

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
SEMINARIO DE GRADUACION EN CIENCIAS JURIDICAS AÑO 2007
PLAN DE ESTUDIOS 1993**



**AUTOLIQUIDACION DE MULTAS POR LA DECLARACION O PAGO
EXTEMPORANEO DE LOS IMPUESTOS ESTATALES A LA LUZ DE LA
GARANTIA DEL JUICIO PREVIO.**

TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OBTENER EL GRADO Y TITULO DE:

LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS

PRESENTADO POR:

**AMILCAR ALEXANDER BARAHONA LANDAVERDE
MAIRA ALISSETTE MARAVILLA GIRON
CESAR ERNESTO MEJIA INTERIANO**

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, JUNIO 2008.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MASTER RUFINO ANTONIO QUEZADA SANCHEZ
RECTOR

MASTER MIGUEL ANGEL PEREZ RAMOS
VICERRECTOR ACADÉMICO

MASTER OSCAR NOÉ NAVARRETE ROMERO
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHAVEZ
SECRETARIO GENERAL

DOCTOR RENE MADECADEL PERLA JIMENEZ
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSE HUMBERTO MORALES
DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS
VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS HERNANDEZ
SECRETARIO

LICENCIADA BERTHA ALICIA HERNANDEZ AGUILA
COORDINADORA DE LA UNIDAD DE SEMINARIO DE GRADUACION

DOCTORA EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA
DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS

Mi primer agradecimiento es para el ser mas grande, y por el cual es y ha sido este trabajo A DIOS, pues sin la esperanza en El nunca hubiese sido posible esta tesis. A DIOS Hijo pues el intercede por nosotros antes Dios Padre, y a la Virgen Maria y San Marcelino Champagnat, pues ellos son mis intercesores ante Dios desde largo tiempo atrás.

A mis queridos Padres Arq. Francisco Amilcar Barahona y Sra. Emma Landaverde de Barahona, por ser los pilares en mi vida, pues sin sus sacrificios, valores inculcados, apoyo moral, económico, hubiese sido una labor más dificultosa el terminar este Proyecto.

A mis hermanos Alvaro Andree, y Arnold Ariel, para que sepan valorar este trabajo realizado y les sirva de ejemplo para terminar cualquier proyecto que tengan en su vida tanto personal como profesional.

A mis abuelas Judith Landaverde y Margoth Bolaños, así como abuelo Alfredo Barahona, pues yo sé que los presentes me desearon lo mejor en esta etapa de mi vida, y aportaron de alguna manera apoyo emocional.

A mis Tíos y Tías, Primos y Primas, Por su interés en esta culminación de mi vida académica universitaria.

A mi Compañera de Tesis Maira Alisette, pues en todo este tiempo, la conocí mejor y admire su esfuerzo, desempeño, amistad, y esperanza, sin ella no hubiese sido fácil este trabajo. Gracias.

A mi Asesora Dra. Evelyn Beatriz Farfán, por la asistencia en esta tesis, por compartir tiempo, conocimiento y su guía profesional.

A todas aquellas lindas personas que durante este camino me dieron su granito de arena y me brindaron su amistad.

A todos muchas gracias.....

AMILCAR ALEXANDER BARAHONA LANDAVERDE

AGRADECIMIENTOS

“El caballo se alista para el día de la batalla; Más Jehová es el que da la victoria”. Sin duda alguna esta es una de las partes fundamentales de todo trabajo de investigación pues, en ella el investigador puede dejar plasmado una muestra de agradecimiento para todos aquellos que contribuyeron a la realización de esta labor.

El mayor galardonado en este trabajo es Dios pues sin El nada puedo hacer, y es por ello Padre que quiero darte mis inmensos agradecimientos, sin Ti yo no hubiese podido ser lo que soy, Tú y yo sabemos que este trabajo es para Ti y por Ti.

Gracias Padre por haberme dado unos padres maravillosos que contribuyeron a mi formación en todos los ámbitos de mi vida, mi madre Blanca Elena y mi padre Carlos Humberto, gracias a ellos poseo principios y valores que me hacen ser una persona diferente entre los demás, gracias por hacerlos un pilar en el cual me refugio.

Señor Jesús mil gracias por haber escogido para mi, los hermanos que tengo Stanley, Iris, Magali y Rocío, ellos me protegieron durante mucho tiempo y contribuyeron a formar mi carácter.

Como olvidar Padre a mis sobrinos, si ellos son mi alegría, entretenimiento, esperanza y enojo, no sé cómo expresarte mi agradecimiento por permitir contar con Marlito, Arafat, Fernanda, Stephanie y Diana, sin duda alguna son creación de tus manos.

Agradezco que justo en el momento más oportuno, hayas tenido reservado par mi conocer al Lic. Alex Mejía D., sin él este camino hubiese sido muy largo y difícil de superar, gracias Lic. por formarme, instruirme, protegerme, por servirme de ejemplo y más que todo eso, gracias por el aprecio que he recibido y por permitirme extraer de sus conocimientos aspectos que han contribuido a desarrollarme en este medio .

Seleccionaste para mi Padre una gran profesional: la Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata, gracias a ella enriquecí mi conocimiento, desarrollé de una mejor manera aptitudes que estaban inmóviles y sobre todo tuve la oportunidad de aprender de ella, sinceramente gracias Dra. Farfán, por todo.

Asimismo gracias Señor por los buenos compañeros (as) que me diste y que hoy son muy valiosos amigos (as), realmente aprecio cada momento que fue dedicado para mi, y la sinceridad con que me apoyaron. Gracias.

Y finalmente muchas gracias Dios por todo el ejército de ángeles que mandaste alrededor de mi para que no tropezase para que pudiera realizar este trabajo pues, ellos permitieron que llegara hasta esta etapa, infinitas gracias.

MAIRA ALISSETTE MARAVILLA GIRON

AGRADECIMIENTOS

Quiero agradecer a mis padres por el apoyo que me han brindado durante toda mi vida; ellos han hecho posible todos mis logros, la conclusión de mis estudios y el inicio de una vida profesional.

Gracias también a todos mis compañeros, por compartir conmigo los buenos momentos y por darme su apoyo cuando se me han presentado dificultades en el camino.

Finalmente pero no menos importante, un especial agradecimiento a nuestra asesora de tesis por su tiempo, paciencia y ayuda.

CESAR ERNESTO MEJÍA INTERIANO

PRINCIPALES ABREVIATURAS

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina
C.C.	Código Civil
C.P.	Código Penal
C.P.C	Código Procesal Civil
C.P.P	Código Procesal Penal
CSJ	Corte Suprema de Justicia
C.T.	Código Tributario
CNPT	Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica
DGA	Dirección General Administrativa
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
DGT	Dirección General de Tributación al Infractor de Costa Rica
IVA	Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
Ley 7900	Modificación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica y sus Reformas.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
LIVA	Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
LGT	Ley General Tributaria Española.
LOFTAII	Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.
LPIAMA	Ley de Procedimiento para la Imposición del Arresto o Multa Administrativos.
OATC	Oficina de Asistencia Tributaria al Contribuyente.
RCT	Reglamento de Aplicación del Código Tributario.
RGGFRT	Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria Costarricense.

RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
TAII	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.
TFA	Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica.
TFN	Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina.

INDICE

<u>CONTENIDO</u>	<u>PÁGINA</u>
INTRODUCCION.....	i
CAPITULO I: CONSIDERACIONES TEORICO-DOCTRINARIAS DE LA PRÁCTICA AUTOLIQUIDADORA DE MULTAS POR LA DECLARACION O PAGO EXTEMPORANEO DE LOS IMPUESTOS ESTATALES.....	1
1.1 Autoliquidación.....	3
1.1.1 Surgimiento de la autoliquidación a nivel internacional.....	5
1.1.2 Aparición de las autoliquidaciones en el Sistema Tributario Salvadoreño.....	11
1.1.3 Consecuencias jurídicas de la autoliquidación de multas.....	16
1.2 Sanciones Tributarias.....	18
1.2.1 Origen de las sanciones tributarias.....	19
1.2.2 Naturaleza Jurídica de la Sanción Tributaria.....	22
1.2.3 Requisitos de Procedencia para la Imposición de Sanciones Tributarias.....	24
1.2.4 Clasificación de las Sanciones Tributarias.....	26
1.3 Declaración y Pago del Impuesto.....	33
1.3.1 Impedimentos Legales que Justifican la Declaración y el Pago Extemporáneo.....	39
1.4 Garantía del Juicio Previo.....	42
1.4.1 Derechos y Principios que Conforman la Garantía del Juicio Previo.....	44
CAPITULO II: REGULACION JURIDICA DEL PROCEDIMIENTO DE IMPOSICION DE MULTAS POR LA DECLARACION O PAGO EXTEMPORANEO DE LOS TRIBUTOS ESTATALES.....	49

2.1 Procedimiento Tributario.	50
2.1.1 Notificación de la infracción.....	52
2.1.2 Audiencia o emplazamiento.	54
2.1.3 Apertura a pruebas	55
2.1.3.1 Medios de Prueba.....	56
2.1.4 Resolución.	58
2.1.5 Recurso de Apelación.	61
2.2 Tipo de Sujeto Obligado a la Declaración y Pago del Impuesto	64
2.3 Multa por la Declaración o Pago Extemporáneo de los Impuestos Estatales.	66
2.4 Criterios para la imposición de multas por la declaración o pago extemporáneo de los impuestos.	69
2.4.1 Tiempo y Cuantía de lo Declarado o Pagado Extemporáneamente.....	70
2.4.2 Atenuantes y Agravantes en la Imposición de Multa por la Declaración o Pago Extemporáneo.....	75
2.5 Aplicación de Principios Constitucionales en la Imposición de Sanciones Tributarias.	78
2.5.1 Principio de Legalidad.....	79
2.5.2 Principio de Reserva de Ley.	82
2.5.3 Principio de Inocencia.	84
2.6 Principios, Garantías y Derechos Violados con la Práctica Autoliquidadora de Multas en Sustitución del Procedimiento Administrativo para Imponerlas.....	85
CAPITULO III: DERECHO COMPARADO DE LA AUTOLIQUIDACION DE MULTA DE LOS IMPUESTOS DE IVA Y RENTA EN SUSTITUCION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE IMPOSICION DE LA SANCIÓN.	91

3.1 Legislación Tributaria comparada del Procedimiento de Imposición de Sanciones y Autoliquidación de Sanciones por Declaración o Pago Extemporáneo de los Impuestos en la República de Costa Rica.....	92
3.1.1 La Autoliquidación de Sanciones en la República de Costa Rica.	94
3.1.2.1 Reducción de Sanciones o Atenuantes.	100
3.1.2 Procedimiento de Imposición de Sanciones Administrativas.	102
3.1.3 Interposición de Recursos.	106
3.1.4 Semejanzas y Diferencias entre la Autoliquidación de sanciones en la Legislación de Costa Rica y El Salvador.	108
3.1.4.1 Semejanzas.	109
3.1.4.2 Diferencias.	113
3.2 Pago Voluntario de Multas Administrativas por la Declaración o Pago Extemporáneo en la Legislación de la República de Argentina.....	122
3.2.1 Procedimiento Sumario Administrativo de Imposición de Multas en la Legislación Tributaria de Argentina.	125
3.2.2 Recursos.	126
3.2.3 Semejanzas y Diferencias entre el Pago Voluntario de Multas y el Procedimiento de Imposición de Multa por Pago o Declaración Extemporáneo en la Legislación de Argentina y El Salvador.	127
3.2.3.1 Semejanzas.	128
3.2.3.2 Diferencias.	130
CAPITULO IV: ANALISIS DEL GRADO DE EFICACIA Y AFECTACION DE LA PRÁCTICA AUTOLIQUIDADORA DE MULTAS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CONTRIBUYENTES.....	
4.1 Factor de Excesiva Carga Laboral.....	134

4.1.1 Inadecuada Asistencia Tributaria al Contribuyente	138
4.1.2 Efectividad y Facilidad en la Imposición de Multas.	141
4.2 Afectación en los Contribuyentes por la Práctica Autoliquidadora de Multas.	144
4.2.1 Violación al Principio de Legalidad y Reserva de Ley.	146
4.2.3 Imposición de una Sanción sin Previo Procedimiento.	151
4.2.2 Falta de Oportunidad Procesal para Defenderse.	153
4.2.4 Falta de seguridad jurídica.	156
CAPITULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	159
5.1 Conclusiones.	159
5.2 Recomendaciones.	165
BIBLIOGRAFÍA.....	169

INTRODUCCION

Es preciso determinar el efecto jurídico que ocasiona en el contribuyente la práctica de la autoliquidación de multa por la declaración o pago extemporáneo de los impuestos de Renta o IVA, en sustitución del procedimiento regulado en el Código Tributario.

Para ello resulta importante determinar la legalidad o ilegalidad de la modalidad autoliquidadora de multas que implementa la DGII, amparándose en la regulación de la misma que establece el Reglamento de Aplicación del Código Tributario, y si esto constituye un verdadero acto administrativo.

La falta de aplicación del Código Tributario para imponer sanciones genera violación a la garantía del juicio previo, ya que no se concreta el procedimiento para imposición de sanciones por infracciones aisladas, en este caso la declaración o pago extemporáneo de Renta o IVA, ambos inclusive, sino que se obliga al contribuyente a autoliquidarse la multa,

Actualmente la autoliquidación de multa se regula en el RCT, mientras tanto el Código no ha hecho referencia a tal instituto jurídico, la DGII adopta la autoliquidación de multas pero no cumple del todo con lo establecido en el Reglamento, pues la declaración no es recibida si el contribuyente no ha permitido que le tase la multa, tal situación convierte la autoliquidación de multas de carácter obligatorio.

En lo sucesivo se presenta el desarrollo del trabajo de investigación denominado "Autoliquidación de Multas por la Declaración o Pago

Extemporáneo de los Impuestos Estatales a la Luz de la Garantía del Juicio Previo”.

En el primer Capítulo se desarrolla las Condiciones Teóricas-Doctrinarias de la Autoliquidación de Multas por el cometimiento de la infracción de declaración o pago extemporáneo, haciendo una breve pero concisa introducción sobre la figura de la autoliquidación de impuestos que es el origen de los demás tipos de autoliquidación. Se realizó una reseña histórica de la autoliquidación a nivel internacional, tomando como ejes dos grandes países cuales son Argentina y España.

Se aborda de igual forma el surgimiento de esta figura tributaria en nuestro país, y como a raíz del éxito alcanzado por la autoliquidación de impuestos se crea la denominada autoliquidación de multas; consecuencias jurídicas de ésta última; continuando con el desarrollo de las sanciones tributarias, explicando las distintas teorías existentes sobre su naturaleza jurídica, los requisitos de procedencia que éstas deben adquirir para su imposición, se realiza también el estudio de la declaración y pago extemporáneo con toda la temática al respecto y finalizando con el desarrollo de la garantía del juicio previo aunado a los derechos y principios que la conforman.

En el Capítulo II se le da tratamiento a la Regulación Jurídica del Procedimiento de Imposición de Multas por la Declaración o Pago Extemporáneo de los Tributos Estatales, específicamente de IVA y Renta, haciendo del conocimiento del lector las normas jurídicas que rigen el procedimiento de imposición de sanciones por infracciones aisladas, y otras normas jurídicas en íntima conexión con la temática investigada, relacionando las normas de carácter primario con las de carácter secundario,

en nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario, asimismo los criterios de imposición de las multas y la aplicación de los principios constitucionales en la aplicación de las sanciones tributarias.

El Tercer Capítulo ocupa el Derecho Comparado de la Autoliquidación de Multas y el Procedimiento legalmente establecido para aplicarlas, teniendo como legislaciones tributarias en comparación la de los países de Costa Rica y Argentina, debido a que durante el proceso de selección de las legislaciones tributarias extranjeras que se iban a analizar, estos países fueron los más afines en cuanto a la temática de la investigación, por ejemplo la Autoliquidación de las multas, que en muchos países aún no se ha adoptado.

Es importante mencionar que en este Capítulo de vital importancia para la conformación del trabajo de graduación, se intentó desarrollarlo con jurisprudencia existente sobre la problemática, sin embargo las tareas por la obtención de alguna de ellas pese a ser exhaustivas y esmeradas, fueron infructuosas, debido al hermetismo que adopta como mecanismo de defensa la Administración Pública para cubrir de alguna manera sus vacíos, por lo tanto, el capítulo referido cuenta únicamente con legislaciones tributarias de países minuciosamente elegidos haciendo un análisis con nuestras normas tributarias.

En el Cuarto Capítulo se aborda el Análisis del Grado de Eficacia y Afectación de la Práctica Autoliquidadora de Multas en la Administración Tributaria y los Contribuyentes, factores que inciden para que la Dirección General de Impuestos Internos lleve a cabo dicha práctica, tales como excesiva carga laboral, inadecuada asistencia tributaria al contribuyente,

efectividad y facilidad en la ejecución de esta práctica, la afectación que tiene en los contribuyentes.

De la misma forma se realiza un análisis de cómo se aplica la autoliquidación de multas de forma obligatoria por la DGII, en sustitución del procedimiento establecido en el C.T para imponer sanciones, implicando ello una falta de oportunidad para defenderse de lo atribuido por el Fisco, asimismo genera en el contribuyente una falta de seguridad jurídica, pues ella insta que la situación jurídica del individuo debe ser modificada únicamente por procedimientos regulares establecidos en la ley, ocasionando todo lo anterior una violación a los principios de Reserva de Ley y Legalidad.

La autoliquidación de multas representa una violación a los Principios de Legalidad y Reserva de Ley, pues el único ente facultado para establecer los procedimientos para aplicar sanciones es el Órgano Legislativo.

Para la examen de lo antes referido fue necesario implementar el método de investigación de Muestreo Selectivo de Informante Clave; dando a conocer la postura y análisis de los funcionarios de la DGII, de igual forma de profesionales de las Ciencias Jurídicas en relación con el ámbito tributario, asimismo profesionales experimentados en el campo de los tributos y las personas que se interrelacionan con la actividad tributaria todo el tiempo -los contribuyentes-, se les realizó una entrevista a las personas antes mencionadas, partiendo de ese eje se llega a una respuesta de cada pregunta planteada.

El Capítulo V consiste en las Conclusiones y Recomendaciones, con las cuales se le da tratamiento a la explicación de la problemática estudiada e investigada, aportando asimismo alternativas de solución para que cada

uno de los intervinientes en la Autoliquidación de multas valoren y analicen la implementación de esta modalidad, debido a la ilegalidad que ésta representa, garantizando la transparencia del Estado ante los suministrados y la confiabilidad entre ambas partes, así como las alternativas para que el contribuyente mejore su cultura tributaria y sea responsable en el cumplimiento de sus obligaciones con el Fisco.

CAPITULO I: CONSIDERACIONES TEORICO-DOCTRINARIAS DE LA PRÁCTICA AUTOLIQUIDADORA DE MULTAS POR LA DECLARACION O PAGO EXTEMPORANEO DE LOS IMPUESTOS ESTATALES.

Los impuestos y contribuciones públicas, que cada gobierno implementa entendidos en el sentido de aportación económica para el Estado, son tan antiguos como la raza humana, adquiriendo transformaciones según la época en que se van desarrollando.

A medida que las estructuras económicas del Estado se desarrollan de diferente manera, las formaciones sociales adquieren un grado de complejidad, por lo tanto es menester regular las relaciones sociales, económicas, políticas, etc., de cada gobierno.

Las formas que el Estado salvadoreño adopta para regular las relaciones entre Fisco y contribuyentes se dan a partir de la obligación tributaria que tenga este último frente al primero.

Se entiende que para que la obligación tributaria se vea materializada, en una suma concreta que ingresa al erario estatal, se requiere procedimientos determinados y junto a ello los órganos competentes para cumplirlo; para hacer efectivo lo antes dicho se adopta la Determinación Tributaria¹.

¹ GARCÍA CABRERA, CECILIA ALEJANDRA, et. al, *El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios e Impuesto sobre la Renta*, Tesis presentada para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2007, p. 41.

Las formas de Determinación de los Impuestos que adopta nuestra legislación tributaria son:

1. Por el sujeto pasivo mediante declaraciones juradas, la cual se denomina Autoliquidación;
2. La realizada por el Fisco o de oficio, denominado Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

La iniciación de la liquidación oficiosa se realiza por tres circunstancias: cuando el contribuyente ha omitido presentar la declaración correspondiente, cuando al presentarla ésta ofrece dudas sobre su veracidad o exactitud y cuando el sujeto pasivo no lleva o llevare incorrectamente o con atraso la contabilidad legal.

El Estado salvadoreño también adopta el instituto de las autoliquidaciones de impuestos para determinar el tributo (además de la liquidación de oficio), éstas se realizan bajo la responsabilidad del contribuyente, en una declaración jurada, es decir que es el contribuyente quien liquida su impuesto y lo ingresa a las arcas del Estado.

La autoliquidación del impuesto contribuyó a una mayor celeridad en las actuaciones de la DGII y continúa haciéndolo. La Administración Tributaria al darse cuenta de la facilidad y eficacia que permite la autoliquidación de impuestos referido al mejor cumplimiento de los objetivos de recaudación, ha trasladado dicho mecanismo al ámbito sancionatorio, estableciendo la autoliquidación de multas.

Por autoliquidación de multas se entiende, el mecanismo por el cual el sujeto pasivo que ha cometido una infracción tributaria acepta su

responsabilidad y paga instantáneamente la multa sin el previo procedimiento para imponer la sanción.

Sin embargo la autoliquidación de multas es realizada por la Administración Tributaria bajo un marco de irregularidades e ilegalidades las cuales es preciso detallar y analizar, debido a que estas afectan la esfera jurídica y económica del contribuyente.

La práctica autoliquidadora de multas en El Salvador, ha sido implementada en sustitución del procedimiento para imposición de sanciones por la declaración o pago extemporáneo de los impuestos de Renta e IVA que establece el Código Tributario.

La problemática que a continuación se abordará establece la ilegalidad de la práctica, la afectación en los sujetos pasivos por la violación a derechos fundamentales de éstos, por lo cual se dedica este capítulo a tal situación.

1.1 Autoliquidación.

Se entiende por autoliquidaciones de impuestos aquellas declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda

tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar².

Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios pueden estar sujetas a verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda³.

Puede darse el caso que un obligado tributario considere que una autoliquidación, que fue practicada por él mismo, por algún motivo contiene un error, esto perjudica de cualquier modo sus intereses legítimos, tal es el caso de las llamadas autoliquidaciones complementarias, puede el contribuyente instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule legalmente.

Ahora bien, puesto que el sistema esta basado en el cumplimiento voluntario del contribuyente mediante la autoliquidación, es necesario asegurar que éste efectivamente cumpla.

Para ello, aparte de los mecanismos de legitimidad y fuerza de convicción del sistema, están los mecanismos disuasorios de conductas no deseadas, de ahí, que sea especialmente importante el que la Administración tenga una función de vigilancia general que le permita detectar rápidamente los niveles de cumplimiento y las posibles formas de incumplimiento, de

² Ministerio de Economía, Boletín Oficial del Estado. Autoliquidación del Impuesto, Sistema Tributario Español, en www.todalaley.com/mostrarLey1282

³ Ministerio de Economía, Aspectos Formales del Derecho Tributario, Madrid 1995. Autoliquidación de Impuestos, Sistema Tributario Español, en www.todalaley.com/mostrarLey1282

manera que pueda realizar sus funciones de inspección de un modo selectivo y, por tanto, eficaz⁴.

1.1.1 Surgimiento de la autoliquidación a nivel internacional

En vista que la autoliquidación simplifica el procedimiento a la Administración Tributaria ya que su gestión queda limitada a la comprobación de la exactitud de la liquidación practicada por el responsable; a nivel internacional ha sido el procedimiento adoptado, en general por la mayoría de los países latinoamericanos y mas recientemente por países europeos, los cuales consideran a la autoliquidación como una forma de determinación de los tributos.

Tal es la aceptación de la autoliquidación que países como España, Argentina, Costa Rica, El Salvador han implementado la figura de la autoliquidación de distintas maneras; en el caso de España la Ley General Tributaria⁵ de dicho país regula dentro del actuar de la Administración Tributaria las autoliquidaciones de impuestos, extemporánea y complementaria, las cuales si bien es cierto en un principio tuvieron serios problemas para imperar en dicho sistema, actualmente siguen dentro de las regulaciones de la mencionada ley.

Se considera a España como un país vanguardista, del cual El Salvador ha adoptado diferentes modelos y políticas de gobierno. Desde comienzos de la colonia, España ha tenido una notable e importante influencia en los países centroamericanos.

⁴ ESPEJO POYATOS, ISABEL, *Cuadernos de Derecho Judicial*, Mateu Cromos, S.A., Madrid, 1995, p. 27.

⁵ Ley General Tributaria Española, Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, en www.todalaley.com.

Las autoliquidaciones en el sistema tributario español, tienen sus primeras apariciones en la Ley General Tributaria de 1963⁶, dicha ley regulaba las autoliquidaciones de los impuestos por parte de los sujetos obligados tributariamente, por dicho acto el contribuyente liquidaba el tributo y comunicaba a la Administración los datos necesarios de carácter informativo.

Apenas seis meses después de promulgada la LGT la Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, permitió en diversos tributos la *autoliquidación* por los sujetos pasivos, introduciéndose efectivamente a partir de 1970. En virtud de este modo de gestión, son los propios obligados tributarios los que al presentar su declaración, deben cuantificar por sí mismos el importe del tributo e ingresarlo⁷.

De igual forma en el art. 128.2 LGT se establece que cuando una declaración-liquidación o autoliquidación se presente dentro del plazo, sin que se efectuó simultáneamente el ingreso de la deuda tributaria, hallándose obligado para ello el sujeto pasivo o retenedor, la Administración, transcurrido el plazo establecido para la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación, procederá de inmediato al cobro por vía de apremio de la deuda o cantidad autoliquidada, exigiendo el correspondiente recargo de apremio y los intereses de demora devengados.

En el caso antes mencionado se puede observar que la figura de la autoliquidación de multas no es recogida por la legislación tributaria española, si el obligado tributario no ingresa a las arcas de la Administración

⁶ Sufrió modificaciones parciales por la Ley 25/95 dentro de las cuales estaban el artículo en comento

⁷ QUERALT, JUAN MARTÍN, et al, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Novena Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1998, p. 386.

el pago del impuesto únicamente presenta la declaración, ésta procede a cobrarlo inmediatamente no abre la posibilidad que se suscite un procedimiento para imposición de multa por pagar el impuesto extemporáneamente.

De lo dicho anteriormente se puede decir, que en la legislación tributaria española existen diferentes tipos de autoliquidación entre éstas se encuentran:

1. Autoliquidación de impuestos. Es por la cual el contribuyente declara, líquida e ingresa la cuota tributaria.
2. Autoliquidación extemporánea. Estas son las autoliquidaciones presentadas por el contribuyente fuera del plazo previsto para ello y constituyen, la autoliquidación presentada por el mismo en relación con el impuesto y periodo impositivo en cuestión.
3. Autoliquidación complementaria. Estas vienen a complementar, modificar o rectificar una o varias declaraciones anteriores (pueden ser extemporáneas o presentadas a su debido tiempo). Surgen cuando el contribuyente presenta una declaración que rectifica otra anterior en el sentido de afirmar que le corresponde pagar menos de lo que ya pagó.

España también contó con dificultades en el momento en que la autoliquidación tuvo su auge en 1987 las autoliquidaciones registraron un buen número de sentencias contradictorias incluso del Tribunal Supremo, acerca de la vía a seguir para dicha revisión dado la falta de acto administrativo chocaba con el carácter revisor de la justicia administrativa⁸.

⁸ QUERALT, JUAN MARTIN, op. cit, p. 617

En el caso de Argentina la figura de la autoliquidación aún no es reconocida bajo ese término, ya que doctrinariamente y en la legislación tributaria argentina se maneja bajo la figura de las declaraciones juradas (término con el cual generalmente se le conoce también en nuestro país), sin embargo los jurisconsultos no omiten mencionar que no se trata más que de la autoliquidación de impuestos.

El acto de determinación puede estar a cargo del obligado o de la Administración, o de ambos concurrentemente, a estos tres sistemas más difundidos se los reconoce como:

- a) Autoliquidación,
- b) Determinación de oficio o administrativa,
- c) Mixta.

Del que nos ocuparemos para referirnos al acto de determinación que se usa en Argentina será de la autoliquidación que en sus inicios fue conocida como declaración jurada, ya lo menciona Osvaldo H. Soler, el de la determinación por el sujeto pasivo es el método más difundido en el sistema tributario argentino y el que ha convertido a la declaración jurada en el pilar sobre el que se apoya la formalidad recaudatoria⁹.

El sistema de declaración jurada consiste en imponerles a los contribuyentes y responsables de la obligación de declarar los hechos imponible, así como también el deber de liquidar el impuesto, o sea, establecer el **quantum** o monto de la obligación tributaria correspondiente,

⁹ SOLER, OSVALDO H., *Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2001, p. 130

de tal manera, la obligación se convierte en una deuda de suma líquida y, por tanto, pagable y exigible por el titular del crédito tributario.¹⁰

De acuerdo al calificativo de declaración jurada que se le ha dado en Argentina a la autoliquidación surge la interrogante ¿Es la declaración jurada asimilable a una confesión? La respuesta nos la da Martín y Rodríguez Usé: a pesar de la similitud que tienen ambas instituciones, no hay analogía entre ellas, al menos en lo que a nuestro derecho positivo se refiere.

En primer lugar, conforme lo señala Jarach empleando la terminología del procesalista italiano Carnelutti, la declaración jurada es un *acto debido*, y no una manifestación de voluntad espontánea. En segundo término, la declaración jurada no tiene la eficacia procesal de relevar a la Administración de las pruebas demostrativas de su inexactitud¹¹.

La declaración jurada adoptada en Argentina constituye una verdadera autoliquidación de impuestos como lo expresan los tratadistas antes mencionados, pues ella sólo informa a la Administración los datos del impuesto a declarar pero no constituye una veracidad absoluta lo contenido en ella sino que está sujeta a modificaciones por parte del ente recaudador de impuestos.

Pese a que el derecho positivo acepta la Autoliquidación como una forma de determinación del tributo, al respecto existe discrepancia entre algunos tratadistas argentinos sobre este punto, ya que éstos consideran que la autoliquidación, cualquiera sea la forma en que se manifieste, sea ésta

¹⁰ MARTÍN, JOSÉ MARIA Y RODRÍGUEZ USÉ, GUILLERMO F., *Derecho Tributario General*, Segunda edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, p. 242

¹¹ Idem.

expresa o tácita, no hay en ella un acto que produzca los efectos jurídicos propios de una determinación. De allí que, o la Administración acepta, como legalmente pertinente la suma que el contribuyente declare, constituyendo esa aceptación, y no la mera declaración, el verdadero acto liquidatorio, o la Administración rectifica la suma declarada y produce con ese fin un acto liquidatorio.

A este respecto ha sostenido Giuliani Fonrouge¹² que no hay razón jurídica valedera para decir que el acto de determinación deba emanar únicamente de la administración, tanto mas en el derecho argentino.

La Ley N° 11.638¹³ de Argentina, determina que la declaración jurada deberá ser presentada por los responsables del pago de los tributos, es decir los contribuyentes, responsables solidarios y sustitutos, haciendo extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones gravadas.

Se encuentra en la Ley 11.683 una figura que es asimilable a la autoliquidación de multas, esta es el pago voluntario de la multa estableciendo dicha ley que, cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la falta de hacerlo dentro de los plazos generales que se establezca para ello, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa, a tal figura jurídica se le dará tratamiento más adelante, por ser de carácter relevante en el tema de investigación, especialmente en el Capítulo III número 3.2 Pago Voluntario de Multas

¹² GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *Derecho Financiero*, Volumen I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970, p. 253.

