solicitó apelación, la DGACR se limitara a remitirlo junto con el expediente administrativo completo al TAN y emplazara a las partes para que dentro de los diez días hábiles, se apersona ante ese órgano y para presentar evidencias que mejoren su apelación, o para retirarla. De igual forma que en el caso de la impugnación de los actos de Aduanas, el TAN puede fijar un nuevo plazo de quince días, para aportar mayor cantidad de pruebas y lo puede prorrogar por un plazo igual.

El trámite de la fase recursiva está preceptuado en la LGA, en el Capítulo II del Título VIII referente al Procedimiento Ordinario. Es así como se resumen en dos secciones:

1. Sección I, regula la impugnación de actos finales dictados por la Aduana, en los Arts. 198 y siguientes de la LGA, contra los cuales caben los recursos de reconsideración y el de apelación para ante el TAN, dentro del plazo de los tres días hábiles siguientes a la notificación. Es potestativo usar ambos recursos ordinarios o solo uno de ellos.

2. Sección II, Art. 204 LGA, se refiere a la impugnación de actos dictados directamente por la DGACR, contra los cuales cabe el recurso de reconsideración y el de apelación para ante el TAN. Ambos recursos son potestativos y deben de interponerse dentro del plazo de los tres días hábiles siguientes al de notificación del acto recurrido.

En Costa Rica, al igual que en El Salvador el recurso de reconsideración se encuentra derogado, esto por lo establecido en el CAUCA y RECAUCA, ya que únicamente reconoce el Recurso de Revisión contra las resoluciones o actos finales dictados por la autoridad aduanera, que determinen tributos o sanciones. El Art. 623 RECAUCA expresa que dicho recurso deberá ser presentado ante la autoridad que dictó el acto o ante la autoridad superior del servicio aduanero.

3.3 Divergencias entre las Administraciones Tributarias de Chile, Costa Rica y El Salvador.

Al pretender analizar y comparar las Administraciones Tributarias actuales de los países de Chile, Costa Rica y El Salvador, desde un enfoque positivo e institucional: por un lado desde una perspectiva legal, normativa y reglamentaria que regulan la organización, funcionamiento, competencias y mecanismos prácticos desarrollados para la resolución de conflictos entre los administrados y la administración; y por otra parte el rol que desempeñan las instituciones en esta relación tributaria.

Hay un cierto consenso en que una Administración Tributaria moderna debe promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, buscando una relación equilibrada y transparente con el contribuyente, facilitándole ese

cumplimiento y prestándole un servicio con los más altos estándares de calidad. A su vez debe disponer de los medios para controlar los conflictos, a través de sus facultades de control.

Otro punto importante de estas Administraciones Tributarias es el núcleo esencial de su actividad, es decir el de dirigirse y enfocarse los recursos de la Administración Tributaria para cumplir con las tareas que le han sido asignadas, en definitiva la declaración de su misión, tal es el caso de Chile cuya misión es maximizar el potencial de crecimiento de largo plazo de la economía y fomentar el mejor uso de los recursos productivos del país, mientras que para Costa Rica es asegurar la efectiva y justa recaudación y captación de los recursos financieros; y en cuanto a El Salvador dirigir y administrar las finanzas públicas de manera eficiente, garantizando la sostenibilidad fiscal con un manejo macroeconómico responsable y el cumplimiento de las disposiciones legales.

Para los efectos del ordenamiento y comparación de los países en estudio, se han elegido algunos criterios para establecer semejanzas y diferencias, ateniendo siempre a los datos relativos al marco legal e institucional que representan los sistemas tributarios de estos países, por lo que los criterios elegidos para la presente clasificación son los siguientes:

3.3.1 Rasgos Generales de la Estructura Organizativa.

Las Administraciones Tributarias de estos países se articulan en torno al modelo funcional, para atender las diversas atribuciones, tales como: departamentos verticales, es decir encargados de la recaudación, fiscalización, cobranza coactiva, aduanas y demás; los cuales a su vez

cuentan con departamentos horizontales o de apoyo como son informática, recursos humanos, administración financiera, planificación estratégica, etc.

También se observan ciertas especialidades, por ejemplo casi todas las funciones están dentro de una misma estructura organizativa, tal es el caso en materia de Aduanas, ya que cada uno de estos países cuenta con un organismo con autonomía funcional y adscrito al MH, con superioridad jerárquica en materia aduanera, que controla y facilita el cumplimiento de la legislación aduanera, para los efectos de la recaudación de los impuestos a la importación, exportación y otros que determinen las leyes.

Por lo que cuentan con la creación de organismos especializados de la percepción de los impuestos internos ya sean directos o indirectos (SII, DGT y DGII), así como de aquellos encargados de las funciones del servicio de aduanas (SNA y DGA).

Con la diferencia que Costa Rica y El Salvador, en materia aduanera cuentan con una norma uniforme y vigente para ambos países que regulan el SNA, con el fin de crear las condiciones adecuadas para el establecimiento de la Unión Aduanera Centroamericana y dar cumplimiento así al Tratado General de Integración Económica Centroamericana.

3.3.2 Primacía del Elemento Tecnológico.

Las Administraciones Tributarias han apostado decididamente por la utilización generalizada de las nuevas tecnologías informáticas. Las perspectivas de minoración de los costos vinculados a estas nuevas tecnologías hacen que existan un importante número de proyectos

financiados por el Banco Interamericano de Desarrollo y el Banco Mundial dirigidos a modernizar su estructura básica informática.

Existe una fuerte tendencia a integrar los sistemas de información. De hecho los procesos de tratamiento y procesamiento de la información con fines de control se realizan, como regla general, dentro de la propia Administración Tributaria.

Asimismo las nuevas tecnologías son ampliamente utilizadas tanto para la información y asistencia al contribuyente como para la facilitación de la entrada y procesamiento de las declaraciones presentadas por el contribuyente, un ejemplo es Chile que tiene un gran porcentaje de las declaraciones de sus contribuyentes presentadas por medios telemáticos.

En general hay una importante utilización de internet en Chile, Costa Rica y El Salvador, como mecanismo de atención al contribuyente, así como un medio de facilitación de la entrada de información a efectos de su utilización en los procesos de gestión tributaria.

3.3.3 Integración de las Administraciones de Tributos Internos y las Aduanas.

En estos países existe un distinto nivel de integración entre las Administraciones Tributarias encargadas de la administración de los tributos internos y las Aduanas, actualmente en los tres países se encuentra un Sistema Nacional de Aduanas y de Impuestos Internos, en el primer caso cada país cuenta con órganos encargados de los tributos en materia de aduanas; El Salvador y Costa Rica posee una DGA y Chile un SNA.

En el caso de los impuestos internos en Chile es competente el SII, en Costa Rica la DGT y para El Salvador la DGII.

Entre los motivos que se logran identificar para dicha separación de tributos, están los siguientes:

1. La necesaria especialización por razón de la materia.
2. El distinto despliegue territorial.
3. El diferente tipo de control: control físico en Aduanas y documental en tributos internos.
4. La inmediatez del control aduanero.
5. Distinto punto de contacto y de prestación del servicio.
6. Distinta cultura en las dos organizaciones.

3.3.4 Procesos de Descentralización Territorial.

Determinadas Administraciones Tributarias de Latinoamérica, con el paso del tiempo, han sido sometidas a los efectos de profundas reformas Fiscales, con crecientes grados de autonomía tributaria para los entes territoriales menores; tal es el caso de Chile, que mediante la LOTTA, a partir del 13 de enero de 2009, ha innovado con la creación gradual de los nuevos TTA, que por la similitud de los procedimientos en materias tributarias y aduaneras, ha permitido la incorporación de estas últimas a la competencia de los tribunales tributarios, resolviendo a un mismo tiempo las críticas formuladas tanto al SII como al SNA; alcanzando una mayor independencia, especialización, rapidez y transparencia en los procedimientos, lo que se espera que fortalezca y perfeccione la justicia tributaria y aduanera de Chile.

Así mismo El Salvador cuenta con un TAIIA, como un órgano autónomo e independiente que vincula tanto la rama tributaria como la aduanera,

conociendo de las impugnaciones que se interponen en contra de las resoluciones emitidas por la DGII y DGA; pero que a diferencia de Chile, que cuenta con un TTA ubicado en cada una de sus regiones, en El Salvador aun no se tiene una verdadera descentralización territorial de las funciones del TAIIA, pues solo hay un TAIIA competente en toda la república.

Sin embargo, Costa Rica se apoya con dos tribunales diferentes; uno de ellos es el TFA competente de resolver los recursos interpuestos por inconformidad de las resoluciones de la DGT y el otro es el TAN con competencia en materia aduanera.

3.3.5 Enfoques de Calidad.

Existe una preocupación creciente en las Administraciones Tributarias por mejorar el servicio al cliente, con unos estándares de calidad cada vez más altos. A destacar los avances realizados por la Administración Tributaria de El Salvador, que ha recibido la certificación de calidad de AENOR (Asociación Española de Normalización y Certificación de la Calidad).

Funcionando de acuerdo a criterios de organización reconocidos internacionalmente como son las Normas ISO 9001. Esperando que las normas ISO 900 garanticen la calidad en el servicio, establezcan estándares de calidad y productividad en todos los procesos, doten de mayor credibilidad a la información tributaria institucional, permitan mejorar las condiciones de trabajo, faciliten la identificación y disminuyan los costes de reproceso, y fomenten el desarrollo del recursos humano; todo esto con el fin de dar el mejor servicio a los contribuyentes.

CAPITULO IV ANALISIS DE LOS FACTORES QUE INTERVIENEN EN LA EFICACIA DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS EN LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE APELACIÓN.

El TAIIA como institución revisora de la legalidad y legitimidad de las actuaciones de la Administración Tributaria y Aduanera de El Salvador y encargada de garantizar los derechos fundamentales de los contribuyentes que recurren ante ésta, se da a conocer como un organismo moderno, eficaz, eficiente y efectivo¹⁴², el cual posee un estilo de dirección con visión de largo plazo, que ha sido capaz de impulsar reformas y no conformarse con mantener el “*status quo*”¹⁴³ tradicional; ya que aunque la Administración Tributaria esté correctamente diseñada, ésta no es nada sin organismos capaces de llevarla adelante¹⁴⁴.

Pero el tratar de incorporarse a este modelo de gestión solo es factible en un entorno altamente especializado y motivado a construir una organización eficiente y cercana a las necesidades de los sujetos pasivos; y para lograr este perfil el TAIIA debe contar con una estructura organizacional de alto nivel, más herramientas técnicas, sistemas de información, medios tecnológicos, una moderna política de recursos con motivación suficiente para que el personal se sienta identificado con los objetivos institucionales; entre otros.

¹⁴² La eficacia se refiere a la capacidad de lograr resultados. La eficiencia, a la de lograr resultados con el mínimo esfuerzo o costo. La efectividad a la capacidad de lograr el máximo de resultados al mínimo costo.

¹⁴³ Status quo es una frase latina, que se traduce como “estado del momento actual” y hace referencia al estado global de un asunto en un momento dado.

¹⁴⁴ **DIAZ YUBERO, FERNANDO**, *Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2003, p. 11.

Mas sin embargo es menester dar atención al rendimiento que el TAIIA ha demostrado en los últimos años, al atender procesos y estándares normativos adoptados bajo el compromiso del Sistema de Gestión de la Calidad aplicando la norma ISO 9001¹⁴⁵, a partir de 1999, año en que obtuvo su certificado de calidad al mismo tiempo que la DGII y DGA¹⁴⁶.

