

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2007
PLAN DE ESTUDIO 1993



**VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN LAS
LIQUIDACIONES OFICIOSAS DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENDA EN EL SALVADOR**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO Y TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTAN:

EDWIN GEOVANNY CISNEROS RIVAS
ELSY VANESSA SANCHEZ GONZALEZ
CRISTINA BEATRIZ VIERA RECINOS

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO
DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, SEPTIEMBRE DE 2008

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR
ING. RUFINO ANTONIO QUEZADA

VICERRECTOR ACADÉMICO
ARQ. MIGUEL ANGEL PEREZ

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO
MASTER OSCAR RENE NAVARRETE

SECRETARIA GENERAL
LIC. DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHÁVEZ

FISCAL GENERAL
DR. RENE MADECADEL PERLA JIMENEZ

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO
DR. JOSE HUMBERTO MORALES

VICEDECANO
LIC. OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS

SECRETARIO
LIC. FRANCISCO ALBERTO GRANADOS HERNANDEZ

COORDINADORA DE LA UNIDAD DE SEMINARIO DE GRADUACION
LIC. BERTHA ALICIA HERNANDEZ ÁGUILA

DIRECTOR DE SEMINARIO
DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar agradezco a Dios, por ser mi luz y fortaleza, por trazarme el camino por el cual debo guiarme en la vida y permitirme culminar satisfactoriamente mi carrera.

A mis padres Francisco Javier Cisneros y Lesvia Yolanda Rivas de Cisneros, por ser el pilar fundamental en mi vida, su amor, sacrificio, por los principios y valores inculcados, la educación brindada, su apoyo incondicional en todo momento, su confianza en mí y sus oraciones, infinitas gracias.

A mi novia Karen Yamileth Álvarez, por su paciencia, colaboración, y apoyo por ser la ayuda idónea en todo momento por compartir tantas experiencias de júbilo y de tensión a lo largo de la carrera por su amor incondicional Mil Gracias.

A mi tía Tina Peña por brindarme las herramientas necesarias para realizar este trabajo por estar pendiente y darme apoyo y palabras de ánimo para no desfallecer en mi objetivo.

A mis compañeras de Tesis, por el esfuerzo, desempeño y dedicación en el logro de este objetivo, Vane Sánchez y Cristi Viera, con quien compartí de principio a fin la carrera, por su amistad, su entusiasmo, solidaridad, noches de

desvelos, momentos agradables, como difíciles, los cuales siempre superamos juntos.

A la Dra. Evelyn Farfán y al Lic. Salvador Iglesias, por sus valiosas asesorías, y aporte de sus conocimientos, en la realización de este trabajo de graduación.

A todos Muchas Gracias e infinitas Bendiciones de parte del Cielo

EDWIN GEOVANNY CISNEROS RIVAS.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios altísimo todopoderoso y a la Virgencita Maria, por haber derramado sus bendiciones sobre mi y permitirme concluir mi carrera, mi esfuerzo es inspirado en ustedes, y mi único, ideal eres Tu **¡JESUS!**

A mi mamá porque solo la superación de mis ideales, me han permitido comprender cada día más la difícil posición de ser padres, mis conceptos, mis valores y mi superación te la debo a ti, esto será la mejor de las herencias; lo reconozco y lo agradeceré eternamente. Quiero que comprendas que el logro mío, es el logro tuyo. Dios te bendiga Te Amo y te admiro.

A mi hermano gracias por todos los años de alegrías, regaños, consejos y pláticas. Eres un hombre muy fuerte y un ejemplo de buen hermano. Gracias por ser mi mejor amigo y por la confianza que invariablemente me has demostrado. Quiero que sepas que siempre podrás contar conmigo y que te quiero muchísimo. Gracias por tu pequeñita Daniela ¡No sabes como me alegra la vida!

A mi tía Teysita y a mi madrina Mimita, gracias por la ternura de su amor y por la bendición de tenerlas cerca de nosotros. Sepan que las adoro.

A mi papá, gracias por creer siempre en mí, por tu aliento y estímulos mismos que fueron una de las razones que posibilitaron la conquista de mi meta: mi formación profesional.

A mis familiares y amigos por su apoyo incondicional que de una u otra manera me brindaron, por el cariño que día a día me demuestran. Que Dios los bendiga, sepan que los quiero con todo mi corazón. Ahora más que nunca se acredita mi cariño, admiración y respeto a todos ustedes.

A mis compañeros de tesis, Cristina y Edwin, no ha sido fácil llegar a la meta, se necesita empeño, lucha y deseo, pero sobre todo apoyo como el que he recibido de ustedes durante este tiempo. Gracias por lo que hemos logrado.

A la Dra. Evelyn Farfán por su generosidad al brindarme la oportunidad de recurrir a su capacidad y experiencia en un marco de confianza, afecto y amistad, fundamentalmente para la concreción de este trabajo.

Con todo mi amor,

ELSY VANESSA SÁNCHEZ GONZÁLEZ

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar doy toda la honra y gloria a Dios; por ser mi fortaleza, llenarme de paciencia y darme la sabiduría necesaria para poder culminar mis estudios universitarios en esta carrera.

A mis padres Oscar Armando Viera y Mirian Recinos de Viera, por ser un gran apoyo en mi vida, tanto espiritualmente como económicamente, por inculcarme valores morales, por enseñarme que la perseverancia tiene una recompensa, por darme su amor incondicional y por estar conmigo apoyándome en todo momento; a mis hermanos Mirian Inés y Oscar Samuel con cariño, por su paciencia, colaboración, y compartir tantos momentos de júbilo y de tensión a lo largo de la carrera.

A mi esposo Francisco Portillo quien me apoyó en todo momento moral y económicamente, por tenerme mucha paciencia y darme palabras de fortaleza y de ánimo, no dejándome caer en momentos de desesperación y desánimo, para lograr la meta trazada.

A mis amigos y compañeros de Tesis Vanessa y Edwin, por la paciencia, el esfuerzo, desempeño, dedicación en el logro de este objetivo, su cariño, su apoyo, por esas noches de desvelos en las cuales compartimos muchos

momentos agradables como difíciles y por los años que convivimos en el transcurso de la carrera.

A la Dra. Evelyn Farfán, por sus valiosas asesorías, y aporte de sus conocimientos, en la realización de este trabajo de graduación.

Y a todas las personas que con su colaboración hicieron posible la culminación del presente trabajo. A todos muchas gracias, Dios les Bendiga.....

CRISTINA BEATRIZ VIERA RECINOS.