¹³ Ley 11.683 Texto Ordenado en 1998, Decreto 821/98, Anexo I, de fecha 13/7/98 (B.O. 20/7/98) de Argentina en www.garciaalonso.com-ar

Administrativas por la Declaración o pago Extemporáneo en la Legislación de la República de Argentina.

En Costa Rica, se encuentra la autoliquidación de sanciones regulada por el cuerpo normativo tributario de dicho país, tal procedimiento tiene semejanzas y diferencias con nuestra legislación, por tal hecho se hará un análisis de la legislación tributaria costarricense en el Capítulo III número 3.1 Legislación Tributaria comparada del Procedimiento de Imposición de Sanciones y Autoliquidación de Sanción por Declaración o Pago Extemporáneo de los Impuestos en la República de Costa Rica, de este trabajo.

1.1.2 Aparición de las autoliquidaciones en el Sistema Tributario Salvadoreño.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta de 19 de mayo de 1915¹⁴, la única forma de recaudar el tributo que se regulaba era de oficio, se infería del art. 2 inc. 2, el que establecía que el impuesto se iba a cobrar por semestres vencidos, del primero de julio al treinta y uno de agosto de cada año.

El art. 3 regulaba el lugar de realización de la recaudación, misma que se realizaba en el domicilio del contribuyente (si este era único), en caso de que el contribuyente tuviera varios domicilios, estaba sujeto al impuesto donde tuviera el asiento principal del negocio.

¹⁴ Ley del Impuesto sobre la Renta, D.L. del 19 de Mayo de 1915.

En 1916 se decretó una nueva ley¹⁵, en la que no hubo mucha variación respecto de los sujetos del impuesto, la forma de recaudar el tributo se mantenía como un deber del Fisco.

Lo novedoso que introdujo la referida ley fue la inclusión de los socios de las sociedades a pagar impuesto, sobre las utilidades que recibían¹⁶.

Debido a los avances que se suscitaban en cuanto a la administración de los bienes del Estado proveniente de impuestos, se creó en 1951, una nueva la Ley del Impuesto sobre la Renta¹⁷ con el fin de encontrar nuevas fuentes de acumulación de capital.

La LISR de 1951, permitió al contribuyente poder realizar declaraciones juradas, que en este caso constituyeron las primeras manifestaciones de autoliquidaciones de impuestos. De hecho esta era la forma como el sujeto declaraba, cuando la declaración no se estimaba correcta, la Dirección General determinaba la renta imponible del contribuyente.

Se puede afirmar que la autoliquidación de impuestos se ha venido manifestando desde la Ley de Renta de 1951, pues era el contribuyente que liquidaba su impuesto y en caso que no lo hiciera, o estuviera incompleto la Administración Tributaria actuaba con la liquidación de oficio.

¹⁵ Ley del Impuesto sobre la Renta. D. L. del 19 de Junio de 1916, D.O No. 140, Tomo 80, del 21 de Junio de 1916.

¹⁶ GARCÍA CABRERA, CECILIA ALEJANDRA, op. cit., p 29.

¹⁷ Ley del Impuesto sobre la Renta. D. L. No 520, del 10 de diciembre de 1951, D.O No. 92, Tomo 155, del 16 de Mayo de 1952.

Sin embargo la autoliquidación siguió dando manifestaciones en la LISR de 1963, pues aunque esta vino a derogar la ley de 1951, el instituto de las autoliquidaciones continuó como tal.

La LISR de 1991¹⁸ y sus reformas regulaba de igual manera la figura de la autoliquidación de impuesto, estableciendo en el art. 48 inc. 1 que el impuesto se iba a liquidar por medio de declaración jurada. Los incisos 2 y 3 regulaban lo pertinente a las modificaciones que el contribuyente podía hacer a su declaración, sin embargo se encuentran actualmente derogados, salvo el inciso 1, el cual se mantiene vigente a la fecha.

El Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1992, en la tercera reforma que sufrió dicho Reglamento se modificó o mas propiamente dicho derogó algunos artículos¹⁹, entre ellos el art. 50 el cual comprendía la autoliquidación de impuestos, en el Capítulo II referente “Al pago”, el impuesto autoliquidado por el contribuyente o por la Dirección General en forma oficiosa, debía efectuarse en las Colecturías del Servicio de Tesorería o en los bancos del Sistema Financiero o en los lugares señalados especialmente por la Dirección General o el Ministerio de Hacienda.

En referencia a la autoliquidación de multas que como ya se mencionó surge debido a la facilidad y eficacia que otorgó a la Administración Tributaria la autoliquidación de impuestos, fue hasta la emisión del Reglamento de

¹⁸ Ley del Impuesto sobre la Renta. Decreto Legislativo N° 134 del 18 de Diciembre de 1991, D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

¹⁹ Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Decreto Ejecutivo N° 101 del 21 de diciembre de 1992, Diario Oficial Número 235, Tomo 317 del 21 de Diciembre de 1992. Este Decreto Ejecutivo es actualmente vigente.

Aplicación del Código Tributario²⁰, que la figura se reguló a partir de la vigencia de éste.

En el sistema tributario salvadoreño, el instituto de las autoliquidaciones está generalizado con relación a todos los impuestos de carácter interno.

No obstante ello, y contando con un procesamiento automático de datos en línea, la práctica administrativa se ha orientado a considerar algunas declaraciones como liquidaciones provisionales²¹, sujetas a verificación posterior mediante una inspección, de donde resulta que, al igual que otros sistemas tributarios, el procedimiento de liquidación aplicable a la generalidad de los tributos salvadoreños, se estructura en dos fases:

- 1) De iniciación, encomendada básicamente al contribuyente en virtud de las autoliquidaciones.
- 2) De comprobación y liquidación administrativa, en la que la inspección de los tributos ha adquirido un protagonismo esencial.²²

En un país como el nuestro, con una arraigada cultura evasivista e inmerso además en una profunda crisis económica, era menester intentar revertir esta grave situación con lo cual debía contarse con las herramientas jurídicas adecuadas, por lo cual se creó el Código Tributario²³, el cual vino a

²⁰ Reglamento de Aplicación de Código Tributario. Decreto Ejecutivo N° 117, 11 de Diciembre de 2001, D.O. N° 234, Tomo 353, del 11 de Diciembre de 2001

²¹ Las liquidaciones provisionales adquieren esa connotación cuando la DGII las mantiene en espera porque ofrecen dudas de su veracidad, por lo tanto están sujetas a inspección posteriormente.

²² KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE, et. al., *Manual de Derecho Financiero*, Primera Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993, p. 354.

²³ Código Tributario. Decreto Legislativo N° 230, 14 de Diciembre de 2000, D.O. N° 241, Tomo 349, del 22 de Diciembre de 2000.

unificar criterios, a corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias.

De ahí que la autoliquidación cobro mayor relevancia en la determinación de los impuestos considerándosele como un mecanismo para declarar impuesto, en tal caso el Estado consideró la importancia y la eficacia de dicha figura y también se implementó una autoliquidación de sanciones por parte del contribuyente, bajo esta esfera nace la figura de la autoliquidación de multas.

Por autoliquidación de multas debemos entender el procedimiento, por el cual el sujeto pasivo adquiere la responsabilidad de aceptar la sanción (en este caso multa) por la infracción que cometió, que para el caso en la ley tributaria respectiva se haya estipulado, sin que para ello se haya seguido el procedimiento legal que la norma tributaria establezca.

Por primera vez en nuestra legislación tributaria, se adoptó dicha figura, contemplándose en el art. 16 inc. 2 y sig. RCT., el cual a la letra dice:

“Los sujetos pasivos podrán autoliquidar en forma voluntaria en los formularios respectivos la multa correspondiente, aplicando la atenuante pertinente en los casos que proceda, lo anterior sin perjuicio del derecho de fiscalización que compete a la Administración Tributaria.

La ausencia de autoliquidación voluntaria de la multa por parte de los sujetos pasivos no impide la recepción de la declaración correspondiente.

Las multas que no sean autoliquidadas voluntariamente en el formulario respectivo, serán impuestas por la Administración Tributaria

mediante resolución, previo seguimiento del proceso sancionatorio pertinente.”

Es necesario resaltar que dicho artículo utiliza la palabra “podrá”, la cual es facultativa, potestativa, no imperativa ni obligatoria, por lo que el contribuyente tiene la potestad de autoliquidar la multa o bien esperar que le notifiquen el procedimiento de imposición de ésta, así mostrarse parte y alegar todas las pruebas que le sean favorables, porque existe justificantes por haber declarado o pagado fuera del plazo establecido por la Administración Tributaria.

Sin embargo pese a que el RCT le da la categoría de facultativa a la figura de la autoliquidación de multa, en la práctica es totalmente diferente, la declaración tributaria no es aceptada por la DGII si no lleva la respectiva multa tasada, lo que significa que se vuelve obligatoria, ya que el supuesto infractor no puede seguir esperando que transcurra más tiempo, debido a que la multa se incrementa.

1.1.3 Consecuencias jurídicas de la autoliquidación de multas.

Las consecuencias jurídicas de la autoliquidación de multa, en sustitución de procedimiento de imposición de la misma provoca los siguientes efectos:

- 1) La Administración Tributaria implementa una modalidad recaudadora de multas que no está regulada en la normativa base de los tributos, para el caso el Código Tributario.

- 2) A ello cabe añadir que la función de los agentes de retención o percepción y los obligados al anticipo a cuenta de los impuestos de Renta e IVA, ha coadyuvado a alterar la legalidad de la autoliquidación debido a que los responsables del impuesto pagan grandes cantidades de dinero en concepto de retención o percepción y anticipo a cuenta, lo que debería tomarse en consideración ya que existe desproporcionalidad entre la multa del contribuyente y la de los responsables tributarios, en el entendido del monto del impuesto que cada uno declara, lo cual no se considera como criterio para imponer la sanción.
- 3) La autoliquidación de multa adquiere la calidad de facultativa, pues el contribuyente no está legalmente obligado a realizarla, ello quiere decir que el sujeto pasivo debe elegir si acepta esta forma de imposición de multa u opta por que se aplique ésta de acuerdo al procedimiento establecido en el Código.
- 4) La Administración Tributaria está obligada a recibir la declaración aunque el contribuyente no haya autoliquidado la multa. El Fisco no puede bajo ningún motivo negarse a recibir la declaración si el contribuyente no autoliquidada la multa que le corresponde pagar por declaración o pago extemporáneo de los impuestos de IVA y Renta.
- 5) En virtud de la autoliquidación de multas, se amplían a) *los sujetos* que pueden autoliquidar la multa éstos son contribuyentes y responsables del pago del tributo, b) *los hechos*, es decir declarar, enterar, retener, percibir o pagar el tributo fuera del plazo establecido, y c) *el objeto*, es decir la función de la DGII, de omitir el procedimiento para imponer multas, lo que exige una revisión tanto de los esquemas

jurídicos de la autoliquidación como del procedimiento para imponer multas por declarar o pagar fuera del plazo establecido y actos a través de los que tal práctica se desarrolla, los cuales deben estar contemplados en la ley primaria, en este caso el Código Tributario. Lo que resulta de todo esto es una reforma al Código Tributario para otorgarle legalidad y validez a dicha figura.

De lo anterior se resume que la Autoliquidación de multa, es la declaración o pago que hace el sujeto pasivo de la declaración-liquidación del impuesto por haberlo realizado en un plazo fuera de lo previsto por la Administración Tributaria (extemporáneamente), entonces se liquida la multa de una forma automática por el contribuyente sin haber cumplido con el procedimiento que para tal efecto señala el Código Tributario.

1.2 Sanciones Tributarias.

Las sanciones tributarias, tanto por su estructura y finalidad como por su forma de aplicación, constituyen medidas semejantes a las penas, aun cuando sean pronunciadas por una autoridad no jurisdiccional²⁴.

El artículo 228 inc. 1 C.T las regula de la siguiente forma: *“Para efectos del presente Código y de las leyes tributarias respectivas, se entenderá por sanción la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente en el caso de cierre temporal de establecimiento, por las infracciones cometidas por este Código o en las Leyes Tributarias respectivas.”*

²⁴ KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE, op. cit. p. 405.

Estas son impuestas por la Administración Tributaria en ejercicio de su competencia y en el caso de la sanción de cierre temporal por el Juez competente, que es un Juez de Primera Instancia del municipio donde se encuentre el establecimiento.

Las sanciones tributarias son impuestas asimismo, mediante un expediente o procedimiento administrativo, en el curso del cual es la propia Administración la encargada de constatar la existencia de la infracción y determinar la sanción correspondiente²⁵.

1.2.1 Origen de las sanciones tributarias.

Para hacer referencia al origen de las sanciones tributarias es menester tener en cuenta que estas surgen debido a que el contribuyente ha cometido una infracción, pues no puede haber sanción tributaria, sin que previo a ésta se haya cometido una infracción. Las sanciones tributarias surgen a partir de la necesidad del Estado de castigar al sujeto infractor de las normas tributarias.

Por lo tanto se debe tener en cuenta que significa una infracción, para tal aspecto el Código Tributario nos ilustra sobre qué debemos entender por ella, estableciendo que la infracción tributaria es toda acción u omisión realizada por el sujeto pasivo, que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en las leyes tributarias de cada país, bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos cuerpos legales,

²⁵ ESPEJO POYATOS, ISABEL, *op cit.*, p. 328.

es pues, un incumplimiento a las obligaciones tributarias. Arts. 226 y 227 C.T.

En América Latina las primeras manifestaciones de castigo de infracciones se encuentran en la legislación argentina, específicamente en las Ordenanzas de Aduana, que datan del año 1874, en las cuales, se castigaba al sujeto pasivo que declaraba falsamente, o realizaba cualquier hecho que tendiera a disminuir la renta, éste era sancionado con la pena de comiso²⁶.

Más tarde esta infracción fue incorporada como infracción tributaria a la primitiva Ley de Impuestos Internos al Consumo de 1899 de Argentina, al establecer: "Cualquier falsa declaración, acto u omisión que tenga por mira defraudar los impuestos internos será penada con una multa de 10 tantos de la suma que se ha pretendido defraudar, pudiendo además aplicarse por los tribunales la pena de arresto al autor..."²⁷

La sanción de multa se introdujo nuevamente y junto a ella la de comiso, prisión e inhabilitación, en la Ley 11.638 de Argentina en su primer texto de 1932, con propósitos de fiscalizar y aplicar el impuesto a la renta y el impuesto a las transacciones (luego transformado en impuesto a las ventas)²⁸.

En nuestro ordenamiento tributario bajo la necesidad de hacer práctico y efectivo en la tributación el principio de equidad y borrar la desproporcionalidad del impuesto pagado por la clase baja, surge en El

²⁶ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *Derecho Financiero*, Volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970, p. 686

²⁷ GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., op. cit., p. 686

²⁸ Idem.

Salvador la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1915, junto a ella los primeros orígenes de las sanciones, teniendo como máximo exponente, la sanción de multa.

En el artículo 10 de la ley antes citada se establecía la sanción de multa cuando el contribuyente hubiese declarado una renta insuficiente, estaba obligado a enterar, los derechos relativos al monto real de su renta y una suma igual a la parte de estos derechos correspondientes a la renta no declarada, a título de multa.

Asimismo existía la sanción de multa para aquellos contribuyentes que no hubieren efectuado el pago total o cada uno de los pagos parciales de su impuesto, al finalizar los plazos que se le hubieren señalado.

La sanción de arresto tiene sus orígenes en la LISR de 1915 y se aplicaba a los funcionarios y empleados y demás personas que conocieran o intervinieran en asuntos relacionados con el estado económico de los contribuyentes, dicha sanción era tramitada con arreglo al Código Penal vigente en ese momento.

La LISR de 1916, no tuvo ninguna variación en cuanto a la sanción antes mencionada quedando la regulación tal como existía en la Ley de Renta de 1915.

En la evolución de las sanciones en el sistema tributario salvadoreño encontramos de igual forma regulaciones de las mismas en la LISR de 1951 y sus reformas, sancionándose la presentación de la declaración en forma extemporánea, de acuerdo al tiempo extemporáneo de presentada ésta y el monto del impuesto que correspondía pagar.

No llevar contabilidad o registros o llevarlos incorrectamente, recargos por mora en el pago del impuesto, no suministrar datos e informes, evasiones intencionales y no, entre otras infracciones era de igual forma sancionadas con multa.

Las Leyes de Renta de 1963 y 1991 continuaron con el modelo de sanción que establecía la ley de 1951, manteniendo las mismas formas de sanción para las infracciones antes mencionadas, con la salvedad que el arresto pasó a ser de carácter administrativo.

Las sanciones tributarias se fueron expandiendo en cuanto a contenido y forma con la entrada en vigencia del Código Tributario en el 2001, aportando nuevas infracciones y nuevos tipos de sanciones, dándole un giro total a las leyes postreras.

1.2.2 Naturaleza Jurídica de la Sanción Tributaria.

A nivel doctrinario se han elaborado diversas teorías sobre la naturaleza jurídica de la sanción tributaria, nos parece más acertadas las que al respecto recoge Belsunce:

a) Teoría penalista. No hay diferencia ontológica o cualitativa entre el ilícito penal común y el ilícito tributario. Ello significa identidad en uno y otro campo del bien jurídico tutelado. De igual forma los autores que participan de esta teoría consideran que el carácter penal del ilícito tributario está dado por la naturaleza penal de la sanción.

La sanción tributaria, como la del derecho penal común, importa una disminución de un bien jurídico del trasgresor; o sea que es retributiva (en el sentido penal), represiva o sancionatoria, y no compensatoria o resarcitoria, de importancia equivalente a las sanciones específicas del derecho penal común.

b) Teoría administrativista. Para los sostenedores de esta teoría, el ilícito tributario y sus sanciones son de naturaleza administrativa, porque el bien jurídico tutelado es distinto ontológica y cualitativamente del protegido por el derecho penal común. La jurisdicción en las infracciones tributarias es administrativa, en cuanto es la administración activa o contencioso-administrativa la que juzga y aplica las sanciones (sin perjuicio de los recursos judiciales ulteriores), mientras que el derecho penal es acto de jurisdicción judicial.

c) Teoría tributaria. Si el derecho tributario es autónomo, esa autonomía tiene que extenderse, sin excepción alguna, a todas sus ramas y sería alterar este concepto que el derecho penal tributario o aspecto sancionador o represivo del derecho tributario tuviera una naturaleza distinta, como dependiente o subsidiario de otra rama del derecho. El poder de legislar tipificando ilícitos tributarios y aplicándoles sanciones determinadas, no es sino una consecuencia o derivación de poder tributario del Estado, que sin aquel sería incompleto y utópico²⁹.

A nuestro criterio se podría plantear un concepto intermedio entre las teorías citadas precedentemente, elaborando un híbrido de la teoría penalista y tributaria, para sostener que la naturaleza mixta de la sanción surge

²⁹ GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A., *Derecho Tributario Penal*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, p. 48.

cuando en un ordenamiento tributario se prevén sanciones de naturaleza indemnizatoria penal. El Código Penal es aplicable al derecho tributario tan solo cuando se refiera específicamente a él.

1.2.3 Requisitos de Procedencia para la Imposición de Sanciones Tributarias.

Se considera que toda sanción debe ser impuesta por el cometimiento de una infracción que esté legalmente estipulada en la ley y previo el procedimiento respectivo para imponerlas, tal como lo establece el art. 259 C.T: “Las violaciones a este Código serán sancionadas por la Administración Tributaria por medio de resolución razonada...”

Cuando se deban imponer sanciones se debe tener en cuenta los siguientes requisitos:

a) Debe ser impuesta atendiendo a la infracción tributaria que haya cometido el contribuyente, por lo que resulta un daño impuesto a éste causado por la privación o restricción de bienes jurídicos de su pertenencia.

b) La sanción debe ser establecida por ley (*nulla pena sine lege*) y sólo se llega a la misma luego de seguir el procedimiento establecido en la norma, respetando determinadas garantías del contribuyente, verbigracia, juicio previo, debido proceso constitucional.

c) Puede ser aplicada por los órganos jurisdiccionales o por la propia Administración Tributaria, en la medida que sus decisiones sean pasibles de un debido control judicial.

d) No cabe sanción si una conducta no estaba legalmente tipificada como infracción al tiempo de producirse.

e) Debe darse audiencia al interesado en los términos previstos en las leyes. Como consecuencia que debe haber y respetarse un juicio previo.

f) Todos los infractores tienen derecho a la presunción de inocencia como derecho fundamental.

g) Necesidad de un procedimiento sancionador y prohibición de sanciones impuestas de hecho (como ocurre en el caso de la autoliquidación de multas).

Puede ocurrir, también que la falta de cumplimiento a normas procesales o reglamentarias haga caer al contribuyente en violación, ya que la administración tiene un doble juego de procedimiento para cumplir su fin recaudatorio; uno está a cargo de sus oficinas y otro a cargo del contribuyente, pero no toda infracción administrativa trae consigo la “violación”; ya que esto solo se produce cuando la “norma adjetiva” se halla íntimamente vinculada y ligada a la “norma sustantiva”, en forma tal que la existencia de esta última no podría producirse sin aquella.

Al mantener ambas tal vinculación lógica es que la infracción de la primera lleve consigo la violación de la segunda, pero esto será violación no dolosa, que puede ser culposa o por error³⁰.

³⁰ LUQUI, JUAN CARLOS, *La Obligación Tributaria*, Primera Edición, editorial Depalma, Buenos Aires, 1989. p. 347.

1.2.4 Clasificación de las Sanciones Tributarias.

En consideración al bien jurídico sobre el cual recae la sanción, nuestro sistema permite elaborar la siguiente clasificación:

- a) Patrimoniales:
 - 1) Multas;
 - 2) Decomiso de mercadería.
- b) Privativas de otros derechos
 - Cierre de establecimiento.
- c) Privativas de libertad:
 - Arresto³¹.

- **Sanción de multa.**

La multa, tiende a sancionar un hecho contrario al orden jurídico al interés social, como es sustraerse, con o sin dolo, al cumplimiento de las normas tributarias³².

Se consideran como *multas pecuniarias*, únicamente aquellas penas consistentes en la entrega de una cantidad de dinero al ente público. El fundamento de las penas pecuniarias es el castigo de los responsables de las infracciones y la ventaja económica que produce para el ente público³³.

Es así que mientras las multas que se aplican a la “mora” tienen por causa el “*resarcimiento*” que al Fisco le debe el moroso, cobrando así su

³¹ FOLCO, CARLOS MARIA, *Procedimiento Tributario Naturaleza y Estructura*, Rubinzal-Culzoni Editores, 2003, p. 368. En jurisprudencia de Argentina se ha sostenido, la irrazonabilidad y la falta de proporcionalidad para fundar la inconstitucionalidad de la clausura, por vulnerar garantías constitucionales, tales como el derecho de propiedad, de trabajar o de ejercer el comercio.

³² GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., op. cit., p. 598

³³ KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE, op., cit. p. 405

naturaleza jurídica un carácter similar al de derecho privado, porque se funda en el principio de la “*indemnización*” que la mora lleva implícita, en los casos de “*violación*” (sustantiva) la causa debe buscársela en el carácter de alzamiento que al interés público importa el no *querer* pagar el tributo, actuando dolosamente para ello³⁴.

En nuestro ordenamiento jurídico tributario se regula sobre tal sanción, de la cual podemos decir, que es sanción que generalmente se aplica para las infracciones, de igual forma es vista como sanción genérica³⁵. Se hará mención de las sanciones atinentes al pago o declaración extemporánea, por ser larga la lista de las sanciones con multa.

Incumplimiento de la obligación de presentar declaración.

Art. 238.- Constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar declaración:

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

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

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

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

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

³⁴ LUQUI, JUAN CARLOS, op., cit. p. 346

³⁵ Art. 258 C.T. Lo que significa que las infracciones dispuestas por el C.T que establecen obligaciones que no tengan sanción específica señalada serán sancionadas con una multa de novecientos ochenta colones a cuatro mil novecientos setenta colones.

Si la declaración tributaria no presenta impuesto a pagar la sanción a aplicar es de un salario mínimo.

Las multas que se estipulan para la infracción de declaración y/o pago extemporáneo del impuesto, se gradúan de acuerdo al tiempo que el contribuyente deja pasar en presentarlas o pagarlas, pero el legislador consideró para aplicar la sanción también el monto del impuesto dejado de pagar.

- **Sanción de decomiso de mercadería.**

Es la privación o pérdida de una cosa, generalmente cuando la misma se encuentra ligada a la comisión del ilícito³⁶.

En el artículo 255 numerales 2 y 3 del C.T., se encuentra regulada la sanción de decomiso de mercadería, ésta se impone a partir de las siguientes infracciones:

a) Cuando el contribuyente viola el cierre o medidas de control de un establecimiento, negocio, local u oficina, dispuestas por el Juez respectivo; destruye, rompe o daña cerraduras o sellos puestos por la autoridad competente en cualquier almacén, local, depósito, oficina, mueble o edificio; o sin romper o dañar los sellos o cerraduras, se abren éstos o parte de los mismos, o en cualquier forma se extraiga el contenido, documentos o bienes allí existentes, sin estar investido de autoridad para ello; y,

³⁶ FOLCO, CARLOS MARIA, op. cit, p. 297.

b) Cuando el sujeto pasivo realiza sustracción, ocultación o enajenación de especies que queden retenidas en poder de el mismo, cuando se embarguen o se apliquen medidas precautorias.

- **Sanción de Cierre Temporal de Establecimiento.**

Es de hacer notar que doctrinariamente a este tipo de sanción se le conoce como “sanción de clausura de establecimientos”, contrario a lo que ocurre en nuestro país, la cual es conocida como sanción de cierre, sin embargo los fines que ésta persigue son los mismos.

El cierre tributario consiste en el cese total de actividades en un determinado establecimiento comercial, industrial, o de prestación de servicios, durante el lapso que fije la resolución administrativa condenatoria, convalidada judicialmente en su caso, dentro del mínimo y máximo legalmente establecidos.

Nuestro Código Tributario lo regula en el art. 257: “El cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas, es la sanción que se impone a las personas naturales o jurídicas propietarias de aquellas o aquellos, que reincidan en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 239 de este Código.”

Art. 239 C.T.- Constituyen incumplimientos con relación a la obligación de emitir y entregar documentos:

a) Omitir la emisión o la entrega de los documentos exigidos por el Código.

b) Emitir los documentos obligatorios sin cumplir con uno o más de los requisitos o especificaciones formales exigidos por este Código.

c) Emitir comprobante de crédito fiscal por la transferencia de alimentos y víveres a contribuyentes cuyo giro ordinario no sea la venta de comida en restaurantes o empresas similares.

d) Emitir documentos con numeración duplicada y no declarada.

e) Emitir tickets en sustitución de facturas por medio de Máquinas Registradoras, o Sistemas computarizados o electrónicos, no autorizados por la Administración Tributaria.

f) Mantener Máquinas Registradoras o Sistemas para control interno en los establecimientos en que tengan Máquinas Registradoras autorizadas, o emitir Factura Simplificada en establecimientos o negocios sin estar obligado por este Código para su utilización.

Todas las infracciones antes mencionadas, tienen como primera sanción una multa pecuniaria, sin embargo cuando hay reincidencia en ellas por parte del contribuyente se aplica la sanción de cierre temporal.

Tanzi ha destacado la efectividad del procedimiento de clausura, poniendo de resalto que las sanciones más eficaces para asegurar el cumplimiento fiscal “son las que resultan más visibles, se aplican rápidamente y no resultan desmesuradas, puntualizando el cierre temporario de locales, el riesgo de verse avergonzado en público puede ser un fuerte desincentivo del fraude fiscal”³⁷.

Naturalmente consideramos, que parece innecesario advertir que desde la perspectiva del marketing resulta sumamente perjudicial para

³⁷ FOLCO, CARLOS MARIA, op. cit., p. 365.

cualquier comercio, industria o profesión exhibir un cartel y faja de “CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCION FISCAL”, los cuales también deberán ser autorizados por el juez competente con el sello del Juzgado y la indicación “POR ORDEN JUDICIAL” que acompaña el cese de actividades.

Quiere decir ello que la publicidad de la sanción impuesta, ajena a la naturaleza de la clausura, produce un grave perjuicio adicional al contribuyente o responsable infractor³⁸.

Este tipo de sanción reviste carácter preventivo, más que represivo, por cuanto a diferencia de las penas de prisión que son retributivas de delitos *stricto sensu*, aquella es aplicada en materia contravencional y es de corta duración³⁹.

La clausura es impuesta como sanción, no como medida accesoria y/o preventiva, pudiendo en algunos casos, adquirir proporciones exageradas respecto de la infracción en si, “por cuanto la interrupción de la actividad en el establecimiento clausurado puede llevar a impedir ventas por montos muy significativos.”⁴⁰

- **Sanción de arresto.**

Esta sanción es considerada como una pena corporal, debido a que recae en la libertad del infractor.

³⁸ Idem, p. 367.

³⁹ MARTÍN, JOSÉ MARÍA Y RODRÍGUEZ USÉ, GUILLERMO F., *Derecho Tributario Procesal*, Tercera edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 97.

⁴⁰ FOLCO, CARLOS MARIA, op. cit., p. 372.

El artículo 245 literal f) C.T., regula la sanción de arresto, estableciendo que:

Constituye incumplimiento con relación a la obligación de permitir el control por la Administración Tributaria:

f) No exhibir o presentar ante los auditores, notificadores, fedatarios o ante cualquier delegado de la Administración Tributaria el documento de identificación respectivo. La sanción será de arresto por un lapso de hasta 5 días con participación de la Policía Nacional Civil.

Para la aplicación y el cumplimiento de dicha sanción el artículo 260 inciso 1 C.T manifiesta que se decreta previo el procedimiento que establece la LPIAMA⁴¹, manteniendo siempre el carácter de sanción administrativa.

El procedimiento para la aplicación de la pena de arresto se inicia de oficio o por denuncia, ya sea por una autoridad competente o por cualquier persona que resulta perjudicada por una contravención.

Se ordena la citación del presunto infractor, para que comparezca a la oficina, si el presunto infractor no comparece en el término legal a manifestar su defensa, de oficio se le considera rebelde, se continua con el procedimiento hasta llegar a la resolución, en presencia o no del infractor.

⁴¹ 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 306, del 21 de Marzo de 1990.

1.3 Declaración y Pago del Impuesto.

Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones constituyen, parte de los ingresos de la Hacienda Pública, así como sus créditos activos, sus bienes muebles y raíces, sus fondos y valores líquidos, los cuales forman un solo fondo que está afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado.

Lo dicho anteriormente está constitucionalmente estipulado en los arts. 223 y 224 Cn⁴², de allí que sea una necesidad, que para la recaudación de tributos, los contribuyentes ejerzan las obligaciones tributarias⁴³ que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la misma o sea del pago del impuesto.

Para el cumplimiento de la misma y para el adecuado flujo de recursos financieros que permitan atender las necesidades del Estado, las formas de recaudar los tributos estatales se realizan en primer lugar con la declaración del impuesto, es decir de los ingresos y egresos que el contribuyente haya sufrido en su patrimonio.

El art.91 C.T., menciona las personas que están obligadas a presentar declaraciones tributarias, éstas son los sujetos pasivos de los impuestos bajo la potestad de la Administración Tributaria, sea en calidad de

⁴² Constitución de la República de El Salvador de 1983, Decreto Constituyente N° 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O., N° 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

⁴³ El art.16 C.T define la obligación tributaria como el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.

contribuyentes o de responsables, aún cuando ella no dé lugar al pago del impuesto⁴⁴.

Referente a los plazos el Código, nos indica que las declaraciones tributarias deben presentarse en los lugares y plazos establecidos en las leyes tributarias respectivas. Art.94 C.T.

Para el caso de declaración del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la LIVA⁴⁵, establece que el período tributario es de un mes calendario. En consecuencia, los contribuyentes y, en su caso, los responsables del impuesto, deben presentar mensualmente una declaración jurada sobre las operaciones gravadas, exentas y no sujetas realizadas en el período tributario. Art.93. Este comprende desde el primero hasta el último día del mes calendario. Art. 97 C.T.