La adopción de éste Sistema de Gestión de la Calidad de la norma ISO 9001, ha sido una de las decisiones más estratégicas que han tomado los titulares del MH, como responsables de la conducción de las finanzas públicas.

Este Sistema de Gestión de la Calidad trabaja elementos como: estructura de la organización, estructura de las responsabilidades, procedimientos, procesos y recursos (materiales, económicos, humanos, etc.), con el compromiso institucional de mantener un esfuerzo orientado a la mejora continua que permita aumentar el nivel de satisfacción de los usuarios proporcionándoles un servicio de mejor calidad.

Por ejemplo, el TAIIA cuenta con una fiscalización que le permite ser una institución más controlada y por ende con mayor calidad en el rendimiento institucional, ya que cuenta con una auditoría interna que realiza la Unidad de Calidad¹⁴⁷ del TAIIA mediante reportes semanales sobre el trabajo realizado; y dos auditorías externas, una efectuada por la Unidad de

¹⁴⁵ El sistema de gestión de la calidad es el conjunto de normas interrelacionadas de una organización por las cuales se administra de forma ordenada la calidad de la misma, en la búsqueda de la mejora continua.

¹⁴⁶ **MINISTERIO DE HACIENDA, GOBIERNO DE EL SALVADOR**, Sistema de Calidad, Tomado de la página web del Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv, consultada el 05 de diciembre de 2010.

¹⁴⁷ La Unidad de Calidad cuenta con un coordinador, un auditor de calidad y un inspector de calidad.

Auditoría Interna del MH, realizada dos o tres veces al año, mediante la cual emite opiniones técnicas e independientes sobre la eficiencia, eficacia, economía y prácticas éticas en el desarrollo de las principales operaciones, y la otra es la que realiza la Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR) una vez al año con el fin de elevar el control de las actividades al interior del TAIIA.

Dicho compromiso queda reflejado en la política de calidad asumida por el TAIIA en el enunciado de su visión, misión, valores institucionales y objetivos estratégicos; sin embargo, todavía existen fallas de las que adolece esta institución y que afectan directamente su desempeño eficiente y eficaz en el cumplimiento de sus funciones, estas debilidades se han enmarcado en cuatro grandes rubros que son: factores organizacionales, factores humanos, factores materiales y factor tecnológico.

4.1 Factor Organizacional.

4.1.1 Centralización Territorial del TAIIA.

El desarrollo de la presente investigación mostró una radiografía del TAIIA en el que dejó descubierto que una de las deficiencias en el sistema, que le impiden cumplir de manera eficiente y eficaz con las principales funciones encomendadas, es que el TAIIA no cuenta con ninguna unidad, delegación o agencia, que sea revestida de jurisdicción y con competencia en determinadas regiones de El Salvador; por el contrario, tiene una sola estructura que alberga con todas las reclamaciones interpuestas mediante el RA a nivel nacional, situación que hace emerger una cantidad de dificultades al momento de resolver los conflictos jurídicos que se suscitan bajo su competencia.

De allí se derivan problemas como la excesiva cantidad de trabajo y poco espacio para los cuarenta y dos empleados que laboran en la institución; situación que desemboca en la acumulación de procesos, tramitación engorrosa, desincentivo del personal, poca identificación del personal con la institución y ineficiente atención a los administrados.

Por otra parte la reforma a la LOFTAIIA en el año 2006, que amplió su competencia para que conociera no solo respecto de los impuestos internos, sino también en materia aduanera, incrementó la saturación con la que ya venía cargando el TAIIA, de casos que debía resolver. El hecho de que el TAIIA ampliase su competencia no es un problema por sí mismo, el inconveniente se hace presente cuando se retoma el hecho de que es una sola institución que cubre todo el territorio nacional.

Al hacer una retrospectiva del estudio del Derecho Comparado, se puede retomar que: la Administración Tributaria Chilena dentro de su organización cuenta con TTA como parte de la jurisdicción ordinaria, que a diferencia del TAIIA, éste último se encuentra dentro de la sede administrativa; pero que a pesar de que ambos tribunales tienen competencia tanto en materia aduanera como tributaria, Chile cuenta con un TTA en cada una de sus regiones.

4.2 Factor Humano.

El TAIIA requiere empleados muy bien capacitados, por lo que el MH es el encargado de seleccionar a los profesionales y demás empleados que aspiran a laborar dentro de la institución, a través de convocatorias internas y externas para la selección del recurso humano, con el fin de poner de manifiesto la capacidad y aptitud del candidato.

Para esto la política del MH implementa un programa de inducción u orientación del nuevo empleado, una vez reclutado y seleccionado al colaborador deseado, que consiste en orientarlo y capacitarlo durante tres meses, proporcionándole la información y los conocimientos necesarios para que tenga éxito en su nueva posición, aun cuando ya cuente con experiencia en el puesto; y por otra parte, también cuenta con un programa de capacitación que es el que se le brinda al empleado, de forma permanente para mejorar el desempeño de sus funciones.

Pero aunque dispone de una buena política de selección y capacitación, si el personal que opera el TAIIA es limitado, la productividad no será la óptima, es por ello que uno de los factores más importantes del TAIIA, es la fuerza de trabajo.

Por lo que el detonante de algunas de las fallas del TAIIA es precisamente la falta de formación del personal en todos los niveles, ya que la eficacia de las funciones y trabajo del TAIIA dependen de la eficiencia del trabajo que desarrollen los cuarenta y dos empleados que laboran dentro del mismo, cabe resaltar que dentro de estos se encuentran el personal administrativo, el personal jurídico (Analistas Tributarios Jurídicos y Analistas Tributarios Contables), personal de Vigilancia, Ordenanzas, entre otros.

Además, el TAIIA hace uso de la herramienta motivacional como un factor administrativo que incide fuertemente en el clima organizacional¹⁴⁸, al trabajar con metas mensuales para prevenir que los empleados entren en situaciones de relajamiento laboral, faltas a disposiciones administrativas o incumplimiento a las leyes y reglamentos, pero en algunas ocasiones esto

¹⁴⁸ El clima organizacional se refiere al conjunto de propiedades medibles de un ambiente de trabajo, según son percibidas por quienes trabajan en él.

provoca que el profesional se conforme únicamente con cumplir las metas que le han sido exigidas, causando una ausencia de una verdadera visión de largo plazo que permita garantizar un profesional con las capacidades suficientes para ser altamente productivos.

4.3 Factor Material.

4.3.1 Falta de Infraestructura Adecuada, Mobiliario y Equipo Suficiente.

La tecnificación dentro del TAIIA debe hacerse efectiva no solo para el personal sino también para los elementos materiales que lo componen.

El TAIIA es una administración con infraestructura y equipo no suficiente, como ya se ha mencionado; desde sus inicios hasta la fecha cuenta con tan solo una infraestructura disponible para todo el territorio de El Salvador, en la que se encuentran todas las áreas de atención y de trabajo, es decir, notificación, resolución, unidad de divulgación, entre otras; haciendo difícil el desempeño de las funciones del personal, ya que cuentan con espacios reducidos para realizar sus actividades. Además dificulta al contribuyente y aquellas personas que con el fin de obtener información, no encuentran un área de atención.

Entre otras limitaciones, está la falta de equipo de un suficiente cómputo y de transporte y los demás recursos materiales necesarios para el desempeño adecuado de sus funciones. Sin embargo, todavía no hay políticas definidas y con financiamiento asegurado que garanticen una dotación de recursos óptima y estable.

4.4 Factor Tecnológico.

La tecnología ha sido una de las herramientas que las administraciones tributarias de los países desarrollados han utilizado para ejercer un adecuado control del sistema tributario¹⁴⁹. El TAIIA no hace uso de la tecnología como un instrumento para mejorar la comunicación con el contribuyente, de modo que el conozca la información necesaria sobre el estado de sus procesos, incurriendo en el menor costo posible a través de medios electrónicos.

De acuerdo a la información en general que arrojan las memorias de labores publicadas por el MH, la Administración Tributaria y Aduanera cuenta con un buen componente de tecnología; sin embargo dicha tecnología no se explota de manera óptima, para convertirla en una herramienta de gestión que facilite la labor de las áreas operativas de la institución.

Mientras tanto el TAIIA no cuenta con un sitio web propio ni independiente del portal del MH; por lo que dicho sitio debería existir, construido en un ambiente amigable, que permita la fácil localización de los servicios que el contribuyente desea realizar, ya se trate de consultas o técnicas, formularios, guías, entre otros. En todo caso, es evidente que sin acceso a recursos informáticos (sistemas, equipo de cómputo, capacidad de interacción con los

¹⁴⁹ En la Administración Tributaria Española, por ejemplo, el componente informático representa la columna vertebral de la organización y ha sido aprovechada al máximo en todos los niveles de decisión y operación; desde la asistencia al contribuyente, gestión de operaciones, fiscalización recaudación, etc. Están interconectadas a través de un moderno sistema de redes computacionales y herramientas de software que facilitan la labor del personal y permite tomar decisiones precisas en el momento oportuno, además de ser una fuente invaluable para la planificación.

Otras administraciones tributarias como la chilena, también hace un buen uso de este factor; Chile dispone de una potente página web para cada uno de los organismos de la Administración Tributaria (Servicio de Impuestos Internos: www.sii.cl., Servicio Nacional de Aduanas: www.aduana.cl., Tribunales Tributarios Aduaneros: www.tta.cl., etc.), en la que los contribuyentes pueden realizar la mayoría de trámites y consultar incluso su situación tributaria.

contribuyentes) y medios de comunicación adecuados, no es posible alcanzar un desarrollo satisfactorio de las tareas del TAIIA.

De allí que se vuelve necesaria la constante actualización de módulos informáticos y de documentación, dando a conocer los criterios del TAIIA, jurisprudencia de la CSJ y rendimiento resolutivo del TAIIA, con los casos sentenciados por mes, así como las sentencias notificadas de la CSJ, todo ello como una herramienta para mantener la unificación de criterios resolviendo en base a precedentes jurídicos, con el objeto de dirimir los recursos con la máxima eficiencia y apegados a derecho.

Es importante resaltar que la inversión en estos rubros no solo garantizará la elevación de los estándares de calidad del TAIIA, sino también la efectividad de las reformas legales orientadas a combatir la evasión, elusión y el contrabando, así como a la ampliación de la cobertura del sistema impositivo del país.

CAPITULO V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1 Conclusiones.

Al haber realizado un estudio de los aspectos subjetivos y objetivos del MH, los cuales permitieron la identificación de los factores que intervienen en la eficacia de TAIIA en la resolución del RA, y al haber analizado el marco legal aplicable de éste; se puede observar ciertas deficiencias en el sistema tributario salvadoreño, lo cual impiden que el TAIIA pueda cumplir de manera eficiente con las principales funciones que le fueron encomendadas.

Es por ello que al finalizar la investigación se concluye que:

1. La creación del TAIIA ha sido un avance importante a lo largo de la historia, ya que viene a desempeñar un rol determinante dentro de la uniformidad y sistematización de la organización de la Administración Tributaria, tras la necesidad de crear un ente especializado, independiente y autónomo, que contribuya al desarrollo de la Política Tributaria, en lo relativo a la obtención de una equitativa, correcta y oportuna administración de impuestos internos y de aduanas, con el fin principal de impartir justicia acorde al marco jurídico tributario y aduanero.
2. La última reforma a la LOFTAIIA en el año 2006, otorgó nuevas competencias al TAIIA, no solamente de las resoluciones definitivas emitidas por la DGII en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de sanciones, sino que además de conocer sobre las resoluciones definitivas emitidas por la DGA en materia de liquidación de oficio de tributos, imposición de sanciones, valoración aduanera; clasificación arancelaria y origen de las mercancías.