PRINCIPALES ABREVIATURAS

| | |
|----------|--|
| AFID-DGI | Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva |
| C.C. | Código Civil |
| C.Com. | Código de Comercio |
| C.P.C. | Código Procesal Civil |
| C.T. | Código Tributario |
| Cn. | Constitución de la República de El Salvador |
| CN.A. | Constitución de Argentina |
| CNPT | Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica |
| CP | Código Penal |
| CSJ | Corte Suprema de Justicia |
| DAI | Derechos Arancelarios a la Importación |
| DGII | Dirección General de Impuestos Internos |
| DGRA | Dirección General de Renta de Aduana |
| DGT | Dirección General de Tributación de Costa Rica |
| LISR | Ley de Impuesto sobre la Renta |
| LIVA | Ley del Impuesto al Valor Agregado. |
| LJCA | Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa |
| LODGII | Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos |

| | |
|--------|--|
| LOFTAI | Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos |
| LOSII | Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos de Chile |
| LPC | Ley de Procedimientos Constitucionales |
| LRJCA | Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa Costarricense |
| LRZFRF | Ley del Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales |
| LPT | Ley de Procedimiento Tributario |
| LTAII | Ley Aduanas del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas. |
| LZFIC | Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización |
| NIT | Número de Identificación Tributaria |
| PNC | Policía Nacional Civil |
| RCAUCA | Reglamento Nacional del Código Aduanero Uniforme Centroamericano |
| RCT. | Reglamento del Código Tributario |
| RGGFR | Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Costarricense |
| RLISR | Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta |
| RLIVA | Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios |
| SCA | Sala de lo Contencioso Administrativo |

| | |
|-------|---|
| SII | Servicio de Impuestos Internos de Chile |
| TAIIA | Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas |
| TFA | Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica |
| TFN | Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina |
| UAPP | Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba |
| UPET | Unidad de Programación y Evaluación Tributaria. |

INDICE

| Contenido | Págs. |
|--|----------|
| INTRODUCCION..... | i |
| CAPITULO I | |
| ANTECEDENTES HISTORICOS-NORMATIVOS DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA, DE LA LEY DE LA RENTA Y DE LAS LIQUIDACIONES OFICIOSAS. | |
| 1.1 Antecedentes Históricos de la Garantía de Audiencia..... | 2 |
| 1.1.1 Influencia Hispánica..... | 3 |
| 1.1.2 Aporte de Legislación y Jurisprudencia de los Estados Unidos..... | 4 |
| 1.1.3 El Estado de Derecho..... | 6 |
| 1.2 La garantía de Audiencia en el Derecho Constitucional..... | 8 |
| 1.2.1 Constituciones Federales..... | 12 |
| 1.2.2 Constituciones Nacionales..... | 12 |
| 1.3 Evolución Histórica de la Tributación..... | 22 |
| 1.3.1 Tributación en la Edad Antigua..... | 23 |
| 1.3.2 Tributación en la Edad Media..... | 25 |
| 1.3.3 Tributación en la Edad Moderna..... | 28 |
| 1.4 Evolución Histórica del Procedimiento de Liquidación oficiosa en la Ley del Impuesto Sobre la Renta..... | 31 |
| 1.5 Determinación Tributaria..... | 37 |
| 1.5.1 Teorías sobre la Determinación Tributaria..... | 49 |
| 1.5.2 Formas de Determinación del Impuesto..... | 43 |
| 1.5.2.1 Autoliquidación..... | 43 |
| 1.5.2.2 Liquidación de Oficio..... | 49 |

CAPITULO II

LA GARANTIA DE AUDIENCIA EN LA REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

| | |
|---|-----|
| 2.1 Programación de los Planes de Fiscalización..... | 58 |
| 2.2 Procedimiento de Fiscalización | 60 |
| 2.2.1 Auto de Designación..... | 62 |
| 2.2.2 Informe de Auditoria..... | 70 |
| 2.3 Procedimiento de Liquidación Oficiosa..... | 72 |
| 2.3.1 Bases para la Determinar la Liquidación de Oficio..... | 75 |
| 2.3.1.1 Base Cierta..... | 76 |
| 2.3.1.2 Base Estimativa, Indicial o Presunta..... | 80 |
| 2.3.1.3 Base Mixta..... | 85 |
| 2.4 Procedimiento de Audiencia y Apertura a Prueba..... | 85 |
| 2.4.1 Apertura a Prueba..... | 86 |
| 2.4.2 Valoración de la Prueba..... | 94 |
| 2.5 Impugnación en Vía Administrativa de la Resolución Final de la Liquidación Oficiosa..... | 95 |
| 2.6 Impugnación en Vía Judicial de la Liquidación Oficiosa..... | 98 |
| 2.7 Etapas del Proceso Contencioso Administrativo..... | 100 |

CAPITULO III

JURISPRUDENCIA Y DERECHO COMPARADO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

| | |
|--|-----|
| 3.1 Jurisprudencia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta emitida por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia..... | 105 |
|--|-----|

| | |
|--|-----|
| 3.1.1 Violación en la Garantía de Audiencia en la Notificación por parte de la DGII (referencia 78-2003)..... | 106 |
| 3.1.2 Violación a la Garantía de Audiencia en la Notificación por parte de la DGII (referencia 509-2004)..... | 111 |
| 3.2 Legislación Comparada de la Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto Sobre la Renta..... | 115 |
| 3.2.1 Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica..... | 116 |
| 3.2.1.1 Causas en las que procede la Liquidación Oficiosa..... | 116 |
| 3.2.1.2 Bases en las que se Liquidada Oficiosamente..... | 117 |
| 3.2.1.3 Procedimiento de Liquidación de Oficio..... | 118 |
| 3.2.1.4 Recursos aplicables al Proceso de Liquidación de Oficio..... | 121 |
| 3.2.1.5 Semejanzas y Diferencia de la Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta entre Costa Rica y El Salvador..... | 123 |
| 3.2.2 La Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta en Argentina | 128 |
| 3.2.2.1 Causas en las que se procede la Liquidación de Oficio..... | 129 |
| 3.2.2.2 Bases en las que se Liquidada Oficiosamente..... | 129 |
| 3.2.2.3 Procedimiento de Liquidación de Oficio | 131 |
| 3.2.2.4 Recursos Aplicables en el procedimiento de Liquidación de Oficio..... | 134 |
| 3.2.2.5 Semejanzas y Diferencias de la Garantía de Audiencia | |

| | |
|---|-----|
| en las liquidaciones oficiosas del Impuesto sobre la Renta entre Argentina y El Salvador..... | 138 |
|---|-----|

CAPITULO IV

ANALISIS DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA EN EL PROCESO DE LIQUIDACION OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

| | |
|---|-----|
| 4.1 Formas en que se violenta la Garantía de Audiencia en el Proceso de Liquidación Oficiosa..... | 144 |
| 4.2 Causas que influyen para que no se cumplan de manera ágil el Procedimiento de Liquidación Oficiosa..... | 146 |
| 4.3 Incumplimiento de la Garantía de Audiencia con respecto a los Plazos y términos legales establecidos en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la renta..... | 148 |
| 4.4 La excesiva carga laboral genera un retardo en los plazos establecidos para resolver de manera inmediata las Liquidaciones de Oficio..... | 150 |
| 4.5 Los recursos administrativos como restitución de la Garantía de Audiencia en los contribuyentes..... | 152 |

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

| | |
|--------------------------|-----|
| 5.1 Conclusiones..... | 157 |
| 5.2 Recomendaciones..... | 160 |

| | |
|--------------------------|------------|
| BIBLIOGRAFIA..... | 164 |
|--------------------------|------------|

INTRODUCCION

A continuación se presenta el desarrollo del trabajo de investigación denominado **“Violación a la Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta en El Salvador”**.