La declaración incluye el pago y debe ser presentada en la Dirección General de Impuestos Internos, en la Dirección General de Tesorería, en los Bancos y en otras instituciones financieras autorizadas por Ministerio de Hacienda, *dentro de los diez primeros días hábiles* del mes siguiente al período tributario correspondiente. Art. 94 inc. 1º LIVA.

En el caso de la declaración del Impuesto sobre la Renta, debe liquidarse por medio de declaración jurada y se presenta dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición. Art. 48 LISR.

⁴⁴ En este caso es cuando el contribuyente no registra actividad económica en su patrimonio, presenta la declaración a cero, es decir no hay impuesto a pagar.

⁴⁵ Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, , D.L. N° 296, del 24 de Julio de 1992, D.O. N° 143, Tomo 316, del 31 de Julio de 1992.

El art. 100 C.T hace mención que de igual forma están obligados a presentar la declaración de Impuesto sobre la Renta los sujetos pasivos excluidos⁴⁶ de la obligación tributaria a que se refiere el art. 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el impuesto sobre la Renta cuando se trata del agente de retención, debe declarar y enterar la suma retenida al encargado de la percepción del impuesto, dentro de los diez días hábiles que inmediatamente sigan al vencimiento del período en que se efectúe la retención. Art. 62 inc. 1º LISR⁴⁷.

En los arts. 151 y 152 C.T se establece que, en el caso de los anticipos a cuenta en Renta, se presentan en una declaración jurada de pago a cuenta juntamente con el anticipo dentro de los diez días hábiles siguientes al mes calendario que se liquida.

En el caso del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, el pago debe realizarse dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente. Art. 94 LIVA.

Asimismo en relación a los plazos de declaración y entero de las retenciones y percepciones del IVA, éstas deben hacerse íntegramente al

⁴⁶ Art. 6 LISR No son sujetos obligados al pago de este impuesto:

- a) El Estado de El Salvador;
- b) Las municipalidades; y
- c) Las corporaciones y fundaciones de derecho público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública.

⁴⁷ Ley del Impuesto sobre la Renta. D.L. N° 134, de fecha 18 de Diciembre de 1991. D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de Diciembre de 1991.

Fisco en un término de diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente. Art. 94 LIVA.

Estos son los casos y las formas en que el contribuyente o responsable debe declarar los impuestos, retenciones, percepciones y pagos a cuenta, a continuación se procede a analizar y explicar el pago y qué sucede cuando el sujeto pasivo no declara en el plazo legalmente estipulado.

El pago constituye el modo más importante de extinguir la obligación tributaria del contribuyente con el Estado, asimismo es el flujo de recursos de mayor trascendencia del erario estatal. Por lo que se debe tener en cuenta un período para hacer efectiva la prestación.

Ferreiro Lapatza, define al pago como el cumplimiento de la prestación, la entrega de una suma de dinero, establecida en la obligación tributaria⁴⁸.

Nuestro Código Tributario en el art. 69 lo define de la siguiente manera: “El pago es la prestación efectiva de la obligación.” En relación con el RCT en el art. 14 se refiere, que el pago es un modo de extinguir la obligación tributaria sustantiva, y se entiende por tal, el cumplimiento efectivo de la misma.

Giannini afirma que el pago no adopta en el Derecho Tributario una estructura diversa de la que le corresponde como modo general de cumplimiento de las obligaciones y, consecuentemente, las normas del Derecho Privado sobre el pago son aplicables, en principio, “en cuanto no

⁴⁸ FOLCO, CARLOS MARIA, op. cit., p. 508.

aparezcan explícita o implícitamente derogadas por las particulares disposiciones del Derecho Tributario, al pago de las deudas impositivas.”⁴⁹

Los medios para efectuar el pago son los siguientes. Art. 70 C.T:

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

El pago del impuesto se puede realizar por anticipos o pago a cuenta y esto adquiere una connotación aún más relevante, cuando se adopta dicha modalidad. Al respecto Catalina García nos dice que: son pagos a cuenta de la obligación tributaria principal futura, que tienen por finalidad allegar ingresos al erario de modo permanente y fluido, sin esperar al vencimiento general para el pago de los gravámenes, atento a que se presume la capacidad contributiva de los obligados⁵⁰.

Por los anticipos, el fisco puede percibir ingresos aun antes de acaecido el hecho imponible, en la medida de lo que dispongan las leyes, o los organismos recaudadores, por conferimiento de atribuciones de éstas.⁵¹

Nuestro ordenamiento tributario también ilustra sobre que se debe entender por anticipo a cuenta, Art. 151 C.T. Este es un sistema de recaudación del Impuesto sobre la Renta, consisten en enteros obligatorios,

⁴⁹ Ídem.

⁵⁰ GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Derecho Tributario* Tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires 1996, p. 355.

⁵¹ Ídem.

hechos por personas naturales o jurídicas, sucesiones, fideicomisos, transportistas.

Los enteros se determinan por períodos mensuales y en una cuantía del uno punto cinco por ciento, se verifican dentro de los diez días hábiles siguientes al cierre del período mensual.

Estos son abonos anticipados que se realizan por parte de los contribuyentes, atendiendo a la finalidad de llevar fondos al Estado antes del vencimiento del pago del Impuesto sobre la Renta que son los primeros cuatro meses del año.

Al respecto se encuentra regulado en el art. 74 C.T que los impuestos, anticipos a cuenta, retenciones deben pagarse o enterarse, en los lugares y dentro de los plazos que señala el Código Tributario y las leyes tributarias respectivas.

El pago del impuesto también puede realizarse de la forma que establece el Art. 71 C.T.- Existe pago del impuesto respecto del contribuyente al cual se le han efectuado las retenciones o percepciones que contempla este Código o la Leyes Tributarias correspondientes y hasta el monto de la cantidad efectivamente retenida o percibida y debidamente enterada por el agente retenedor respectivo.

En el caso anterior se trata de los empleados y trabajadores a quienes se les retiene parte de su salario en concepto de Renta, entre otros, que se refieren entre los arts. 154 y 160, de esta forma se realiza el pago por parte de éstos y es el agente retenedor el encargado de ingresarlo a las arcas del Estado.

Asimismo en relación al plazo de pago para las retenciones o percepciones del IVA, éstas deben hacerse íntegramente al Fisco en un término de diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente. Art. 94 LIVA.

La regla general es que el sujeto pasivo haga efectivo el pago de su obligación con el Fisco, la excepción es que no lo realiza, entonces resulta importante saber cuáles son los mecanismos que adopta la Administración Tributaria para que éste cumpla con su obligación.

Para ello hay que tener en cuenta que el pago se entiende perfeccionado cuando se tuviere a disposición o se hicieren efectivos los medios de pago empleados.

Las violaciones al Código Tributario son sancionadas, en este caso con multa cuando el pago se realiza fuera del plazo establecido por el Fisco, la Dirección General de Impuestos Internos procede a imponer la sanción.

1.3.1 Impedimentos Legales que Justifican la Declaración y el Pago Extemporáneo.

La norma tributaria material nos indica que a los casos que no puedan resolverse por las disposiciones del Código o de las leyes tributarias específicas, se aplicarán supletoriamente los principios materiales y formales del Derecho Tributario, y en su defecto las otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines. Art.8 C.T.

Para esta problemática todo Estado de Derecho, en donde se vela por el cumplimiento de las garantías y derechos de los ciudadanos, es necesario se contemple causas justificantes que amparen el incumplimiento de la obligación por parte del contribuyente. El Código Tributario no se pronuncia sobre esta situación, provocando que las normas contenidas en éste se desarrollen supletoriamente con arreglo a lo no previsto en el mismo, al no contemplar tales aspectos.

Para tal efecto es importante considerar que el precepto contemplado en el Art. 229 CPC⁵², el cual a la letra dice: “Al impedido con justa causa no le corre término...”, es atinente a la problemática en cuestión, dicho esto porque existen causas que hacen que una persona no cumpla con lo que la ley le manda hacer, ya sea por caso fortuito o por fuerza mayor.

La Sala de lo Civil de la CSJ se ha pronunciado sobre tal aspecto estableciendo que existe justo impedimento cuando por caso fortuito o fuerza mayor no se ha cumplido la obligación, define el caso fortuito como el acontecimiento natural inevitable, previsible o imprevisible, que impide en forma absoluta el cumplimiento de la obligación. Se trata por consiguiente de hechos naturales inevitables que pueden ser previstos o no por el deudor, pero a pesar de que los haya previsto no los puede evitar, y que impiden en forma absoluta el cumplimiento de la deuda, constituyen pues, una imposibilidad física insuperable⁵³.

En cuanto a la fuerza mayor, se entiende por ella el hecho del hombre, previsible o imprevisible, pero inevitable, que impide también en forma

⁵² Código Procesal Civil. D.E. del 31 de Diciembre de 1881.

⁵³ Sentencia de Casación, Sala de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia, con Referencia Número 329-SM, de fecha 10 de Diciembre de 2003.

absoluta el cumplimiento de la obligación, por ejemplo si una persona en el camino es atropellada por un bus, o hubo un terremoto que destruyó la vivienda del obligado, esos sí son verdaderos casos fortuitos o causa justificada⁵⁴.

El Art. 43 del Código Civil⁵⁵ identifica ambos conceptos y así establece que: se llama fuerza mayor o caso fortuito el imprevisto a que no es posible resistir como:

- 1) Un naufragio.
- 2) Un terremoto,
- 3) El apresamiento de enemigos,
- 4) Los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público.

De igual forma se puede incluir, problemas de salud que conlleven al internamiento en un nosocomio o a yacer postrado en una cama en la casa de habitación de la persona, debidamente respaldada por una prescripción médica, desastres naturales y todos aquellos que sea imposible resistir como establece dicho artículo.

En la práctica la Administración Tributaria no aplica tal normativa, ni toma en consideración, las valoraciones de la CSJ, lo que resulta en una evidente desprotección para el contribuyente, pues nadie está exento de sufrir cualquiera de los sucesos antes previstos.

⁵⁴ Ídem.

⁵⁵ Código Civil. D.E. del 23 de Agosto de 1859.

1.4 Garantía del Juicio Previo.

El concepto de juicio es de capital importancia para fijar el sentido mismo de dicha garantía específica de seguridad, equivale a la idea de procedimiento, es decir, de una cadena de actos concatenados entre sí afectos a un fin común que le proporciona unidad⁵⁶.

Constitucionalmente se ha sostenido, que la privación de derechos debe ser precedida de un proceso o procedimiento previo, prescrito para cada caso por las disposiciones infraconstitucionales respectivas y ante las entidades o funcionarios previamente establecidos, por lo que la exigencia de un procedimiento previo supone hacer saber al administrado la infracción o el ilícito que se le reprocha, y por otro lado, dar a todos los intervinientes la posibilidad de exponer sus razonamientos y facilitarse el ejercicio de los medios de defensa⁵⁷.

Es decir condiciona a que antes de procederse a limitar la esfera jurídica de una persona o a privársele por completo de un derecho, debe ser oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, a fin de permitirles alegar y defender sus derechos. Art. 11 Cn.

Como requisito primordial de la garantía del juicio previo, éste debe hacerse con arreglo a las leyes, es decir no basta con solo la iniciación de un juicio previo, sino que es indispensable además que la persona titular del derecho subjetivo sea “oída y vencida en juicio, con arreglo a las leyes”, las cuales deben estar expedidas con anterioridad al hecho. Art. 21 Cn.

⁵⁶ BERTRAND GALINDO, FRANCISCO y otros, *Manual de Derecho Constitucional*, Tomo II, Centro de Información Jurídica, Ministerio de Justicia, El Salvador, 1996, p.868

⁵⁷ Sentencia de Amparo, Sala de lo Constitucional, con Referencia Número 746-2001, de fecha 15 de Octubre de 2002.

La exigencia del proceso previo supone dar al demandado y a todos los intervinientes en el proceso y procedimientos la posibilidad de exponer sus razonamientos y de defender sus derechos de manera plena y amplia, es decir, en cualquier instancia y en cualquier grado de conocimiento, ya que, hacer saber al sujeto contra quien se realiza el proceso, la infracción o el ilícito que se le reprocha, y facilitarle el ejercicio de los medio de defensa, constituyen circunstancias ineludibles para el goce irrestricto del derecho de audiencia⁵⁸.

No obstante ser un derecho de configuración legal, el derecho a ser vencido en juicio tiene su sustantividad propia, pues el mismo conjuga, como todo el ordenamiento con el derecho a un proceso constitucionalmente configurado y el derecho de audiencia, en tanto que al consagrarse en la ley un determinado medio impugnativo, la negativa de acceder al mismo sin justificativo constitucional, cuando legalmente procede, deviene en una vulneración de ellos, ya que, en caso de estar legalmente consagrada la posibilidad de otro grado de conocimiento, negar la misma sin basamento constitucional supondría no observar los derechos de rango constitucional como queda dicho.

Cuando el contribuyente opta por seguir el procedimiento administrativo de imposición de la sanción por declarar o pagar extemporáneamente, es decir no autoliquida la multa, es importante que la Administración tramite un procedimiento con arreglo al Código Tributario, en donde se velen y respeten las garantías al supuesto infractor, pues de lo contrario el mandato constitucional se vería violentado.

⁵⁸ BERTRAND GALINDO, FRANCISCO et. al., op. cit., p. 868

1.4.1 Derechos y Principios que Conforman la Garantía del Juicio Previo.

“Ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin previamente oída y vencida en juicio con arreglo a la leyes...”, comienza diciendo el artículo 11 de nuestra Constitución Nacional.

Las normas que rigen en el ámbito administrativo (aplicable a la actividad tributaria) incluyen dentro de la garantía del “debido proceso adjetivo” al derecho a ser oído (exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de los actos que se refieran a sus derechos subjetivos e intereses legítimos), a ofrecer y producir pruebas.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José, Costa Rica) contiene en su artículo 8 las garantías judiciales” que comprenden, entre otras: toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.⁵⁹

La Constitución de la República en el art. 11, recoge la teoría de la Convención antes mencionada, por el cual no se puede juzgar a nadie sin un

⁵⁹ Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José, OEA 1969). Suscrita en San José, Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos. Entrada en vigencia: 18 de julio de 1978, conforme al Artículo 74.2 de la Convención.

procedimiento previo, para el caso en cuestión, hay que recordar que por la autoliquidación de multas se omite un procedimiento administrativo para imponer sanciones, tal práctica deja sin efecto el principio constitucional es decir pasar sobre la norma constitucional, generando una violación a la misma.

Naturalmente El Salvador fue uno de los países en ratificar⁶⁰ dicho tratado, por lo tanto dicho Pacto es aplicable en los procesos que éste se refiere en nuestro ordenamiento jurídico; es notable que en dicho artículo se reconoce la garantía de un juicio previo con arreglo a las leyes, y en el que se puede identificar derechos y principios, que van inmersos y que por lo tanto se deben respetar.

De lo dicho anteriormente se puede destacar los derechos y principios que derivan de esta garantía entre ellos están:

1) Derecho de Audiencia; este es un derecho que está vinculado con la utilización de los medios de prueba necesarios para establecer la inocencia, y necesidad de ser oído y vencido en juicio.

La necesidad de que se aplique el procedimiento de imposición de multas por haber infringido un precepto tributario surge desde el momento que el infractor está dotado del derecho de audiencia para que se le notifique sobre el procedimiento en su contra y éste opta por manifestar su defensa o no.

⁶⁰ Declaración de la República de El Salvador sobre el Reconocimiento de la Jurisdicción de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. D.L. N° 319, del 30 de marzo de 1995, publicado en el D.O. N° 82, Tomo 327, del 5 de mayo de 1995.

2) Derecho de Defensa; este derecho supone dar al sujeto infractor, las garantías necesarias para que pueda probar su inocencia, con arreglo a los medios de prueba legalmente establecidos.

Está íntimamente vinculado al derecho de audiencia, el supuesto infractor en la etapa de audiencia y apertura a pruebas debe aportar todas las pruebas que obren a su favor, tal acción puede realizarla mediante asistencia letrada o por el mismo sujeto.

3) Principio de Inocencia; toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.

La regla general es que la carga de la prueba le corresponde al actor, en este caso debería ser la Administración Tributaria, pues es ella quien acusa a un contribuyente de una infracción por lo tanto debería probar tal culpabilidad, sin embargo en materia tributaria la carga de la prueba se revierte al demandado, siendo éste quien debe probar su inocencia, se puede decir que el Fisco puede acusar a cuantos quiera y no tiene por qué probarlo, ni siquiera hay una especie de indemnización en los casos en que la DGII se equivoca, pues el Estado se ve envuelto en su poder sobre los administrados.

4) Principio de Legalidad; la legalidad debe estar reflejada en el acto de emitir una resolución de la práctica, asimismo en caso de no existir autoliquidación, se debe imponer una sanción a un determinado infractor, con apego a la normativa superior, para lo cual se necesita un procedimiento, el cual está previamente establecido por el legislador. Finalmente debe realizarse sobre la base de la

voluntariedad del infractor y no sobre la obligatoriedad como la impone la DGII.

El principio de legalidad requiere un análisis más detallado, por tal razón se hará un desarrollo de éste en el Capítulo IV, en el número 4.2.1 Violación al Principio de Legalidad y Reserva de Ley.

No obstante que siendo la autoliquidación de multa una manifestación de voluntad por parte del supuesto infractor, la obligatoriedad se debe representar, en el hecho que es necesario emitir una resolución de la práctica autoliquidadora para que ésta se constituya en un acto administrativo, tomando como modelo el caso de Costa Rica, donde se emite una resolución resumida de tal práctica.

De conformidad con lo antes mencionado, resulta significativo hacer alusión al Procedimiento Abreviado que se aplica en el Derecho Procesal Penal, el cual entre otros supuestos, es aplicable cuando el imputado admite el cometimiento del ilícito y consiente la aplicación de este procedimiento, debido a que se cuenta con la confesión por parte del imputado. Art. 379 CPP⁶¹.

Esto equivale a un proceso corto o resumido, ya que el imputado acepta su culpabilidad y acuerda que se produzca una audiencia y en ella se levante un acta que contiene los mismos requisitos de la sentencia en un juicio penal ordinario. El juez oye al imputado y dicta la resolución que corresponda, sin más trámite. Art. 380 CPP.

⁶¹ Código Procesal Penal. D.L. N° 904, de fecha 4 de diciembre de 1996. D.O. No. 11, Tomo 334, de fecha del 20 de enero de 1997.

A pesar de que el Procedimiento Abreviado constituye una salida alterna del Derecho Penal, donde no hay un juicio penal propiamente dicho, el juez deja constancia de lo actuado, con una resolución.

De igual forma se puede mencionar la existencia de atenuantes en la imposición de la sanción, ya que el juez absuelve o condena, si fuere el caso que éste condena, lo hace según la pena que haya sido requerida por el fiscal. La pena no puede exceder a la solicitada por el fiscal quien ha llegado a un arreglo con el infractor para disminuir la pena que le corresponde por el delito cometido, si el imputado acepta los cargos que se le imputen y confiesa el ilícito. Art. 380 CPP.

En el sistema tributario salvadoreño, la autoliquidación de multas se realiza bajo irregularidades por parte de la Administración y una de ellas es que no constituye un acto administrativo pues, no se realiza constancia de lo actuado entre contribuyente y Fisco, y en la práctica se hace de forma obligatoria y no voluntaria como debería ser, ya que de lo contrario se contravienen los elementos de la confesión.

CAPITULO II: REGULACION JURIDICA DEL PROCEDIMIENTO DE IMPOSICION DE MULTAS POR LA DECLARACION O PAGO EXTEMPORANEO DE LOS TRIBUTOS ESTATALES.

Corresponde a la DGII administrar y determinar el monto de gravámenes en mora por extemporaneidad, y evaluar las diversas declaraciones de impuestos que le son presentadas por los contribuyentes. Al final es la DGII la que luego de analizar dichas declaraciones certifica quienes están en mora y quienes no.

Técnicamente las personas tanto naturales como jurídicas entran en mora al día siguiente en que se vence el plazo para presentar la declaración de impuesto de Renta o IVA o para pagar los mismos, y es el Código Tributario el que ordena el cobro del valor adeudado. Mora que surge desde el momento en que el plazo expira, es decir se vuelve extemporánea la declaración o el pago, ambos inclusive.

A partir de determinar quien es el contribuyente que está en mora la DGII cuenta con un procedimiento para imponer una multa por dicha infracción.

El Código Tributario dota de los mecanismos legales para que el Fisco haga efectivo el pago de esa obligación, siendo éste el Procedimiento de Imposición de Sanciones por Infracciones Aisladas; si el contribuyente no declara y/o paga en los términos legalmente estipulados, la norma tributaria principal ordena a la Administración Tributaria imponer la sanción mediante el procedimiento arriba mencionado.

A continuación se desarrollará el procedimiento del cual se hace referencia, mismo que a pesar de que está legalmente establecido por el Código es sustituido por la Autoliquidación de multas, de la cual es necesario mencionar que no está regulada en el Código sino en el Reglamento de Aplicación de éste.

2.1 Procedimiento Tributario.

El procedimiento tributario está regido por etapas que deben de respetar las garantías de los sujetos pasivos, éste surge debido a que era indispensable corregir una gama de vacíos y deficiencias que poseían las leyes tributarias, a efecto de hacer mas adecuado la recaudación fiscal de los tributos para dar solución a los conflictos jurídicos administrativos que se generaban y para garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación, seguridad jurídica y garantía de un juicio previo para la imposición de sanciones.

Nuestra normativa tributaria que vino a unificar los criterios es el Código Tributario, de igual forma surge la necesidad de crear las disposiciones reglamentarias que desarrollen la normativa legal contenidas en aquél, es por ello que se emitió el Reglamento de Aplicación del Código Tributario (RCT), art.108, el cual nos ilustra con la definición de procedimiento tributario el mismo que a la letra dice:

“Se entiende como procedimiento tributario aquella serie de actos y diligencias que emanan de la Administración Tributaria, para obtener un

resultado determinado en relación con el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos o deudores tributarios.”

Actos y diligencias que deben llevar comprendidos los principios y derechos, regulados en los arts. 3 y 4 C.T., inherentes a cualquier persona, entre los que podemos mencionar: principio de justicia, igualdad, legalidad, celeridad, proporcionalidad, economía, eficacia, verdad material derecho de petición, de contradicción, de acceso al expediente administrativo.

Por el derecho de petición el legislador nos dice que éste lleva implícito el derecho a que se haga saber por escrito a los contribuyentes la respuesta de las peticiones que éstos realicen, llamado derecho de petición.

El derecho de contradicción nos ilustra de otros derechos que lo conforman, los cuales son:

1. A utilizar los medios de prueba que establezca el Código Tributario;
2. A ser oído, para este derecho al sujeto pasivo se le debe conceder audiencia y un plazo para defenderse;
3. A ofrecer y aportar pruebas;
4. Alegar sobre el mérito de las pruebas;
5. A una decisión fundada; y
6. A interponer los recursos que admita dicho Código.

El derecho al expediente administrativo, por su parte faculta al administrado para tener acceso al expediente, por sí o por medio de representante o apoderado debidamente acreditado.

El procedimiento para imponer sanciones a los sujetos pasivos por haber presentado la declaración extemporáneamente o haber pagado el

respectivo impuesto en un plazo fuera del establecido por la Administración Tributaria, se encuentra reglado en el Título IV “Procedimientos Tributarios”, Capítulo VIII “Régimen Sancionatorio”, Sección Cuarta “Procedimiento para la Imposición de Sanciones a Infracciones Aisladas”, específicamente en el art. 260 Código Tributario, que a continuación se detalla.

2.1.1 Notificación de la infracción

Para que el sujeto pasivo tenga conocimiento que existe un procedimiento contra él, se le debe notificar de tal infracción. En términos concisos la notificación puede definirse como el acto procesal mediante el cual se da a conocer al administrado una resolución que le atañe, ya sea con efectos negativos o positivos en su esfera jurídica. Es una especie del género “actos de comunicación”, cuya finalidad radica en hacer del conocimiento a las personas involucradas en un proceso o procedimiento los actos de decisión que le atañen, para que si lo considera conveniente ejerza las acciones que crea pertinentes.

Es el conocimiento real del acto el que incide totalmente en la decisión que pueda tomar el sujeto interesado respecto de la actuación comunicada. De ahí que la notificación va más allá de procurar el simple conocimiento de un acto, pues lo que en definitiva deja expedito, es la oportunidad de defensa de sus derechos o intereses legítimos que pudiesen estar en juego en la controversia de que se trate.

El Código Tributario ha dedicado el Título IV Procedimientos Tributarios, Capítulo I Notificaciones para la regulación de las mismas, debido

a la importancia de éstas para el cumplimiento de los derechos del contribuyente.

El art. 260 inc. 2 C.T, regula que constatada una infracción deberá notificársele al contribuyente la iniciación del procedimiento, que en su contra se esté tramitando. Por lo que se colige, con el art. 165 del mismo cuerpo legal, que manifiesta que todas las actuaciones de la Administración Tributaria deben notificarse, éstas se realizan por el Departamento de Notificaciones, o por cualquier delegado, funcionario o empleado de la Administración Tributaria.

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

- a) Personalmente;
- b) Por medio de esquila;
- c) Por medio de edicto;
- d) Por medio de correo electrónico o correo certificado
- e) Otros medios de comunicación que dejen rastros perceptibles;
- f) Publicación en el Diario Oficial o en cualquiera de los periódicos de circulación nacional.

No obstante el Código manifiesta que la forma de notificar de los literales d), e) y f) no procede realizarlas para el caso planteado, es decir, la imposición de multas. Art.165.

Según el art. 90 C.T., el sujeto pasivo está obligado a fijar dentro del territorio nacional, lugar para recibir notificaciones, para todo efecto tributario, se aclara que en ningún caso podrá ser un apartado postal.

A partir del precepto anterior se puede afirmar que la Administración Tributaria, está obligada a notificar al contribuyente de todas sus actuaciones, trámites y diligencias que efectúa, en la realización del procedimiento tributario para la imposición de sanción por la infracción que éste haya cometido.

2.1.2 Audiencia o emplazamiento.

La audiencia es un derecho que se encuentra íntimamente relacionado con la utilización de los medios necesarios para probar la inocencia legalmente contemplados, por cuanto hacer uso de los instrumentos procesales y obtener una resolución jurídicamente fundada sobre lo planteado, son consecuencias ineludibles de la necesidad de ser oído y vencido en todas las instancias y grados de conocimiento que el constituyente y el legislador establezcan, con la única limitante de las formas y requisitos que la respectiva ley tributaria consagre, en concordancia con la normativa constitucional.

El derecho de audiencia está compuesto de cuatro manifestaciones:

1) Que contra la persona a quien se le pretenda privar de alguno de sus bienes jurídicos tutelados, se siga un juicio o un procedimiento administrativo según el caso;

2) Que el proceso se sustancie ante las autoridades respectivas, previamente establecidas;

3) Que se observen las formalidades esenciales del procedimiento; y

4) Que la resolución o fallo se dicte conforme a las leyes existentes con anterioridad al hecho que hubiere motivado el juicio o procedimiento administrativo.

En el Art. 260 C.T., consagra el derecho de audiencia inherente a toda persona, en el **Procedimiento de Audiencia en caso de Imposición de Sanciones Aisladas**, estableciendo que las sanciones aisladas que por infracciones a las normas contenidas en este y demás leyes tributarias deba imponer la Administración Tributaria se decretarán previo el cumplimiento del procedimiento establecido.

Este mismo artículo, indica el procedimiento: cuando es constatada una infracción, se ordena 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 auditoria o de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados.

2.1.3 Apertura a pruebas

En el mismo acto de concedérsele audiencia al interesado se abre a pruebas por el plazo de ocho días hábiles, los cuales se comienzan a contar desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la audiencia. Art. 260 inc. 3 C.T

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria podrán ejercer por cualquier medio permitido por el Código su derecho de defensa de conformidad al plazo arriba referido, aportando las pruebas pertinentes y fehacientes para la respectiva valoración por parte de la Administración Tributaria. Las pruebas deben ser presentadas por medio de escrito que contenga las alegaciones que puedan convenir a su derecho cuya fuerza probatoria es evaluada por la Administración. Art. 37 C.T.

2.1.3.1 Medios de Prueba

Los medios de prueba que se pueden invocar en el procedimiento tributario, son todos los medios admitidos en derecho, con excepción de la prueba testimonial, esta prueba únicamente es pertinente, para los casos de desviación de poder y por cuestiones de inmoralidad administrativa, que produzcan vicio del acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficie al contribuyente o que le perjudique, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad. Art. 200 C.T

La idoneidad de los medios de prueba se establece de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común. Art. 201 C.T.

Se entiende que existe idoneidad para los efectos del artículo anterior en los medios de prueba cuando éstos sean pertinentes y se ciñan al asunto de que se trata. Art. 130 C.T.

- **Prueba por confesión**

Configura confesión las manifestaciones exentas de vicio, que mediante escrito dirigido a la Administración Tributaria, haga el sujeto pasivo, en forma voluntaria o a requerimiento de la Administración, en los cuales se declare la existencia de un hecho cierto de cuya ocurrencia se derive un perjuicio para él. Art. 204 C.T.

- **Prueba documental**

Los contribuyentes pueden invocar como prueba documentos emitidos por la Administración Tributaria, siempre que se individualicen y se indique su fecha, número y oficina que los expidió.

En tal caso la Administración Tributaria debe pedir compulsas de dicho documento, inspeccionarlo y tomar copia de lo conducente o pedir que la oficina donde esté archivado certifique sobre los pasajes pertinentes. Art. 205 C.T.

- **Prueba contable**

La prueba pericial –en particular, la contable- es la que reviste mayor trascendencia en el procedimiento tributario. Ello es así en razón de que normalmente hay que recurrir a los registros contables para la cuantificación de los hechos imponibles de numerosos tributos.

De allí, entonces que la prueba pericial contable sea normalmente empleada por los contribuyentes y responsables para demostrar la veracidad de los hechos alegados en su escrito de contestación a los cargos formulados por la Dirección General de Impuestos Internos.

Los libros de contabilidad del sujeto pasivo, constituirán elemento de prueba siempre que sus asientos estén soportados con las partidas contables que contengan la documentación de respaldo que permita establecer el origen de las operaciones registradas, cumplan con lo

establecido por el Código Tributario, Código de Comercio y las leyes especiales respectivas. Art. 209 C.T.

2.1.4 Resolución.

“Las violaciones a este Código serán sancionadas por la Administración Tributaria por medio de resolución razonada...”, comienza diciendo el artículo 259 C.T.

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

En lo que se refiere a la falta de motivación de las resoluciones que pronuncien las autoridades administrativas, es preciso recordar que tal derecho persigue que la autoridad administrativa, dé las razones que la mueven objetivamente a resolver en determinado sentido, a fin de hacer posible el convencimiento de los justiciables del por qué de las mismas, es por ello que el incumplimiento con la obligación de la motivación, adquiere connotación constitucional, pues su inobservancia incide negativamente en la seguridad jurídica y defensa en un procedimiento administrativo.

Al no exponerse los argumentos en que se funda la resolución o sentencia, no se puede observar el sometimiento de las autoridades a la ley, ni permite ejercer el derecho de defensa especialmente para hacer uso de los recursos.