3. El TAIIA es el órgano administrativo especializado controlador de la legalidad y competente para conocer del RA que los contribuyentes interponen en el ejercicio de sus derechos de defensa y reclamación, en el ámbito administrativo, contra las resoluciones definitivas que emite la DGII y la DGA; siendo esta la única institución facultada exclusivamente para la resolución de la apelación.
4. Al impugnar las resoluciones emitidas por la DGII y DGA que prevé el Art. 1 LOFTAIIA, se tiene por agotada la vía administrativa en materia de impuestos internos y de aduanas.
5. El TAIIA se encuentra organizado centralizadamente con un organismo único con competencia en todo el territorio nacional, que hace emerger una cantidad de dificultades para resolver los conflictos jurídicos que se suscitan bajo su competencia y dificulta al contribuyente para acceder al TAIIA, desmotivándolo a recurrir, por el mismo hecho de lo difícil que le resulta; ya que trasladarse le produce un considerable gasto económico, provocando impunidad por parte de los actos de la administración, por el hecho que el contribuyente no hace uso de su derecho de recurrir.
6. El TAIIA no cuenta con las instalaciones adecuadas para la organización y espacio que una institución de su talla requiere para su buen funcionamiento y una mejor atención a sus visitantes.

7. El TAIIA no cuenta con su propia página web, simplemente se menciona como una dependencia del MH, en la página web de éste último.

8. La falta de especificación por parte del legislador a raíz de la reforma a la LOFTAIIA en el 2006 ha generado un conflicto entre las mismas disposiciones del cuerpo normativo, al no establecer una armonía entre las disposiciones reformadas y las otras disposiciones de la LOFTAIIA e incluso con las otras leyes relacionadas (CT y LESIA), dejando entrevisto la falta de uniformidad de las disposiciones en la misma ley.

5.2 Recomendaciones.

Al Órgano Ejecutivo se recomienda que considere la posibilidad de aprobar un presupuesto para crear oficinas receptoras de documentos o delegaciones del TAIIA a nivel departamental o regional, con la finalidad de agilizar y facilitar la manera de tramitar y resolver el RA y que exista mayor accesibilidad para los usuarios de dicha institución; ya que actualmente el TAIIA posee una carencia de delegaciones dentro de todo el territorio nacional.

Al MH se recomienda tomar medidas urgentes para gestionar un presupuesto justo, el cual pueda ser utilizado para crear más dependencias a nivel nacional, a la compra de mobiliario y equipo de oficina; y a la contratación de personal, con el fin de agilizar los trámites al interior del TAIIA.

Al TAIIA se recomienda que mejore y modernice administrativa y tecnológicamente su servicio a los usuarios con el propósito de fortalecer con sistemas informáticos, reformas de gestión y capacitación que puedan facilitar y agilizar el desempeño de las funciones y que apoyen las solicitudes de información por parte de los estudiantes o personas con interés justificado en conocer en el proceso de resolución del RA para que sean accesibles en brindar entrevistas con carácter informativo acerca de su trabajo y a resolver con prontitud las peticiones elaboradas por sus usuarios.

Además se sugiere crear su propia página web en la que se publique información básica referente al TAIIA en cuanto a su historia, objetivos, misión, visión, valores, actividades institucionales, requisitos para recurrir, jurisprudencia, etc., ya que esto sería de gran ayuda a los usuarios de esta institución y demás contribuyentes interesados.

Al Órgano Legislativo se sugiere que al momento de crear o reformar una ley tenga presente mantener la uniformidad y relación de las disposiciones no solo dentro de la misma ley sino que también con los otros cuerpos normativos que regulan la misma materia, ya que de no existir este elemento se cae en una serie de conflictos, contradicciones o vacíos legales.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

ARRIETA GALLEGOS, FRANCISCO, “*Impugnación de las Resoluciones Judiciales*”, Editorial Jurídica Salvadoreña, San Salvador, El Salvador, 1996.

CABANELLAS, GUILLERMO, “*Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*”, Tomo VII, 26ª Edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1998.

CABANELLAS, GUILLERMO, “*Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*”, Tomo VIII, 26ª Edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1998.

CALVO ORTEGA, RAFAEL, “*Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario, parte general*”, 8º Edición, Civitas Ediciones S.L., Madrid, España, 2004.

DEVIS ECHANDIA, HERNANDO, “*Compendio de Derecho Procesal*”, Tomo I, 10ª Edición, Editorial ABC, Bogotá, Colombia, 1985.

DEVIS ECHANDIA, HERNANDO, “*Compendio de Derecho Procesal*”, Tomo II, 10ª Edición, Editorial ABC, Bogotá, Colombia, 1985.

DIAZ YUBERO, FERNANDO, “*Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2003.

DIEZ, MANUEL MARÍA, “*Manual de Derecho Administrativo*”, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, Argentina, 1979.

FERNÁNDEZ PROVOSTE, MARIO Y FERNÁNDEZ PROVOSTE, HÉCTOR, “*Principios del Derecho Tributario*”, Editorial Universitaria, S.A., Santiago, Chile, 1952.

FRAGA, GABINO, “*Derecho Administrativo*”, 3ª Edición, Editorial Porrúa, México D.F., México, 1944.

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, “*Derecho Tributario*”, Tomo II, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1997.

KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE y otros, “*Manual de Derecho Financiero*”, Tomo I, Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, El Salvador, 1993.

LERNER, BERNARDO y otros, “*Enciclopedia Jurídica Omeba*”, Tomo XXIV, Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1967.

LEVITÁN, JOSÉ, “*Recursos en el Proceso Civil y Comercial*”, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1986.

PACHECO G., MAXIMO, “*Teoría Del Derecho*”, 4ª Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, 1990.

PÉREZ ROYO, FERNANDO, *“Financiero y Tributario”*, parte general, Civitas, Madrid, España, 1991.

RODRIGUEZ BARILLAS, ALEJANDRO y ENRIQUEZ CAJULUN, CARLOS ROBERTO, *“Apelación Especial”*, Editorial Rukemik Na’ojil, Guatemala, Guatemala, 2005.

SAINZ DE BUJANDA, *“Lecciones de Derecho Financiero”* 9° Edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, España, 1991.

VILLEGAS, HÉCTOR B., *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”*, 8° Edición, Editorial Tecnos, Grupo Anaya S.A., Madrid, España, 2004.

LEGISLACIÓN

CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR, D.C. No. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O. No. 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

CODIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO, Resolución 223-2008, (COMIECO-XLIX), D.O. No. 95, Tomo No. 379, publicado el 23 de mayo de 2008.

CODIGO DE COMERCIO, D.L. No. 671, de fecha 08 de mayo de 1970, D.O. No. 140, Tomo 228, del 31 de julio de 1970.

CODIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES, D.E. No. S/N de fecha 31 de diciembre de 1881, D.O. No. 1, Tomo 12, D.O. del 01 de enero de 1882.

CÓDIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL, D.L. No. 712, de fecha 18 de septiembre de 2008, D.O. No. 224, Tomo No. 381 del 27 de noviembre de 2008.

CODIGO TRIBUTARIO, D.L. No. 230, de fecha 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

EL SISTEMA ARANCELARIO CENTROAMERICANO (SAC), Resolución No.180-2006 emitida por el COMIECO, D.O. 225, Tomo 373, publicado el 01 de diciembre de 2006.

LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACION DE SERVICIOS, D.L. No. 296, del 24 de julio de 1992, D.O. No. 143, Tomo No. 316, del 31 de julio de 1992.

LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS, D.L. No. 135, del 18 de diciembre de 1991, D.O. No. 242, Tomo No. 313, del 21 de diciembre de 1991.

LEY DE SIMPLIFICACION ADUANERA, D.L. No. 529, del 13 enero de 1999, D.O. No. 23, Tomo 342, del 03 de febrero de 1999.

LEY DE PROCEDIMIENTO PARA LA IMPOSICIÓN DEL ARRESTO O MULTA ADMINISTRATIVOS, D.L. No. 457, de fecha 1 de marzo de 1990, D.O. No. 70, Tomo No. 306 del 21 de marzo de 1990.

LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS, D.L. No. 551, del 20 de septiembre de 2001, D.O. No. 204, Tomo 353, del 29 de octubre de 2001.

LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE ADUANAS, D.L. No. 903, del 14 de diciembre de 2005, D.O. No. 8, Tomo No. 370, del 12 de enero de 2006.

LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, D.L. No. 451, del 22 de febrero de 1990, D.O. No. 56, Tomo 306, del 7 de marzo de 1990.

PROYECTO DE LEY ORGANICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Publicado en el D.O. No. 127, Tomo 78, del 02 de junio de 1915.

REGLAMENTO AL CODIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO, Resolución 224-2008, (COMIECO-XLIX), D.O. No. 95, Tomo No. 379, publicado el 23 de mayo de 2008.

REGLAMENTO DE APLICACIÓN DEL CODIGO TRIBUTARIO, D.E. No. 117, de fecha 11 de diciembre de 2001, D.O. No. 234, Tomo No. 353, del 11 de diciembre de 2001.

DERECHO COMPARADO

CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (CODIGO TRIBUTARIO DE COSTA RICA), Ley 4755 del 03 de mayo de 1971, y publicada el año 1971, entra en vigencia 03 de mayo de 1971.

CODIGO PROCESAL CIVIL DE COSTA RICA, Ley N° 7130, promulgada el 16 de agosto de 1989, publicada en el D.O. N° 208 del 03 de noviembre de 1989 y entra en vigencia el 03 del mismo mes y año.

CODIGO TRIBUTARIO DE CHILE, D.L. N° 830 de fecha 27 de diciembre de 1974, D.O. de fecha 31 de diciembre de 1974.

LEY GENERAL DE ADUANAS, Ley N° 7557 promulgada el 20 de octubre de 1995, publicada en el D.O. N° 212 del 8 de noviembre 1995 y entra en vigencia el 01 de septiembre de 1996.

LEY GENERAL DE LA ADMINISTRACION PUBLICA, Ley N° 6227 del 02 de mayo de 1978.

LEY GENERAL DE MINISTERIOS, D.F.L. N° 7912 de fecha 30 de noviembre de 1927, D.O. N° 14.939 de fecha 5 de diciembre de 1927.

LEY ORGÁNICA DE TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS, L. 20322 de fecha 13 de Enero de 2009, D.O. de fecha 27 de Enero de 2009.

LEY ORGÁNICA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, D.F.L. N° 7 de fecha 30 de Septiembre de 1980, D.O. de fecha 15 de Octubre de 1980.

LEY ORGANICA DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS, D.F.L. N° 329 de fecha 16 de Abril de 1979, D.O. de fecha 20 de Junio de 1979.

REGLAMENTO DE ORGANIZACIÓN, FUNCIONES Y PROCEDIMIENTOS DEL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO, publicado en D.O. N° 48 el 09 de marzo de 2005 y entra en vigencia el 09 de octubre de 2005.