En la medida en que se fue realizando la investigación, se trazo como objetivo principal el de determinar el grado de respeto a la Garantía de Audiencia por parte de la Administración Tributaria, dando como resultado que si existe un irrespeto por parte de los aplicadores del proceso de Liquidación Oficiosa.

Además, como uno de los objetivos específicos, se planteo verificar la existencia de la armonía entre la Constitución de la República y el Código Tributario con respecto a la Garantía de Audiencia en cada una de las etapas del procedimiento de Liquidación de Oficio, resultando así que por el hecho de ser una norma tributaria novedosa engloba todos los derechos y garantías constitucionales a favor del contribuyente quedando a discreción de los aplicadores de la norma, el cumplimiento o no de la Garantía de Audiencia.

Otro de los objetivos fue establecer las causas que inciden en el irrespeto de la Garantía de Audiencia dentro de dicho procedimiento comprobándose que

existen factores o elementos que vulneran dicha garantía a los contribuyentes. Por tanto, para verificar cada uno de los objetivos planteados en el presente trabajo se ha desarrollado a través de cinco capítulos que guardan relación lógica y discursiva que a continuación se describen.

En el primer Capítulo se desarrolla los antecedentes históricos-normativos de la Garantía de Audiencia, de la Ley de Renta y de las liquidaciones oficiosas, mencionando todas las Constituciones y leyes que regían en ese momento, estableciendo cada propósito de éstas. Además se aborda el origen y desarrollo histórico de la Determinación Oficiosa Tributaria, planteando las teorías sobre ésta, las formas de determinación del Impuesto de Renta, los métodos que se aplican, luego se expone el régimen jurídico de la Declaración Tributaria en nuestro país.

Se continúa en el Capítulo II con la Regulación Jurídica de la Garantía de Audiencia en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto de Renta, dando a conocer al lector las normas jurídicas que se relacionan directamente con el tema investigado, y relacionándose las normas primarias con las secundarias, se desarrolla el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, desde que inicia con la etapa de fiscalización, hasta que se Liquidada Definitivamente, como las bases sobre las que se procede; además se desarrolla el proceso que

deben de seguir los contribuyentes en vía administrativa como en vía judicial para la impugnación de la resolución de la Liquidación Oficiosa.

En el Tercer Capítulo se aborda Jurisprudencia y Derecho Comparado del Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto de Renta, comentándose algunos conceptos que la doctrina retoma sobre los impuestos citados y la jurisprudencia, así como también se da a conocer un análisis de sentencias relacionadas con el tema, emitidas por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de la República de El Salvador, para la observancia de alcances que se han hecho de la Garantía de Audiencia en este tema.

Luego se hace la comparación del Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto de Renta con el contemplado en las Legislaciones Tributarias de Costa Rica y Argentina, de esta comparación se destacan conclusiones de vital importancia para la mejor aplicación de la Garantía de Audiencia en el Procedimiento de Liquidación del Impuestos de Renta en El Salvador.

El cuarto capítulo del presente trabajo, lo ocupa el análisis de la Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto de Renta, los Mecanismos Legales para liquidar de oficio los impuestos en mención por parte

de la DGII, la aplicación de la Legislación Tributaria por parte de ésta, factores que influyen en una excesiva carga laboral, la incidencia de la organización administrativa de la DGII, y la percepción de la actuación de la DGII por parte de los contribuyentes.

Este capítulo comprende el informe del trabajo de campo, el cual se orientó a la Violación de la Garantía de Audiencia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuestos de Renta, para lo cual se aplicó el método de investigación de Muestreo Selectivo de Informante Clave; con el cual se da a conocer el punto de vista y análisis de funcionarios de la DGII, como de profesionales de las Ciencias Jurídicas conocedores de la materia, profesionales de Derecho Tributario y profesionales en Contaduría Pública, realizándose, el análisis de las entrevistas realizadas a los sectores antes mencionados resaltando, las similitudes y diferencias a partir de lo cual se llega a una conclusión sobre cada pregunta.

En el capítulo cinco se presentan las Conclusiones y Recomendaciones, con las cuales se origina la explicación de la problemática investigada, aportando alternativas de solución para que cada uno de los autores que intervienen en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa para el Impuestos de Renta, mejoren sus actuaciones, con el fin de alcanzar el respeto de la Garantía de Audiencia, para garantizar el interés del Estado en la obtención de

los ingresos para el financiamiento del Gasto Público sin detrimento del interés de los contribuyentes que es sujeto a un Proceso de Liquidación de Oficio del Impuesto de Renta, en el que se les respeten sus derechos.

Finalmente, con la conclusión del presente trabajo se refleja la relación de las hipótesis planteadas con la investigación efectuada, dentro de las cuales tenemos como hipótesis general que la Administración Tributaria al aplicar inadecuadamente o inaplicar el procedimiento para determinar las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta incurre en la violación de la Garantía de Audiencia. Comprobándose que si existe la violación a la Garantía de Audiencia, generando un irrespeto a la misma y agravando así los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes.

Además, como hipótesis específica se planteo que la excesiva carga laboral en los aplicadores del procedimiento del Liquidación Oficiosa genera retardo en el cumplimiento de los plazos y términos para resolver los casos de su conocimiento. Dando como resultado, que si existe una carga laboral que da como resultado incumpliendo de plazos y términos provocando un retardo en la justicia administrativa vulnerando el derecho de audiencia de los contribuyentes.

Otra de las hipótesis específicas, es la falta de notificación de cada una de las actuaciones por parte de la Administración Tributaria, que genera

indefensión en el contribuyente al no poder defenderse de los alegatos establecidos en su contra. Se comprobó que algunas actuaciones realizadas por la Administración Tributaria no son notificadas a los contribuyentes generándoles un agravio a los derechos fundamentales especialmente el de Garantía de Audiencia.

CAPITULO I ANTECEDENTES HISTÓRICOS-NORMATIVOS DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA, DE LA LEY DE LA RENTA Y DE LAS LIQUIDACIONES OFICIOSAS

La Garantía de Audiencia en las liquidaciones oficiosas es de gran trascendencia dentro de nuestro régimen jurídico, ya que consiste en la oportunidad que se le concede a todo individuo de defender sus derechos dentro de un procedimiento, tanto judicial como administrativo. Debido a que el Estado, al hacer uso de su poder de imperio con el que cuenta, cuando realiza cualquier acto de autoridad a través de sus diferentes órganos, de una manera u otra afecta la esfera jurídica del gobernado; los cuales deben respetarse en todo momento, y para que se pueda dar una limitación de un derecho por parte de la autoridad esta deberá observar y apegarse a los requisitos dispuestos por los diversos ordenamientos legales, cumpliendo de manera principal con lo establecido en la carta magna.