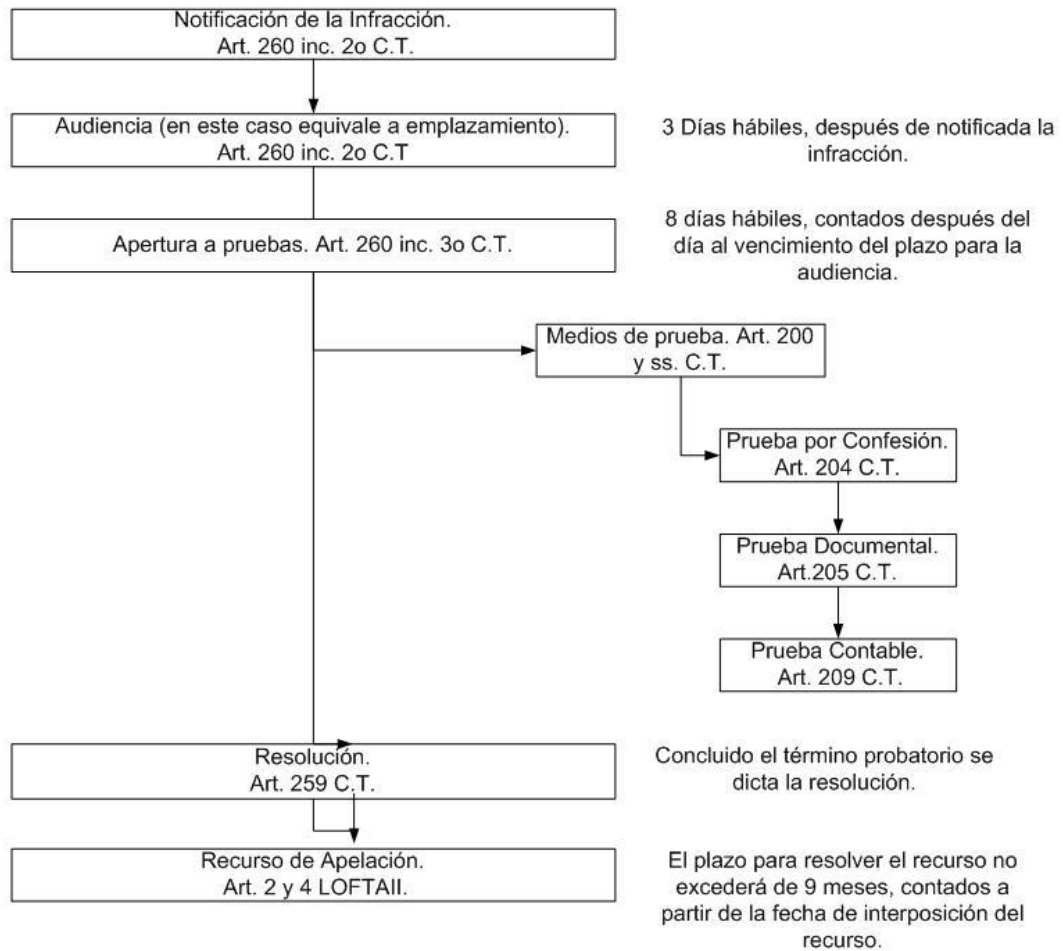
No basta que la autoridad emita una declaración de voluntad, accediendo o no a lo pretendido por las partes, sino que el deber de motivación que la Constitución y la ley exigen, impone que los proveídos – sean judiciales o administrativos- se exterioricen los razonamientos que sean los cimientos de las decisiones estatales, debiendo ser sumamente claros para que se comprendan no solo por lo juristas sino por todos los ciudadanos.

Con la motivación se elimina todo sentido de arbitrariedad, pues queda claro cuales han sido las razones que han convencido a la autoridad decisoria para resolver en determinado sentido, permitiendo a los gobernados conocer el porqué de las mismas y controlar la actividad jurisdiccional o administrativa a través de los medios impugnativos.

Sin perjuicio de las facultades de fiscalización y determinación de impuesto, concluido el término probatorio, se dicta la resolución que corresponde, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables, debiendo entregar 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 concluye que el sujeto pasivo ha desvirtuado en todo o en parte los ilícitos atribuidos. Art. 260 inc. final C.T.

Esquema del Procedimiento de Imposición de Multas por Sanciones Aisladas.

PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES A INFRACCIONES AISLADAS



2.1.5 Recurso de Apelación.

Toda resolución definitiva de la Dirección General de Impuestos Internos sobre imposición de multas, será apelable ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. Art. 11 LOFTAII⁶².

Es por ello que en los casos que las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria sean recurridas, se está a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. Art. 188 C.T.

El plazo para interponer el recurso de apelación, cuando se trata de resoluciones por imposición de multas aisladas comenzará a contarse a partir del día siguiente de la notificación respectiva.

El recurso de apelación se tramita de la siguiente manera:

1) Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, puede interponer recurso de apelación dentro del término perentorio de quince días hábiles, contados a partir de la notificación de la resolución. Art. 2 LOFTAII.

2) En el escrito⁶³ de interposición del recurso que se presenta con una copia en papel simple, el apelante expresa las razones de hecho y de

⁶² 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 313, del 21 de diciembre de 1991.

⁶³ En tal escrito debe el apelante señalar dentro del radio urbano de San Salvador, lugar en que debe buscársele para recibir notificaciones y demás diligencias. Art. 3 LOFTAII

derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos.

3) Recibido el escrito de interposición del recurso junto con su copia, el Tribunal solicitará a la DGII, que le remita el expediente respectivo dentro del plazo de tres días hábiles, la que debe enviarlo, a fin de que el Tribunal estudie su admisibilidad en relación a la presentación en tiempo, forma y constatar la legitimidad de la persona que recurre. Art. 4 inc. 2º LOTAI.

4) Admitido el recurso, el Tribunal pide informe a la DGII, remitiéndole el incidente y expediente respectivo a efectos de que conteste los puntos reclamados y justifique su actuación en relación con éstos, dentro del término de quince días hábiles contados a partir del siguiente al de la notificación de la admisión. Art. 4 inc. 2º LOFTAI.

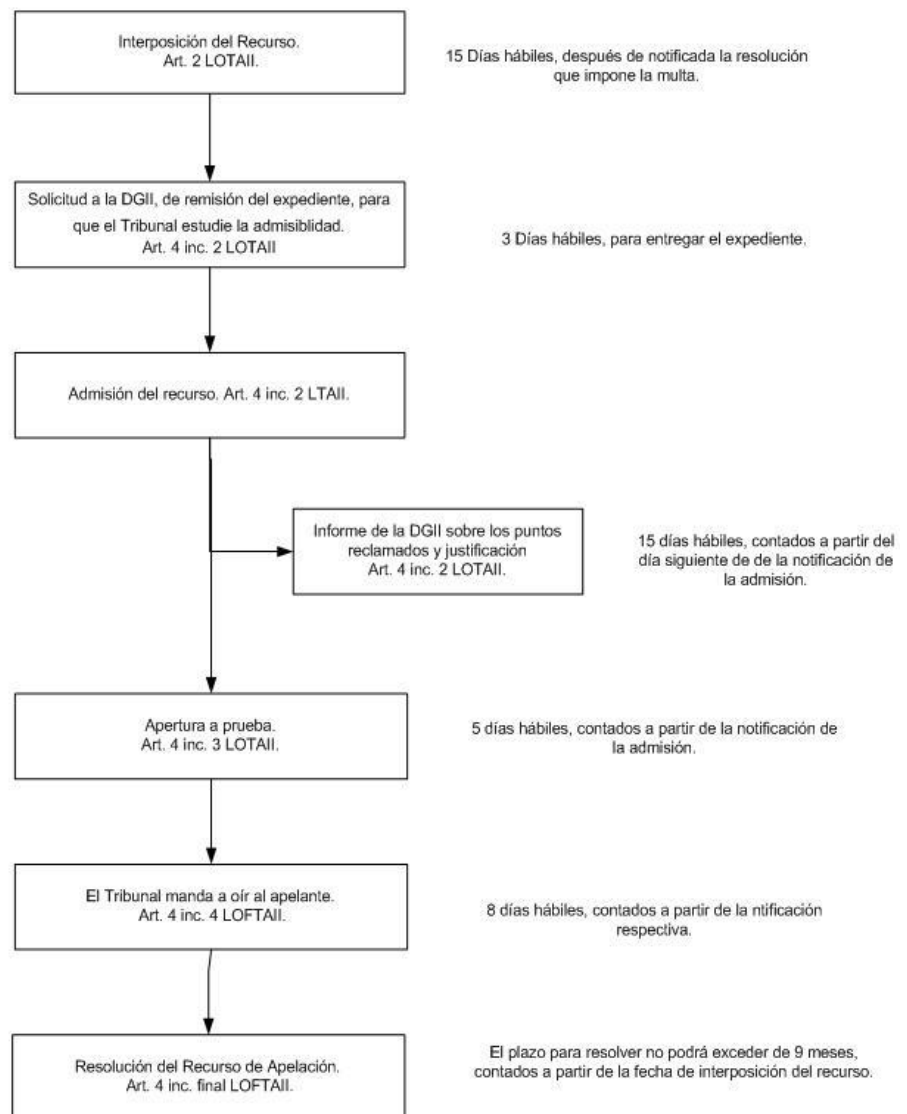
5) Vencido el término para rendir el informe, si la DGII, no hubiere devuelto el incidente y el expediente respectivo, se mandarían a recoger. Cuando el Tribunal los haya recibido, con o sin contestación, abre a pruebas el incidente por el término perentorio de cinco días hábiles contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, para el solo efecto de que éste solicite dentro de dicho término la producción de las pruebas por él ofrecidas. Art. 4 inc. 3º LOFTAI.

6) El Tribunal ordena la producción de las pruebas una vez vencido el término anterior, y cuando se hayan producido, manda oír al apelante para que presente sus alegaciones finales en el término fatal e improrrogable de ocho días contados a partir del siguiente al de la notificación respectiva. Art. 4 inc. 4º LOFTAI.

7) El plazo para resolver el recurso de apelación y notificar la sentencia no puede exceder de nueve meses contados a partir de la fecha de interposición de dicho recurso. Art. 4 inc. final LOFTAIL.

Esquema del Procedimiento del Recurso de Apelación.

PROCEDIMIENTO PARA INTERPONER EL RECURSO DE APELACIÓN DE RESOLUCIONES POR MULTA AISLADA



2.2 Tipo de sujeto obligado a la declaración y pago del impuesto.

Para considerar el tipo de sujeto obligado a la declaración o pago del impuesto hay que recordar que éstos se refieren a los impuestos de Renta e IVA.

Se considera sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable, establece el art. 30 C.T. a partir del cual se desarrolla la clasificación de éstos.

En el artículo 20 LIVA nos ilustra que entiende por sujetos pasivos.

- a) Las personas naturales o jurídicas;
- b) Las sucesiones;
- c) Las sociedades nulas, irregulares o de hecho;
- d) Los fideicomisos; y
- e) Las asociaciones cooperativas

Contribuyentes. Son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador⁶⁴ de la obligación tributaria. Art. 38 C.T.

Para la transferencia de bienes muebles y prestaciones de servicios también se consideran contribuyentes: Los comisionistas, los consignatarios, subastadores y todos aquellos que vendan, transfieren o subasten bienes o presten servicios en forma habitual por cuenta de terceros. Art. 41 C.T.

⁶⁴ El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria. Art. 58 C.T

Para Renta son obligados a declarar: Las personas asalariadas que tengan remuneraciones que excedan de \$ 5,714.29; Las personas Naturales de Rentas Diversas, las Personas Naturales no Domiciliadas, Personas Jurídicas, Sucesiones y Fideicomisos, Conjuntos Culturales, Artísticos, Deportivos o Similares. Arts. 34 y ss. LISR.

El art. 100 C.T. manifiesta que también son obligados a declarar los sujetos pasivos excluidos del pago de la Renta, el art. 6 LISR establece que éstos son:

El Estado de El Salvador;

Las municipalidades; y

Las corporaciones y fundaciones de derecho público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública.

Responsables. Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Ellos son:

-Agentes de Retención y Percepción del Impuesto sobre la Renta. Arts. 47, 154 C.T; 93 RCT., 75 LISR.

-Agentes de Retención y Percepción del IVA. Arts. 47, 162, 162-A, 164 C.T; 104 y 106 RCT

-Obligados al Anticipo a Cuenta del Impuesto sobre la Renta e IVA. Arts. 151, 162-A C.T. respectivamente

Hay que considerar que el agente que efectúa el ingreso de los importes retenidos, siempre guarda fondos ajenos y no propios, con la sola diferencia del modo o forma en que ellos han llegado a su poder; lo mismo ocurre con el empleador, pues éste no retiene fondos propios, como se cree, sino que retiene fondos de su empleado, que extrajo del sueldo al efectuarle

el pago y que debió ingresar a la Dirección General de Impuestos Internos a nombre propio y por cuenta de él.

En la aplicación de sanción por la declaración o pago extemporáneo del respectivo impuesto no se considera si es responsable o contribuyente del impuesto.

La multa se establece en base al tiempo de extemporaneidad y se realiza un porcentaje de multa sobre el monto del impuesto dejado de pagar, es decir que no existe una tabla de cantidades no declaradas o pagadas en tiempo para imponer la multa, lo que equivale a decir que bien puede un contribuyente dejar de declarar millones de dólares y no por ello sea titular de un porcentaje mayor a pagar en concepto de multa (porque en principio se calcula sobre el plazo extemporáneo), del que declara unos cuantos dólares fuera del plazo establecido para ello.

Bien puede un contribuyente común dejar de declarar en el tiempo señalado por la Administración para hacerlo o el agente de retención o percepción y la sanción no se atenúa ni agrava por la calidad que ostenten.

2.3 Multa por la declaración o pago extemporáneo de los impuestos estatales.

La multa que por el incumplimiento a la declaración o pago del impuesto se interponen, se encuentra regulada en el Código Tributario.

En primer lugar el Código Tributario, específicamente en el art. 238 lit. b) sanciona al sujeto pasivo por no presentar la declaración dentro del plazo

legal establecido para el respectivo impuesto. La multa es del cinco por ciento del impuesto a pagar, si la declaración se presenta antes de un mes de retraso.

Sin embargo si la declaración es presentada con retardo de más de un mes pero no mayor de dos meses, la multa a aplicar es del diez por ciento.

Multa del quince por ciento, si el retardo es superior a dos meses pero menor de tres meses y multa del veinte por ciento si el impuesto a pagar lleva más de tres meses de retardo.

Si la declaración tributaria no presenta impuesto a pagar la sanción aplicar es de un salario mínimo. Dicho salario establecido para los trabajadores de Comercio y Servicios salvadoreños es de ciento ochenta y tres dólares⁶⁵.

El art. 164 C.T manifiesta que, los agentes de percepción y retención pueden caer en extemporaneidad en cuanto al pago del impuesto también, ya que constituye pago las retenciones o percepciones que se le realicen al contribuyente, por lo tanto los agentes de retención y percepción deben enterar íntegramente al Fisco, el impuesto retenido o percibido sin deducción alguna de crédito fiscal, y de no hacerlo son sancionados de conformidad al art. 246 del Código.

⁶⁵ Art. 228 inc. 2º C.T.- “Cuando las disposiciones legales... hagan referencia a la expresión salario mínimo o salario mínimo mensual, como base para la imposición de sanciones, cualquiera que sea la actividad económica del sujeto pasivo y su ubicación en el territorio de la República, se entenderá que se hace referencia al valor que corresponda equivalente a treinta días del salario mínimo por jornada ordinaria de trabajo diario diurno...para los trabajadores del comercio.” Decreto que establece el salario mínimo. D.E. No.108 de fecha 6 de noviembre de 2007. D.O 207 Tomo 367 de fecha 7 noviembre de 2007

El art. 246 lit. c) C.T., establece la sanción para éstos, la cual se constituye en incumplimiento con relación a la obligación de retener y percibir cuando: el agente retiene o percibe y entera extemporáneamente el impuesto respectivo, la sanción es equivalente a una multa del cincuenta por ciento de las sumas retenidas o enteradas extemporáneamente.

Los enteros que como anticipo a cuenta para el pago del impuesto se entregan extemporáneamente por parte de personas naturales titulares de empresas mercantiles, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas y por personas jurídicas de derecho privado y público (art. 151 C.T.), pueden ser entregados al Fisco de manera extemporánea, por lo tanto el legislador regula la sanción a esta infracción en el art. 247 C.T.

El Código en el art. 247 lit. b) establece que constituye incumplimiento de la obligación tributaria que el responsable a enterar el pago o anticipo a cuenta lo haga fuera del plazo establecido. Para ello la sanción que se aplica es de una multa equivalente al cincuenta por ciento de la suma enterada extemporáneamente.

La misma sanción se regula por el art. 105-A LISR, el cual establece que cuando los responsables del anticipo o pago a cuenta no declaran ni pagan en el término establecido lo que corresponde en tal concepto, se les aplica una multa equivalente al 50% de la suma que éstos dejan de enterar.

Así en el supuesto que los sujetos obligados al anticipo o pago a cuenta no paguen en el término establecido lo que corresponde en tal concepto, se les aplica dicho porcentaje de multa.

Las anteriores infracciones resultan por retener, percibir o enterar el impuesto de manera extemporánea, lo que significa que los agentes de retención o percepción realizan dichas obligaciones de manera extemporánea, por lo cual deben pagar la multa que para cada infracción se regula.

Lo relevante de las multas que se establecen a dichos agentes es que permiten ser autoliquidadas también, tal situación resulta innecesaria regularla en forma aislada pues constituye la misma infracción regulada en el art. 238 C.T., de igual forma no fue derogada la disposición de la LISR arriba referida cuando el legislador la consideró en el Código, específicamente en el art. 247 lit. f), parece ser que el Código Tributario no vino del todo a unificar los criterios de las leyes tributarias, existiendo una dualidad de normas.

2.4 Criterios para la imposición de multas por la declaración o pago extemporáneo de los impuestos.

Para el desarrollo de este acápite es necesario establecer los criterios más importantes que el legislador tuvo para crear la sanción de la multa por la infracción que el sujeto pasivo cometió y si éstos efectivamente se cumplen en la imposición de la misma. Los artículos a considerar serán los que establecen multas por declarar o pagar fuera del plazo legal dado por el Fisco, éstos son: Arts. 238 lit. b), 246 lit. c), 247 lit. c), 262-A C.T., y 105-A inc. 1º LISR.

En primer lugar se hará un análisis del artículo 238 literal b) C.T., el cual establece la infracción tributaria de incumplimiento de la obligación de presentar declaración dentro del plazo legal establecido, plazo que para el

impuesto del IVA es de un mes calendario, es decir este impuesto se declara y paga mensualmente. En el caso del impuesto sobre la Renta, el pago se realiza en los primeros cuatro meses del año.

El art. 246 literal c) C.T., establece el incumplimiento de retener o percibir y enterar extemporáneamente el impuesto respectivo. Asimismo el art. 247 lit. b) sanciona el incumplimiento de la obligación de enterar a cuenta en el plazo establecido. Para el artículo anterior la LISR establece similar sanción en su art. 105-A.

Al respecto es importante destacar que para calcular la multa aplicable a las sanciones de los arts. 246 lit. c) y 247 lit. b), el legislador nos da la herramienta en el art. 262-A, estableciendo que para aplicar la sanción se hará sobre los días extemporáneos con que cuente la obligación.

No se omite manifestar que aunque el RCT no expresa si estas sanciones se pueden autoliquidar, en la práctica de la Administración Tributaria se investigó que efectivamente éstas pueden ser autoliquidadas, lo que naturalmente resulta importante desarrollar por ser concerniente al tema debatido. El estudio de todos los artículos antes mencionados se hará a continuación.

2.4.1 Tiempo y Cuantía de lo Declarado o Pagado Extemporáneamente.

Este criterio resulta ser el más debatido y criticado, debido a que parece ser que es el único que se aplica no sólo para imponer la sanción sino también para atenuarla, así para el caso de la declaración extemporánea el art. 238 lit. b) C.T. se presenta de la siguiente forma:

- 1) Si el retardo no es mayor de 1 mes, la multa será de 5%, del monto del impuesto a pagar extemporáneamente.
- 2) Si el retardo no es mayor de 2 meses, la multa es de 10%.
- 3) Si el retardo no es mayor de 3 meses, la multa es de 15%.
- 4) Por último si el retardo es mayor de 3 meses, la multa es de 20%.

De lo antes mencionado se puede concluir, que para la declaración extemporánea, parece ser que el único objetivo de la Administración Tributaria es que el sujeto pasivo cumpla con la obligación de pagar, sin tomar en consideración que clase de contribuyente es, y el monto de lo declarado pasa a segundo plano.

En referencia al criterio de cuantía en la multa por declaración o pago extemporáneo resulta ser un criterio secundario, ya que en principio la sanción se gradúa de acuerdo al tiempo que ha transcurrido después de que venció el plazo para presentar la declaración y junto a ella el pago. Sin embargo, la graduación se hace además del tiempo extemporáneo sobre el monto del impuesto a pagar extemporáneamente. Art. 238 lit. b) C.T.

A ello se agrega que, cuando la declaración tributaria presentada por el sujeto pasivo no lleva impuesto a pagar, es decir la declaración tributaria es presentada a cero sin registro de ingresos ni egresos por parte del contribuyente, la sanción es de un salario mínimo.

Situación que atenta contra la seguridad económica del contribuyente pues si éste no registra ingresos ni egresos, se denota falta de capacidad contributiva, por lo tanto, no debería el Fisco imponer sanción, ya que resulta perjudicial al patrimonio del sujeto pasivo tener que pagar una multa pecuniaria cuando seguramente no cuenta con recursos económicos.

En tal situación la Administración Tributaria de Costa Rica y Argentina dejan a criterio del juez respectivo valorar y analizar la gravedad de la sanción y éste tiene la facultad de eximir de multa a aquel contribuyente que acredite que no es económicamente capaz de cumplir con la obligación, dicho mecanismo debe ser adoptado por la Administración Tributaria salvadoreña pues ello salvaguarda la seguridad económica del contribuyente.

Ahora bien, en los casos de incumplimiento de retener o percibir y enterar el anticipo a cuenta en el término establecido para ello, regulado en los arts. 246 lit. c) y 247 lit. b) C.T., el legislador manifiesta que la sanción se impone sobre las sumas retenidas o enteradas extemporáneamente, es decir sobre la cuantía del impuesto.

En los anteriores casos, además de establecer los arts. 246 lit. c) y 247 lit. b) la sanción sobre la cuantía del impuesto, el Código ordena que se debe calcular también, la sanción sobre la base del tiempo de extemporaneidad de las infracciones que contienen dichos artículos, regulando ello el art. 262-A C.T, el cual establece las reglas para la imposición de sanciones por cumplimiento extemporáneo.

Para realizar el cálculo de las multas es necesario establecer que los arts. 246 lit. c) y 247 lit. b) C.T., manifiestan que, cuando se retiene o percibe, y entera el impuesto respectivo o el anticipo a cuenta fuera del plazo establecido para ello la sanción es del 50% de la suma retenida o enterada extemporáneamente, es decir la sanción se establece sobre el monto del impuesto retenido o percibido y enterado de manera extemporánea.

Ya que a dichas sanciones también se les aplica un porcentaje de sanción conforme al art. 262-A C.T, este porcentaje es de acuerdo al tiempo de extemporaneidad el cual se calcula de la siguiente manera.

En primer lugar cuando el retardo no es mayor a diez días, la sanción a aplicar corresponde al treinta y cinco por ciento del monto de la suma estipulada para la infracción, lo que significa que el contribuyente debe pagar el 35% del 50% que le corresponde por la infracción ya sea del art. 246 o 247 C.T.

Para mejor comprensión se hace el siguiente cálculo sobre la base de un caso hipotético. El Lic. José Manuel Panameño es el agente obligado a retener \$50,000 que surgen en concepto de renta de los empleados de la sociedad "Unilogo S.A de C.V".

Dicho agente de retención entera extemporáneamente los \$50,000, el art. 246 lit c) establece que le corresponde pagar el 50% de la suma enterada extemporáneamente lo que equivale a \$25,000, sin embargo también se debe calcular cuanto tiempo ha transcurrido después de que la obligación debió ser cumplida. El Lic. Mejía tiene 6 días de extemporaneidad por lo que de acuerdo al art. 262-A N° 1 C.T, le corresponde pagar el 35% de los \$25,000, lo que equivale a \$8,750.

Asimismo se calcula si se el retardo es de más de diez días, pero no mayor de veinte días, se aplica el cincuenta por ciento sobre el otro 50% que se establece para la respectiva infracción.

Si el tiempo de retardo en que debió cumplirse la obligación es superior a veinte días, pero no mayor de treinta días, se aplica el 75% sobre el 50% ya referido.

Finalmente si el retardo es mayor de treinta días, se aplica el cien por ciento de la multa establecida para la infracción.

El legislador regula de forma dispersa el incumplimiento de retener o percibir, y enterar el impuesto respectivo o el anticipo a cuenta fuera del plazo establecido en cuatro artículos los cuales son art. 246 lit c), 247 lit. b), 262-A C.T y 105-A LISR y omitió derogar este último que regula lo mismo que el art. 247 C.T., situación que a toda luz parece innecesaria, pues deja expedito la libre valoración de cada uno de ellos de manera aislada, ya que no hace clara distinción de la relación de los mismos.

A partir del estudio de lo antes explicado, se concluye que el Código Tributario tiene regulaciones que no son claras y que dan lugar a equívocos a los lectores y aplicadores de él, pues en referencia a las infracciones por parte de los agentes de retención o percepción, la ley no expresa actos concatenados que instruyan al aplicador a realizar un acto de una u otra forma, lo que resulta demasiado confuso para la mayoría de los contribuyentes que no son personas letradas en las ciencias jurídicas y máxime en el derecho tributario, y no hay que omitir que no solo para ellos sino también para los aplicadores de la norma tributaria, en este asunto los empleados de la DGII, que en muchos casos no son profesionales graduados, es decir está reservado únicamente para los doctos en el área tributaria.

2.4.2 Atenuantes y Agravantes en la Imposición de Multa por la Declaración o Pago Extemporáneo.

Las circunstancias atenuantes de sanciones que pueden aplicarse al sujeto pasivo para aminorar la multa se presenta en dos casos en concreto, éstos son:

1) Si el infractor subsana en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o inexactitudes en que ha incurrido, toda vez que la Administración Tributaria no le hubiere requerido o emplazado para obtener las correcciones, o notificado el auto que ordena la fiscalización por medio de auditores fiscales, según sea el caso la sanción le es atenuada en un setenta y cinco por ciento;

2) Cuando el infractor subsane su incumplimiento dentro del plazo que la Administración Tributaria señale para hacerlo, al haberlo requerido, emplazado u otorgado audiencia, la sanción le es atenuada en un treinta por ciento.

En el caso del numeral 1, el supuesto infractor cuenta con la opción de hacer efectiva esta atenuante, cuando éste opta por subsanar el incumplimiento en forma voluntaria, es decir procede a declarar el impuesto aun en forma extemporánea, para lo cual no debe haber sido requerido por la DGII, la sanción le es atenuada en un setenta y cinco por ciento.

En este caso se entiende que el receptor de la declaración (el empleado de la DGII), le ha hecho saber al infractor que bien puede autoliquidar la multa o esperar el proceso sancionatorio respectivo, ya que a

partir del incumplimiento de la obligación tributaria por no declarar o pagar el respectivo impuesto en el tiempo legal establecido, se ha hecho titular de una sanción.

En el segundo de los casos se encuentra la subsanación del incumplimiento de la obligación por parte del infractor al haberlo requerido, emplazado u otorgado audiencia la Administración Tributaria (esto es un acto previo que realiza la Administración a la ejecución del procedimiento para imposición por infracciones aisladas), para lo cual le concede un plazo de cinco días hábiles, para que el infractor subsane su incumplimiento, la sanción es atenuada en un treinta por ciento.

Aunque este criterio de atenuación de sanción resulta acertado, por contribuir a la economía procesal, es menester mencionar que el porcentaje se quedó bastante bajo en comparación del primer porcentaje de atenuación.

En el caso de las circunstancias agravantes de sanciones el art. 262 del Código Tributario, nos regula que se aplica de la forma siguiente:

1) Cuando exista reincidencia. Se entiende que hay reincidencia cuando el infractor sancionado por sentencia o resolución firme, incurre nuevamente en infracción respecto de la misma obligación dentro del plazo de tres años contados a partir del día siguiente a aquel en que adquiera estado de firmeza la resolución mediante la cual la Administración Tributaria impuso la primera sanción. En el caso de la declaración o pago extemporáneo por no tener sanción específica cuando haya reincidencia, la sanción se incrementa en un setenta y cinco por ciento.

2) Cuando exista reiteración. Entendiéndose como tal, cuando se vuelve a incumplir una misma obligación, sin que el infractor hubiere sido sancionado en resolución firme por las anteriores. En este caso la sanción aplicable se incrementa en un cincuenta por ciento.

De conformidad a lo establecido en el artículo anterior, para la calificación de la reincidencia se requiere:

- a) Sentencia o resolución firme en la que se sancione la primera infracción;
- b) Que se incurra nuevamente en infracción respecto de la misma obligación cuyo incumplimiento fue sancionado; y
- c) Que la infracción se cometa dentro del plazo de la caducidad de la facultad sancionatoria, es decir, dentro el plazo de tres años contados desde el día siguiente en que se cometió la primera infracción, si se hubiere presentado la liquidación extemporáneamente.

Para la calificación de la reiteración, se estará a la concurrencia del acto o hecho tipificado como infracción. Art. 137 RCT.

El caso de reincidencia el legislador estimó que dicha circunstancia agravante procede únicamente cuando haya habido un procedimiento administrativo para imponer la sanción, es decir el contribuyente puede declarar y/o pagar extemporáneamente cuantas veces quiera y optar por atenuarse la multa de forma voluntaria sin previo requerimiento de la Administración, ya que no quedará registradas tales infracciones en los archivos del Fisco, debido a que no se concreta ningún acto administrativo no quedando constancia de ello.

Diferente situación ocurre en la República de Costa Rica donde pese a que la multa se autoliquide por el contribuyente de manera voluntaria sin previo requerimiento por la Administración, ésta si deja constancia de lo actuado, levanta una resolución resumida del acto, lo que equivale o mejor dicho se constituye en un verdadero acto administrativo por parte de la Administración.

2.5 Aplicación de Principios Constitucionales en la Imposición de Sanciones Tributarias.

Interesa resaltar que existe un solo ordenamiento punitivo tendiente a reprimir la comisión de ilícitos, el cual es el Derecho Penal.

Tal como se ha mencionado, el poder sancionador del Estado no es ejercido exclusivamente por los órganos jurisdiccionales del Órgano Judicial sino que resulta compartido con la Administración.

Como ya se sabe, a tenor de lo dispuesto por el artículo 6 del Código Penal de la República de El Salvador, las normas generales y principios del mismo se aplicarán a todos los delitos previstos en las leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieren lo contrario.

Por lo tanto existen normas y principios que pueden adaptarse a la naturaleza administrativa de las sanciones tributarias.

Se analizará seguidamente los límites o principios a los que debe ajustarse la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, en lo

concerniente a aspectos constitucionales que deben considerarse en la aplicación de sanciones por parte del Fisco.

2.5.1 Principio de Legalidad.

La necesidad de ley previa es la resultante de la racionalidad que orienta los actos de gobierno en un sistema republicano, siendo además irracional reprochar a un sujeto lo que hizo, cuando no tenía forma de conocer la prohibición porque todavía no se había establecido.

Aún se expresa con la formulación latina acuñada por von Feuerbach: “*nullum crimen, nulla poena, sine lege*”. Esta expresión surgida como una de las conquistas principales de la filosofía política emergente de la Revolución Francesa, fue concebida en su origen, como una norma dirigida a limitar el poder de los magistrados, en el sentido de que solo las leyes, no la voluntad del juez, pueden crear los delitos y sus penas⁶⁶.

La legalidad se encuentra en todas las áreas del derecho, se manifiesta a partir de que el Estado asegura que nadie puede ser juzgado sino conforme a leyes previas.

El principio de legalidad encuentra su ubicación constitucional en el artículo 15 y en juego armónico de los artículos 1, 8, 11, 131 ord. 6º y 231 inc. 1 de la Constitución de la República y arts. 3 inc. 4, 5, 6 y 7 Código Tributario, consagrando una de las más preciosas garantías, cual es que

⁶⁶ LITVAK, JOSÉ D. y otros, *Sanciones Encubiertas en el Derecho Tributario*, primera edición, La Ley S.A., Buenos Aires, 2003, p. 81

ningún habitante de la República puede ser juzgado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso.