ORDENANZA DE ADUANAS, D.F.L. N° 30 de fecha 10 de Octubre de 2004,
D.O. de fecha 4 de Junio de 2005.

INDICE JURISPRUDENCIAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE LO CIVIL, Sentencia definitiva,
de referencia No. 1020, de fecha 15 de junio de 1998.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE LO CONSTITUCIONAL,
Sentencia de Amparo, con referencia No. 251-2003, de fecha 5 de noviembre
de 2004.

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, con referencia No. 89-T-2004, de
fecha 28 de junio de 2006.

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO**, Sentencia Definitiva, de referencia 188-A-2001, Sección
de publicaciones Corte Suprema de Justicia, San Salvador, El Salvador,
2006.

PAGINAS WEB

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Líneas Jurisprudenciales de la Corte
Suprema de Justicia, en www.csj.gob.sv.

DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACION, GOBIERNO DE COSTA RICA,
Tomado de la página web de la Dirección General de Tributación:
www.dgt.hacienda.go.cr.

MINISTERIO DE HACIENDA, GOBIERNO DE EL SALVADOR, Tomado de la página web del Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv.

MINISTERIO DE HACIENDA, GOBIERNO DE CHILE, Tomado de la página web del Ministerio de Hacienda: www.minhda.cl.

MINISTERIO DE HACIENDA, GOBIERNO DE COSTA RICA, Tomado de la página web del Ministerio de Hacienda: www.hacienda.go.cr.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, GOBIERNO DE CHILE, Tomado de la página web del Servicio de Impuestos Internos: www.sii.cl.

SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS, GOBIERNO DE CHILE, Tomado de la página web del Servicio Nacional de Aduanas: www.aduana.cl.

TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS, GOBIERNO DE CHILE, Tomado de la página web de los Tribunales Tributarios Aduaneros: www.tta.cl.

ANEXOS



MCH009-VSD
Unidad de Gestión de la Calidad
SEPTIEMBRE 2009

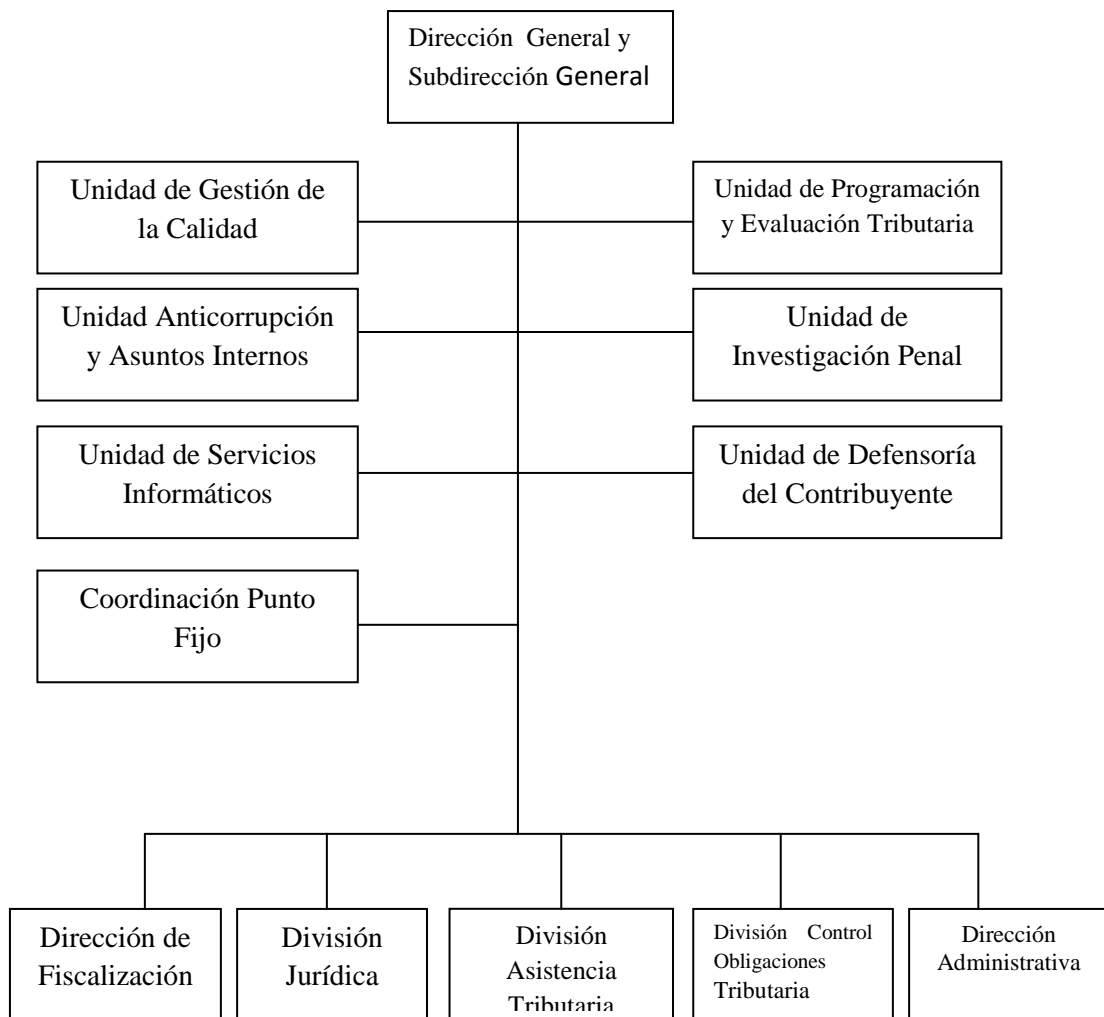
AUTORIZADO



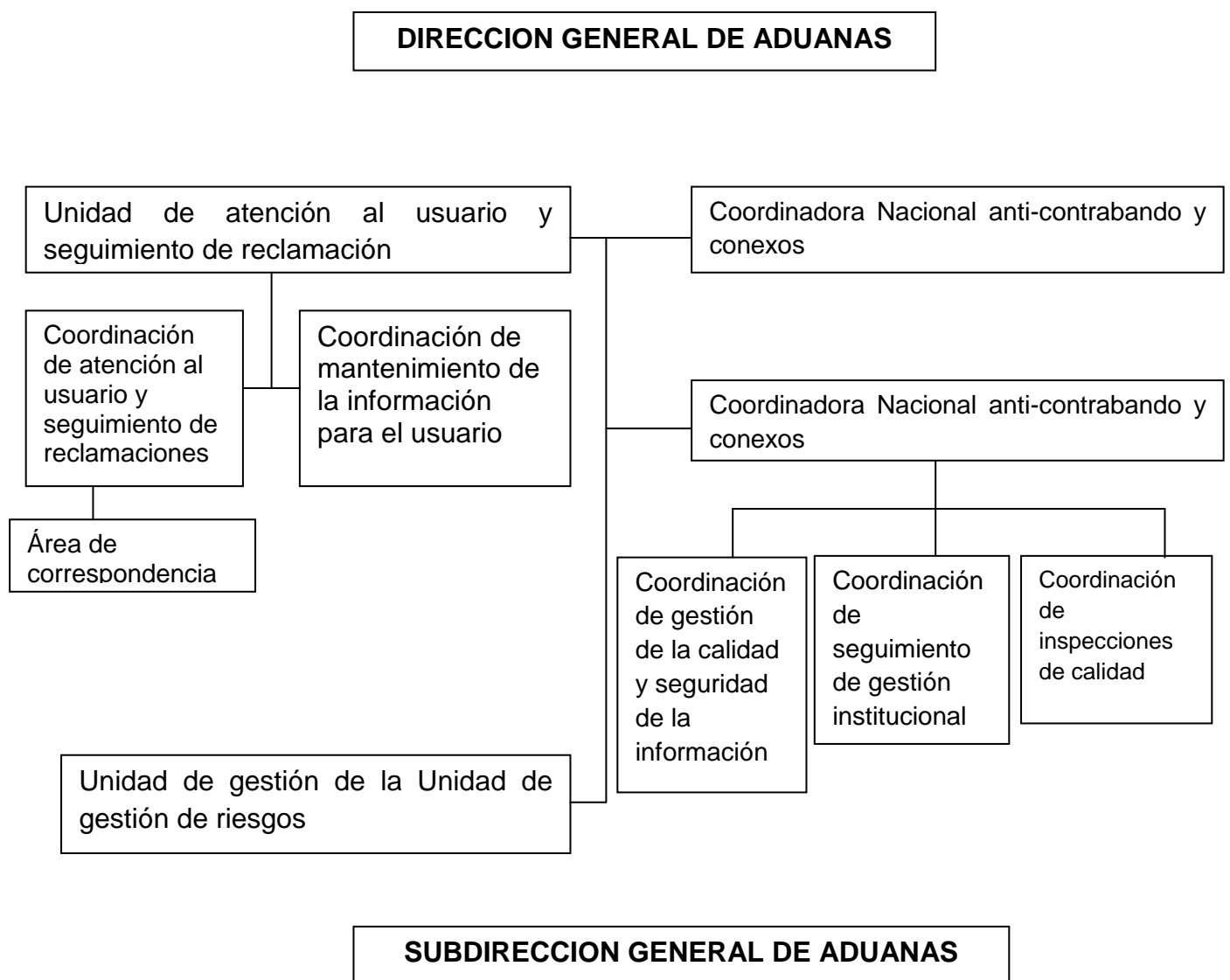
Roberto de Jesús Solórzano Castro
VICEMINISTRO DE HACIENDA