En este capítulo se desarrollan los temas del surgimiento de la Garantía de Audiencia y la evolución del procedimiento de las Liquidaciones Oficiosas a través de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las reformas que esta tuvo en el curso de los años de acuerdo a los cambios que surgieron en la sociedad salvadoreña y a las necesidades del contribuyente.

1.1 Antecedentes Históricos de la Garantía de Audiencia.

En la evolución que ha sufrido la garantía de audiencia en el devenir histórico no estamos más que hablando de los antecedentes y de la evolución histórica del juicio de Amparo, pues ambas instituciones a veces se confunden en la historia en cuanto a su alcance y en cuanto al contenido como garantías jurisdiccionales y de legalidad que son, la Garantía de Audiencia y el Juicio de Amparo, quedando entonces la primera, como una garantía a la justicia común u ordinaria y la segunda como una garantía a la justicia constitucional o extraordinaria.

Es aceptado comúnmente en la actualidad por los tratadistas como el antecedente normativo más claro y directo no solo de la Garantía de Audiencia sino del mismo Juicio de Amparo, la famosa "Carta Magna" dictada a principios del siglo XIII por los barones ingleses que obligaron a redactarla al Rey Juan Sin Tierra¹ y que marca el origen de diversas garantías de las que hoy son llamadas constitucionales. El precepto más importante de este documento, es el

¹ Juan Sin Tierra, sucesor del famoso rey Ricardo, Corazón de León, era detestado por los barones ingleses a los que había obligado a pagarle muchas multas e impuestos; pero cuando Juan fue derrotado en el desastre de Bouvines, en Francia, viéndole vencido se pusieron de acuerdo para obligarle a cambiar de conducta. Este documento, que se ha llamado Carta Magna, enumera los abusos que el rey y sus agentes tenían costumbre de cometer, y en ella el rey se compromete a no incurrir en lo sucesivo; también, promete no imponer tributo alguno, sino después de haber reunido a todos sus vasallos y haber obtenido su consentimiento y, prometía que ningún hombre libre sería detenido, encerrado en prisiones o desterrado, sino con arreglo a las formas habituales de la justicia. José María Ibáñez, Biografías y Vidas, S.C.P., Barcelona, España, www.biografiasyvidas.com/biografia/j/juan_sintierra.htm.

marcado con el número 46, que establecía: "ningún hombre libre será puesto en prisión, desterrado o muerto, si no es por un juicio legal de sus partes y conforme a la ley del país". Estableciendo con esto el principio del Debido Proceso Legal, que según expresión de Felipe Tena, Constitucionalismo del futuro: El respeto de la sumisión del poder público a un conjunto de normas que en Inglaterra integraba el "Comun Law"².

1.1.1 Influencia Hispánica.

Se ha discutido mucho si la institución de la Garantía de Audiencia tiene exclusivamente origen anglosajón, sobre todo debido a que en su concepción constitucional moderna pasó a Latinoamérica a través de la Constitución Norteamericana por medio de la obra divulgadora de Alexis de Tocqueville: "La Democracia en América"; pero modernos estudios que inicialmente tomaron en cuenta que el término de Audiencia es netamente castizo ha ido despejando la historia y haciendo notar en forma clara la influencia hispánica además de la inglesa en la integración de la referida institución.

Entre los años de 1616 a 1619, en un lugar tan apartado como lo era el pueblo de Conchagua, ya se tenía un concepto muy preciso de posesión de

²MORENA LAGUARDIA, SANDRA, *La Garantía de Audiencia en la Doctrina de la Sala de lo Constitucional*, Publicación de la Corte Suprema de Justicia, San Salvador, 1990, p.17.

la Garantía de Audiencia, como lo demuestra el documento llamado “Libro de la Comunidad de los Indios de Conchagua”.

En dicho documento se refleja que un humilde Juez comisionado para poner fin a un litigio de tierras entre los Indios de Amapala y Conchagua, diera estricto cumplimiento a lo que ahora conocemos como Garantía de Audiencia, al oír previamente a los Indios de Amapala sobre sus derechos y pretensiones a las tierras de la Estancia y al consentir los Indios de Amapala en la posesión de los Indios de Conchagua le otorga a estos últimos la posesión, señalando claramente que los amparaba y que no podían ser desposeídos de sus derechos sin que primero fueran oídos y vencidos por juicio.

De lo anterior podemos concluir que la Garantía de Audiencia, por lo menos en su aspecto de amparo de posesión, no fue una innovación anglosajona ajena a la tradición jurídica española, ni mucho menos de Latino América³.

1.1.2 Aporte de Legislación y Jurisprudencia de los Estados Unidos.

La elevación a norma constitucional de los Derechos Fundamentales del Hombre y de sus Garantías, fue uno de los principales aportes de los Estados

³ Ídem, p. 19.

Unidos de Norte América por medio de su Constitución Federal de 1787. Particularmente por sus enmiendas de 1791 que contienen la llamada "Carta Federal de Derechos".

La Garantía del Debido Proceso Legal fue redactada en llamada "Carta Federal de Derechos"; la cual fue redactada en los términos siguientes: "a nadie se le privará de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal". Enmienda que a su vez fue reiterada después de terminada la Guerra de Sucesión, en el año de 1865 así: "todas las personas nacidas o naturalizadas en los Estados Unidos y sometidas a su jurisdicción son ciudadanos de los Estados Unidos y de los Estados en los que residen.

Ningún Estado podrá dictar o dar efecto a cualquier ley que limite los privilegios o inmunidad de los ciudadanos de los Estados Unidos; tampoco podrá Estado alguno privar a cualquier persona de la vida la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal; ni negar a cualquier persona que se encuentre dentro de sus límites jurisdiccionales la protección de las leyes⁴.

Como lo hemos apuntado que la garantía del Debido Proceso Legal, es creación constitucional expresa del constituyente norteamericano, la

⁴ Ídem, p. 19.

Justicia Constitucional se debió a la labor interpretadora, integradora y creadora del Supremo Tribunal Norteamericano, principalmente desde la famosa ejecutoria de su precedente el "Chief Justice" Marshall, en su sentencia en el asunto Marbury Vrs. Madison en el año de 1803, en el cual sostuvo la tesis de que el Órgano Judicial es el competente para declarar la nulidad de un acto de autoridad contrario a la Ley Fundamental. La creación de la Justicia Constitucional y la tutela por su medio de los Derechos Fundamentales del Hombre fue el principal aporte norteamericano a la evolución de nuestra institución en estudio⁵.