El principio de legalidad entendido en el ámbito tributario comienza a partir del enunciado de nuestra Constitución, el cual es simple y se encuentra regulado en todas las constituciones políticas democráticas, proclamando nuestra Constitución que no podrán imponerse ni establecerse tributos sino en virtud de una ley y para el servicio público. Art. 231 Cn.

En armonía con el párrafo anterior la Constitución otorga la potestad de decretar y crear impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes al Órgano Legislativo. Art 131 ord. 6º Cn.

Ahora bien es importante reconocer que en materia tributaria dicho principio debe ser acogido y respetado. El principio de legalidad tributaria, que se establece para determinar el poder de la Administración Pública, exige que el ejercicio de ese poder requiere de una ley formal que determine específicamente los elementos esenciales del tributo, tales como: el hecho imponible, los sujetos de éste, el objeto del gravamen, la cuantía del tributo y la forma de pago⁶⁷.

De ahí que la ley tributaria debe determinar la naturaleza jurídica del tributo, indicar la diversidad de sujetos pasivos y sus obligaciones, el objeto del tributo, las tarifas, el régimen de infracciones y sanciones y el procedimiento para aplicarlas, las exenciones; de manera tal que señale

⁶⁷ Sentencia de Juicio Contencioso. Sala de lo Contencioso-Administrativo, con Referencia Número 28-H-95, de fecha 30 de mayo de 1997.

claramente los límites al poder tributario en cuanto a su campo de actuación⁶⁸.

Siendo la Constitución de la República la que reconoce y garantiza el principio de legalidad tributaria, al respecto el Código Tributario manifiesta que en razón de éste principio la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento. Art. 3 inc. 4 C.T.

Es decir la DGII debe sujetarse a lo dispuesto en el Código Tributario, tal como lo establece el anterior precepto, de lo contrario se está infringiendo la norma por lo tanto a partir del desacato de ley todo acto es ilegal.

A partir de ello se encuentra una infracción por parte del Órgano Ejecutivo, pues ha sobrepasado la autoridad que por mandato constitucional le está dado al Órgano Legislativo para crear leyes que establezcan las infracciones, sanciones y procedimiento administrativo para aplicar estas últimas, dicha infracción se encuentra a partir del establecimiento de la autoliquidación de multas que no está regulada en el Código, sino que la regula en el Reglamento de Aplicación de éste, ignorando el procedimiento legalmente establecido para imponer sanciones a través de ley.

Un reglamento o un decreto, si bien pueden ser llamados “ley” (en el sentido lato equivalente a “norma de carácter general”), sólo lo serán desde un punto de vista “material” en tanto no hayan sido dictadas por el órgano constitucionalmente investido para hacerlo, conforme al proceso dictado por la Constitución.

⁶⁸ Idem.

El principio de legalidad será reforzado en el Capítulo IV, en el número 4.2.1 Violación al Principio de Legalidad y Reserva de Ley, ampliando sus dimensiones.

2.5.2 Principio de Reserva de Ley.

El principio de legalidad encuentra su adecuado complemento en aquel otro al que la doctrina ha denominado “principio de reserva de ley”, cristalizado en los arts. 131 ord.6º y 231 de la Constitución de la República de El Salvador.

La importancia de la Reserva de Ley se encuentra establecida en todas las leyes, al respecto se menciona como dicha Reserva, es acogida en el Derecho Penal.

En el ámbito penal, la exigencia de la ley previa implica que se les reserva a los individuos una zona exenta de castigo, constituida por aquellos hechos ilícitos, inmorales o perjudiciales que no se encuentran configurados y castigados por una ley previa a su acaecer. La punibilidad de los hechos que la ley no castiga queda reservada como esfera de inmunidad frente al poder represivo del Estado⁶⁹.

Como consecuencia lógica de todo cuanto antecede, se pone de manifiesto:

a) Los hechos punibles y las penas consecuentemente deben ser descritos con absoluta certeza por la norma legal;

⁶⁹ GARCÍA BELSUNSE HORACIO y otros. *Disertación de los Académicos Reflexiones Jurídica en Torno a la Doctrina de la Corte Suprema en el Caso Aransibia Clave*, Argentina. Principio de Reserva Penal, en, en www.ancmyp.org.ar/user/files/reflexiones.

- b) Monopólicamente pertenecen al nivel o plano de ley, y
- c) Está vedada cualquier intromisión del Órgano Ejecutivo vía legislación delegada o potestad reglamentaria⁷⁰.

La reserva penal entendida en el ámbito tributario, indica que se requiere de la emisión de una ley para tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas, y junto a ello la creación del procedimiento para aplicar las sanciones.

Asimismo será el Órgano Legislativo el encargado de la punibilidad de los hechos tipificados como infracciones, de acuerdo a la normativa tributaria imperante.

Al Órgano Legislativo le corresponde decretar, interpretar auténticamente, reformar y derogar leyes secundarias (Art. 131 ord. 5º Cn.), como consecuencia lógica de ello y amparando lo anterior, el Principio de Reserva de Ley en la normativa constitucional se deduce de los arts. 131 ord. 6º y 231 y en la normativa tributaria se encuentra en el art. 6 C.T., el cual manifiesta, entre otros aspectos, la necesidad de emisión de una ley y los requisitos primordiales para fijar la obligación a los contribuyentes de pagar intereses, tipificar infracciones y establecer sanciones y los procedimientos que se necesitan para aplicar las sanciones.

Lo cual ha sido violentado al haber regulado una excepción al procedimiento sancionatorio a través de la autoliquidación de multas en el RCT, y no así en el Código Tributario.

⁷⁰ Idem.

2.5.3 Principio de Inocencia.

Su acogida como uno de los principios inspiradores de la Revolución Francesa fue el precedente que guió su proclamación en los textos internacionales sobre derechos humanos elaborados a partir de la mitad del siglo XX.⁷¹

El artículo 12 de la Constitución salvadoreña configura la presunción de inocencia como un derecho fundamental inspirado en el principio de igualdad de la persona, constituyéndose de este modo en presupuesto del Estado de Derecho, aunado al artículo 4 Código Procesal Penal que también recoge tal principio.

De ambas disposiciones podemos extraer el principio de inocencia: “Toda persona a quien se le impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa.”

En materia tributaria el principio de inocencia parece ser que no está normado como en las demás áreas, por ejemplo en materia penal se recoge dicho principio en el art. 4 CPP, sin embargo al tenor de algunos preceptos tributarios, el mencionado principio se encuentra desprotegido de la Administración Tributaria.

Lo antes manifestado surge debido a que en principio el Código adopta la responsabilidad objetiva, estableciendo que el incumplimiento del

⁷¹ Art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José, OEA 1969). Art. 14.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966. Suscrita en la Asamblea General de las Naciones Unidas, 16 de Diciembre de 1966, entrada en vigor el 23 de marzo de 1976.

pago en la fecha debida, constituye en mora al sujeto, cualquiera que fuere la causa (Art. 75 C.T), de igual forma se implementa la carga de la prueba al acusado, en este caso el infractor, tal situación se aborda en el siguiente acápite.

2.6 Principios, Garantías y Derechos Violados con la Práctica Autoliquidadora de Multas en Sustitución del Procedimiento Administrativo para Imponerlas.

Se comenzará diciendo que las sanciones tributarias y el procedimiento para imponerlas, requieren su establecimiento por una ley en sentido formal y material; es decir, una norma jurídica sancionada por la Asamblea Legislativa, de acuerdo al procedimiento establecido por la Constitución de la República.

Todo el procedimiento para la imposición de sanciones por la declaración o pago extemporáneo del respectivo impuesto establecido en el art. 260 C.T., viene a ser violentado, por la modalidad de autoliquidación de multas, regulado en el art. 16 del RCT, que ignora el procedimiento legal mencionado, permitiendo la modalidad de autoliquidarse la multa sin la respectiva resolución que la impone, a continuación se expondrán los argumentos.

Los sujetos pasivos pueden autoliquidar de manera voluntaria en el formulario del respectivo impuesto la multa que les corresponde por declarar y/o pagar en forma extemporánea, para lo cual pueden aplicar la atenuante pertinente en los casos que proceda. Art. 16 inc. 2 RCT.

El RCT manifiesta que la ausencia de autoliquidación voluntaria de la multa por parte de los sujetos pasivos no impide la recepción de la declaración correspondiente. Art. 16 inc. 3 RCT.

En el arriba mencionado precepto resulta una contradicción entre la práctica de la DGII y éste, debido a que en la Administración Tributaria no se recibe la declaración si el contribuyente no autoliquida la multa, sobre tal punto se dará una mejor apreciación y crítica en el Capítulo IV, número 4.2.2 Falta de Oportunidad Procesal Para Defenderse.

El art. 16 inc. 4 RCT también establece que las multas que no sean autoliquidadas voluntariamente en el formulario respectivo, son impuestas por la Administración Tributaria mediante resolución, previo seguimiento del proceso sancionatorio pertinente. Art. 16 inc. 4 RCT.

El proceso al cual hace referencia el artículo anterior, es el establecido en el Código Tributario en el art. 260. En tal procedimiento no se establece la autoliquidación de multas por parte del contribuyente, es decir no faculta al RCT para la implementación de la mencionada modalidad.

Por lo que se considera que al no hacer efectivo el procedimiento para establecer sanciones, todas las etapas del procedimiento administrativo se omiten o mejor dicho se ignoran, debido a la autoliquidación de multa, resulta entonces una violación al principio de la garantía del juicio previo, por la cual toda persona acusada de un delito, para el caso en materia tributaria de una infracción, debe ser antes oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, ya que se necesita de una infracción para una sanción y una resolución para imponer la sanción, esto es a partir del respeto que se debe tener por el Estado Constitucional de Derecho que rige en nuestro país.

Dicha modalidad de autoliquidación, permite que el contribuyente acepte su infracción y liquide la multa que le corresponde por no haber cumplido una obligación tributaria, sin que exista una resolución como establece el art. 259 las violaciones al Código son sancionadas por la Administración Tributaria por medio de resolución razonada.

El artículo en comento no faculta a la Administración para que delegue en el sujeto pasivo la posibilidad de autoliquidarse la multa sin que exista una resolución para imponer la sanción, es decir sin ser previamente oído y vencido en juicio. El infractor tiene derecho a recibir una decisión fundada. Art. 4 lit. b) nº 5 C.T.

En el entendido que el contribuyente acepte su culpa es porque ha sido negligente pero existen casos en que éste tuvo impedimentos legales para cometer la infracción. Es por ello que es necesario el desarrollo del procedimiento de imposición de sanciones por la declaración o pago extemporáneo, para que éste pueda defenderse en el procedimiento ya que la multa resulta ser injusta, cuando ha existido causa justificada para incumplir con la obligación.

Sin embargo el procedimiento legal puede no llevarse a cabo, a raíz de esto la autoliquidación puede adquirir connotación legal si a partir de ella se emitiera una resolución de la práctica, para que quede constancia de lo actuado por la DGII, tal como ocurre en Costa Rica donde la Administración Tributaria de dicho país emite una resolución resumida de esa práctica.

Ya que la autoliquidación puede constituirse en un acto administrativo si contara con resolución, es necesario mencionar que, con ésta práctica se condena o culpa al infractor sin posibilidad alguna de defensa de éste; así no

sólo la garantía del juicio previo es infringida sino los derechos y principios que conforman esta garantía, los cuales son derecho de audiencia, de defensa, principio de inocencia y de legalidad y la falta de resolución de la autoliquidación afecta la legalidad de la práctica.

Se puede mencionar a vía de ejemplo el caso del principio de presunción de inocencia, que es reconocido por la Constitución, por el cual toda persona a quien se le impute un delito (en este caso una infracción) se presumirá inocente mientras no se demuestre su culpabilidad en un juicio, art.12 Cn.

En doctrina se define la presunción de inocencia como el derecho subjetivo público, autónomo e irreversible del que está investida toda persona física acusada de una infracción tributaria y consistente en desplazar sobre la parte acusadora la carga cumplida de los hechos de la acusación, viniendo obligado el Tribunal a declarar la inocencia si tal prueba no tiene lugar⁷².

“Es conocido también como principio de no culpabilidad, éste nace desde el momento en que una persona se le imputa la comisión de un delito, y significa que a toda persona que se le impute un delito, se presumirá inocente..., mientras no se pruebe su culpabilidad en un juicio público...”⁷³

La presunción de inocencia también se ve transgredida por los siguientes artículos, en los cuales la Administración Tributaria adopta la

⁷² GONZÁLEZ MÉNDEZ, AMELIA, *Buena Fe y Derecho Tributario*. Marcial Pons, S.A, Madrid, 2001, p. 123.

⁷³ GONZÁLEZ BONILLA, RODOLFO ERNESTO y otros, *Ensayos Doctrinarios sobre el Nuevo Código Procesal Penal*, 1ª edición, Unidad de Programa de Apoyo a la Reforma del Sistema de Justicia, San Salvador, 1988, p. 12.

responsabilidad objetiva amparándose a partir de lo que establecen éstos artículos, con lo cual el precepto constitucional de presunción de inocencia, es transgredido.

El art. 75 CT establece que el incumplimiento del pago del impuesto en la fecha que señala la Administración Tributaria constituye en mora al sujeto pasivo, cualquiera que fuere la causa⁷⁴ de ésta, sin necesidad de requerimiento o actuación alguna por parte de la misma produciéndose, entre otros los siguientes efectos:

- a) Hace exigible coactivamente la obligación de pago del impuesto; y,
- b) Hace surgir la obligación de pagar intereses.

Asimismo corresponde al sujeto pasivo o responsable comprobar la existencia de los hechos declarados y en general de todos aquellos hechos que alegue a su favor. Art. 203 inc. 1 C.T.

De estas normas resulta que el legislador admite la responsabilidad objetiva, la presunción de culpabilidad y la inversión de la carga de la prueba por parte del contribuyente respecto de su inocencia, por lo tanto el principio de inocencia se violenta con tal práctica. Existe en materia tributaria una inversión de la carga de la prueba por la cual el autor debe probar su inocencia cuando se verifica la materialidad de la infracción.

Con esta práctica no sólo se ve violentado el principio de inocencia, sino también el derecho de audiencia, el cual es uno de los derechos por el que la Administración Tributaria debe velar.

⁷⁴ Nótese que el legislador no consideró los impedimentos legales que justifican el incumplimiento de una obligación legal por parte de la persona.

Constituye un derecho del administrado (ésta inmerso en el derecho de contradicción), ser oído, para lo cual al sujeto pasivo se le concederá audiencia y un plazo para defenderse (art. 4 lit b) nº 2 C.T).

La autoliquidación de multas no permite ni que haya un juicio, ni que se le presuma inocente al infractor ni mucho menos que se le conceda audiencia para presentar su defensa ante la infracción que se le imputa.

CAPITULO III: DERECHO COMPARADO DE LA AUTOLIQUIDACION DE MULTA DE LOS IMPUESTOS DE IVA Y RENTA EN SUSTITUCION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE IMPOSICION DE LA SANCIÓN.

Es importante hacer un análisis comparativo de cómo nuestra legislación tributaria regula el procedimiento de imposición de sanciones por infracciones aisladas, con otras legislaciones que tengan especial similitud con el procedimiento antes mencionado y la temática en estudio cual es, la modalidad que adopta el ente encargado de los tributos, la autoliquidación de multas.

Al respecto es necesario destacar que en nuestro ámbito tributario dicho procedimiento no se ejecuta como lo manda el Código Tributario, sino más bien ha venido a ser sustituido por la llamada autoliquidación de multas (en la cual el contribuyente acepta el pago de la multa sin previo procedimiento para imponerla), lo que nos parece relevante es el hecho que dicha práctica no está regulada en el Código, que tiene jerarquía superior al Reglamento de Aplicación de éste, violentando así los Principios de Legalidad y Reserva de Ley.

Para tal efecto se hizo cuidadosamente una selección de legislaciones tributarias extranjeras que fuesen afines a las nuestras para un análisis comparativo más claro y preciso, de tal selección encontramos mucho más pertinente estudiar las legislaciones tributarias de Costa Rica y Argentina, por regularse en ambos países la figura de la autoliquidación de multa por la declaración y/o pago extemporáneo del impuesto en los siguientes acápite se desarrollaran.

3.1 Legislación Tributaria comparada del Procedimiento de Imposición de Sanciones y Autoliquidación de Sanciones por Declaración o Pago Extemporáneo de los Impuestos en la República de Costa Rica.

En el momento de optar por la comparación de las legislaciones de otros países, se tomó la decisión de analizar la legislación tributaria de Costa Rica, debido a que este país se encuentra mejor ubicado en varios aspectos a nivel de Centro América, no siendo el ámbito tributario la excepción ya que cuenta con una recaudación tributaria bastante alta. De igual forma a la lectura, estudio y análisis de la legislación tributaria de dicho país se encuentran aspectos importantes de similitud y diferencia con nuestro país, que resultan relevantes estudiar.

Uno de los objetivos será indagar y llegar al conocimiento de por qué teniendo una legislación parecida, la forma de recaudar los tributos le resulta mucho más efectiva al país vecino que al nuestro, al respecto se puede decir que: pese a que nuestra legislación es bastante novedosa en cuanto aspectos formales y de redacción de los textos normativos, la normativa costarricense adopta una forma simplificada contando con la exacta aplicación de la ley por parte de los empleados del Fisco.

El C.T. es un instrumento que ha venido a unificar, simplificar y sistematizar los criterios de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, a efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en gran medida de la mano con el RCT, porque vuelve homogénea su aplicación por parte de la DGII, no dejando de lado que tales instrumentos son relativamente novedosos y vanguardistas, ya que datan del 2001, contrario ocurre con el Código de Normas y Procedimientos

Tributarios de Costa Rica⁷⁵, que tiene sus orígenes en 1971 y es complementado con el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria de Costa Rica⁷⁶ del 2002.

Por lo que se puede decir en primer lugar, que su Administración Tributaria es mucho más objetiva y eficaz, pese a que Costa Rica es un país mucho más grande en extensión territorial que El Salvador, la Administración Tributaria de ese país se esfuerza por cumplir con las expectativas del gobierno de poseer un ente recaudar adecuado para que responda a las necesidades del mismo.

En segundo lugar no se puede dejar de mencionar que gran parte de este éxito depende de la conciencia y cultura tributaria de los costarricenses pues ese gobierno emplea técnicas en las cuales se desarrolle tales aspectos en sus ciudadanos, contribuyendo a una mejor recaudación de los impuestos.

El problema en El Salvador es que los contribuyentes no están orientados para realizar sus obligaciones por la escasez de cultura tributaria que poseen, esto se puede observar, en el momento de percatarse de la cantidad de contribuyentes que se aglutinan los dos últimos días de presentación y pago del impuesto, de igual forma se puede denotar en la costumbre de no pedir facturas por la realización de nuestras compras, entre otros aspectos, contribuyendo con ello a la falta de ingresos a los fondos del Estado.

⁷⁵ Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica. Ley N° 4755 de 29 de abril de 1971 en www.pgr.go.cr

⁷⁶ Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria Costarricense N° 29264-H Publicado en La Gaceta N° 27 del 7 de febrero de 2001 en www.hacienda.go.cr

Debido a lo ya antes expresado, en lo sucesivo se desarrollará y analizará la legislación costarricense para una mejor comprensión de lo arriba mencionado, estableciendo asimismo diferencias y semejanzas en ambas legislaciones.

3.1.1 La Autoliquidación de Sanciones en la República de Costa Rica.

El CNPT de Costa Rica establece que son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. El Estado a través de la Administración Tributaria es el encargado de recoger tales tributos, pero existen casos en que el contribuyente incurre en infracciones tipificadas por el CNPT, en el cual éste impone la multa correspondiente a la infracción.

Los índices de morosidad y el estudio interno del crecimiento sostenido en el factor financiero de morosidad en el pago de obligaciones tributarias, demuestran la urgencia administrativa y financiera de establecer políticas tanto en el sistema de cobro que contenga un plan de incentivos de esta naturaleza para mejorar el recaudo de la Hacienda Pública como en el mejoramiento de la calidad de vida de la población territorial⁷⁷.

Cuando el impuesto ha caído en mora por no haberlo pagado en el plazo establecido para tal efecto o se ha omitido pagar, el contribuyente se convierte en titular de una sanción, la Administración Tributaria costarricense adopta la figura de la autoliquidación de sanción, para que el contribuyente

⁷⁷ Asamblea Legislativa, Boletín Informativo de 25 de Junio de 2004. Autoliquidación de Sanciones en, www.pgr.go.cr/actual/boletín/jun04/25.htm

pueda pagar la multa sin ser sometido a un procedimiento para ello, contando con atenuantes para la reducción de la sanción.

Para el cumplimiento de lo antes mencionado el CNPT, establece en el Título III “Hechos Ilícitos Tributarios”, Capítulo II “Infracciones y Sanciones Administrativas” Sección I “Disposiciones Generales”, en el artículo 76 la Autoliquidación de Sanciones.

En la mencionada disposición la ley faculta al contribuyente para que pueda autodeterminar la multa correspondiente, en este caso, utilizando los medios que define la Administración Tributaria, puede fijarse el importe que corresponde de acuerdo con la sanción de que se trate y, una vez realiza la autoliquidación, puede pagar el monto determinado, debiendo la Administración Tributaria verificar la aplicación correcta de la sanción.

Las sanciones que el contribuyente se puede autoliquidar se encuentran reguladas en los arts. 78-80, 80bis y 81 CNPT estas son las siguientes:

a) Omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción. Los contribuyentes, responsables y demás declarantes que omitan presentar a la Administración Tributaria la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de información relevante sobre el representante legal o su domicilio fiscal, en los plazos establecidos en los respectivos reglamentos o leyes de los diferentes impuestos, deben liquidar y pagar una sanción equivalente al cincuenta por ciento (50%) de un salario base por cada mes o fracción de mes, sin que la sanción total supere el monto equivalente a tres salarios base. Art. 78 CNPT

b) Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias. Los sujetos pasivos que omitan presentar las declaraciones de autoliquidación de obligaciones tributarias dentro del plazo legal establecido, tendrán una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario base. Art. 79 CNPT.

c) Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria. Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por la Administración Tributaria mediante el procedimiento ordenado en los artículos 144 a 147 CNPT⁷⁸, después del plazo de quince días dispuesto en el artículo 40 del mismo, deben liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el vencimiento de dicho plazo. Art. 80 CNPT

Esta sanción se calcula sobre la suma sin pagar a tiempo y, en ningún caso, supera al veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplica la sanción ni se interrumpe su cómputo cuando se concedan los aplazamientos o fraccionamientos establecidos en el artículo 38 CNPT.

d) Morosidad en el pago del tributo. Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por ellos mismos, después del plazo fijado legalmente, deben liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación hasta la fecha del pago efectivo del tributo. Esta sanción se aplica, también, en los casos en que la Administración Tributaria deba determinar los tributos por disposición de la ley correspondiente. Art. 80bis CNPT

⁷⁸ Dichos artículos hacen referencia a la Determinación por parte de la Administración Tributaria.

Esta sanción se calcula sobre la suma sin pagar a tiempo y, en ningún caso, supera el veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplica la sanción ni se interrumpe su cómputo cuando se conceden los aplazamientos o fraccionamientos indicados en el artículo 38 del CNPT⁷⁹.

e) Falta de ingreso por omisión o inexactitud⁸⁰. Se sanciona a los sujetos pasivos que, mediante la omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos que corresponden. Art. 81 CNPT

⁷⁹ El art. 38 CNPT, establece que en los casos y la forma que determine el reglamento, la Administración Tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, incluso por impuestos trasladables que no hayan sido cobrados al consumidor final, y siempre que la situación económico-financiera del deudor, debidamente comprobada ante aquella, le impida, de manera transitoria hacer frente al pago en tiempo.

⁸⁰ Se entiende por inexactitud la omisión de los ingresos generados por las operaciones gravadas, las de bienes o las actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales inexistentes o mayores que los correspondientes y, en general, en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos a la Administración Tributaria, el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable, incluidas las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos.

Estas diferencias (el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos) se presentan cuando, al efectuar cualquier operación aritmética, resulte un valor equivocado o se apliquen tarifas distintas de las fijadas legalmente que impliquen, en uno u otro caso, valores de impuestos menores o saldos a favor superiores a los que debían corresponder. Igualmente, constituirá inexactitud toda solicitud de compensación o devolución sobre sumas inexistentes.

Asimismo, constituye inexactitud en la declaración de retención en la fuente, el hecho de no incluir, en la declaración, la totalidad de las retenciones que debieron haberse efectuado o las efectuadas y no declararlas, o las declaradas por un valor inferior al que correspondía. En estos casos, la sanción será equivalente al veinticinco por ciento (25%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

No procede aplicar esta sanción en las diferencias del valor de los pagos parciales, que se originen por la modificación, mediante determinación de oficio del impuesto sobre la renta que los generó.

En los casos antes descritos en que la Administración Tributaria determine que se le ha inducido a error, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, por un monto inferior a doscientos salarios base, la sanción será del setenta y cinco por ciento (75%).

Esta sanción también se aplica cuando la Administración Tributaria determina la obligación, en los casos en que el sujeto pasivo, previamente requerido, persiste en el incumplimiento de presentar su declaración.

Dicha sanción es equivalente al veinticinco por ciento (25%) de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso, liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración. Si la solicitud de compensación o devolución resulta improcedente, la sanción será del veinticinco por ciento (25%) del crédito solicitado⁸¹.

En aquellos casos en que el infractor liquida la sanción según el art. 76 CNPT (la autoliquidación de sanciones), la Administración Tributaria dicta una resolución resumida. Cuando no hay autodeterminación de la sanción, se hace del conocimiento del eventual infractor los cargos que se le imputan y se le concede un plazo de diez días hábiles para expresar lo que desee y aportar la prueba correspondiente. Agotado este procedimiento, la Administración Tributaria dicta la resolución respectiva, dentro de los quince días hábiles siguientes.

⁸¹ Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 81 CNPT, debe entenderse que:

- a) El monto omitido no incluirá los intereses ni las multas o los recargos de carácter sancionatorio.
- b) Para determinar el monto mencionado cuando se trate de tributos cuyo período es anual, se considerará la cuota defraudada en ese período y para los impuestos cuyos períodos sean inferiores a doce meses, se adicionarán los montos omitidos durante el lapso comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre del mismo año.

En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho generador sea susceptible de determinación.

El pago de la sanción por parte del contribuyente en forma voluntaria, es decir autoliquidación de la sanción se realiza por medio de un formulario especial para ello el cual es, el formulario D-116⁸².

Al análisis de los artículos que establecen las infracciones y su respectiva sanción autoliquidable por el contribuyente, se desprenden los siguientes razonamientos:

1. La Administración Tributaria, otorga al contribuyente la facultad de autoliquidar la multa; la autoliquidación de sanción puede ser realizada por el infractor en cuatro casos en concreto, éstos son: omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción, omisión de la presentación de las declaraciones tributarias, morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria, morosidad en el pago del tributo y falta de ingreso por omisión o inexactitud.
2. La Administración dicta una resolución resumida de la autoliquidación de sanción, lo que constituye un verdadero acto administrativo;
3. En caso que el contribuyente no autoliquide la multa la Administración inicia el procedimiento para imponer la sanción;
4. La autoliquidación de sanciones está regulada en el CNPT, por lo que la figura adquiera connotación legal.

⁸² A&A Consultores S.A., autoliquidación de sanciones, en www.asamblea.go.cr

3.1.2.1 Reducción de Sanciones o Atenuantes.

La infracción de morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria y la morosidad en el pago del tributo determinado por el sujeto pasivo, reguladas en los arts. 80 y 80bis CNPT, respectivamente, no admiten atenuación de la sanción, ello debido al porcentaje de la sanción que es el 1%, por cada mes transcurrido después de haberse tenido que cumplir la obligación.

El art. 88 CNPT establece las circunstancias en que se pueden atenuar las sanciones que se indican en los artículos 78, 79, 81 y 83 que se refieren a la omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción, omisión de la presentación de las declaraciones tributarias, y falta de ingreso por omisión o inexactitud, respectivamente, las cuales también pueden autoliquidarse, éstas se reducen cuando se cumplen los supuestos y las condiciones que se enumeran a continuación:

a) Cuando el infractor subsane, en forma espontánea, su incumplimiento sin que medie ninguna actuación de la Administración para obtener la reparación, la sanción es rebajada en un setenta y cinco por ciento (75%). El infractor puede autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar el incumplimiento, en cuyo caso la reducción es del ochenta por ciento (80%).

b) Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la Administración Tributaria, pero antes de la notificación del traslado de cargos, la sanción se rebaja en un cincuenta por ciento (50%). El infractor puede autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su

incumplimiento; en cuyo caso la reducción es del cincuenta y cinco por ciento (55%).

c) Cuando, notificado el traslado de cargos y dentro del plazo establecido para impugnarlo, el infractor acepte los hechos planteados en ese traslado y subsane el incumplimiento, la sanción es rebajada en un veinticinco por ciento (25%). El infractor puede autoliquidar y pagar la sanción en el momento de reparar el incumplimiento; en cuyo caso la reducción es del treinta por ciento (30%). En estos casos, el infractor debe comunicar a la Administración Tributaria, en el formulario que ella defina, los hechos aceptados y debe adjuntar las pruebas de pago o arreglo de pago de los tributos y sanciones que correspondan.

Para los efectos de los párrafos anteriores, se entiende como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y período de que se trate.

También se conceden las rebajas citadas en los incisos b) y c) de este artículo a las sanciones dispuestas en el art. 82 que se refiere a los hechos irregulares en la contabilidad y en el art. 83 que regula el incumplimiento en el suministro de información ambos del CNPT, la rebaja de sanciones opera siempre y cuando los infractores comuniquen a la Administración Tributaria, en el formulario que ella defina, haber subsanado las infracciones cometidas y aporten, además, las pruebas correspondientes.

Como ya se manifestó, en la legislación tributaria costarricense la atenuación de las sanciones no procede para la morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria y la morosidad en el pago

del tributo cuando sea el mismo sujeto pasivo que se autoliquide la sanción, (el segundo equivale a la declaración y/o pago extemporáneo en nuestra legislación) ello debido a que en ambas infracciones sólo se sanciona con un porcentaje mínimo del 1% por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación.

3.1.2 Procedimiento de Imposición de Sanciones Administrativas.

Ocurridos los hechos previstos en el CNPT como generadores de una infracción tributaria, los contribuyentes y demás responsables deben cumplir dicha obligación por sí mismos (autoliquidación) cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria. Si esta intervención correspondiere, deben indicar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.

En todos los casos, a la Administración Tributaria le corresponde acreditar, según el principio de libre valoración de la prueba y mediante el procedimiento sancionador referido en el CNPT, que el sujeto pasivo es el autor de las infracciones. Siempre debe respetarse el derecho de defensa.

Las sanciones administrativas tributarias son impuestas por la Dirección General Tributaria que dicta los actos administrativos mediante los cuales se determinen los tributos o, en su caso, los ingresos por retenciones a cuenta de ellos.

El expediente sancionador se inicia mediante una propuesta motivada del funcionario competente o del titular de la unidad administrativa donde se

tramite el expediente, o bien, con la propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando en las actas o las diligencias consten las acciones o las omisiones constitutivas de infracciones tributarias. Art. 150 inc. 1 CNPT

En primer lugar el art. 150 CNPT, también regula el procedimiento que se tramita cuando no hay autodeterminación de la sanción por parte del contribuyente, es decir el procedimiento administrativo de imposición de sanción, por el cual se hace del conocimiento del eventual infractor los cargos que se le imputan.

Lo anterior se realiza mediante notificación por la Dirección General de Tributación al infractor, tal como lo establece el art. 137 CNPT, para esos efectos, tratándose de personas jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, la notificación se practica a través del representante legal y en el domicilio que conste en los registros de la Administración Tributaria según la información proporcionada por el contribuyente en los medios determinados por la Administración para tales efectos, sin perjuicio de que se pueda notificar con otro representante legal o en otro domicilio legalmente válido.