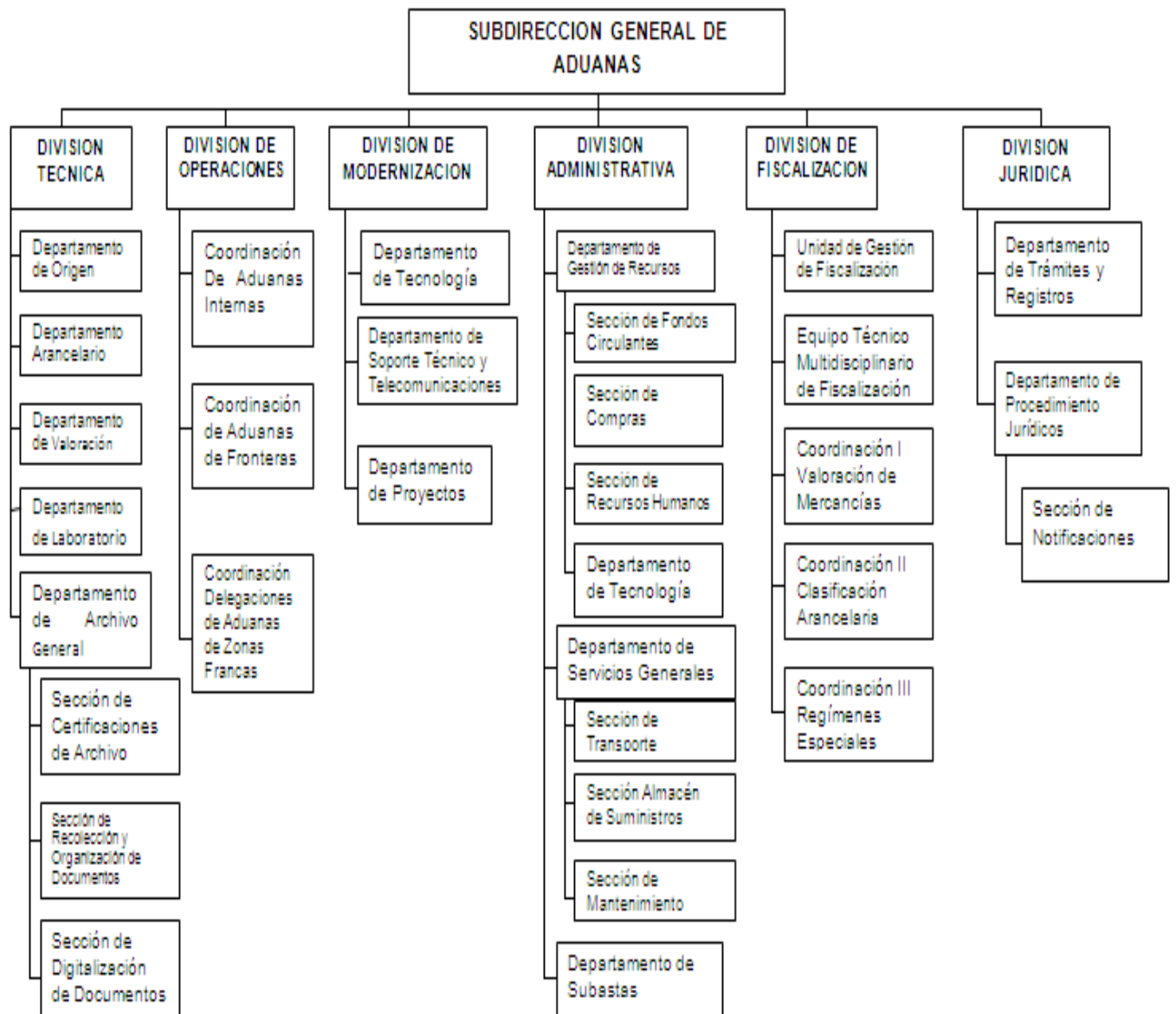
ORGANIGRAMA

DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

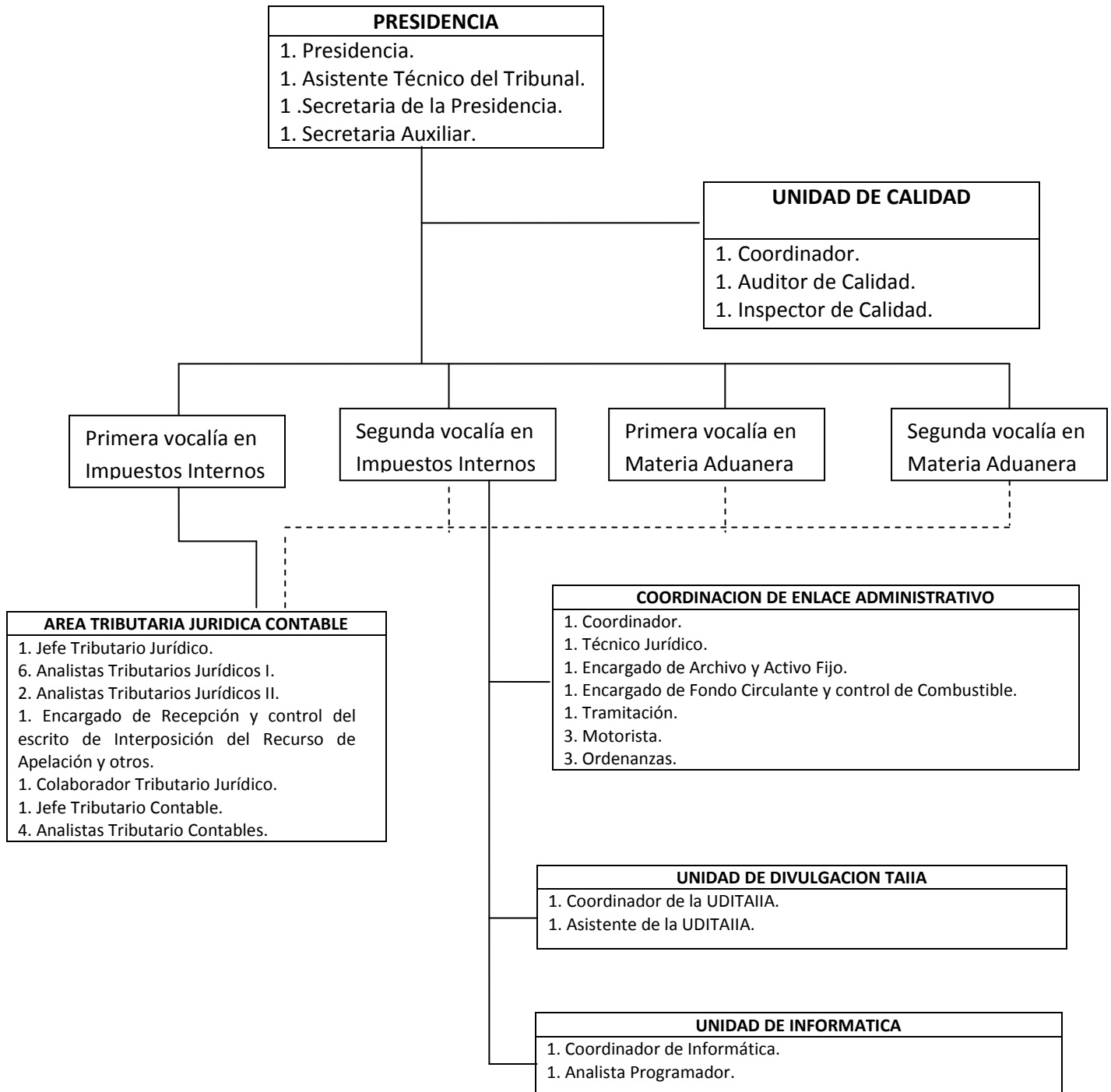


Organigrama de la Dirección General de Aduanas

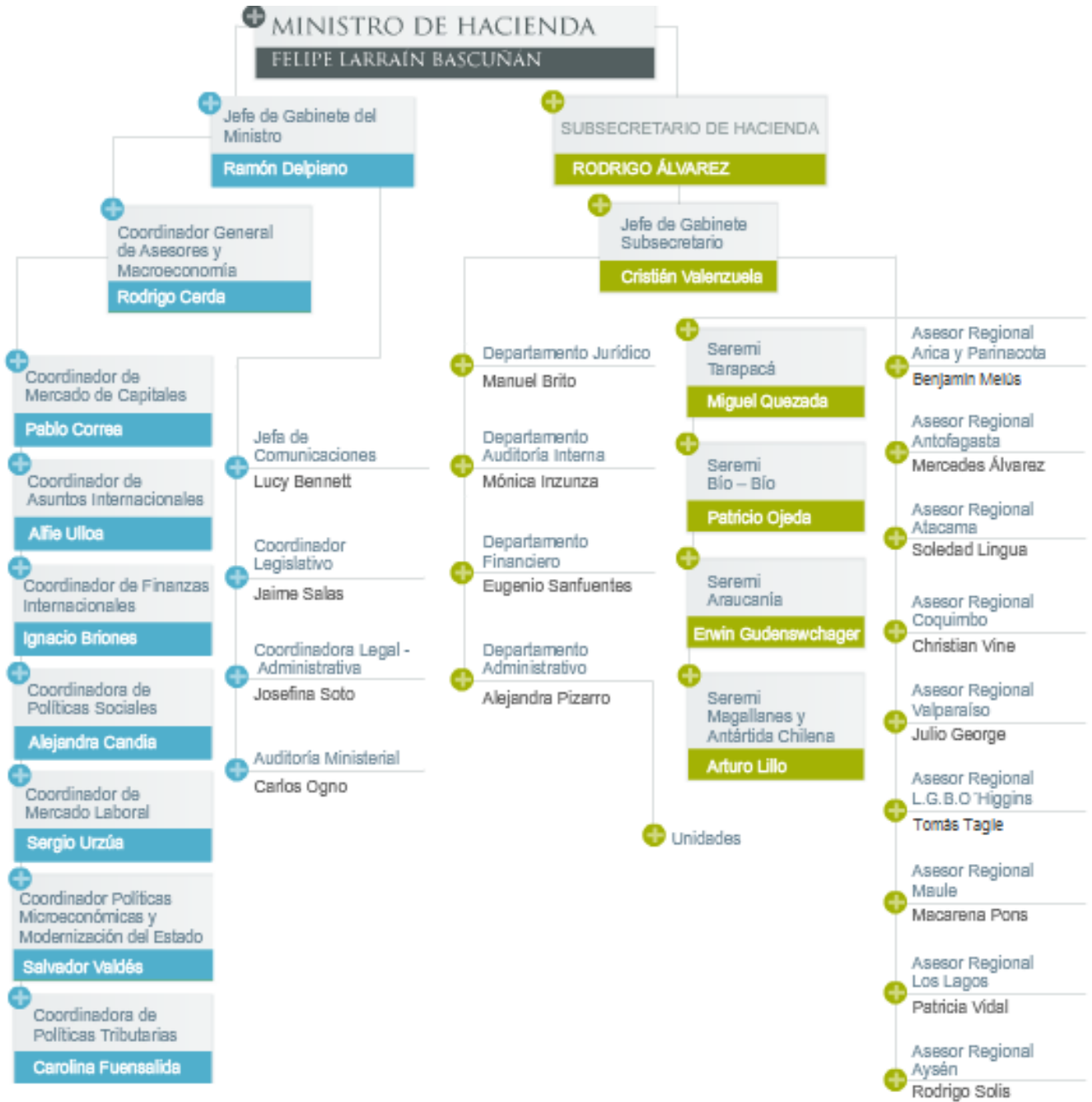




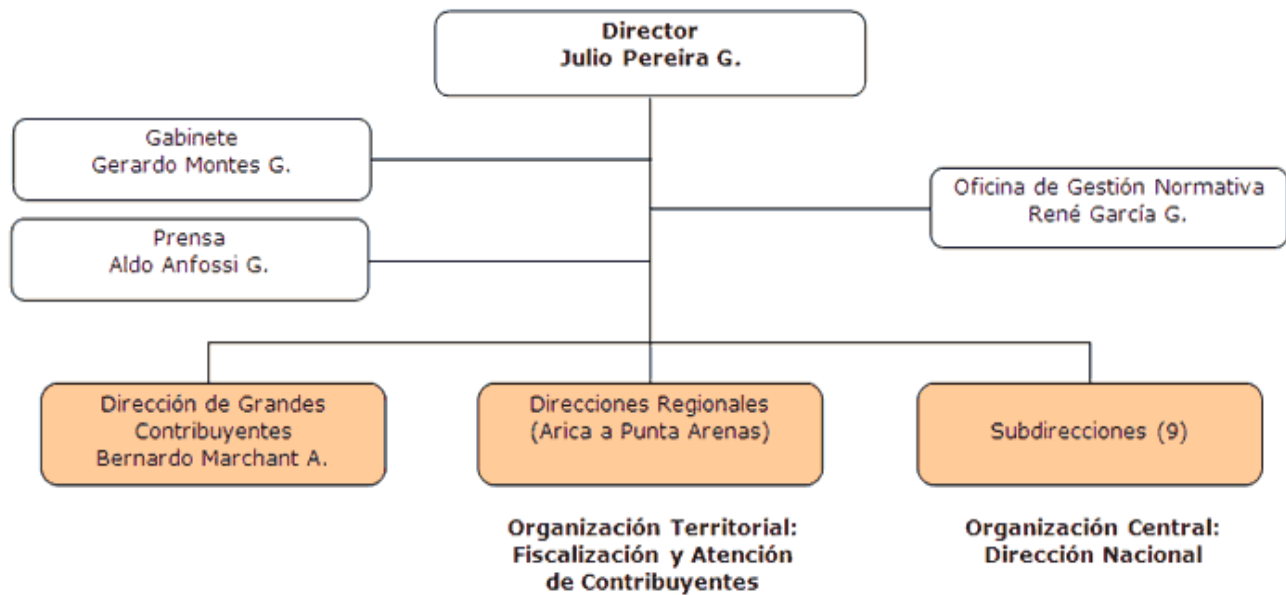
ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DEL TAIIA