1.1.3 El Estado de Derecho

A partir del surgimiento del moderno Estado de Derecho es que fue posible la aparición no sólo de la Garantía de Audiencia sino del mismo Juicio de Amparo, tal como ahora los conocemos, o sea, como Garantías Constitucionales del gobernado.

Podemos decir básicamente que el moderno Estado de Derecho contiene una Constitución escrita, la división e independencia de los poderes del Estado y una parte dogmática relativas a los Derechos y Garantías Fundamentales.

⁵ Ídem, p. 20.

Cuando se trata de hacer historia del Juicio de Amparo, al señalar sus antecedentes en la historia de las Instituciones Jurídicas, es necesario, en nuestra opinión deslindar de antemano una cuestión previa. Efectivamente tal y como lo han hecho la mayor parte de los tratadistas y comentaristas del Juicio Constitucional Mexicano, han existido instituciones que tienen evidente parentesco con él, por implicar intentos (más o menos logrados) de Instituciones de defensa de la libertad individual y que, por tanto, deben considerarse como antepasados del Juicio de Amparo en tanto que este es un sistema de defensa de las libertades individuales.

Es necesario recordar que el amparo no es únicamente esto, sino que, su naturaleza, alcance y finalidades son más amplios y que, como intentamos demostrar, de una serie de presupuestos que se han definido a través de la historia jurídico-política de la humanidad.

La existencia de un Régimen Constitucional; de una Constitución escrita, considerada como la Súper Ley; de un declarador, de derechos públicos individuales y, por último de la aceptación del principio que acepta la existencia de un organismo facultado para enjuiciar los actos de las autoridades, contrarios a la Ley Fundamental y, en su caso, nulificarlos.

Las circunstancias antes transcritas fueron las que hicieron posible el nacimiento del Juicio de Amparo como una "Garantía Fundamental de los Derechos Fundamentales", que se hacía valer ante un órgano especial y jerárquicamente superior a los tribunales ordinarios y conocer diferenciación de la Garantía Constitucional, la que permitió su diferenciación de la Garantía de Audiencia propiamente dicha como una garantía constitucional pero a la justicia común y ordinaria⁶.

1.2 La Garantía de Audiencia en el Derecho Constitucional Salvadoreño.

La Garantía de Audiencia es llamada también "Garantía del Debido Proceso Legal", de acuerdo a la jurisprudencia existente que se refiere a los criterios adoptados por la SCA de la Corte Suprema de Justicia, el Derecho de audiencia no está referido única y exclusivamente al concepto de proceso jurisdiccional, el cual lo es por antonomasia; sino que se amplía a la idea de trámite en una actividad orientada al pronunciamiento de una decisión que encierra un conflicto o diferencia de intereses o derechos de los contribuyentes.

No obstante carecer de una Ley de Procedimientos Administrativos, existen leyes de carácter Administrativo que no hacen referencia explícita a este

⁶ Ídem, p. 21.

derecho, esto inhibe que los funcionarios apliquen directamente la Constitución a fin de cumplir con dicho mandato.

La Garantía de Audiencia implica el derecho que tiene todo gobernado de obtener protección de los tribunales contra las arbitrariedades del poder público y cuyo objetivo es tutelar la seguridad jurídica, y por consiguiente mantener el orden público⁷.

La Garantía del debido proceso, vista desde el punto de vista sustantivo (es necesario el respeto de ciertos juicios de valor a los cuales se vinculan el orden, la seguridad, la paz, y la justicia del país, de donde surge un ámbito de libertad individual, amplio y oponible al propio Estado) y adjetivo (comprende, entre otras garantías, el juicio previo y la inviolabilidad de la defensa).

La garantía del debido proceso adjetivo, como derecho de los administrados, incluye:

a) El Derecho a ser oído es decir, a exponer las razones de las pretensiones y defensa ante la emisión de los actos que se definen a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinador y representar

⁷ BERTRAND GALINDO, FRANCISCO, y otros, *Manual de Derecho Constitucional*, Tomo II, Ministerio de Justicia, 2ª Edición, El Salvador. 1996, p.863.

profesionalmente, es obligatorio el patrocinio del letrado cuando son planteadas o debatidas cuestiones jurídicas.

b) Derecho a ofrecer y producir pruebas, dentro del plazo que se fije. La Administración debe requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva; “Todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio”.

c) Derecho a una decisión fundada, de suerte que el acto decisorio “haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso”⁸.

La SCA está de acuerdo con los criterios establecidos por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en que en el vocablo “juicio” consignado en el Art. 11 de la Constitución no está referido única y exclusivamente al proceso jurisdiccional, sino que se amplía a la idea de trámite, de actividad dinámica destinada al pronunciamiento de una decisión, que evidentemente difiere con el interés o derecho de una persona en cualquier diligencia o procedimiento sea éste administrativo o jurisdiccional.

⁸ GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA *Derecho Tributario, Tomo II, Parte General*, Editorial de Palma, Buenos Aires, 1997, pp. 83-85.

En el procedimiento administrativo sancionador la Administración Tributaria, precisamente por la naturaleza de los actos a emitirse, han de respetarse principalmente la garantía de audiencia y contradicción, favoreciendo el derecho de defensa. En cuanto a la garantía de audiencia, constituye un elemento del acto administrativo o sea lo produce, desempeñando una función de plena garantía para el administrado, es así como algunos autores señalan que entre los fines en éste procedimiento administrativo, son:

- a) Satisfacer las necesidades en forma rápida, ágil y flexible; y,
- b) La función de garantía es un canal de la acción administrativa con relevancia jurídica directa en el administrado, incidiendo en la esfera de derechos e intereses legítimos, además posibilita la participación de los administrados en la toma de decisiones de la Administración Tributaria.

El fundamento lógico jurídico según el cual los contribuyentes se encuentran facultados para expresar su parecer, respecto de los hechos imputados en su contra por la Administración Tributaria, es el hecho de que en la mayoría de los casos el procedimiento tributario terminará con un acto gravoso para los intereses del contribuyente, como por ejemplo el acto de liquidación tributaria.

1.2.1 Constituciones Federales.

Nuestro país formó parte de una federación que tuvo tres nombres diferentes. Perteneciendo a la Federación el entonces Estado del Salvador, fueron promulgadas las Constituciones Federales de 1824⁹, 1898 y 1921.

Fue hasta la Constitución Federal de 1898, donde apareció por primera vez la Garantía de Audiencia en el Título III **de los Derechos Civiles y Garantías Sociales**, que literalmente establecía: *Art. 27 “Ninguna persona puede ser privada de su libertad, ni de su propiedad, sin ser previamente oída y vencida en juicio, conforme a las leyes, ni puede ser enjuiciada civil ni criminalmente dos veces por la misma causa”*.¹⁰ Lo mismo se establecía en el Art. 58, Título IV **de los Derechos y Garantías** de la Constitución Federal de 1921¹¹.