La Administración Tributaria puede utilizar las siguientes formas de notificación:

a) Personalmente, cuando el interesado concurra a las oficinas de la Administración;

b) Por correspondencia efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación telegráficos, electrónicos, facsímiles y similares;

c) Por medio de carta que entreguen los funcionarios o empleados de la Administración o de las oficinas públicas o autoridades de policía a las que se encomiende tal diligencia;

d) Por medio de un solo edicto publicado en el Diario Oficial o en un diario privado de los de mayor circulación en el país, cuando no se conozca el domicilio del interesado o, tratándose de personas no domiciliadas en el país, no fuera del conocimiento de la Administración la existencia de un apoderado en la República de Costa Rica.

En estos casos se considera notificado el interesado a partir del tercer día hábil siguiente a la fecha de publicación del edicto. Asimismo cuando se haga la notificación de una resolución, debe acompañarse copia literal de esta última.

En segundo lugar, después de haberlo hecho la DGT del conocimiento al infractor, se le concede un plazo de diez días hábiles para expresar lo que desee y aportar las pruebas correspondientes que obren a su favor.

La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente, responsable o declarante respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En ese sentido, corresponde a estos últimos, según el caso, demostrar los hechos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y en general los beneficios fiscales que alega existentes en su favor. Art. 19 RGGFRT.

Agotado este procedimiento, la Administración Tributaria dicta la resolución respectiva, dentro de los quince días hábiles siguientes.

Los plazos para resolver tienen carácter ordenatorio y deben ser cumplidos por los funcionarios en la medida en que la relación entre el volumen y complejidad de los asuntos por una parte, y de los recursos humanos y materiales, por otra, así lo permita, sin perjuicio de las sanciones y responsabilidades pecuniarias que deriven de la conducta negligente o dolosa de determinados funcionarios. Art. 22 RGGFRT.

Los órganos competentes programan las actuaciones que proceden, si se considera que existen indicios suficientes de los hechos imputados al infractor para la Administración Tributaria y que existe la necesidad de iniciar un procedimiento.

La resolución que dicta la DGT tiene recurso de revocatoria ante este mismo ente, quien es el que emite el acto, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

En armonía a lo anteriormente dicho, los requisitos que toda resolución administrativa debe llenar son los siguientes:

- a) Enunciación del lugar y fecha;
- b) Indicación del tributo, del período fiscal correspondiente y, en su caso, del avalúo practicado;
- c) Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas;
- d) Fundamentos de la decisión;
- e) Elementos de determinación aplicados, en caso de estimación sobre la base presunta;
- f) Determinación de los montos exigibles por tributos.

g) Firma del funcionario legalmente autorizado para resolver.

En los casos en que el sujeto pasivo no impugne el traslado de los cargos, basta que la resolución se refiera a ese traslado para que se tengan por satisfechos los requisitos indicados en los incisos c), d) y e) del párrafo anterior.

Con apego a lo expresado anteriormente, la Administración Tributaria debe imponer las sanciones dispuestas en el CNPT, bajo el cumplimiento de los principios de legalidad y al debido proceso.

3.1.3 Interposición de Recursos.

El contribuyente tiene la opción de interponer contra la resolución que se dicte en caso que éste no haya pagado el impuesto en el tiempo establecido por la Administración Tributaria el recurso de revocatoria ante el órgano que dictó el acto, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Ambos recursos deben interponerse dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación, sin perjuicio de que el interesado pueda acudir directamente a la vía jurisdiccional. El referido Tribunal debe resolver dentro del término máximo de un año. Art. 150 inc. 4 CNPT

Si fuere el caso que el infractor decide tramitar el procedimiento por la vía jurisdiccional, conoce el Tribunal Superior de lo Contencioso Administrativo y también se aplica el régimen general de impugnación en la vía contencioso-administrativa, previsto en el Código y en la Ley Reguladora

de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa⁸³; sin embargo, no es aplicable la norma del inciso 9 del art. 83 de esta última ley, debido a que está prohibido acceder a la suspensión o ejecución del acto o disposición impugnados⁸⁴.

Los recursos administrativos deben interponerse dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación, el TFA debe resolver dentro del término máximo de un año.

La interposición del proceso contencioso-administrativo, se rige conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Contencioso-Administrativo, incluso para el dictado y la aplicación de las medidas cautelares, las cuales también son procedentes para el procedimiento sancionatorio tributario.

En todos los casos, la imposición de sanciones requiere la resolución expresa del órgano competente y surte efecto a partir del día siguiente a la fecha de la notificación al sujeto infractor.

En el evento de que la impugnación del contribuyente sea declarada, total o parcialmente, con lugar en sede administrativa o jurisdiccional, la Administración debe reintegrar al contribuyente las sumas pagadas bajo protesta, junto con los intereses generados por éstas.

De lo anteriormente dicho se puede concluir que la Administración Tributaria de Costa Rica permite tres tipos de recursos para la resolución que

⁸³ Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de Costa Rica. Ley N° 3667 del 12 de marzo de 1966, en www.hacienda.go.cr

⁸⁴ Ley 7900 Modificación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, en www.hacienda.go.cr.

dicte la DGT, sobre imposición de multa por la morosidad del pago del tributo en el tiempo debido y las demás obligaciones supra mencionadas. Estos son: Recurso de Revocatoria ante la DGT (que es el órgano que dictó el acto), Recurso de Revocatoria con Apelación en Subsidio ante el TFA y Recurso Contencioso Administrativo ante el Tribunal Superior Contencioso-Administrativo.

Lo que resulta relevante es el hecho que, el recurso tramitado por la vía jurisdiccional puede interponerse sin haber agotado la vía administrativa previamente⁸⁵, situación que contraviene las normas generales de tramitar los procesos y agotar las vías legales para recurrir de las resoluciones.

3.1.4 Semejanzas y Diferencias entre la Autoliquidación de sanciones en la Legislación de Costa Rica y El Salvador.

Después de describir el procedimiento para imponer sanciones administrativas y la facultad que tiene el infractor de autoliquidar la sanción sin el previo procedimiento para imponerla en la legislación tributaria de Costa Rica, es menester realizar las semejanzas y diferencias que se encuentran en dichas leyes con la nuestra y hacer un análisis de ellas, para efectos de mejor comprensión y conocimiento.

Ya que Costa Rica adopta la figura de la autoliquidación de multas, es importante el análisis de la aplicación de dicho instituto en ambos países

⁸⁵ Art. 150 inc. 4 CNPT, establece “Contra la resolución cabrá recurso de revocatoria ante el órgano que dictó el acto, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, sin perjuicio de que el interesado pueda acudir directamente a la vía jurisdiccional. Ambos recursos deberán interponerse dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación. Este Tribunal deberá resolver dentro del plazo máximo de un año”.

para tener un mejor conocimiento de cómo opera el ente administrativo en el mismo caso, en la República de Costa Rica como en la República de El Salvador.

El objetivo es detallar paso a paso cada una de las diferencias y semejanzas en ambas legislaciones tributaria y de lo que realmente se aplica en la práctica diaria de cada Administración Tributaria.

Por lo antes mencionado se dedica este apartado para la realización de tales aspectos, confrontando ambos países.

3.1.4.1 Semejanzas.

1. Cuerpo Normativo del Procedimiento de Sanciones Administrativas para los Impuestos Estatales.

En la normativa tributaria que rige en los tributos estatales de Costa Rica como en la de nuestro país se encuentra regulado un procedimiento de imposición de sanciones por pago fuera del plazo previsto por la Administración Tributaria, que es uniforme para todos los impuestos, es decir se reglamenta de manera general los impuestos internos entre ellos los que nos ocupan, IVA y Renta.

De igual forma Costa Rica cuenta con el RGGFRT, el cual refuerza y amplía conceptos, de manera positiva y relevante complementando para la norma principal que en este caso es el CNPT. Tal Reglamento fue creado para ampliar aún más el procedimiento de fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

Asimismo se puede hacer mención que en Costa Rica como en El Salvador los impuestos de Renta e IVA tienen su propia normativa que los regula, de acuerdo a la naturaleza de estos tributos y es un Código el que viene a regir la unificación de las infracciones, sanciones, el procedimiento para aplicar éstas, etc. En Costa Rica es el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en nuestro país el Código Tributario.

En relación a lo anteriormente manifestado en El Salvador con la creación del Código Tributario se unificó criterios de las leyes de Renta e IVA desde hace siete años, esto con el objetivo de una mejor contribución de los impuestos al erario estatal, el C.T regula en buena manera las generalidades de los tributos estatales, contribuyendo a la facilidad de aplicación por parte de la Administración Tributaria.

Al respecto en Costa Rica la unificación de las leyes tributaria data desde hace treinta y seis años, con la creación del CNPT en 1971, no obstante con la creación de la Ley 7900, la cual trae modificaciones al anteriormente mencionado Código, se fueron incorporando a las nuevas tendencias tributarias, el RGGFRT coadyuvó también para la modernización del CNPT.

Es decir que el Código Tributario salvadoreño es más reciente por lo que sus figuras jurídicas, procedimiento de imposición de sanciones, tipificación de infracciones han sido mejor estructuradas debido a que es menester una mejor implementación jurídica en la necesidades tributarias del país.

2. Autoliquidación de Impuestos.

En ambas normativas de los países analizados se permite la autoliquidación de los impuestos, la cual consiste en la autodeterminación del impuesto a pagar por el contribuyente, ésta se manifiesta en una declaración jurada, en la cual determinan el tributo a ingresar a las arcas del Fisco.

La autoliquidación de los impuestos es una forma de determinar el tributo, en nuestra legislación la encontramos expresamente regulada en el art. 150 C.T y en la legislación tributaria de Costa Rica la encontramos de manera dispersa, por ejemplo en el art. 79 CNPT.

3. Autoliquidación de Multas.

La figura más relevante de acuerdo con este trabajo de investigación en la similitud de las legislaciones tributarias de Costa Rica y El Salvador, es la autoliquidación de multas que se realiza durante la gestión tributaria que el contribuyente realice. La autoliquidación de multas es el acto mediante el cual el infractor de una sanción determinada por la ley puede aceptar la sanción y hacer efectivo el pago de la multa que le corresponde por el cometimiento de una infracción sin haber agotado el procedimiento administrativo para imponerla.

En el cotejo que se hace entre los países mencionados en relación a su actividad tributaria y las normas que la rigen, encontramos que en ambos se permite autoliquidar la multa que la Administración Tributaria impone al infractor por el pago extemporáneo del impuesto ya sea de IVA o Renta y por otras infracciones (se analizará únicamente sanción de pago extemporáneo por ser de capital importancia en la investigación).

Tal situación es relevante, debido a que en ambos países se contempla la facultad que el sujeto pasivo (que incurre en una infracción tributaria) pueda realizar esta modalidad, sustitutiva del procedimiento de aplicación de sanciones administrativas de manera potestativa, es decir queda a discreción y a elección de éste si autoliquida la multa o espera la imposición de ella por el procedimiento sancionatorio administrativo.

Para la Administración Tributaria de los países referidos, la autoliquidación de multas le da mayor celeridad en sus actuaciones, ya que la multa es aplicada y pagada ipso facto por el infractor nace y muere jurídicamente tal sanción en un solo acto, indudablemente a simple vista parece ser una buena opción para terminar con excesivas cargas laborales con que cuentan éstos países, ya que el universo de contribuyentes es bastante elevado, sobre todo en El Salvador que el índice poblacional es más alto.

Sin embargo puede darse el caso que el contribuyente no quiera autoliquidar la multa, para ello ambas legislaciones manifiestan que se tramitará de acuerdo al procedimiento administrativo de imposición de sanción. El Código Tributario regula dicho procedimiento en el art. 260, y en Costa Rica es regulado en el art. 150 inc. 2 CNPT

4. Procedimiento de Aplicación de Sanciones Tributarias.

Tal como se menciona en el apartado anterior, el contribuyente tiene la facultad de autoliquidarse la multa o no. Ante la negativa del infractor la Administración Tributaria debe proceder a la aplicación del procedimiento establecido por la ley para imponer la sanción.

Dicho procedimiento en la legislación de Costa Rica lo encontramos regulado en el artículo 150 del CNPT y en nuestra legislación se encuentra en el artículo 260 C.T, ambos artículos establecen los plazos entre las diferentes actuaciones que se realizan durante el trámite del procedimiento.

El procedimiento se inicia con la notificación de la infracción y concluye con la emisión de la resolución que impone la sanción a la infracción.

3.1.4.2 Diferencias.

1. Regulación de la Autoliquidación de Multas en Leyes Diferentes.

Al análisis de las legislaciones tributarias de los países comparados, se encuentra una especial e importante diferencia que marca el abismo existente en ambas Repúblicas, y ésta es la regulación tributaria de la autoliquidación de multas, debido a que en el CNPT (que es la norma que unifica y engloba criterios de los tributos estatales como lo es el C.T para los salvadoreños) específicamente en el Título III Hechos Ilícitos Tributarios, Capítulo II Infracciones y Sanciones Administrativas, art. 76 regula la Autoliquidación de Sanciones, es decir la facultad que tiene el contribuyente de hacer efectivo el pago de la sanción de forma voluntaria.

En nuestro país la autoliquidación de multas se encuentra regulada en el Título II La Obligación Tributaria, Capítulo III La Obligación Tributaria, Sección Segunda El pago, art. 16 Pago de Multas del Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

La importancia de esta diferencia se manifiesta en el sentido que en la Legislación Tributaria primaria de Costa Rica que es el CNPT la autoliquidación de sanciones adquiere la calidad de ser una norma legal, por lo cual no se violenta el principio de reserva de ley, pues es la ley la que regula la práctica, por lo tanto la convierte en respetuosa de tal principio, a la inversa ocurre en nuestra legislación porque nuestro Código Tributario no regula nada acerca de esta figura, sino como ya lo mencionamos anteriormente es el Reglamento de Aplicación de éste, el que establece dicha figura jurídica.

El RCT le da vida jurídica a la autoliquidación de multas pero no toma en consideración que se requiere la emisión de una ley en sentido material y formal para la tipificación de infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas, asimismo establecer los procedimientos en materia tributaria, entre otros, tal como establece el art. 6 C.T.

2. Autoliquidación de Sanción para Diferentes Infracciones.

La modalidad de la autoliquidación de sanción en Costa Rica se puede realizar por las siguientes infracciones: omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción, omisión de la presentación de las declaraciones tributarias, morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria, morosidad en el pago del tributo y falta de ingreso por omisión o inexactitud. Lo que significa que el contribuyente puede optar por la autoliquidación y omitir el procedimiento de imposición de la multa en varios tipos de infracciones. A ello se agrega que la autoliquidación para estas infracciones se encuentra legalmente y claramente establecido en el art. 88 CNPT,

En nuestro país la autoliquidación de multa se aplica únicamente a la declaración o pago extemporáneo del respectivo impuesto, es decir pueden autoliquidar la multa por esta infracción los contribuyentes y responsables del impuesto, éstos últimos son los agentes que retienen, perciben o enteran el impuesto o enteran el pago o anticipo a cuenta fuera del término establecido.

En el Código Tributario ni en el Reglamento de Aplicación de éste se encuentran expresamente reguladas las infracciones que permitir autoliquidarse, es decir que la ley no faculta a la Administración Tributaria para realizar el mecanismo de la Autoliquidación únicamente en declaración o pago extemporáneo, el art. 16 RCT no es restrictivo para aplicar la autoliquidación a una infracción determinada, dicho artículo debe entenderse como una apertura para que la Administración Tributaria aplique la práctica de la autoliquidación a todas las infracciones aisladas, pues dicho precepto no limita a aplicar esta modalidad únicamente a declaración o pago extemporáneo sino que expresa que cuando se trate del “pago de multas impuestas” por la DGII, los sujetos pasivos pueden autoliquidarla de forma voluntaria, su uso debe ser de manera general a las infracciones que estén sancionadas con multa.

3. Emisión de una Resolución Resumida de la Práctica de la Autoliquidación.

Otra gran diferencia, referente a la autoliquidación de multa, se evidencia en el hecho que en Costa Rica cuando el infractor ha autoliquidado la sanción, la Administración Tributaria dicta una resolución resumida de esa manifestación de voluntad de aceptar el cargo por parte del contribuyente, constituyendo este proceder un verdadero acto administrativo pues, aunque

se autoliquide por el contribuyente la multa, queda constancia de lo actuado por la Administración y el administrado.

Contrario ocurre en El Salvador, cuando la autoliquidación es realizada por el contribuyente, únicamente se paga la multa, lo que indica que el contribuyente puede infringir la norma tributaria cuantas veces le sea posible, ya que no existe una resolución de eso, es por ello que la figura de la autoliquidación no adquiere ni siquiera la calidad de un acto administrativo.

4. Plazos estipulados en el Procedimiento de Imposición de Sanciones.

Si fuere el caso que el contribuyente ha decidido optar por el procedimiento para aplicar la sanción, se encuentran diferencias marcadas en cuanto a los plazos proporcionados para tramitarlo por la Administración Tributaria de ambos países; en Costa Rica, la forma de operar por parte del Fisco es la siguiente: se hace del conocimiento del infractor los cargos que se le imputan, otorgándole un plazo de diez días hábiles para expresar lo que desee y aportar la prueba correspondiente. Agotado este procedimiento, la Administración Tributaria dicta la resolución respectiva, dentro de los quince días hábiles siguientes.

En El Salvador el procedimiento para aplicar opera de la siguiente forma: constatada una infracción se notifica al contribuyente la iniciación del procedimiento, que en su contra se esté tramitando, 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 abre a pruebas por el plazo de ocho días hábiles que se cuentan desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la audiencia. En el término probatorio se debe presentar mediante escrito aquellas pruebas que resulten idóneas y conducentes.

Concluido el término probatorio, se dicta la resolución correspondiente con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables, debiendo entregarse en el acto de 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 concluya que el sujeto pasivo ha desvirtuado en todo o en parte los ilícitos atribuidos.

En el procedimiento costarricense el total de días conforme al CNPT, en que se ejecuta son veinticinco, a diferencia de nuestra legislación señala únicamente once días, ambos plazos son días hábiles.

Sin embargo es necesario manifestar que en la práctica diaria de la DGII estos plazos no son aplicables pues en muchos casos el procedimiento no se tramita en 11 días hábiles sino que son prolongados por meses y en algunos casos hasta años. Esto fue constatado en las investigaciones y en el Capítulo IV, en el número 4.1 Excesiva Carga Laboral se detallará.

5. Circunstancias Atenuantes o de Reducción de Sanciones.

Las circunstancias en las cuales se puede reducir la sanción al infractor, Costa Rica las regula en el artículo 88 del CNPT, esto es bajo ciertas condiciones las cuales se detallan a continuación: cuando el infractor subsane, en forma espontánea, su incumplimiento sin que medie ninguna actuación de la Administración para obtener la reparación, la sanción será

rebajada en un setenta y cinco por ciento. El infractor tiene la posibilidad de autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar el incumplimiento, en cuyo caso la reducción es del ochenta por ciento.

Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la Administración Tributaria, pero antes de la notificación del traslado de cargos, la sanción se rebaja en un cincuenta por ciento. El infractor puede autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento; en cuyo caso la reducción es del cincuenta y cinco por ciento.

Cuando, notificado el traslado de cargos y dentro del plazo establecido para impugnarlo, el infractor acepte los hechos planteados en ese traslado y subsane el incumplimiento, la sanción es reducida a un veinticinco por ciento, éste puede autoliquidar y pagar la sanción en el momento de reparar el incumplimiento; en tal caso la reducción es del treinta por ciento. En estos casos, el infractor debe comunicar a la Administración Tributaria, en el formulario que ella defina, los hechos aceptados y adjuntar las pruebas de pago o arreglo de pago de los tributos y sanciones que correspondan.

Es importante mencionar que estas reducciones se otorgan a las infracciones dispuestas en los artículos 78, 79, 81, 82 y 83, no así a la infracción de pagar en término fuera del establecido por la Administración, regulada en los artículos 80 y 80bis del CNPT. Aunque existe una salvedad para ello, ya que el artículo 38 del mismo cuerpo legal establece que, la Administración Tributaria puede aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, incluso por impuestos trasladables que no hayan sido cobrados al consumidor final, y siempre que la situación económico-financiera del

deudor, debidamente comprobada ante aquella, le impida, de manera transitoria hacer frente al pago en tiempo.

La sanción por morosidad en el pago del tributo no opera en Costa Rica debido a que la multa para ello es sumamente baja, es decir el 1% por cada mes o fracción de mes transcurrido hasta la fecha del cumplimiento de la obligación, sobre la suma dejada de pagar en tiempo, sin embargo esta sanción en ningún caso supera el 20% de esta suma. Art. 80-bis.

Contrario ocurre en nuestra legislación tributaria que las circunstancias atenuantes de la sanción se aplican para las infracciones aisladas, donde se encuentra el pago extemporáneo al igual que la declaración extemporánea que la legislación costarricense no la regula ni hace mención sobre esta infracción, en el sentido que se pueda atenuar, en el momento de autoliquidarla, ya expresamente se ha referido el legislador sobre ello en el art. 88 CNPT.

Las sanciones se atenúan en nuestro país de acuerdo a dos formas, la primera es si el infractor subsana en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o inexactitudes en que ha incurrido, toda vez que la Administración Tributaria no le hubiere requerido o emplazado para obtener las correcciones, o notificado el auto que ordena la fiscalización por medio de auditores fiscales, la sanción se atenúa en un setenta y cinco por ciento y la segunda es cuando el infractor subsana su incumplimiento dentro del plazo que la Administración Tributaria señala para hacerlo, al haberlo requerido, emplazado u otorgado audiencia, la sanción le es atenuada en un treinta por ciento.

Por lo tanto, se encuentra diferencia en cuanto al porcentaje a reducir de la sanción es decir atenuarla, en ambas legislaciones y las causas en que ellas opera, ya que en Costa Rica proceden en tres circunstancias que son cuando el infractor subsana el incumplimiento en forma voluntaria, cuando subsana antes de la notificación, es decir cuando hay actuación de la Administración y cuando, notificado el traslado de cargos, el infractor acepte los hechos planteados en ese traslado y subsane el incumplimiento.

En El Salvador únicamente procede en dos situaciones, la primera es cuando el infractor subsana en forma voluntaria el incumplimiento y cuando el infractor subsana su incumplimiento al haberlo requerido, emplazado u otorgado plazo la Administración.

6. Porcentajes para la Imposición de la Sanción.

En El Salvador los porcentajes varían de acuerdo al tiempo que transcurre desde que finaliza el término legal para cumplir con la obligación de declarar o pagar el impuesto, así se establece el 5% para aquellos contribuyentes que presentan la declaración con retardo no mayor a un mes; 10% si se presenta con retardo menor de dos meses; 15% si el retardo es mayor a dos meses pero mayor a tres meses y; 20% si el retardo es mayor a tres meses. El porcentaje de la multa se aplica sobre el monto del impuesto a pagar para todos los anteriores casos.

En Costa Rica se presenta diferente, en principio se aplica el 1% por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el vencimiento del plazo establecido para cumplir con la obligación de declarar y pagar el impuesto.

Esta sanción se calcula sobre la suma sin pagar a tiempo y, en ningún caso, puede superar al 20% de la suma pagada extemporáneamente.

Es decir en Costa Rica el porcentaje de la multa se aplica sobre la base del tiempo extemporáneo acompañado del monto del impuesto a pagar ya que está regido por el 1% de cada mes extemporáneo, lo que indica que el porcentaje es mucho menor al de El Salvador.

7. Recursos.

En el CNPT se regula que la resolución que emita la Administración Tributaria tendrá recurso de revocatoria ante la DGT que es el ente que dictó la resolución que impone una multa, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

Ambos recursos se interponen dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación. Dicho Tribunal debe resolver dentro del término máximo de un año. Asimismo el contribuyente puede interponer el Recurso Contencioso-Administrativo (ya antes desarrollado), sin haber agotado la vía administrativa previamente.

Nuestro país en el art. 11 LOFTAI, manifiesta que toda resolución definitiva de la Dirección General de Impuestos Internos sobre imposición de multas, es apelable ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Este procede cuando el contribuyente no está de acuerdo con la resolución mediante la cual se le impone una multa, emitida por la DGII, tiene la facultad de interponer el recurso de apelación dentro del término perentorio de quince días hábiles, contados a partir de la notificación de la resolución ante el TAI.

Lo que significa que en El Salvador el contribuyente únicamente tiene la facultad de interponer un recurso administrativo, el de apelación ante el TAI y no dos recursos administrativos en el mismo tiempo, como es el caso de Costa Rica.

Si el contribuyente no está de acuerdo con la resolución que emita el TAI puede interponer el Recurso Contencioso-Administrativo, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, pero tiene que agotar la vía administrativa antes de iniciar con la vía jurisdiccional.

Por lo tanto en Costa Rica en materia tributaria, existen dos vías por las cuales el infractor puede recurrir, una es la vía administrativa que se interpone ante la Dirección General de Tributación (con el recurso de revocatoria) y ante TFA (con el recurso de apelación en subsidio) y la segunda es la vía jurisdiccional, la diferencia con nuestra legislación es que en Costa Rica el infractor puede interponer indistintamente cualquier recurso, no hay necesidad de agotar la instancia administrativa primero y luego la judicial, en nuestro país si es menester primero haber agotado la vía administrativa para luego iniciar la judicial.

3.2 Pago Voluntario de Multas Administrativas por la Declaración o Pago Extemporáneo en la Legislación de la República de Argentina.

La autoliquidación de multa en el ordenamiento tributario de Argentina, es conocida como “Pago voluntario de multas”, sin embargo no se trata más que de la autoliquidación de multas, ya que la figura del pago voluntario reúne los requisitos para ser una autoliquidación

Ello quiere decir que el pago es efectuado voluntariamente, que no hay un procedimiento administrativo para imponer la sanción, que se efectúa debido al cometimiento de una infracción.

En la República de Argentina la legislación que regula el procedimiento para aplicar sanciones por infracciones tributarias de los impuestos de IVA y Renta es la Ley 11.683 (esta ley equivale en el sistema tributario salvadoreño al Código Tributario).

El pago voluntario de multa procede únicamente cuando hay omisión de presentar la declaración en el plazo previsto para ello, el art. 38 Ley 11.683 regula tal infracción por parte del contribuyente, manifestando que cuando existe la obligación de presentar declaraciones juradas, la falta de hacerlo dentro de los plazos generales que establece la Administración Federal de Ingresos Públicos, es sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de 168.82 pesos para los contribuyentes que son personas naturales, la que se eleva a 338.13 pesos, si se trata de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en ese país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables de cualquier naturaleza u objeto pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

El procedimiento de aplicación de esta multa puede iniciarse, a opción de la AFIP, con una notificación emitida por el Sistema de Computación de Datos que reúna los requisitos que establece el art. 71 del mismo cuerpo legal, que se trata de la notificación al infractor, si dentro del plazo de 15 días a partir de la notificación éste paga voluntariamente la multa y presenta la declaración jurada extemporánea, los importes mencionados en el párrafo

anterior, se reducen de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considera como un antecedente en su contra.

El mismo efecto se produce si ambos requisitos se cumplen desde el vencimiento general de la obligación hasta los 15 días posteriores a la notificación mencionada. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, debe sustanciarse un juicio sumario, sirviendo como cabeza del mismo la notificación indicada precedentemente.

Es decir en el pago voluntario se manifiestan varios sucesos, entre ellos se puede mencionar: se le notifica al infractor de su infracción, se le concede un término de 15 días durante los cuales procede el pago voluntario y la multa se reduce a la mitad.

Esta es la única atenuante que se le aplica al sujeto pasivo que ha incumplido con su deber de declarar y pagar el impuesto dentro del plazo establecido, y es pagar el 50% de la multa que ya se mencionó.

En el caso que el sujeto pasivo no realice el pago voluntario se tiene como prueba de esto la notificación que se le realiza y ello constituye título suficiente para efecto de intimarlo al pago del impuesto, dicha notificación debe contener además de los otros requisitos y enunciaciones que les fueran propios, la sola impresión del nombre y del cargo del juez administrativo. Art. 12 Ley 11.638.

3.2.1 Procedimiento Sumario Administrativo de Imposición de Multas en la Legislación Tributaria de Argentina.

Cuando no existe pago voluntario de la multa por parte del infractor, en el art. 70 de la Ley 11.683 de la República de Argentina, se establece que dicho hecho, regulado por el art. 38 es objeto de un procedimiento sumario administrativo para imponer la sanción, en la oportunidad y forma que allí se establecen (cuando no exista pago voluntario de la multa), cuya instrucción debe disponerse por resolución emanada de juez administrativo, en la que debe constar claramente el acto u omisión que se atribuye al presunto infractor.

La resolución que disponga la sustanciación del sumario es notificada al presunto infractor, a quien se le concede un plazo de quince días, prorrogable por resolución fundada, por otro lapso igual y por una única vez, para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho. Art. 71 Ley 11.683.

El art. 17 Ley 11.683 establece que transcurrido el término señalado, el juez administrativo dicta resolución fundada determinando la multa e intimando el pago dentro del plazo de quince días.

El sumario es secreto para todas las personas ajenas al mismo, pero no para las partes o para quienes ellas expresamente autoricen.

En el supuesto del art. 38 Ley 11.683, el juez administrativo puede reducir a su mínimo legal o eximir de sanción, cuando a su juicio la infracción

no reviste gravedad, es decir que el juez tiene la facultad para perdonar la multa y no imponerla si ésta no es tan grande.

Asimismo se faculta a la AFIP para conceder facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas, incluso en casos particulares a favor de aquellos contribuyentes y responsables que acrediten encontrarse en condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones. Art. 32 Ley 11.683

3.2.2 Recursos.

El art. 77 Ley 11.683 establece que las sanciones de multa y clausura, y la de suspensión de matrícula, licencia e inscripción en el respectivo registro, cuando proceda, serán recurribles dentro de los cinco días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la AFIP, este es el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), quienes deben expedirse en un plazo no mayor a los diez días.

La resolución de estos últimos causa ejecutoria, correspondiendo que sin otra sustanciación, la AFIP proceda a la ejecución de dichas sanciones, por los medios y en las formas que para cada caso autoriza la Ley 11.683.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior, es recurrible a través de recurso de apelación, otorgado en todos los casos con efecto devolutivo, ante los Juzgados en lo Penal Económico de la Capital Federal y juzgados federales en el resto de todo el país argentino. Art. 78 Ley 11.683

El escrito del recurso debe ser interpuesto y fundado en sede administrativa, dentro de los cinco días de notificada la resolución.

Si en el término antes señalado no se interpone alguno de los recursos autorizados, las resoluciones se tienen por firmes, y pasan en autoridad de cosa juzgada.

En Argentina proceden 2 tipos de Recursos, el primero es ante el Tribunal Fiscal de la Nación, de la resolución que emiten éstos procede recurso de apelación con efecto devolutivo ante los Juzgados en lo Penal Económico, lo que significa que ambos recursos son administrativos.

3.2.3 Semejanzas y Diferencias entre el Pago Voluntario de Multas y el Procedimiento de Imposición de Multa por Pago o Declaración Extemporáneo en la Legislación de Argentina y El Salvador.

Luego de ser analizada la Ley 11.683 de Argentina que es la máxima regulación en materia tributaria de ese país, se expondrán las semejanzas y diferencias que surgen del análisis de la ley con la legislación tributaria salvadoreña, para una comprensión mucho más completa de las diferentes regulaciones jurídicas de un país que se encuentra en materia de resurgimiento económico.

Cabe mencionar que se seleccionó este país debido a los altos y eficaces índices que posee en su accionar, operando bajo estándares de calidad que constituyen modelos para los países como el nuestro; además cuenta con una legislación muy similar a la nuestra en cuanto a figuras jurídicas se refiere.