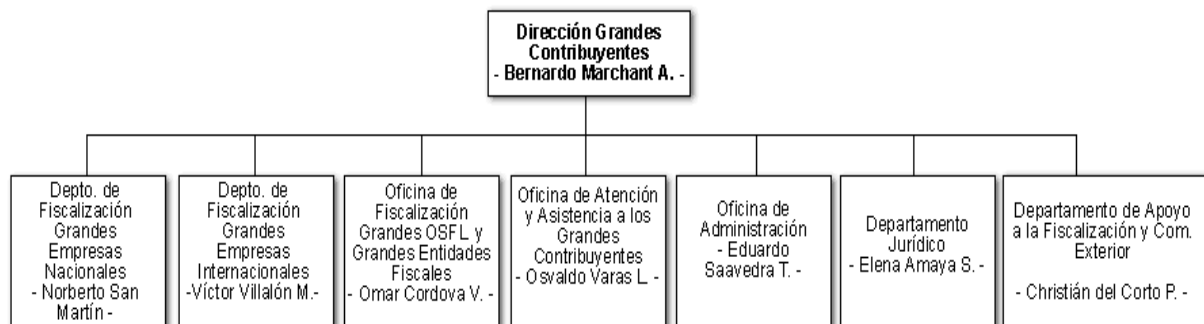
ORGANIZACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA



ORGANIGRAMA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS



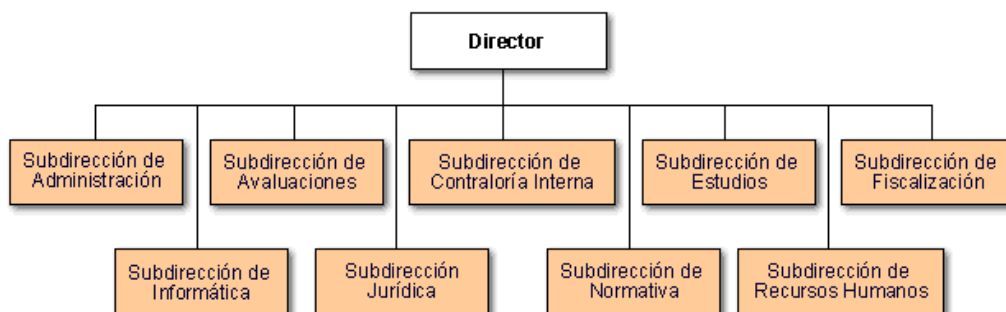
ORGANIGRAMA DIRECCION GRANDES CONTRIBUYENTES



DIRECCIONES REGIONALES

- ▣ Dirección Regional Arica
- ▣ Dirección Regional Iquique
- ▣ Dirección Regional Antofagasta
- ▣ Dirección Regional Copiapó
- ▣ Dirección Regional La Serena
- ▣ Dirección Regional Valparaíso
- ▣ Dirección Regional Rancagua
- ▣ Dirección Regional Talca
- ▣ Dirección Regional Concepción
- ▣ Dirección Regional Temuco
- ▣ Dirección Regional Valdivia
- ▣ Dirección Regional Puerto Montt
- ▣ Dirección Regional Coyhaique
- ▣ Dirección Regional Punta Arenas
- ▣ Dirección Regional Santiago Centro
- ▣ Dirección Regional Santiago Poniente
- ▣ Dirección Regional Santiago Oriente
- ▣ Dirección Regional Santiago Sur

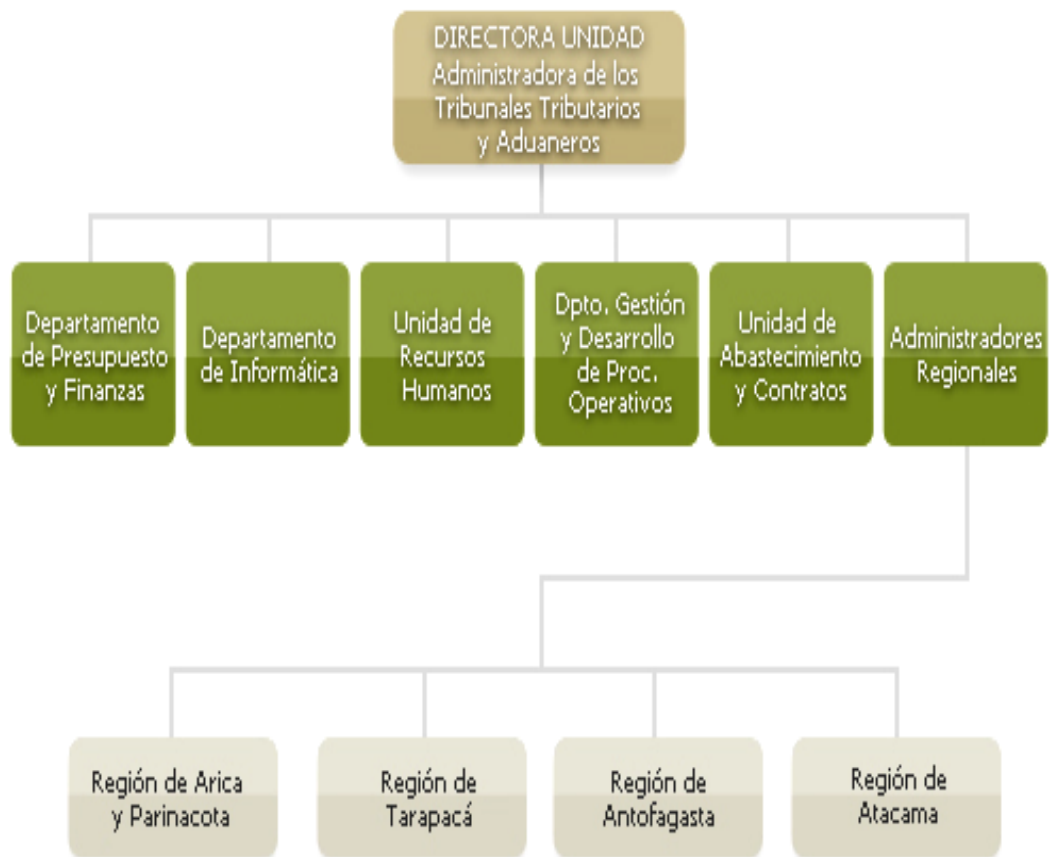
ORGANIGRAMA DE SUBDIRECCIONES



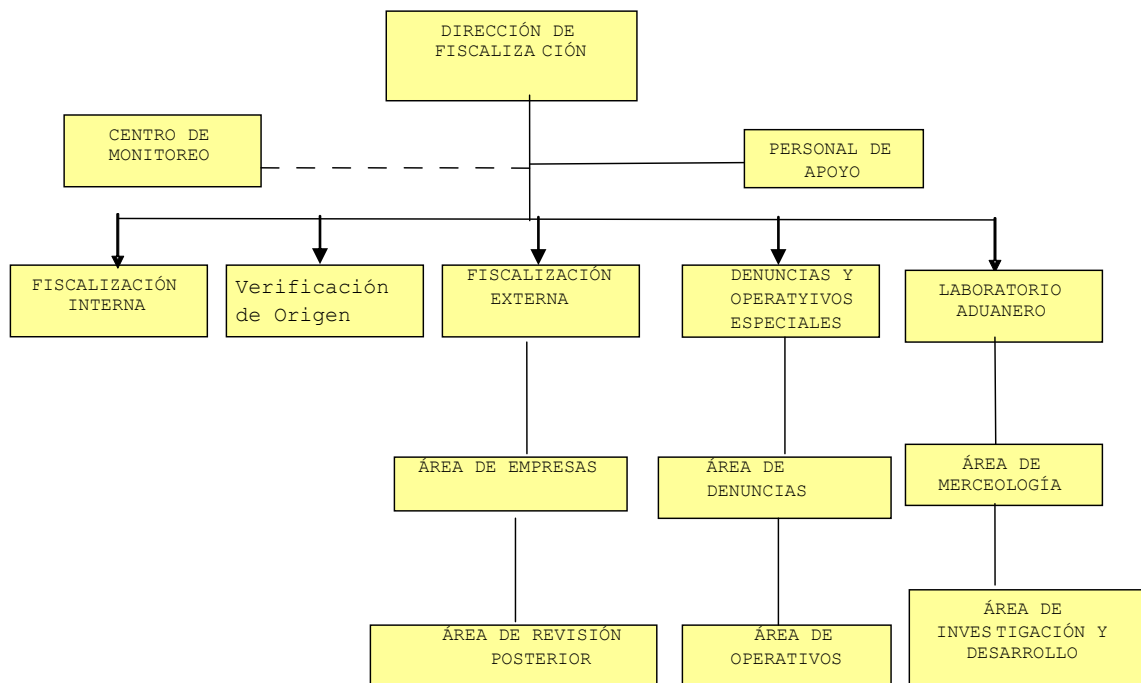
ORGANIGRAMA DE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS ADUANEROS



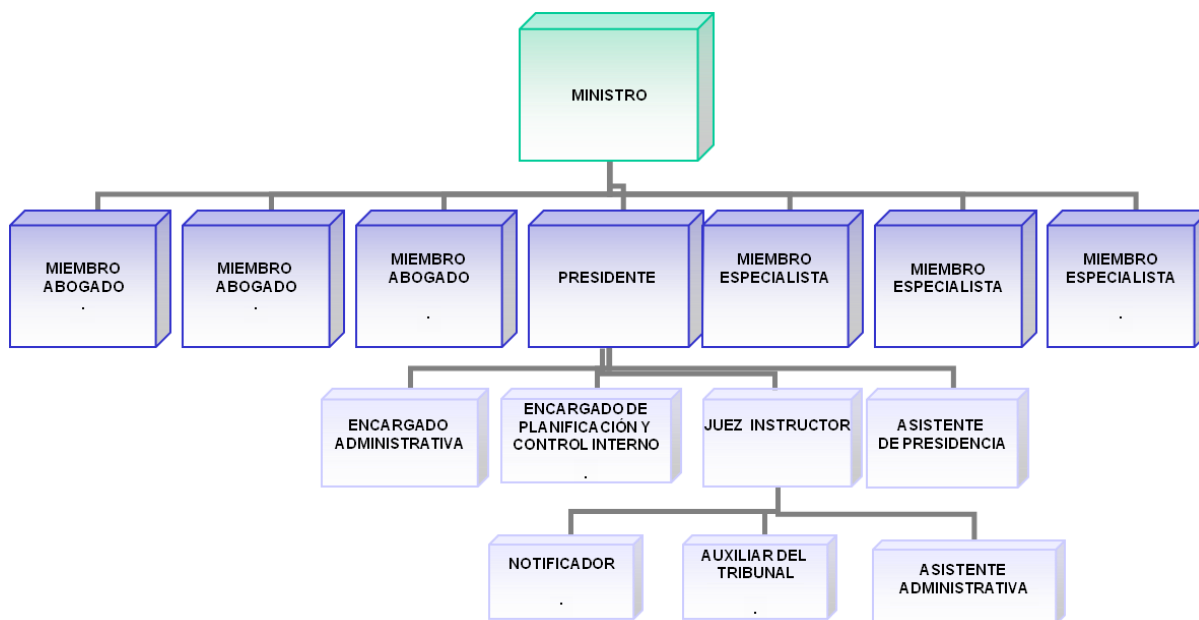
ORGANIGRAMA DE LA ADMINISTRADORA DE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS ADUANEROS



ESTRUCTURA DEL DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION DE LA DGA



ESTRUCTURA DEL TRIBUNAL ADUANERO NACIONAL





Inc. C0602011 M

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las nueve horas del día siete de abril de dos mil seis.