1.2.2 Constituciones Nacionales.

El Estado del Salvador parte de la federación, dio su primera Constitución en el año de 1824, no se encontró en este máximo ordenamiento,

⁹ Constitución Federal, *República Federal de Centro América*, Decreto de Asamblea Nacional Constituyente de 22 de Noviembre de 1824. En esta constitución no se encuentra ningún título, capítulo o artículo que consagre la Garantía de Audiencia.

¹⁰ Constitución Política de los Estados Unidos de Centro América de 1898. Dada en Managua, Nicaragua, a los 27 días de Agosto de 1898.

¹¹ Constitución Política de la República de Federal de Centroamérica de 1921. Dada en Tegucigalpa, Estado de Honduras, a 9 de septiembre de 1921, año de 1^o Centenario de la Independencia Nacional.

titulo o capítulo que consagre los derechos fundamentales y por consiguiente la Garantía de Audiencia¹².

La Constitución salvadoreña promulgada en 1841¹³, tuvo un enorme aporte a los derechos humanos; ya que en el Título 16 denominado **Declaración de los Deberes y Garantías del Pueblo y de los Salvadoreños en Particular**, aparecía la Garantía de Audiencia, regulada en el Art.76. Resulta pues notorio que en el mencionado artículo la Garantía de Audiencia aparecía restringida puramente al campo procesal, al señalar que previamente al acto de privación, la persona debe ser oída y vencida en juicio de conformidad con las fórmulas que establecen las leyes.

El concepto de fórmula se reservaba para los procedimientos o formas procesales, en esta Constitución no hay por otro lado, artículo alguno que señale cuál es el órgano o procedimiento para tutelar el efectivo cumplimiento de tal garantía, señalándose sólo la responsabilidad personal de las autoridades o funcionarios que conceden semejantes violaciones.

¹²Constitución del Estado del Salvador de 1824, dada en San Salvador el 12 de junio de 1824, habiendo revisado dicha constitución no se encuentra ningún articulado que consagre la Garantía de Audiencia. Solo en su Capítulo IX- DEL CRIMEN, se encuentran algunas garantías en materia penal.

¹³ Constitución Política del Estado del Salvador de 1841, Decreto Legislativo de 24 de julio de 1840.

En la Constitución de 1864¹⁴, en su TITULO XIX, reconocía las garantías individuales bajo el Título de **Derechos, Deberes y Garantías por la Constitución**, regulada en su Art. 82.

La Constitución de 1871¹⁵, en el Art. 109 Titulo XIX **Derechos y Deberes Garantizados por la Constitución**, con respecto a la Garantía de Audiencia mantiene la misma redacción de la Constitución anterior; pero trae innovaciones en materia de exhibición personal.

La Constitución de 1872¹⁶, en su Titulo III, sección única **Derechos, Deberes y Garantías de los Salvadoreños** mantiene en su Art. 27 que contiene la "Garantía de Audiencia" y su artículo 33 que norma lo relativo a la exhibición personal, el mismo contenido señaló la Constitución de 1871.

En la Constitución de 1880¹⁷, en su Título III, sección única de los **Derechos y Garantías de los Salvadoreños**, expresa en su Art. 23. *Ninguna persona puede ser privada de su vida, de su libertad, de su honor, de su*

¹⁴ Constitución Política de El Salvador de 1864. Decretada por el Congreso Nacional Constituyente. Dada en San Salvador, a los 19 días del mes de marzo de 1864. De igual manera que la Constitución de 1841, la Constitución de 1864 trata por separado el derecho de libertad, protegiéndolo mediante el Habeas Corpus.

¹⁵ Constitución Política de El Salvador de 1871. Decretada por el Congreso Nacional Constituyente. Dada en el Palacio Nacional de San Salvador, a los 16 días del mes de octubre de 1871.

¹⁶ Constitución de la República de El Salvador de 1872. Decretada por el Congreso Nacional Constituyente. Dada en el Palacio Nacional de San Salvador, a los 9 días del mes de Noviembre de 1872.

¹⁷ Constitución Política de la República de El Salvador de 1880. Decretada por el Congreso nacional Constituyente, Decreto No. S/N. Dada en el Palacio nacional de san Salvador, a los 16 días del mes Febrero de 1880.

propiedad sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa.

La Constitución de 1883¹⁸, dedica su Título Tercero a las **Garantías Individuales**, mantiene en su Art.19 idéntica redacción a la Constitución anterior, en materia de Garantía de Audiencia. Situación que se repite en su Art. 26 tratándose del auto de exhibición de la persona.

La Constitución de la República de El Salvador de 1886, constituye una de las mas distinguidas Leyes Fundamentales, no solo por su largo periodo de vigencia, sino por su contenido, conceptos y creación de nuevas instituciones, así consagró en su Art. 20, en el Título denominado Derechos y Garantías, el juicio previo¹⁹.

La Constitución de la República de El Salvador 1939²⁰, mantuvo idéntica disposición que la Constitución anterior, regulando la Garantía de Audiencia en el Art. 37; lo mismo puede señalarse del Art. 57 en relación con el

¹⁸ Constitución Política de la República del Salvador de 1883. Decretada por el Congreso Nacional Constituyente. Dada en el Palacio Nacional, San Salvador diciembre 6 de 1883.

¹⁹ Constitución Política de El Salvador. Decretada por el Congreso Nacional Constituyente. D.O. N° 150, Tomo 20, de fecha 2 de julio de 1886. Este artículo eliminó la palabra "Honor" como derecho tutelado y agrego los términos civil y criminalmente para determinar la clase de juicio que procedería; nace así la Justicia Constitucional como un recurso extraordinario para reparar los derechos individuales vulnerados por actos arbitrarios de autoridad.

²⁰ Constitución Política de la República de El Salvador de 1939. Decretada por la Asamblea General Constituyente el 20 de enero de 1939.

amparo. En base a esta Constitución se dio una nueva Ley de Amparo, más extensa y con mejoras en cuanto a contenido.

Con las reformas Constitucionales de 1944, se modificó el Art. 37 de la Constitución de 1939, la modificación consistió únicamente en que la "posesión" para ser protegida debe ser comprobada de acuerdo a la Ley de Amparo; pero además, se señalaba excepciones a la misma garantía²¹.

La Constitución de la República de 1945, fue una copia fiel de la constitución de 1886, y no a la de 1939 como sucedió con las reformas de 1944. El Art. 20 consagraba la garantía de audiencia; igual circunstancia pasó con el Art. 37 que mantiene la institución del amparo en los mismos términos, por lo que nos remitimos a todo lo señalado a omitir comentar la Constitución de 1886²².