Como primer objetivo se tenía encontrar una legislación que contara con la temática en estudio, después de agotado este objetivo, se llegó a la conclusión que efectivamente nuestra legislación regula cada aspecto tributaria de una forma organizada y mucho más completa que otras a nivel del continente americano.

En primer lugar se hará comparación de las semejanzas del pago voluntario con la autoliquidación de multa, luego del procedimiento para aplicar la sanción que corresponde al incumplimiento del pago del respectivo impuesto en el plazo que otorga la Administración y por último de los recursos, cada uno de estos aspectos con las diferencias que se suscitan entre ambas legislaciones.

3.2.3.1 Semejanzas.

1. Pago Voluntario de Multas.

Cuando no se presenta la declaración junto con el pago respectivo del impuesto el contribuyente puede efectuar un pago voluntario de la multa que trae aparejada esta infracción, tal como se expresó anteriormente; ésta situación se denomina en nuestra legislación “Autoliquidación de Multas”, que al igual que en Argentina el contribuyente lo puede realizar de manera voluntaria, en el momento que se hace de su conocimiento.

2. Atenuantes.

El pago voluntario es reducido a la mitad de la multa, cuando éste se ha hecho antes que exista procedimiento en contra del infractor, la mitad de

la multa que le correspondería pagar al infractor si no hubiese realizado el pago de manera voluntaria.

Igual situación ocurre en El Salvador cuando el sujeto pasivo ha autoliquidado la multa antes que la Administración inicie el procedimiento en su contra se le concede una atenuante.

3. Procedimiento para Imponer la Sanción.

En Argentina así como en El Salvador al infractor se le dota de la potestad para realizar ya sea el pago voluntario o la autoliquidación de multa antes del requerimiento de la Administración pero, si no hay pago de la multa de forma voluntaria por el infractor, la Ley 11.683 de Argentina y el Código Tributario manifiestan que se debe tramitar un procedimiento administrativo para la imposición de la sanción.

4. Notificación Previo al Procedimiento.

Previo al procedimiento para aplicar la sanción la AFIP cuando el infractor no ha pagado el impuesto en el término legal, le emite una notificación por escrito para que realice el pago, concediéndole al infractor 15 días para hacer efectiva su obligación.

En El Salvador ocurre igual situación a pesar de no estar expresamente establecida en el Código, la Administración Tributaria emite una notificación al infractor para que cumpla con su obligación en un plazo de 5 días hábiles.

3.2.3.2 Diferencias.

1. Procedimiento para Aplicar Sanciones.

Aunque en ambos países existe un procedimiento para imponer la sanción, el procedimiento que se tramita en Argentina si el contribuyente no decide pagar la multa de manera voluntaria difiere del nuestro en el sentido que en dicho país los plazos son mucho más largos, es decir 30 días para llegar a la resolución.

También se puede mencionar que para la tramitación del sumario que hace referencia la Ley 11.683 se necesita el acta que ordena la notificación al infractor del procedimiento que se va a tramitar en su contra, ésta siempre se realiza cuando haya pago voluntario de multa o no.

En nuestro ordenamiento tributario el procedimiento dura únicamente 11 días, es realizado por la Dirección General de Impuestos Internos y la sanción se establece en base al tiempo que transcurre de extemporaneidad en el tributo a declarar o pagar.

Sin embargo en nuestro país aunque los plazos deben ser cortos, la realidad tributaria es otra, los plazos no son respetados por los funcionarios de la DGII, prorrogándolos en muchos casos por meses, inclusive por años.

2. Criterios para la Imposición de la Sanción.

En Argentina la sanción se establece únicamente atendiendo al criterio del tipo de contribuyente que ha incumplido con su obligación de declarar o pagar en el tiempo legal establecido para ello, así le aplica una multa de

168.82 pesos para los contribuyentes que son personas naturales, sin embargo, si se trata de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en ese país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables de cualquier naturaleza u objeto pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior, la multa se eleva a 338.13 pesos para ellos.

En el sistema tributario salvadoreño el porcentaje de la multa se aplica al monto del impuesto a declarar o pagar extemporáneo en relación con el tiempo que el contribuyente declara o paga extemporáneamente, sin importar el tipo de sujeto infractor.

3. Recursos.

La diferencia radica en las clases de recursos entre Argentina y El Salvador, ya que en el primer país el recurso que admite la resolución de imposición de multa es el de apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la AFIP, el cual es el TFN.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior, es recurrible por recurso de apelación con efecto devolutivo, ante los Juzgados en lo Penal Económico de la Capital Federal del país argentino. El escrito del recurso es interpuesto y fundado en sede administrativa, lo que significa dos tipos de recursos administrativos.

En nuestro país existe el recurso de apelación para la resolución que impone una sanción por pagar o declarar el impuesto fuera del plazo establecido por las leyes tributarias; la entidad encargada de conocer sobre dicho recurso es el TAI, éste emite la respectiva resolución cuyo plazo no

debe exceder a nueve meses, después de iniciado el procedimiento; la resolución que emita el TAI es recurrible ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, elevándose con ello el procedimiento a la categoría de jurisdiccional.

Lo que implica que en El Salvador hay un recurso administrativo y otro jurisdiccional a diferencia de Argentina que ambos son administrativos.

En conclusión se puede decir que el C.T está estructurado de una forma tal que la regulación de las infracciones se encuentran de manera general para todas las legislaciones tributarias y más ordenada, asimismo se puede mencionar que el procedimiento de liquidación de oficio como el de imposición de sanciones por infracciones aisladas, está mejor detallado, a diferencia de las Legislación tributaria de Argentina que contiene muchos vacíos jurídicos por ejemplo, no se expresa en la Ley 11.683 si los plazos son en días hábiles o no, y la forma de regular el pago voluntario no es del todo clara.

El problema con nuestra legislación radica en que a pesar de que contamos con un Código Tributario superior a otros, éste no es de aplicación el RCT ha venido a sustituir procedimientos que no están regulados por el Código, de igual forma los empleados de la Administración Tributaria no están capacitados para la correcta aplicación de esta normativa, lo que genera una aplicabilidad errónea entre funcionarios y empleados, trayendo como consecuencias ilegalidades en las actuaciones.

CAPITULO IV: ANALISIS DEL GRADO DE EFICACIA Y AFECTACION DE LA PRÁCTICA AUTOLIQUIDADORA DE MULTAS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CONTRIBUYENTES.

La Administración Tributaria, es la entidad contralora de los impuestos estatales que generan las prestaciones, los bienes muebles e inmuebles, las actividades económicas, etc., de los sujetos pasivos.

Dicha Administración tiene bajo su esfera un universo de contribuyentes bastante amplio, es menester por lo tanto garantizar los derechos constitucionales de defensa y audiencia en los procesos de investigación del fisco, que tengan como resultado un informe de auditoría, infracción, entre otros, admitiendo los reclamos e inconformidades de los contribuyentes o responsables y la prueba en que se fundamentan, analizándola y valorándola; a fin de emitir un informe técnico, con observaciones y recomendaciones, que incidirá en los resultados de la investigación; modificándola o ampliándola o conformando los hallazgos del referido informe, contribuyendo así a una justa determinación o imposición de sanción.

Tarea que no le resulta nada fácil, pues el número de contribuyentes cada año tiende a incrementarse considerablemente. La DGII, tiene dos formas de determinación del tributo cuales son: la liquidación oficiosa (la que es realizada por el Estado) y la autoliquidación (liquidación por parte del sujeto pasivo), de ahí deviene la responsabilidad de manejar ambas liquidaciones por parte del Fisco, cuando el contribuyente o responsable incurre en un incumplimiento tributario, llamado infracción.

Por lo tanto es notorio que la Administración Tributaria, se ve envuelta en una serie de dificultades en el momento de aplicación de la potestad sancionadora de la cual está revestida, cuando se trata de aplicar la ley, por cometimiento de infracción por el contribuyente, teniendo en cuenta el número de éstos que es bastante elevado.

4.1 Factor de Excesiva Carga Laboral.

La sección encargada de darle trámite al procedimiento de imposición de sanciones por infracciones aisladas es la “Sección de Incumplimientos Tributarios”.

Dicha Sección recibe expediente e informe de infracción, que puede provenir de tres dependencias de la DGII ellas son: la Sección Omisos, la Unidad Fiscalizadora o la Unidad del Dictamen Fiscal.

La base legal que establece el procedimiento de imposición de sanciones por infracciones aisladas es el art. 260 del Código Tributario.

Por tanto, corresponde a la “Sección de Incumplimientos Tributarios” la emisión del acto administrativo, dicho acto es el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas el cual contiene:

- ✓ Descripción de infracciones determinadas.
- ✓ Cuantificación de los hechos económicos; y
- ✓ Bases legales aplicables.

En el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas se conceden los siguientes derechos al contribuyente: de audiencia (debe hacer uso del mismo dentro del plazo de 3 días), de defensa o aportación de pruebas (debe hacer uso del mismo dentro del plazo de 8 días).

De igual forma la Sección encargada de darle trámite a la imposición de la multa por la declaración y/o pago extemporáneo del respectivo impuesto, emite un Informe Técnico, el cual es entregado al contribuyente junto con la correspondiente resolución de imposición de sanciones

En este caso la sección antes mencionada tiene que llevar junto con el procedimiento de infracción por declaración o pago extemporáneo, otras infracciones entre las que podemos citar:

- Incumplimiento de la obligación de acreditar la inscripción, regulada en el artículo 236 C.T
- Incumplimiento de la obligación de fijar lugar para recibir notificaciones. Art. 237 C.T.
- Incumplimiento de la obligación de emitir y entregar documentos. Art. 239 C.T.
- Incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la impresión de documentos. Art. 240 C.T.
- Entre otras.

La Sección de Incumplimientos Tributarios a diario tiene una excesiva carga laboral, pues se encarga de todos los incumplimientos a que hace referencia la Sección Tercera del Capítulo VIII del Título IV del Código; la finalidad de fortalecer el sistema de tributación interno y generar un marco jurídico simplificado, a través de aplicación de la Legislación tributaria y leyes

conexas, se hace más fácil implementado una modalidad que sustituya a todo el procedimiento que establece para imponer una sanción el Código, cual es la autoliquidación por parte del contribuyente de la multa.

En la investigación de campo realizada se llegó a la aproximación del número de sujetos pasivos que declararon impuesto en el año 2007, los cuales fueron alrededor de 397,000 declaraciones del impuesto sobre la renta y 125,000 de IVA.

Es decir que las declaraciones que se recibieron en la Administración Tributaria de IVA y Renta fueron de 522,000, por lo tanto se percibe que la dimensión de contribuyentes es grande y se incrementa cada año, y con ello la presentación de frecuentes errores en éstas, tal es el caso de las declaraciones presentadas que ofrecen dudas, errores aritméticos, o simplemente no cumplen con los requisitos como la presentación de información que no es la correcta, el caso de los asalariados que declaran ingresos distintos a los presentados por el agente de retención, etc., éstos dan pauta a iniciar el procedimiento de fiscalización, ocasionando como ya se dijo una excesiva carga laboral, según los funcionarios de la DGII entrevistados.

De las declaraciones presentadas por año en el Fisco, se investigó que existen alrededor de 56,000 infracciones por cumplimiento extemporáneo ya sea de pago o de presentación de la declaración, las cuales se les da trámite del procedimiento de imposición de sanciones a infracciones aisladas durante los 11 días de audiencia y apertura a pruebas que establece la ley, contando únicamente con 22 empleados en la Sección de Incumplimientos Tributarios por lo que se hace difícil darle trámite a todos los procedimientos para dichos empleados.

A ello se debe agregar la diversidad de funciones que dicha sección realiza pues, no solo es la encargada de darle oficio al procedimiento de imposición de multa por declarar y/o pagar extemporáneamente sino también es la encargada de darle trámite a las sanciones de otro tipo de infracciones, como ya se mencionó anteriormente.

Sumado al poco personal en la sección referida, en relación a toda la actividad que dicha sección debe realizar, pues son únicamente 22 empleados, lo que contribuye a una excesiva carga laboral que obliga a priorizar la gravedad de las infracciones que éstos tienen en trámite y el monto de la sanción para cada infracción, pues con ello contribuyen a ingresar más fondos al erario estatal.

Como consecuencia de todo lo anterior, se añade que la multa por declaración y/o pago extemporáneo no se ejecuta dentro de los 11 días hábiles que ordena la ley, debido al exceso de sanciones que debe imponer la sección en comento, prolongándose los 11 días en meses y muchas veces en años.

Un aspecto importante de resaltar, es el hecho que de 56,000 casos de procedimientos por declaración o pago extemporáneo, muchos supuestos infractores desisten de continuar con el procedimiento, ya que les genera un gran desgaste de tiempo y dinero, debido a la lentitud con que trabajan los empleados de la DGII.

Como resultado de ello, en la investigación que se realizó no se pudo tener acceso a ningún expediente del mencionado procedimiento puesto que según la Administración Tributaria muchos contribuyentes desisten del procedimiento, sin embargo en los casos que si se tramita, el contribuyente

casi siempre obtiene una resolución desfavorable, es decir, el TAII ordena que se pague la multa impuesta.

En los casos en que el contribuyente es obligado a pagar la multa, éste recurre en Juicio Contencioso-Administrativo de la resolución emitida por el TAII.

4.1.1 Inadecuada Asistencia Tributaria al Contribuyente.

Uno de los factores que incide de manera relevante en la aplicación de la autoliquidación de multa por parte de la Administración Tributaria, son las directrices, que reciben los empleados de la DGII por parte de los funcionarios superiores, que se traducen en una inadecuada asistencia tributaria a los contribuyentes.

En la investigación de campo realizada para conocer y analizar dicha situación, se pudo constatar que el personal de Recepción de Declaraciones, recibe directrices de la Dirección General Administrativa (dependencia de la DGII) que generan una inadecuada atención al contribuyente y proporcionan una inexacta información de los derechos y deberes a los sujetos pasivos, debido a que dicho personal (por mandato de la DGA) se limita a indicarle al contribuyente que debe ir a la Oficina de Asistencia Tributaria al Contribuyente, a que sea realizado el cálculo de la multa por los empleados de dicha oficina, cuando el contribuyente presenta la declaración o pago extemporáneo.

Los contribuyentes muchas veces no entienden por qué deben ir a la Oficina de Asistencia Tributaria al Contribuyente, pues el empleado receptor

de la declaración le ordena ir y no le explica que ha cometido una infracción tributaria por lo que es titular de una multa, el empleado ha recibido instrucciones de la DGA de remitir a la ya mencionada oficina al contribuyente, sin más trámite.

Si el contribuyente no llega a la OATC a que el empleado le tase la multa respectiva por la infracción de declaración y/o pago extemporáneo, tendría que retirarse de las instalaciones del Fisco sin haber cumplido su cometido, el de declarar o pagar (incluso ambos al mismo tiempo), por lo que la multa se incrementa por los intereses por el tiempo de extemporaneidad.

Resulta perjudicial para los contribuyentes el hecho que la DGII no permita que ellos cumplan con su obligación de declarar sin pagar la respectiva multa pues, al contribuyente se le obliga a autoliquidar la multa vulnerándose en dos sentidos el art. 16 RCT, por un lado al no permitir que el contribuyente declare y en segundo lugar, perdiendo el carácter voluntario como lo ordena el art. 16 inc. 3 RCT.

La mencionada práctica no tiene ninguna explicación ni mucho menos ningún fundamento jurídico, puesto que el art. 16 RCT manda al receptor de la declaración a recibirla, independientemente que el contribuyente haya o no autoliquidado la multa de forma voluntaria, contrario a lo que se realiza en la DGII, que no se recibe la declaración si el contribuyente no paga la multa por presentar la declaración o pagar el impuesto extemporáneamente; asimismo, dado que el empleado del Fisco ha recibido de manera expresa las indicaciones antes mencionadas para realizar dicha práctica, ésta no es realizada de una manera simplificada y cortés, todo lo contrario el usuario recibe maltrato.

Muchas veces, el personal contratado, no son personas idóneas, ni las más capaces para desempeñar la función que se les encomienda, ya que en la mayoría de los casos no tienen conocimientos del ámbito tributario (el cual requiere muchos conocimientos que deben ser respaldados por estudios cimentados en una base muy sólida, no solo de las ciencias jurídicas sino también de las ciencias económicas), propiamente dicho, ni poseen la capacidad en la referida área, que tan delicada función requiere, es obvio que el resultado del trabajo vendrá a ser el menos deseado, éstos lugares se transforman en cargos de confianza.

Del personal administrativo entrevistado únicamente dos son profesionales de las ciencias jurídicas y los demás únicamente poseen el título de bachiller y en otros casos estudiantes universitarios de otras carreras.

Esta triste, lamentable y real situación, se pudo constatar, cuando se entrevistó a personas que no tenían un nivel mínimo o adecuado de la existencia de la problemática en estudio, ni mucho menos la base legal para la aplicación de la autoliquidación de multas. Es decir algunos empleados entrevistados de la DGII no conocían la figura de la autoliquidación de multas ni mucho menos que ésta es aplicada por la DGII.

Asimismo es necesario mencionar que existe disparidad de criterios a aplicar en las diferentes dependencias de la DGII pues, la OACT manifestó que ellos algunas veces no tasan la multa pues le indican al contribuyente que puede esperar el procedimiento administrativo de imposición de la sanción, contrario ocurre en la DGA pues el director emite instrucciones a los empleados de la Recepción de Declaraciones para que no reciban la declaración si esta no viene acompañada de su respectiva multa ya tasada

por haber incumplido una obligación, cual es declarar y/o pagar fuera del término previsto para ello.

En la investigación se pudo determinar que el personal de la DGII no poseía un nivel aceptable y adecuado de conocimiento de la autoliquidación de multas para extraer la información que con tanto ahínco se buscaba, de esto surge la interrogante si a los investigadores meramente académicos, se les dificulta el acceso a información veraz y congruente proporcionada por el personal idóneo, ¿qué le espera a los contribuyentes? Es importante hacer una salvedad ya que en toda regla general siempre hay excepciones, existe un pequeño porcentaje de personal técnico-administrativo que si esta capacitado para ejercer tal función dentro de la Administración.

4.1.2 Efectividad y Facilidad en la Imposición de Multas.

Resulta mucho más fácil y simplificado para el Estado que sea el propio contribuyente quien autoliquide la sanción, por haber incumplido la norma tributaria, omitiendo el procedimiento legal que establece la ley tributaria para imponer una sanción y como establece la Constitución de la República que debe la Administración Tributaria imponer una sanción por medio de resolución o sentencia dictada con arreglo a las leyes y respetando el juicio previo, ya que la DGII no emite resolución de la autoliquidación ni mucho menos le da continuidad al procedimiento de imposición de sanciones que establece el Código.

La efectividad y la facilidad se traducen en el menor desgaste físico y económico que pueda tener la DGII cuando se inicie un procedimiento administrativo para la imposición de una sanción por la falta de cumplimiento

de presentar la declaración junto con el pago en el tiempo que para tal efecto, establece la misma entidad.

Es trascendente destacar que la forma de organización de la Administración Tributaria, es de capital relevancia para el cumplimiento de sus objetivos, metas y funciones de trabajo; el país se encuentra dotado de una legislación moderna con herramientas jurídicas idóneas, sin embargo la Administración tiene una inadecuada organización, lo cual incide negativamente en la eficaz aplicación de la ley, de tal forma que el acercamiento con el contribuyente es el menos deseado y por lo tanto se vuelve transitorio.

La inadecuada organización de la Administración Tributaria se ve reflejada en los criterios que adoptan algunas dependencias, en especial la Recepción de Declaraciones y la Asistencia Tributaria al Contribuyente, ya que para que el contribuyente autoliquide la multa han recibido diferentes directrices por parte de un mismo ente, este es la DGA, a través de su Director General Administrativo, como quedó establecido anteriormente.

Asimismo las formas de recaudación de los tributos, no alcanzan los objetivos por los cuales fueron creadas, ya que actualmente existen muchos evasores de impuestos, que hacen que los fondos públicos que el Estado capta de los particulares sea muy bajo en relación a como deberían ser, ya que El Salvador cuenta con ostentosos centros comerciales, empresas.

Por otra parte, cuando se vence el plazo para cumplir con las obligaciones tributarias a las cuales se ha hecho referencia, en caso de no poder llevarlo a cabo el contribuyente, es menester tener en cuenta que existen impedimentos legales que pueden justificar el accionar (en este caso

la omisión de presentarlo en el tiempo previsto), por lo que la DGII debe valorar los motivos que obligaron al contribuyente a no cumplir tal obligación, y en este caso no multarlo ipso facto, sino vencerlo en juicio como lo ordena nuestra Carta Magna, el problema radica en la “obligatoriedad” que esta práctica representa no así sobre la base de la “voluntariedad” con la que fue creada, imponiendo al contribuyente el deber de autoliquidar la multa.

Nuestro país cuenta con las oficinas administrativas centrales en el área de San Salvador, en la cual se encuentra la DGII, con sus respectivas dependencias; existen también las oficinas regionales ubicadas en la zona oriente y occidente, que tienen las mismas funciones que la de la sede central, estas oficinas realizan el mismo procedimiento de autoliquidación de multas con los sujetos pasivos que cumplen su obligación extemporáneamente.

Podría justificarse la práctica de la autoliquidación de multas de la Administración Tributaria, si se contará nada más con una oficina a nivel nacional, sin embargo, la efectividad y facilidad en la autoliquidación de la multa por parte del contribuyente sin haber resolución que la imponga, no debe por ningún motivo, transgredir la norma tributaria que rige un Estado de Derecho, por el simple hecho de ser menos dificultoso, debe la DGII por lo tanto dejar constancia de lo actuado a través de una resolución.

4.2 Afectación en los Contribuyentes por la Práctica Autoliquidadora de Multas.

De acuerdo a lo manifestado por el Director General Administrativo y su respectivo Asesor Jurídico, en la mayoría de los casos en los que la Administración Tributaria se encuentra involucrada frente al particular en un conflicto tributario (para el caso que nos ocupa una declaración o pago extemporáneo), definitivamente es el particular el que resulta vencido, ya que se adopta la responsabilidad objetiva y el Código cierra espacios para todo tipo de justificación por haber cometido una infracción.

Los contribuyentes experimentan en sus relaciones con la Administración, una variedad de elementos que afectan la legalidad de los actos del Fisco, los cuales son:

a) Falta de uniformidad en los criterios utilizados para autoliquidar la multa, ya que las directrices aplicables varían en las diferentes dependencias de la DGII, es decir los empleados no siguen una misma línea para informar al contribuyente sobre la autoliquidación de multa;

b) Los funcionarios le aplican una modalidad de autoliquidación que riñe con la estipulada en el Código Tributario, por lo tanto incumplen con el procedimiento, debido a que el Código no señala la autoliquidación de multas como un mecanismo para imponer la sanción sino establece el respectivo procedimiento para ello.

c) Al aplicarse la autoliquidación sobre la base de la obligatoriedad, genera daño al contribuyente cuando este se niega a pagarla y el empleado

no le recibe la declaración por tal razón, incrementando los intereses de la multa por el retraso.

Otro de los grandes problemas que enfrentan los contribuyentes es que cuando realizan consultas o piden asesorías acerca de la declaración o pago extemporáneo y las consecuencias que esto trae, les brindan información contradictoria con la misma ley o con otras unidades de la DGII, que se debe, entre otras razones a la falta de preparación y experiencia del personal, al aplicar la ley al caso concreto, ya que la DGA a través del Director General quien es el funcionario superior, emite ordenes contradictorias a los empleados, por lo que debería existir uniformidad de criterios, que les permitan hacer valer sus derechos a los sujetos pasivos.

Asimismo, falta transparencia en la actuación de la DGII, debido a que en el momento de preguntarles a los funcionarios sobre que criterios justifican la obligatoriedad de la autoliquidación, éstos no dan a conocer los criterios que utilizan para que el contribuyente liquide su multa de manera obligatoria, además que manejan la información de una forma hermética, no la proporcionan con apego a las leyes tributarias.

A ello hay que sumarle el hecho que cuando existe procedimiento para imponer la multa, éste se vuelve lento, el largo período de tiempo que transcurre para conocer la resolución final de una infracción aislada les crea incertidumbre, violenta su derecho a la seguridad jurídica, y además violenta los principios de legalidad y reserva de ley, dejando a salvo que los intereses van creciendo conforme el tiempo transcurre.

Los contribuyentes opinan, que les sería de gran beneficio que se les proporcionara información, acerca de las opiniones que emite la DGII sobre

la declaración y pago extemporáneo por escrito o de manera verbal ya que éstas no son del conocimiento público, claro está que debe hacerse con la reserva de datos de identificación del contribuyente, por ejemplo los criterios que emplean los funcionarios para volver la autoliquidación de multas obligatoria.

Esto sería de gran ayuda para ellos pues, es en éstos mismos en quienes recae la obligación de autoliquidar el impuesto y la multa, y el conocer los criterios que la DGII aplica de la ley, permitiría que existan menos incumplimientos de las obligaciones tributarias, lo que conlleva una mejor cultura de cumplimiento de las mismas, evitando la imposición de multas mediante procedimientos ilegales.

La afectación en los contribuyentes se traduce no solo en los malos tratos que están expuestos a recibir sino también en la ilegalidad de los actos que realiza la DGII y que trae consigo la inseguridad jurídica, antivalor que en ninguna manera es aceptable en un Estado Constitucional de Derecho. Asimismo violación a los derechos de un juicio previo con arreglo a las leyes, en el cual se incluyen presunción de inocencia, derecho de audiencia, de defensa, etc.

4.2.1 Violación al Principio de Legalidad y Reserva de Ley.

Uno de los cimientos del Estado de Derecho, que sustenta el funcionamiento y la actividad del Estado moderno, es la existencia de un elemento básico que es la legalidad. En virtud de esto, los ordenamientos jurídicos que se inspiran en los principios del Estado de Derecho, contienen

disposiciones constitucionales que determinan la regulación de ciertas materias necesariamente por ley.

El principio de legalidad referido al ámbito tributario significa que los tributos no pueden ser establecidos sino en virtud de una ley formal, es considerado por Jarach, “como el primer principio del Derecho Tributario Constitucional”, expresado bajo el aforismo jurídico “*nullum tributum sine lege*”, lo que significa que los tributos no pueden ser establecidos sino en virtud de una ley⁸⁶.

La legalidad, tiene una estrecha conexión con la facultad de creación de los tributos regulada por los textos constitucionales de cada país, es por ello que tras la aprobación de la Constitución salvadoreña de 1983; se manifestó en las regulaciones financiera y tributaria un especial interés por el análisis de las normas desde un punto de vista constitucional.

El principio de legalidad tributaria encuentra sus raíces constitucionales en el art. 131 ord. 6º, por el cual se faculta a la Asamblea Legislativa para decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos; y el art. 231 el cual determina que no se pueden imponer contribuciones sino en virtud de una ley.

En armonía con lo anterior el Código Tributario en el art. 6 lit c) ordena la emisión de una ley para fijar la obligación de pagar intereses tributarios, tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas, para el cumplimiento de ello se ordena establecer los procedimientos tributarios.

⁸⁶ BERTRAND GALINDO, FRANCISCO, et al., op., cit, p. 883.

Por lo cual el legislador ordena bajo el Principio de Legalidad a la Administración Tributaria a actuar sometida al ordenamiento jurídico y sólo puede realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento, para el caso el Código Tributario. Art. 3 inc. 4 C.T.

El principio de legalidad opera como una cobertura legal previa de toda potestad: cuando la Administración cuenta con ella, su actuación es legítima, de lo contrario la Administración actúa de forma ilegítima, cuando no se hace cumplir la ley para el caso, lo dispuesto en nuestro Código Tributario.

En el Derecho Tributario, en virtud del principio de legalidad, sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley se puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones (y su respectivo procedimiento para imponerlas) y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos.

En íntima conexión con este principio la institución de la Reserva de Ley, obliga a regular la materia concreta con normas que posean rango de ley, particularmente aquellas materias que tienen que ver con la intervención del poder público en la esfera de derechos del individuo.

Sin lugar a dudas, la importancia del estudio del Principio de Reserva de Ley como pilar básico de todo Estado de Derecho resulta indiscutible, el Principio de Reserva de Ley se ha revelado desde sus orígenes como una estructura fundamental en el ámbito del Derecho Público, constituyendo una premisa básica en la interrelación del Poder Legislativo con el Ejecutivo y un

criterio imprescindible en las relaciones entre los poderes públicos del Estado⁸⁷.

El origen y las funciones que el Principio de Reserva de Ley ha venido desempeñando históricamente constituyen un aspecto de gran trascendencia de cara a configurar, no ya sólo su propio concepto y finalidad, sino también su alcance en materia tributaria así como la necesaria interrelación entre los Principios de Legalidad y Reserva de Ley Tributaria, no omitiendo la importancia de cada uno, dada la tendencia a utilizar ambos principios de un modo indistinto⁸⁸.

Hoy en día, entendemos este principio como una expresión de la democracia en el procedimiento de establecimiento de los tributos como en el procedimiento de aplicación de sanciones por infracciones cometidas a los preceptos tributarios, cuyo fin, entre otros, es alcanzar un sistema tributario justo.

El Principio de Reserva de Ley se configura como el mecanismo jurídico a través del cual se hace efectivo, eficaz y concreto el principio de legalidad. Un principio que trata de garantizar fundamentalmente la exigencia de que sean los propios ciudadanos a través de sus representantes, quienes establezcan el reparto de la carga tributaria y en consecuencia, los tributos que a cada uno de ellos se le pueden exigir y las sanciones que se les puedan imponer por infringir las normas tributarias⁸⁹.

⁸⁷ JUAN CALVO VERGUEZ, Profesor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de León, España, *Reserva de Ley Estatal y Autonomía Tributaria: cuestiones conflictivas (2006)*. Capítulo I Recapitulación sobre el Principio de Reserva de Ley, en <http://www.vlex.com/vid/322285>

⁸⁸ Ídem.

⁸⁹ MARÍA ALEJANDRA SALAS FEBRES, Doctora de la Universidad de Salamanca, España, *Temas Actuales de Derecho Tributario (2005)*. Capítulo El Papel de la Jurisprudencia Constitucional en el Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, en <http://vlex.com/vid/278027>.

La Reserva de Ley está limitada a la norma superior tributaria que es el Código Tributario, por lo que se debe respetar su jerarquía ante las demás legislaciones tributarias y solo pueden ser aplicables éstas cuando lo dispuesto en ellas no transgreda lo estipulado por el Código.

Desde la perspectiva de la autoliquidación de multa, se hace efectivo el cumplimiento de una norma que tiene rango secundario, ya que está establecida en el RCT, lo que indica que el Reglamento en este caso tiene preeminencia sobre el Código, ya que se omite el procedimiento que ha dotado el legislador en el C.T., para que la Administración haga efectivo el pago de la multa.

El Principio de Reserva de Ley lo encontramos tipificado, en el art. 6 del Código Tributario, este principio se requiere entre otros, para fijar la obligación de pagar intereses tributarios, normar las infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas, asimismo establecer los procedimientos en materia tributaria, los cuales son los de liquidación oficiosa y de imposición de sanciones por infracciones aisladas.

La violación a estos principios resulta del irrespeto a la autonomía del Órgano Legislativo para establecer el o los procedimientos para imponer sanciones, por lo cual es requisito indispensable la emisión de una ley y no de un reglamento, el cual es únicamente ley desde un punto de vista “material”, mientras no haya sido dictado por el Órgano Legislativo quien constitucionalmente esta revestido de esta facultad.

De igual forma resulta otra clara violación a los referidos principios, es la ausencia de resolución de la práctica autoliquidadora de multas pues, deja en vilo la legalidad de dicha práctica al carecer de la resolución expresa por

la Administración Tributaria, ya que sin resolución no se puede considerar la autoliquidación de multas como un acto administrativo.