Por recibido de la Dirección General de Impuestos Internos, el día diecisiete de marzo del presente año, el expediente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a nombre del señor _____, conocido por _____

Del escrito de apelación presentado a esta instancia administrativa el día veintisiete de febrero del corriente año, por el señor _____, conocido por _____, en su carácter personal, contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día veintiuno de junio de dos mil cuatro, mediante la cual se le sanciona conforme al artículo 248 literal b) del Código Tributario por presentar el dictamen e informe fiscal fuera del plazo legal a nombre de _____, Sociedad Anónima de Capital Variable, con monto de **DÓLARES (\$ _____)**, correspondiente al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, advierte este Tribunal, que según afirma el expresado apelante, no le fue notificada dicha resolución; circunstancia, que al ser sometida a verificación en el expediente de mérito, se constató que a Fs.102 del expediente IVA registrado a nombre de dicho apelante existe acta de notificación de la resolución venida en apelación, la cual literalmente dice: "En

SAN SALVADOR A LAS Nueve HORAS y VEINTE MINUTOS DEL DÍA SIETE DE JULIO DE DOS MIL CUATRO NOTIFIQUE RESOLUCIÓN Que se DETALLA EN EL oficio CUATRO MIL OCHOCIENTOS CINCO AL CONTRIBUYENTE

..., A QUIEN NO ENCONTRE NI CONYUGE NI COMPAÑERA DE VIDA NI HIJOS MAYORES DE EDAD NI SOCIO POR LO QUE LA EFECTUE POR MEDIO DE DEPENDIENTE DE DICHO CONTRIBUYENTE A QUIEN IDENTIFIQUE POR SU DOCUMENTO UNICO DE IDENTIDAD NUMERO

A QUIEN LEI Y ENTREGUE DICHO Resolución E INFORME DE INFRACCIÓN DE FECHA VEINTIUNO DE NOVIEMBRE DE DOS MIL TRES Y EL INFORME TECNICO DE FECHA DOS DE JUNIO DE DOS MIL CUATRO, EN EL LUGAR SEÑALADO PARA RECIBIR NOTIFICACIONES ENTENDIENDO SU CONTENIDO Y PARA CONSTANCIA DE RECIBIDO FIRMA LA PRESENTE ACTA PREVIO AL SUSCRITO. ENMENDADO: CERO-VALE. ^{*****}.

Como se advierte de dicha acta, la afirmación de nulidad absoluta invocada por la parte alzada, orientada a que se declare por este Tribunal la caducidad de la facultad fiscalizadora y sancionadora de la administración tributaria, se muestra inerte, toda vez que dicho acto de comunicación, según consta a folios 102 del expediente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, fue realizado por la Dirección General en el mismo lugar señalado por el apelante en sus escritos presentados los días cinco y diecisiete de febrero de dos mil cuatro, ante la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de la expresada Dirección General, lo que demuestra que no se ha violentado de manera alguna su derecho a controvertir ante este Tribunal el acto impugnado, por las siguientes razones:

I) Que el artículo 2 inciso 1º de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, vigente a la fecha de interposición del recurso señalaba: "Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, dentro del término perentorio de quince días contados a partir del siguiente al de la notificación respectiva", estableciendo así tiempo y

forma para acudir a este Tribunal, requisito de ley que no ha cumplido el señor _____, conocido por _____, en el caso de mérito, pues la interposición del recurso de alzada en análisis la realizó hasta el día veintisiete de febrero de dos mil seis, mostrando así clara extemporaneidad.

II) Que el argumento de la parte alzada, relativo a que la persona a quien se le practicó dicho acto de comunicación, no es ni ha sido su dependiente, se muestra irrelevante, toda vez que la noticia del acto reclamado, se llevó a cabo el día siete de julio de dos mil cuatro en el lugar que señaló el apelante en sus escritos presentados ante la Dirección General los días cinco y diecisiete de febrero de dos mil cuatro, lugar que resulta ser más reciente del que aparece en la fotocopia del formulario F-210, que corre agregado a folios 8 del incidente de apelación, cuya fecha se puede considerar tanto como veinticuatro de **marzo o de junio** de dos mil tres, por constar sobrescritos dos números, por lo que, al no sustentarse fehacientemente por la parte alzada lo aducido en cuanto a la ausencia de noticia del acto reclamado, la notificación en cuestión, al apegarse a los requisitos establecidos por el legislador cuando el sujeto pasivo sea persona natural, conforme a los artículos 165, y 167 del Código Tributario, es válida y eficaz de consecuencia, los efectos de ley, hacia el contribuyente se han producido al haberse cumplido las formalidades señaladas por el legislador en los artículos previamente relacionados, como son: el de **respetar el lugar señalado**, al haberse notificado a la parte recurrente y que dicho acto de comunicación cumple con la prelación de ley; además consta en dicha acta que le fueron entregados los informes de mérito, y que el receptor de la notificación firmó de recibido.

III) Ahora bien, cabe destacar que constituyendo la notificación un acto de trámite cuya finalidad es que el contribuyente conozca el acto o resolución, para ejercer la defensa de sus derechos e intereses cuestionados y que además la notificación es condición para la eficacia de los actos administrativos y es presupuesto para que transcurran los plazos de la impugnación, en el presente caso, habida cuenta que según

consta en el expediente que se ha tenido a la vista, las formalidades han sido cumplidas y debidamente documentadas, lo que mueve a este Tribunal a reconocer que el acto del cual se recurre goza de la presunción de legitimidad de los actos de la administración, lo que le inhibe de admitir el recurso.

Y es que no se trata que este Tribunal reconozca que las formas *per se* sean suficientes para la eficacia del acto, pues se sabe que el derecho no propugna por la protección de las formas en tanto meras formas, sino atendiendo a la finalidad que la sustenta. De lo que consta en autos se tiene la certeza que las formalidades precisamente garantizaron que el acto se realizó en legal forma, por lo que, las circunstancias objetivas planteadas por el recurrente no logran desvirtuar la eficacia del acto: existen suficientes elementos de hecho y derecho que permiten conceder al acto plena eficacia.

Conforme a los artículos 2 inciso primero de la Ley de Organización que rige a este Tribunal, 165 y 167 del Código Tributario y las razones anteriores, este Tribunal no puede resolver favorablemente a la solicitud planteada por el señor

conocido por _____, o sea la admisión del escrito de apelación presentado a esta instancia contralora con fecha veintisiete de febrero de dos mil seis, por haberlo hecho extemporáneamente, de ahí que este Tribunal, **RESUELVE: DECLÁRASE INADMISIBLE** por extemporáneo el Recurso de Apelación interpuesto por el señor _____

¿ conocido por _____
¿ contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día veintiuno de junio de dos mil cuatro.

Déjase a salvo el derecho de la parte interesada en cuanto a hacer uso de sus derechos mediante demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, de conformidad al artículo siete literal b) de la

mencionada Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

En su oportunidad devuélvase a la oficina de origen el expediente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a nombre del señor , conocido por

. NOTIFÍQUESE.



Lic. Carlos Mauricio Villacorta Gavidia
Presidente

Lic. Román Carballo
Vocal

Lic. José Magdaleno Molina Martínez
Vocal

Lic. Carlos Ernesto Torres Flores
Vocal

Lic. Rodolfo Hernán Martínez Torres
Vocal



MINISTERIO DE HACIENDA



45

INC. I0606014M

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las nueve horas del día trece de diciembre de dos mil seis.

VISTOS en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas quince minutos del día ocho de junio de dos mil seis, que impone a cargo de

Sanción con la cantidad de **MIL DÓLARES CON CENTAVOS DE DÓLAR (\$)**, en concepto de multa por infracción cometida a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, durante los períodos tributarios comprendidos de mayo a diciembre de dos mil tres, de enero a diciembre de dos mil cuatro y enero a diciembre de dos mil cinco, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 238 letra b) último inciso, del Código Tributario.

Y CONSIDERANDO:

I.- El al interponer recurso de apelación, expresó lo siguiente:

Se inscribió como contribuyente después de su regreso de la República de Guatemala donde residió y trabajó durante 5 años como asesor técnico agropecuario mas que todo el sector cafetalero pero a raíz de la crisis de este rubro, en esa época regresó al país con la intención de continuar como asesor particular en todo el sector agropecuario, pero la situación en El Salvador era igualmente crítica y buscando alternativas de sobrevivencia y con múltiples compromisos atrasados decidió en mayo de 2001 inscribirse como contribuyente y dedicarse a actividades de consultoría, ventas y otras labores afines, pero la última semana de mayo del 2001 se le informó que había sido aceptado como asesor agrícola en el rubro café en la empresa denominada

9ª CALLE PONIENTE ENTRE 83 Y 85 AVENIDA NORTE NÚMERO 8169, COLONIA ESCALÓN TEL. 2264-1903, 2264-5497.
"PRIMER TRIBUNAL EN EL MUNDO CERTIFICADO BAJO LA NORMA ISO 9001:2000 POR LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE NORMALIZACIÓN Y CERTIFICACIÓN AENOR"



con empleo de carácter permanente el cual inició a partir del 1 de junio de 2001 con un sueldo fijo de \$571.43, lo cual significaba la quinta parte de sus ingresos acostumbrados anteriormente.

El cambio de planes fue repentino, el impacto negativo que estaba sufriendo el sector agropecuario en esos momentos, el esfuerzo demandado por el trabajo era muy fuerte y absorbente, los ingresos eran bajos, la multitud de compromisos económicos y el desconocimiento del manejo de su compromiso como contribuyente, le hicieron olvidarse del asunto, desconociendo las consecuencias.

Por la rapidez del cambio de actividad, jamás compró ni legalizó libros de IVA alguno, ni mucho menos elaboró talonarios de factura de ninguna clase, por lo antes mencionado nunca ejerció su labor de consultor privado.

Expresa que permaneció empleado en diferentes empresas en El Salvador, con ingresos ligeramente mayores pero igualmente insuficientes según reflejan sus declaraciones del impuesto sobre la renta adjuntas, los compromisos se han incrementado por el alto costo de la vida y tiene tres hijas universitarias las cuales demandan cada vez más.

Por los antes planteado, solicita se le absuelva del compromiso de pago expresado en la resolución impugnada.