En la Constitución de la República de El Salvador de 1950, se dio cabida a nuevas corrientes sociales e intervencionistas de la época, trajo conceptos novedosos, nuevas instituciones proteccionistas a determinadas esferas sociales. En su título X Régimen de Derechos Individuales, encontramos la Garantía de Audiencia; específicamente en el Art. 164 del que se sacó lo

²¹ Reforma Constitucional bajo el Decreto N^o 28 la Asamblea Nacional Constituyente de la República de El Salvador, en el año de 1939 se crearon tres leyes, siendo estas: de conformidad al Art. 189 de la Constitución Política de 1939 se crea la Ley de Imprenta, de conformidad al Art. 58 de la misma constitución se crea la Ley de Sitio; y de conformidad al Art. 57 de la misma constitución se crea otra ley no menos importante que las anteriores la "Ley de Amparo".

²² Constitución de la República de El Salvador de 1945. Decreto 251, de fecha 29 de noviembre de 1945.

relativo al juicio de amparo, incluyéndole en el título XIII Alcances, Aplicación y Reformas de la Constitución, regulándolo en el Art. 222²³.

La Constitución de la República de El Salvador de 1962²⁴, no es más que una copia de la Constitución de 1950, con algunas modificaciones fundadas en intereses políticos que en aspiraciones nacionales. En su título X **Régimen de Derechos Individuales**, en el Art.164 mantiene la misma redacción que el de 1950 respecto de la Garantía de Audiencia y Habeas Corpus, así también lo relativo a la tutela del amparo.

En la Constitución de la República de El Salvador de 1983²⁵, se dieron dos razones fundamentales al momento de redactar la disposición constitucional referente a la Garantía de Audiencia:

La primera de carácter jurídica como lo es la creación de un organismo especial responsable de impartir la justicia constitucional, por medio de la SCA de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, y a través de la redacción que se le da en el Art. 11 de la Constitución a la Garantía de Audiencia, ampliando su esfera protectora.

²³ Constitución Política de El Salvador de 1950. Decreto N^o 14, D.O. N^o 196, Tomo N^o 149 dada por la Asamblea Nacional Constituyente, de fecha 7 de septiembre de 1950.

²⁴ Constitución de la República de El Salvador. D.O. No. 10, Tomo No. 194, dada por la Asamblea General Constituyente, Palacio Nacional, San Salvador, a los 8 días del mes de enero de 1962.

²⁵ Constitución de El Salvador, D.C. N^o 38, del 15 de diciembre de 1983, publicado en el D.O. N^a 234, Tomo 281, del 16 de Diciembre de 1983.

La segunda razón es de tipo histórico político y obedecen a las especiales circunstancias del período histórico en la que se discutió y aprobó la nueva Constitución; sacando a nuestro país del período del gobierno de facto que se inicia por la ruptura del orden constitucional mediante el golpe de Estado revolucionario del 15 de octubre de 1979 y el establecimiento de una Junta Revolucionaria de Gobierno, la que tomó medidas contrarias al espíritu y a la letra de la anterior Constitución de 1962.

Pero además es de señalar que en algunas instituciones nuestra Carta Magna tiene importantes avances y mejoras conformes con la tradición constitucional moderna; nos referimos particularmente a la materia de los Derechos individuales y de la Justicia Constitucional.

La Constitución de 1983 con el TITULO II, LOS DERECHOS Y GARANTIAS FUNDAMENTALES DE LA PERSONA. CAPITULO I DERECHOS INDIVIDUALES Y SU REGIMEN DE EXCEPCIÓN. SECCIÓN I DERECHOS INDIVIDUALES, el cual regula a partir del Art. 2 valores estatales en su máxima jerarquía, refiriéndose específicamente al derecho que tiene toda persona a la seguridad, es decir que se le garantice una seguridad jurídica por parte del Estado a través de sus diferentes órganos que ejercen el poder sobre los gobernados.

En relación con la Garantía de Audiencia, la Constitución vigente no solo le da una redacción más amplia; sino que por primera vez redacta en nuestro régimen constitucional dicha garantía con su real comprensión y contenido. Amplía su protección a todos los derechos del gobernado, lo cual hasta esa fecha venía siendo objeto de variada interpretación en los tribunales y en la misma SCA.

El cambio fundamental entre la Constitución vigente y las anteriores, consiste en el abandono de la metodología de enumerar taxativamente los derechos fundamentales tutelados por la Garantía de Audiencia, por otra fórmula, que si bien continua enumerando ciertos derechos fundamentales más que todo por respetar nuestra tradición jurídica, amplía la protección que otorga la Garantía de Audiencia a “cualquier de sus otros derechos sin ser previamente oído y vencido en juicio”.

Comprendiendo con esto, no sólo los derechos fundamentales consagrados en la Constitución, y que se conocen con el nombre de derechos públicos subjetivos del gobernado, sino que a cualquier otro derecho subjetivo aunque no encuentre su fuente en la Constitución, abarcándose por consiguiente cualquier derecho sea este real o personal.

El actual constituyente, le da a la Garantía de Audiencia su cabal extensión y contenido pues en su esencia la Garantía de Audiencia, como

garantía a la jurisdicción, es un derecho a obtener la protección de los tribunales contra las arbitrariedades del poder público, teniendo como principal objetivo no tutelar un determinado derecho por estimarse más importante que el otro, sino que, tiene un objetivo más amplio de garantizar la seguridad y certeza jurídica y por consiguiente de mantener el orden público; siendo por todo lo anterior, la garantía tutelar del derecho a la seguridad jurídica, derecho fundamental que tiene toda persona frente al Estado y deber primordial que tiene el mismo Estado hacia el gobernado.

Constituye la seguridad jurídica el más auténtico de los derechos fundamentales y la esencia misma del Estado de Derecho. No obedece a una casualidad, sino a real conocimiento de la materia, al menos en quien originalmente redactó el proyecto del artículo, dicho agregado, lo que se corrobora al haberse sustituido además el anterior artículo 163 de la Constitución de 1962 que establece: Art. 163.- “Todos los habitantes de El Salvador tienen derecho a ser protegidos en la conservación y defensa de su vida, honor, libertad, trabajo, propiedad y posesión”.

Por el Art. 2 que señala: “Toda persona tiene derecho a la vida, a la integridad física y moral, a la libertad, a la seguridad, al trabajo, a la propiedad y posesión, y a ser protegida en la conservación y defensa de los mismos”.

Al incluir el actual constituyente el derecho a la seguridad dentro de los enumerados por el Art. 2 constitucional, lo señala expresamente como un derecho fundamental, dejando de estar como un simple objetivo teleológico del Estado para convertirse en un derecho público subjetivo de toda persona. Dicho principio de seguridad jurídica ampara contra toda la privación arbitraria de cualquier derecho, derecho que por otra parte encuentra su protección jurisdiccional en el Art. 11 de la Constitución al establecer el juicio previo para todo acto de privación de derechos.