4.2.3 Imposición de una Sanción sin Previo Procedimiento.

La autoliquidación de multas supone eliminar el procedimiento que tiene como sustento jurídico el art. 260 Código Tributario, el cual establece el Procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas en Caso de Imposición de Sanciones Aisladas, por el cual se regulan los plazos que operan durante todo ese procedimiento hasta llegar a la resolución.

Por otra parte el art. 14 Cn., establece que corresponde únicamente al Órgano Judicial la facultad de imponer penas. No obstante ello, la autoridad administrativa puede sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso.

A todas luces se observa de la lectura del artículo arriba mencionado que la Administración Tributaria tiene dos mecanismos para sancionar, uno es mediante resolución y el otro es mediante una sentencia y siempre respetando el debido proceso que establece la misma Constitución en el art. 11.

De igual manera la Administración Tributaria está obligada como lo expresa el art. 259 del Código Tributario a sancionar las violaciones al mismo Código por medio de resolución razonada, es decir que debe darse trámite a un procedimiento para la imposición de una sanción por el cometimiento de una infracción tributaria, a contrario sensu de lo practicado por la DGII.

Si bien es cierto que no resulta indispensable tramitar un procedimiento para emitir una resolución si es indispensable que exista un verdadero acto administrativo, como ocurre en Costa Rica donde a pesar de existir autoliquidación de multas también existe un acto administrativo que lo respalda, tal es el caso que la Administración Tributaria costarricense emite una resolución resumida donde se hace constar que el infractor ha autoliquidado la sanción.

En el caso que nos ocupa, la Dirección General de Impuestos Internos es la encargada de la imposición de tales sanciones, lo que la hace acreedora de la potestad sancionatoria administrativa que por mandato constitucional tiene atribuida, aplicando la respectiva atenuante para el caso que proceda (como ya se explicó en el Capítulo II en la parte de las Atenuantes y Agravantes en la Imposición de Multa por Declaración o Pago Extemporáneo).

La DGII ha adoptado la modalidad de que sea el contribuyente quien autoliquide la multa omitiendo el procedimiento legal estipulado para el caso, se considera que el procedimiento de autoliquidación de multas, aún no alcanza una eficacia plena en su ejecución, porque se ha identificado que existen factores y limitantes que influyen negativamente, y que son el reto a superar por parte de la Administración para que este sea eficaz, entre los cuales podemos mencionar:

1. La inadecuada aplicación de la ley, ante la negativa de la DGII a recibir la declaración si el contribuyente no se autoliquida la multa.

2. La falta de asesoramiento tributario por parte de los empleados de la DGII hacia los contribuyentes de sus derechos y obligaciones en el momento de autoliquidar la multa.
3. La forma obligatoria que ha adoptado la DGII para que el contribuyente pague la multa cuando el reglamento regula que es voluntaria.
4. A todo ello influye que existe en la DGII una excesiva carga laboral, con la cual el poco personal no alcanza a cumplir sus labores.
5. El problema más fuerte que se encuentra es que con tal práctica se le da un superficial cumplimiento al Reglamento de Aplicación el Código y no al Código mismo violentando con ello el principio de reserva de ley.

En conclusión se considera que, el que se le de trámite a un procedimiento de autoliquidación de multas y no al procedimiento establecido en la ley, conlleva a un desacato de la Constitución pues, como ya se expresó, ésta manda a la Administración a imponer sanciones mediante resolución o sentencia.

4.2.2 Falta de Oportunidad Procesal para Defenderse.

La obligatoriedad de la autoliquidación imposibilita que aquellos contribuyentes que tengan causa justificada puedan alegarlas a su favor, lo que resulta que el supuesto infractor no puede hacer uso de sus derechos.

Tal es el caso que, en la autoliquidación de multas que la Administración impone, el contribuyente no puede hacer uso de este derecho que constitucionalmente le está dado, de igual forma el Fisco le debe otorgar el derecho a ser oído, para este derecho al sujeto pasivo se le debe conceder audiencia y un plazo para defenderse; en el cual el contribuyente puede aportar todas las pruebas que le sean favorables para justificar el incumplimiento de la obligación de declarar y pagar en el tiempo establecido para tal efecto.

La obligatoriedad que representa el hecho que la persona sea vencida en un juicio con arreglo a las leyes, es porque en un Estado de Derecho se deben de velar y hacer cumplir todas las garantías que le son inherentes al ser humano; el que pueda defenderse en un juicio (para el caso un procedimiento administrativo), es uno de ellos que no puede omitirse cualquiera que fuere la naturaleza del procedimiento.

Si embargo siendo el caso que la autoliquidación es una manifestación de voluntad por parte del infractor de haber cometido una infracción, la obligatoriedad debe estar representada en el hecho que se debe emitir una resolución de la práctica autoliquidadora para que constituya un verdadero acto administrativo, como ocurre en Costa Rica, donde se emite una resolución resumida de tal práctica.

En sintonía con lo antes expresado, se puede mencionar el Procedimiento Abreviado que se aplica en el Derecho Procesal Penal el cual entre otros casos, procede cuando el imputado admite el hecho y consiente la aplicación de este procedimiento, sin perjuicio de incluir en su manifestación otros hechos o circunstancias que considere convenientes.
Art. 379 CPP.

El imputado acepta su culpabilidad y acuerda que se produzca una audiencia y en ella se levante un acta que contiene los mismos requisitos de la sentencia en un juicio penal ordinario. El juez oye al imputado y dicta la resolución que corresponda, sin más trámite. Art. 380 CPP.

Pese a ser el Procedimiento Abreviado una salida alterna del Derecho Penal, donde no hay un juicio penal propiamente dicho, el imputado admite el cometimiento del ilícito y el juez deja constancia de lo actuado, con una resolución.

A raíz de todo lo antes manifestado se considera que la Administración Tributaria incumple con el Código Tributario por hacer menos dificultoso el trabajo que conllevaría ejecutar el procedimiento de imposición de la multa, asimismo, es menester tener en cuenta que la autoliquidación si bien hace efectiva la multa instantáneamente cuando de forma voluntaria se realiza, no afecta la legalidad del acto, pero cuando se hace coactivamente o en otros casos engañando al contribuyente, la DGII es titular de violaciones no solo a la Constitución de la República y el Código Tributario, sino al contribuyente mismo.

No debe omitirse hacer referencia al hecho que la autoliquidación no cumple ninguna función legal pues, la Administración no la respalda emitiendo una resolución de ella, por lo tanto no se puede decir que constituye ni siquiera un acto administrativo, sino una simple práctica al margen de la ley.

4.2.4 Falta de seguridad jurídica.

La seguridad jurídica, que es la certeza del imperio de la ley, en el sentido que el Estado protegerá los derechos tal como la ley los declara, por lo que este principio impone al Estado el deber insoslayable de respetar y asegurar la inviolabilidad de los derechos constitucionales, de tal forma que no basta que los derechos aparezcan en forma enfática en la Constitución, sino que es necesario que todos y cada uno de los gobernados, tengan un goce efectivo de los mismos. Es una limitación a la arbitrariedad del poder público⁹⁰.

Por seguridad jurídica se entiende la certeza que el individuo posee de que su situación jurídica no sea modificada más que por los procedimientos regulares y autoridades competentes, ambos establecidos previamente⁹¹.

La autoliquidación de multa supone una especie de confesión por parte del supuesto infractor, lo que implica una aceptación de éste del cometimiento de una infracción, sin embargo dicho instituto adquiere relevancia cuando no es realizado por el infractor de manera consciente y voluntaria sino de forma coactiva por parte de la Administración Tributaria, como se ha venido estableciendo a lo largo de este trabajo.

Al respecto el Código Tributario en el art. 204 expresa que la confesión se configura cuando las manifestaciones de voluntad están exentas de vicio, y se realizan mediante escrito dirigido a la Administración Tributaria, en el caso de la autoliquidación de multas es en forma voluntaria y

⁹⁰ Sentencia de Amparo, Sala de lo Constitucional, con Referencia Número 746-2001, de fecha 15 de Octubre de 2002.

⁹¹ Ídem.

se declara la existencia de un hecho cierto (como lo es el incumplimiento tributario de declarar y pagar en tiempo) y ello genera al sujeto infractor un perjuicio para si mismo.

De lo anteriormente dicho se desprende que la autoliquidación de multas es una confesión, por lo tanto debe respetarse el carácter voluntario que ella tiene y no transgredirse volviendo ésta práctica en obligatoria.

Resulta importante destacar, que es menester de la Administración emitir una resolución para la imposición de una sanción, lo que trae aunado un procedimiento, ya que en él se debe respetar los preceptos constitucionales en la motivación de la resolución, es preciso recordar que tal derecho persigue que el juez o la autoridad administrativa, dé las razones que la mueven objetivamente a resolver en determinado sentido, a fin de hacer posible el convencimiento de los justiciables del por qué de las mismas, o en su caso permitir al administrado la oportunidad de defenderse en otra instancia frente a un mal razonamiento de la Administración Tributaria.

Es por ello que el incumplimiento de la obligación de emitir una resolución y por lo tanto, de darle trámite a un procedimiento para imponer la misma, adquiere connotación constitucional, pues su inobservancia incide negativamente, violando el principio de seguridad jurídica y defensa en el procedimiento administrativo.

En jurisprudencia se ha sostenido que el derecho de audiencia o debido proceso, es la principal garantía de seguridad jurídica, que se encuentra consagrada en la Constitución en su art. 11 y protege a los

governados contra toda privación arbitraria de cualquiera de sus derechos subjetivos, ya sean reales o personales⁹².

La seguridad jurídica como derecho fundamental, se ha entendido como la certeza que el individuo posee de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y autoridades competentes, ambos establecidos previamente⁹³.

A partir de lo arriba mencionado la seguridad jurídica se ve violentada ya que la DGII al no garantizar la exacta aplicación del Código, le da trámite a la autoliquidación de multa que no es un procedimiento regular establecido en el Código Tributario, sino una práctica que ni aún se basa en la voluntariedad como lo establece el art. 16 Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

Asimismo hay que mencionar que la seguridad jurídica insta que la situación jurídica del individuo debe ser modificada únicamente por los procedimientos regulares y autoridades competentes, ambos establecidos previamente en la ley, la autoliquidación de multa ni es un procedimiento ni es regular, pues es una práctica que ha adoptado la DGII, para facilitar la carga de trabajo con que cuentan los empleados y no está establecida en la ley sino en el reglamento.

⁹² Sentencia de Amparo, Sala de lo Constitucional, con Referencia Número 162-2002, de fecha 22 de Mayo de 2001.

⁹³ Sentencia de Juicio Contencioso, Sala de lo Contencioso Administrativo, con Referencia Número 179-C-2000, de fecha 30 de Marzo de 2004.

CAPITULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

Después de haber realizado todo el proceso de investigación y hecho el análisis de la Autoliquidación de Multas, que se establece en la Legislación Tributaria Salvadoreña de carácter secundario, aunado al Procedimiento de Imposición de Sanciones a Infracciones Aisladas, el cual se omite para imponer sanciones, asimismo, hacer la comparación con las legislaciones tributarias de Costa Rica y Argentina, entre ellos los procedimientos de imposición de multas y de autoliquidación de sanciones de las mencionadas Repúblicas y haber analizado los factores que inciden para que la Administración Tributaria lleve a cabo dicha práctica, junto con el análisis de las violaciones que se le cometen al contribuyente con la modalidad de la autoliquidación, se han obtenido las siguientes conclusiones y recomendaciones.

Las cuales han sido elaboradas de manera sistemática y coherente para una mejor comprensión de todo lo antes desarrollado.

5.1 Conclusiones.

1. Sin duda alguna la Administración Tributaria es de vital importancia en el desarrollo y crecimiento económico de un país, de ahí que sea la encargada de implementar mecanismos que resulten eficientes y eficaces en el momento de recaudación de los tributos, debido a que es la responsable de la captación y el manejo del erario fiscal del Estado, fondos públicos de una nación; desde la Edad Antigua ésta ya ocupaba un lugar predominante dentro de la administración de cada Estado.

2. La normativa que rige las actuaciones de la Administración Tributaria es el C.T, el cual posee un marco jurídico equitativo en cuanto a procedimientos estipulados para los impuestos de IVA y Renta, siendo el procedimiento para aplicar la sanción por haber cometido la infracción de declarar o pagar el impuesto ya sea de IVA o Renta, el mismo para ambos impuestos, esto permite que la DGII estandarice sus actuaciones en cuanto a imposición de sanciones, haciendo menos complicada la imposición de sanciones de los impuestos internos.
3. La autoliquidación surge en un principio como autoliquidación de impuestos o declaración jurada por parte de los contribuyentes, por las cuales éstos realizan la determinación y cuantificación del importe a entregar a la Administración, facilitando con ello el trabajo del Fisco, ya que no se tendrá que ocupar más que de rectificar dicha declaración. Es por ello que recientemente muchos países han adoptado esta práctica pues se ha convertido en simplificadora del procedimiento de la Administración Tributaria.
4. A partir de que la autoliquidación de los impuestos fue exitosa, se analiza la facilidad de ésta y se implementa en algunos países, la autoliquidación de las sanciones para que el contribuyente se autoliquide de igual forma éstas, que se imponen como consecuencia de una infracción tributaria, sin mediar intervención de la Administración Tributaria, específicamente las sanciones de multas, por la naturaleza pecuniaria de ellas.
5. En la legislación tributaria de Costa Rica como en la de El Salvador, se encuentra regulada la Autoliquidación de Multas, figura jurídica que

faculta al infractor de un precepto tributario a auto-atribuirse y liquidar una multa en el mismo acto en que la Administración Tributaria le hace del conocimiento de la misma al sujeto pasivo, el cual debe optar por realizarla o no, bajo las condiciones que establecen los gobiernos que la adoptan.

6. El pago voluntario de la multa establecido en la legislación tributaria argentina, difiere en cuanto a concepto de nuestra legislación, sin embargo en la manera de notificársele al infractor que subsane el incumplimiento, se puede decir que es similar, ya que al infractor primero se le realiza una notificación por escrito comunicándole con ello que debe subsanar el incumplimiento de su obligación de declarar o pagar en el término establecido para ello, igual ocurre en nuestro sistema tributario, que hace del conocimiento al infractor que debe subsanar dicho incumplimiento.
7. La autoliquidación de sanciones específicamente por declarar fuera del término establecido por la Administración, regulada en el CNPT de Costa Rica adquiere connotación legal, ya que está regulada en la ley primaria tributaria y en caso que no se realice ésta de forma voluntaria por el contribuyente, la misma ley establece el procedimiento para imponer la sanción respectiva, a dicho procedimiento se le da trámite conforme lo establece el CNPT.
8. Lo primordial de la autoliquidación de sanciones en Costa Rica es que junto a ella se emite una resolución resumida de tal práctica, atendiendo a las generalidades que debe llevar una resolución, por lo que la Administración Tributaria costarricense deja constancia de lo

actuado entre ella y el administrado, consistiendo la autoliquidación de sanciones en un acto administrativo.

9. En la Administración Tributaria de Costa Rica, existen dos dependencias que permiten una actuación más eficaz, debido a que la extensión territorial es mucho más grande que la nuestra, las cuales son la Administración Tributaria Territorial, determinada por el domicilio fiscal del contribuyente y la segunda la Administración de Grandes Contribuyentes, que es determinada sobre todos los sujetos pasivos calificados como grandes contribuyentes.

10. La autoliquidación de multas se encuentra regulada en el Reglamento de Aplicación del Código Tributario y se implementa en sustitución del procedimiento de aplicación de sanciones que establece el Código Tributario, lo que implica una violación al Principio de Reserva de Ley, ya que el Órgano Legislativo es el único ente facultado por mandato constitucional de crear leyes que establezcan sanciones y el respectivo procedimiento para aplicarlas.

11. La autoliquidación de multas regulada por el RCT supone una violación a los derechos y garantías que le son inherentes al contribuyente, ya que el C.T establece que para que haya sanción debe existir resolución que la imponga, este precepto es el que generalmente se ha adopta en todo Estado de Derecho, pues nadie puede ser juzgado sin ser previamente oído y vencido en juicio todo con arreglo a las leyes; el procedimiento que establece el C.T., es omitido por el Reglamento de Aplicación de éste, al regular la autoliquidación de multas, generando a todas luces una violación a la garantía del juicio previo, ya que la autoliquidación se implementa de manera obligatoria. Tal modalidad entra en pugna con la Constitución

de la República que otorga como derecho fundamental al ciudadano la garantía antes mencionada.

12. Nuestra legislación tributaria no adopta el principio de inocencia en sus actuaciones, ya que no existen impedimentos o justificantes legales que validen la falta de declaración o pago por parte del contribuyente, debido a que regula que el incumplimiento del pago del impuesto en la fecha establecida por la Administración, implica una sanción al infractor cualquiera fuere la causa de ésta, con ello se condena en el mismo acto y no se presume la inocencia de éste hasta que se pruebe lo contrario.
13. La sanción de multa que se impone por motivo de haber cumplido la obligación tributaria fuera del término, no es proporcional con el tipo de contribuyente ni con el impuesto a declarar y pagar, dando lugar a que se sancione por igual a aquella persona que declara poco con la que dejó de declarar una cantidad considerable de dinero, esta sanción se impone en relación al tiempo de extemporaneidad, situación que atenta contra el principio de proporcionalidad de la sanción.
14. En la legislación tributaria de de Costa Rica se otorga beneficios a los contribuyentes y responsables que acrediten encontrarse en condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones, tales como aplazamiento o reducción de la deuda. De igual forma ocurre en Argentina el juez administrativo puede reducir a su mínimo legal o eximir cuando a su juicio la sanción no reviste de gravedad y en los mismos términos que en Costa Rica.

15. En nuestra legislación cuando la multa no es autoliquidada por el contribuyente, el procedimiento para imponer la sanción está mejor estructurado y desarrollado de manera más amplia y con mejor claridad, que el que contempla el CNPT y la Ley 11.683, de Costa Rica y Argentina respectivamente.
16. En El Salvador es necesario implementar el procedimiento antes mencionado pues se ha caído en ilegalidades ya que la autoliquidación no es voluntaria sino que se ha vuelto obligatoria, en donde los protagonistas son los empleados y funcionarios de la DGII, es sabido que éste procedimiento no se ejecuta, ni se le hace saber al contribuyente que tiene la opción de no pagar esa multa si le han sobrevenido causas justificables.
17. El país no implementa políticas tributarias adecuadas, que vayan orientadas a crear en los contribuyentes, responsabilidad y clarificación del rol que tienen dentro de la sociedad, para que realicen sus obligaciones tributarias en tiempo y forma correcta, con ello crear una cultura tributaria en los contribuyentes; hace falta tales políticas en las gestiones administrativas.
18. La DGII con la práctica autoliquidadora de multas, ha visto disminuida su carga de trabajo, ya que el personal asignado para ello no realiza el procedimiento, por lo que deciden seguir adoptando esta modalidad y no darle trámite al mismo, los funcionarios consideran que esto ha venido a darle una salida a la mora laboral que tienen en razón de los muchos procedimientos que se podrían llevar por la infracción de declaración o pago extemporáneo, por volver las actuaciones más ágiles.

19. Los contribuyentes resultan afectados debido a que la autoliquidación de multas se ha vuelto obligatoria por parte de la Administración Tributaria ya que en algunos casos puede ser que éstos no realizan su obligación tributaria debido a aspectos que son de fuerza mayor o ajenos a su voluntad y nuestra legislación no ha contemplado tales aspectos, ocasionándole al sujeto pasivo un detrimento en su economía.
20. Como consecuencia de la obligatoriedad que la autoliquidación de multas representa, los contribuyentes están obligados a pagar la multa ya que si no lo hacen los empleados de la DGII no le reciben su declaración tributaria y con ello los intereses se van aumentando, lo que les genera un perjuicio económico y además incrementa la multa.
21. Los administrados coinciden en que los empleados de la DGII no realizan sus funciones de una manera correcta, ya que la atención es bastante descortés y se necesita personal capacitado para atender al universo de contribuyentes que recibe a diario la Administración Pública.

5.2 Recomendaciones.

1. El Salvador tiene como objetivo desarrollar la industria y economía; hoy en día existen infinitos avances tecnológicos, avances que se relacionan con la actividad de la Administración Tributaria, para los cuales se necesita conocimiento que sólo se puede adquirir con el estudio y análisis de los mismos, es por ello que se recomienda a la DGII, implementar capacitaciones y talleres entre sus miembros, de

las innovaciones que se vayan generando conforme lo requiere cada Estado y así estar a la vanguardia con los avances de la tecnología, específicamente en el área de imposición de sanciones aisladas y en materia de autoliquidación de multas figura que requiere una especial atención.

2. Debido a que la autoliquidación de impuestos es la forma de determinar el tributo que generalmente adopta la Administración Tributaria se exhorta a la DGII que implemente políticas que tengan como objetivo, crear cultura tributaria en los sujetos pasivos, programas que lleguen a sensibilizarlo y mostrarle la importancia que éstos representan en el desarrollo del país, para que hagan efectivo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, esto generaría el efecto positivo de no contar con un número considerable de multas por declarar o pagar extemporáneamente.

3. Los contribuyentes consideran que la actuación de la DGII, en cuanto a implementar la autoliquidación de multas, no es del todo clara, ya que las personas receptoras de la declaración no brindan información de cómo evitarse esas multas, asimismo estos empleados no les hacen de su conocimiento que esta práctica es facultativa por lo que se recomienda a la DGII, incorporar una política de información tributaria al público, ya sea personalmente, por medio de boletines, organizando charlas informativas o bien por el medio que para el caso se estime pertinente, en el cual se den a conocer, las interpretaciones que realizan de las leyes, respondiendo a las consultas de los contribuyentes, velando siempre por mantener la confidencialidad de las actuaciones de los contribuyentes, empero permitiendo que éstos se informen de una manera correcta, ya que las legislaciones se

encuentran en constante cambio, todo ello en relación a la autoliquidación de multas.

4. Para que la autoliquidación de multas adquiriera connotación legal, el Órgano Legislativo debe hacer una revisión del Código Tributario para que sea el Código quien le de legalidad y apertura a la implementación de la autoliquidación de multas y así no transgredir el Principio de Legalidad y Reserva de Ley, los cuales imperan en un Estado de Derecho.
5. Se recomienda a la DGII darle el cumplimiento a lo que las leyes tributarias ordenan y no olvidar la supremacía que éstas tienen, por lo que deben aplicar la autoliquidación de multas en base a la voluntariedad que ésta representa y no aplicarla de manera obligatoria como actualmente lo realizan, ya que al volverla obligatoria se está violando la legalidad de ella.
6. La DGII en caso que el infractor no autoliquide la multa debe cumplir con el procedimiento de imposición de multas que establece el Código Tributario para la infracción de declarar o pagar en el término establecido para ello y debe asimismo respetar los plazos que para dicho procedimiento se estipulan.
7. La autoliquidación de multas debe establecerse bajo el marco de la voluntariedad como lo expresa el RCT, por lo que los empleados y funcionarios de la DGII deben aplicar dicha figura bajo el consentimiento de los sujetos obligados y no obligarlos a realizar dicha práctica.

8. La Administración Tributaria debe realizar una resolución resumida como en el caso de Costa Rica de la autoliquidación de multas cuando el contribuyente opte por autoliquidar la sanción, lo que equivaldría a que la autoliquidación de multas se constituya en un acto administrativo, y con ello se otorgaría legalidad a la práctica.
9. La DGII, debe aplicar y respetar el principio de transparencia y publicidad, por lo que debe ayudar en las investigaciones de carácter académico que realicen los estudiantes, por ello se recomienda que la DGII de apertura y que no haya hermetismo con los estudiantes que acrediten que la investigación tiene fines didácticos, la información que ellos deben brindar no debe ser atentatoria contra los contribuyentes, con esto se lograría tener una investigación de calidad y aproximarse a la realidad en que se encuentra ésta entidad de gobierno.
10. A los sujetos pasivos del impuesto se les recomienda cumplir con las obligaciones tributaria, las obligaciones deben ser no omitir pagar el impuesto, enterarlo, presentarlo, pagarlo durante los plazos que para tal efecto establezca la DGII, asimismo es importante que también cumplan con otro tipo de obligaciones las cuales son, llevar la contabilidad de sus operaciones económicas actualizadas y con el debido orden, en general cumplir con todos las obligaciones formales y sustantivas que la ley tributaria les impone, con esto evitarían ser infractores de las normas tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

BERTRAND GALINDO, FRANCISCO, et. al., “**Manual de Derecho Constitucional**”, Tomo II, Centro de Información Jurídica, Ministerio de Justicia, El Salvador, 1996

ESPEJO POYATOS, ISABEL, “**Cuadernos de Derecho Judicial**”, Mateu Cromos, S.A., Madrid, 1995

FOLCO, CARLOS MARIA, “**Procedimiento Tributario Naturaleza y Estructura**”, Rubinzal-Culzoni Editores, 2003.

GARCÍA BELSUNCE, HORACIO A., “**Derecho Tributario Penal**”, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985,

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, “**Derecho Tributario**”, Tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1996.

GONZÁLEZ BONILLA, RODOLFO ERNESTO, et. al., “**Ensayos Doctrinarios sobre el Nuevo Código Procesal Penal**”, 1ª edición. Unidad de Programa de Apoyo a la Reforma del Sistema de Justicia, UPARSJ, El Salvador, 1988.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, AMELIA, “**Buena Fe y Derecho Tributario**”, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, Madrid 2001.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., “**Derecho Financiero**”, Volumen I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., “**Derecho Financiero**”, Volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970.

KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE, et. al., “**Manual de Derecho Financiero**”, Primera Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1993.

LITVAK, JOSÉ D, et. al., “**Sanciones Encubiertas en el Derecho Tributario**”, La Ley S.A., Buenos Aires, 2003

LUQUI, JUAN CARLOS, “**La Obligación Tributaria**”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1989.

MARTÍN, JOSÉ MARIA, et. al., “**Derecho Tributario General**”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995.

MARTÍN, JOSÉ MARÍA, et. al., “**Derecho Tributario Procesal**”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987.

QUERALT, JUAN MARTÍN, et. al., “**Curso de Derecho Financiero y Tributario**”, Editorial Tecnos, Madrid, 1998.

SOLER, OSVALDO H., “**Derechos y Defensas del Contribuyente frente al Fisco**”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2001.

LEGISLACIÓN

Constitución de la República de El Salvador de 1983, Decreto Constituyente No. 38, del 15 de Diciembre de 1983, D.O., No. 234, Tomo 281, del 16 de Diciembre de 1983.

Código Civil. D.E. del 23 de Agosto de 1859.

Código Procesal Civil. D.E. del 31 de Diciembre de 1881.

Código Penal. D.L. No. 1030 del 26 de Abril de 1997. D.O. No 105, Tomo 335 del 10 de Junio de 1997.

Código Procesal Penal. D.L N° 904, de fecha 4 de diciembre de 1996. D.O. No. 11, Tomo 334, de fecha del 20 de enero de 1997

Código Tributario. D. L. N° 230, 14 de Diciembre de 2000, D.O. N° 241, Tomo 349, del 22 de Diciembre de 2000.

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 306, del 21 de Marzo de 1990.

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 313, del 21 de diciembre de 1991.

Ley del Impuesto sobre la Renta. D.L. N° 134, de fecha 18 de Diciembre de 1991. D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de Diciembre de 1991.

Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, D.L. N° 296, del 24 de Julio de 1992, D.O. N° 143, Tomo 316, del 31 de Julio de 1992.

Reglamento del Código Tributario D. E. No. 117, 11 de Diciembre de 2001, D.O. No. 234, Tomo 353, del 11 de Diciembre de 2001

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta D. E. N° 101 del 21 de Diciembre de 1992, D. O. No. 235, Tomo 317 del 21 de Diciembre de 1992

Declaración de la República de El Salvador sobre el Reconocimiento de la Jurisdicción de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. D.L. N° 319, del 30 de marzo de 1995, publicado en el D.O. N° 82, Tomo 327, del 5 de mayo de 1995.

Decreto que Establece el Salario Mínimo. D.E. No.108 de fecha 6 de noviembre de 2007. D.O 207 Tomo 367 de fecha 7 noviembre de 2007

FUENTES HISTORICAS

Ley del Impuesto sobre la Renta, D.L. del 19 de Mayo de 1915.

Ley del Impuesto sobre la Renta. D. L. del 19 de Junio de 1916, D.O No. 140, Tomo 80, del 21 de Junio de 1916.

Ley del Impuesto sobre la Renta. D. L. No 520, del 10 de diciembre de 1951, D.O No. 92, Tomo 155, del 16 de Mayo de 1952.

TESIS

GARCÍA CABRERA, CECILIA ALEJANDRA, et. al, *El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios e Impuesto sobre la Renta*, Tesis presentada para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2007.

JURISPRUDENCIA

Sentencia de Juicio Contencioso, Sala de lo Contencioso-Administrativo, con Referencia Número 28-H-95, de fecha 30 de mayo de 1997.

Sentencia de Amparo, Sala de lo Constitucional, con Referencia Número 162-2002, de fecha 22 de Mayo de 2001.

Sentencia de Amparo, Sala de lo Constitucional, con Referencia Número 746-2001, de fecha 15 de Octubre de 2002.

Sentencia de Casación, Sala de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia, con Referencia Número 329-SM, de fecha 10 de Diciembre de 2003.

Sentencia de Juicio Contencioso, Sala de lo Contencioso Administrativo, con Referencia Número 179-C-2000, de fecha 30 de Marzo de 2004.

INSTRUMENTOS JURIDICOS INTERNACIONALES

Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José, OEA 1969). Suscrita en San José, Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, en la

Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos. Entrada en vigencia: 18 de julio de 1978, conforme al Artículo 74.2 de la Convención.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966. Suscrito en la Asamblea General de las Naciones Unidas, 16 de Diciembre de 1966, entrada en vigor el 23 de marzo de 1976.

SITIOS WEB

Ministerio de Economía, Boletín Oficial de Estado, Autoliquidación del Impuesto, Sistema Tributario Español en, www.todalaley.com/mostrarLey1282p1tn.htm
Consultado el 25 de Noviembre de 2007.

Ministerio de Economía, Aspectos Formales del Derecho Tributario, Madrid 1995. Autoliquidación del Impuesto, Sistema Tributario Español en, www.todalaley.com/mostrarLey1282p1tn.htm, consultado el 25 de Noviembre de 2007

Ley General Tributaria Española Ley General Tributaria Española, en www.todalaley.com., consultado el 27 de Noviembre de 2007.

Ley 11.683 Argentina en www.garciaalonso.com-ar, consultado el 30 de Noviembre de 2006.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica en www.pgr.go.cr, consultado el 10 de Diciembre de 2008.

Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria Costarricense en www.hacienda.go.cr, consultado el 12 de Enero de 2008

Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de Costa Rica, en www.hacienda.go.cr, consultado el 18 de Enero de 2008

Ley 7900 Modificación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y sus reformas, en www.hacienda.go.cr., consultada el 22 de Enero de 2008

Asamblea Legislativa, Boletín Informativo de 25 de Junio de 2004, Autoliquidación de Sanciones, en www.asamblea.go.cr/actual/boletín/jun04/25.htm, consultado el 20 de Febrero de 2008

JUAN CALVO VERGUEZ, Profesor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de León, España, *Reserva de Ley Estatal y Autonomía Tributaria: cuestiones conflictivas (2006)*, en <http://www.vlex.com/vid322285>, consultado el 2 de Marzo de 2008

GARCÍA BELSUNSE HORACIO y otros. *Disertación de los Académicos Reflexiones Jurídica en Torno a la Doctrina de la Corte Suprema en el Caso Aransibia Clave*, Argentina. Principio de Reserva Penal, en, en www.ancmyp.org.ar/user/files/reflexiones, consultado el 20 de Marzo de 2008

MARÍA ALEJANDRA SALAS FEBRES, Doctora de la Universidad de Salamanca, España. *Temas Actuales de Derecho Tributario (2005)*. Capitulo El Papel de la Jurisprudencia Constitucional en el Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, en <http://vlex.com/vid/278027>, consultado el 25 de Marzo de 2008