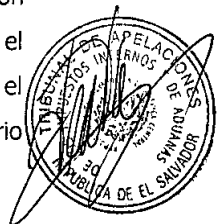
II.- La Dirección General, al tener a la vista las razones en las cuales el recurrente fundamenta sus inconformidades, procedió a rendir informe justificando legalmente sus actuaciones y los puntos de inconformidad planteados, en los términos siguientes:

Sobre el hecho de desconocer la obligación de presentar mensualmente las declaraciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, subsiste a pesar de no ejercer actividad alguna como contribuyente.

Al respecto esa Dirección General expresa:

Que no obstante el recurrente acepta la infracción atribuida por esta Dirección General en el Informe de Infracción de fecha veintiuno de abril de dos mil seis, es menester advertir, que el Código Tributario ha establecido obligaciones que deben ser cumplidas por parte de los contribuyentes, para lo cual primeramente se cita el artículo 39 de dicho cuerpo legal, que establece: "Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por este Código o por las Leyes..."; asimismo, el artículo 85 del citado cuerpo legal establece: "Son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer... o sea del pago del impuesto"; lo anterior conlleva a establecer que la Ley menciona en forma objetiva y general las circunstancias y presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo, es decir, la situación contemplada por la Ley se concreta y exterioriza en cada caso en particular; en tal sentido, es obligación de los contribuyentes acatar lo dispuesto en la Ley tributaria respecto de cada hecho en concreto, el cual para el presente caso se configura en presentar las declaraciones correspondientes dentro del plazo legal establecido.

En ese sentido, el contribuyente debió supeditar su conducta a lo establecido en el artículo 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que estipula: "La declaración jurada incluirá el pago y deberá ser presentada en la Dirección General de Impuestos Internos, en la Dirección General de Tesorería, en los Bancos y otras instituciones financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, en cualquiera de las oficinas que estas instituciones tengan en el país, dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario



correspondiente. En este mismo lapso deben ingresarse los impuestos retenidos o percibidos por los agentes de retención o de percepción"; asimismo, debió atender lo regulado en el artículo 91 inciso primero del Código Tributario, que establece: "Están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto..., aún cuando ella no dé lugar al pago del impuesto... por las leyes tributarias respectivas". En relación a lo anterior, el artículo 94 del Código Tributario estipula los lugares y plazos de presentación de las declaraciones tributarias al disponer: "Las declaraciones tributarias deberán presentarse en los lugares y plazos establecidos... La administración Tributaria podrá disponer la recepción de las mismas... incluidas las Instituciones bancarias".

Por otra parte la Dirección General, señala que el Tribunal de Apelaciones, ya se ha pronunciado sobre la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones y cita entre otras resoluciones la de las nueve horas quince minutos del día veintinueve de marzo de dos mil cinco, ha expresado "Al respecto se ha comprobado por parte de la Dirección General de Impuestos Internos la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones correspondientes para los meses de mayo, junio, julio y agosto de dos mil uno, determinándose una sanción de un salario mínimo mensual por cada uno de los períodos... En consecuencia, deberá confirmarse la actuación de la oficina tasadora al respecto".

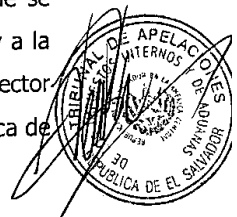
Igual criterio ha quedado en de las diez horas cincuenta minutos del día catorce de noviembre de dos mil uno, donde ese Tribunal expresó: "Por lo que de acuerdo a lo prescrito en el artículo 125 numeral 1) de la Ley en comento, se establece que constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar la declaración, el no hacerlo dentro del plazo correspondiente, lo cual del examen hecho a las declaraciones... que lleva a nombre de la sociedad... se advierte en que efectivamente la declaración correspondiente al período de junio de mil novecientos noventa y nueve, fue presentada en forma extemporánea, es decir el día dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y nueve, y en vista de que la última fecha de presentación de ella

fue dentro de los diez días hábiles del mes siguiente, ha sido traspasada a esa fecha como plazo legal correspondiente establecido en la ley de la materia, lo que la hace acreedora a ser sancionada de conformidad al artículo..., por virtud de haber infringido las obligaciones de presentación declarativas en tiempo.”

III.- Este Tribunal, abrió a pruebas el presente recurso, mediante auto de las nueve horas treinta minutos del día diecinueve de septiembre de dos mil seis, término del cual hizo uso el contribuyente, mediante escrito de fecha veintiocho de septiembre de dos mil seis, por medio del cual ratifica la justificación planteada en su escrito de interposición de recurso de apelación, ordenándose que se oyeran las alegaciones finales, en virtud de que no ofreció probar situaciones de hecho que desvirtuaran los incumplimientos tributarios imputados por la Dirección General, no obstante que este Tribunal le previno al respecto mediante el auto de las nueve horas quince minutos del día diecisiete de julio de dos mil seis. En sus alegaciones finales expresadas en escrito presentado el veinticinco de octubre de dos mil seis, manifestó las mismas justificaciones de su recurso de apelación.

IV.- Del análisis de lo expuesto por el recurrente y actuaciones de la oficina fiscal, este Tribunal pasa a analizar la situación planteada en la presente reclamación de la siguiente manera:

Sobre la imposición de multas el recurrente en su escrito de interposición del recurso de apelación, así como del escrito por medio cual evacúa el término de la apertura a pruebas, acepta el incumplimiento señalado por la Dirección General, y se limita a expresar una serie de situaciones de carácter personal, que lo llevó a que se inscribiera como contribuyente del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación servicios, con la intención de prestar servicios de asesoría técnica al sector cafetalero, sin embargo tal expectativa nunca se concretó debido a la crisis económica de



dicho sector, por lo que continuó su actividad como empleado, por lo que jamás compró o legalizó libro de IVA alguno, ni muchos menos elaboró talonarios de facturas de ninguna clase; con respecto a la infracción atribuida por la Administración Tributaria, afirma que no actuó con mala intención, sencillamente desconocía el procedimiento y por su situación económica le es imposible pagar la multa impuesta, por lo que pide se le exonere del pago de la misma.

Por su parte La Dirección General de Impuestos Internos, con base en el Sistema Integral de Información Tributaria constató que el no presentó dentro del plazo legal establecido las declaraciones relativas al impuesto a la transferencia de bienes Muebles y a la prestación de servicios, correspondiente a los períodos de mayo a diciembre de dos mil tres, de enero a diciembre de dos mil cuatro y de enero a diciembre de dos mil cinco, las cuales según certificaciones que constan en el expediente a folios del doce al cuarenta y tres, emitidas por el Jefe de la Sección Control Documentario, de la Dirección General, evidencian que fueron presentadas el día dieciocho de enero de dos mil seis, por lo anterior se le ha sancionado con multa de un salario mínimo por cada declaración presentada fuera del plazo legal, de conformidad al artículo 238 letra b) inciso último del Código Tributario.

Este Tribunal, del análisis del recurso de apelación interpuesto verificó que el recurrente no expresó razones de hecho y derecho en que apoyara su impugnación, tal como lo establece el artículo 2 inciso segundo de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, por lo que se le previno por medio de auto de la nueve horas quince minutos del día diecisiete de julio de dos mil seis, a efecto de que puntualizara las razones de hecho y derecho que sirvieran de fundamento a su inconformidad y aclarara lo relativo a la situación de su primer apellido. El recurrente evacuó tal prevención mediante escrito de fecha veinticuatro de julio de dos mil seis, en el que en síntesis señala que no fue su intención incumplir, que desconocía que debía presentar las declaraciones aún cuando no hubiera realizado hechos generadores, pues solo ha trabajado como empleado, y sus

ingresos son muy limitados, lo que hace imposible pagar la multa impuesta, además de haber presentado la documentación que a juicio de este Tribunal aclaró lo relativo a su apellido.

Ante la ausencia de expresión de agravios de hecho y de derecho, este Tribunal en contralor de la legalidad de los actos administrativos de la Dirección General, advierte lo siguiente:

Que la infracción señalada por la Administración Tributaria, ha sido debidamente constatada ya que a folios del doce al cuarenta y tres constan certificaciones de declaraciones del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, de cada uno de los períodos comprendidos de mayo de dos mil tres a diciembre de dos mil cinco, las cuales según lo que establece el artículo 94 de la citada ley, la declaración jurada deberá ser presentada dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente, y el artículo 91 del Código Tributario establece la obligación de presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto, sea en calidad de contribuyentes o de responsables, aún cuando ella no dé lugar al pago de impuesto; sin embargo las declaraciones fueron presentadas por el recurrente hasta el día dieciocho de enero de dos mil seis, fuera del plazo legal establecido.

Del expediente se aprecia que la Administración Tributaria garantizó al contribuyente su derecho de audiencia y apertura a pruebas tal como lo establece el artículo 186 del Código Tributario, según resolución del dieciséis de mayo de dos mil seis, notificada en forma personal el día veintidós del mismo mes y año, a los efectos de que el apelante ejerciera su derecho de defensa, sin embargo el contribuyente hizo caso omiso de los plazos concedidos.

La Oficina Fiscal impuso la sanción correspondiente, considerando la aplicación del instituto de la atenuación contenida en el artículo 261 número 1) del Código Tributario,



atenuando la sanción correspondiente en un setenta y cinco por ciento, por lo que a consideración de este Tribunal, se han constatado los presupuestos de infracción y la sanción impuesta es conforme con la disposición legal respectiva.

En el caso de autos el recurrente se limitó a manifestar que el incumplimiento sancionado por la Dirección General, se debió al desconocimiento de la obligación tributaria, sin embargo sobre este aspecto este Tribunal considera que no se puede alegar ignorancia de la norma, como elemento para soslayar su cumplimiento y obligatoriedad, ya que la ley no da márgenes a discrecionalidades, tal como lo señala el artículo 39 del Código Tributario que reza: "Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y **al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por este Código** o por las Leyes tributarias respectivas, así como al pago de las multas e intereses a que haya lugar." (las negrillas son nuestras).

Por último, respecto al incumplimiento por presentación de declaraciones fuera del plazo legal, efectivamente tal como lo señala la Dirección General en su informe de justificación, existen precedentes emitidos por este Tribunal tales como el de las quince horas del día veinte de junio de dos mil seis, de las nueve horas quince minutos del día dieciocho de julio de dos mil cinco, y de las nueve horas quince minutos del día veintinueve de marzo de dos mil cinco, los cuales han sido confirmados, en razón de haberse constatado los incumplimientos señalados por la Oficina fiscal .

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, **RESUELVE: CONFÍRMASE** la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos a la diez horas quince minutos del día ocho de junio de dos mil seis, por medio de la cual impone sanción a
por la

cantidad de **MIL** **DÓLARES CON**
CENTAVOS DE DÓLAR (\$), en concepto de multa por infracción cometida a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, durante los períodos tributarios comprendidos de mayo a diciembre de dos mil tres, enero a diciembre de dos mil cuatro y enero a diciembre de dos mil cinco, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 238 letra b) último inciso, del Código Tributario.

EMÍTANSE los correspondientes mandamientos de ingreso oportunamente.

CERTIFIQUESE esta resolución y acta de notificación y vuelva junto con el expediente de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, a nombre del contribuyente a la oficina de su origen.- **NOTIFIQUESE.**



Lic. Carlos Mauricio Villacorta Gavidia
Presidente

Lic. Román Carballo
Vocal

Lic. José Magdaleno Molina Martínez
Vocal

Lic. Carlos Ernesto Torres Flores
Vocal

Lic. Rodolfo Hernán Martínez Torres
Vocal