Este trascendental cambio tiene que significar necesariamente, un nuevo camino a la doctrina jurisprudencial constitucional ya sobre bases constitucionales expresas y seguras. Así se manifestó la Comisión Redactora del Proyecto de Constitución en su Informe en relación con el Art. 2 que establece: “Este concepto de seguridad aquí incluido es, en opinión de la Comisión, algo más que un concepto de seguridad material. No se trata únicamente del derecho que puede tener una persona a que se le garantice estar libre o ausente de todo peligro, daño, o riesgo, que ilegalmente amanece sus derechos sino también se trata de la seguridad jurídica como concepto material es la certeza del imperio de la ley, en el sentido de que el Estado protegerá los derechos de las personas tal y como la ley los declara”²⁶.

²⁶ MORENA LAGUARDIA, SANDRA, **Ob. Cit.**, p. 33

1.3 Evolución Histórica de la Tributación

Al analizar la evolución histórica de la tributación, vemos que los impuestos y contribuciones públicas, entendidas en el sentido etimológico de colaboración económica, son tan antiguos como la sociedad humana, ya que siempre que han existido comunidades que deben de satisfacer necesidades colectivas, existirán métodos encaminados a hacer que los miembros de la comunidad aporten su colaboración económica para la satisfacción de esas necesidades comunes²⁷.

En las sociedades en las que no existe la propiedad privada, en las que prima lo social sobre lo estrictamente individual, la aportación del individuo a las cargas comunes reviste naturaleza personal, no patrimonial, el cumplimiento de obligaciones de carácter militar, la prestación del propio trabajo personal en la realización de obras públicas o de común utilidad, constituye la manifestación primaria de la contribución individual al cumplimiento de cargas comunes.

Pero a medida que las estructuras económicas se desarrollan de distinta manera, y las formaciones sociales van adquiriendo una mayor complejidad, y se desarrolla la propiedad privada, se generalizan los intercambios comerciales

²⁷ DERAS DE REYES SANTOS, VIOLETA DEL CARMEN, *Principios Generales de los Impuestos y Consideraciones sobre la Ley de Alcabala*. Tesis presentada para optar al grado de Doctor en Jurisprudencia, Universidad de El Salvador, 1974, p. 1.

entre los territorios y hacen su aparición los impuestos aduaneros y los impuestos que graban el consumo de determinados artículos, que se unen a los denominados impuestos de capitación, que constituyen la forma más antigua de imposición directa²⁸.

1.3.1 Tributación en la Edad Antigua

El derecho financiero adquiere un notable desarrollo en las monarquías absolutas del antiguo oriente, como Egipto y Babilonia, debido a las necesidades ocasionadas por las guerras, lo que hizo que la administración fiscal ocuparan un lugar preponderante dentro de la administración estatal.

Una idea más o menos precisa de la importancia y diversidad de los tributos cuya administración en la primera época fue descentralizada, y generalmente encomendada a la actividad religiosa, y que con el tiempo se sometió a una enérgica centralización, pues se formó un cuerpo de funcionarios, quienes con el auxilio de la contabilidad pudieron determinar con alguna exactitud, cual era la obligación fiscal de cada súbdito; también ayudaron a la fijación de las bases tributarias, el Catastro y el Registro Fiscal.

²⁸ Idem, p. 97.

En Grecia, no se contaba con la técnica de los Egipcios y los Babilonios, pues sus gastos públicos eran demasiado pequeños en aquella época, ya que esos se producían con ocasión de fiestas religiosas o de edificaciones públicas, y ni aun en estos casos se producían, pues generalmente eran costeados por algunos ciudadanos en servicio honorífico a la ciudad²⁹.

Roma es la heredera política financiera del Estado-Ciudad, pues incorporó en su imperio los progresos de las finanzas Griegas, la política financiera del imperio Romano, se caracterizó por la explotación fiscal de los nuevos territorios conquistados y de los pueblos sometidos; la tributación del ciudadano romano era exigua, ya que únicamente se le podía obligar al “tributum”, que era una contribución ocasional.

A lo largo del tiempo, fueron muchos los tributos que estableció Roma, sobre las ciudades pesó un **impuesto territorial** que se repartía en proporción al valor de los bienes inmuebles. Ciertas provincias recaudaban los **diezmos** o décimas partes de los frutos de la tierra y enviaban su importe a la capital del Imperio. En las vías romanas se cobraban **portazgos** que eran derechos para entrar en las ciudades, y **pontazgos** que eran derechos para pasar por los puentes; se exigió un gravamen sobre las herencias entre parientes lejanos, se

²⁹Ídem, pp.1 y 2.

cobraron tasas sobre el precio de venta de los esclavos y por darles la libertad, impuestos sobre las ropas de las elegantes romanas y sobre objetos muebles³⁰.

1.3.2Tributación en la Edad Media

En la Edad Media las finanzas no constituyeron un todo unitario, y en ella se distinguen tres períodos, así: a) la primera edad media o época del feudalismo, caracterizado por el predominio de la economía natural; b) la época del apogeo de la Edad Media, caracterizada por una economía monetaria expansionada por la aportación de metales preciosos debida a Italia; y c) la tardía Edad Media, caracterizada por el florecimiento del poder de los principios territoriales y de las ciudades³¹.

En los azarosos tiempos que siguieron a la desaparición de la autoridad y unidad de Roma, muchos hombres libres confiaban sus pequeñas propiedades y ellos mismos se entregaban a un gran señor latifundista a cambio de protección; junto a esta costumbre se difundió la de los soberanos, que concedían a sus súbditos y funcionarios grandes porciones de terreno para compensarles por los servicios civiles o militares prestados; hacia el siglo VIII ambos fenómenos se fundieron en una forma única de contrato o relación

³⁰ Ídem, pp.4 y 5.

³¹ Ídem, p. 6.

personal: el vasallaje, quienes debían prestar a éste numerosos servicios, pagándoles cuantiosas rentas³².

Pero se llegó a más, dentro del dominio eminente del señor o soberano estaban incluidas las personas. Dedicarse al comercio o a la industria y ejercer un oficio eran tareas que pertenecían al señor feudal, por lo que era necesario su permiso o su licencia para poder realizar tales actividades. Este permiso o licencia llevaba consigo el pago de una cantidad. Se trata de las regalías, que se amparan en las prerrogativas de la Corona respecto de sus súbditos.

En el último escalón de la jerarquía humana estaban los siervos de la gleba, adscritos a la tierra. Estaban obligados a prestaciones gratuitas de trabajo para el mantenimiento de los caminos, la reparación del castillo feudal, el cultivo de las tierras del señor, tributos de peaje, rentas de todo tipo.

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

³² Dirección General de Impuestos Internos, República Dominicana, *Historia de los Impuestos*, www.dgiieduca.gob.do/sobre_nosotros/historia.htm08

En el reino Franco de la primera Edad Media, los ingresos de la Hacienda pública llevan marcados rasgos Germánicos provenientes de la organización común de la defensa y de la administración de la justicia, así como los presentes ofrecidos al Duque, al Rey o a los Señores; y de origen Romano los provenientes de impuestos y contribuciones forzosas y los de Aduanas³³.

Luego viene el período de las Cortes, en el cual el pueblo, harto de las exigencias de los reyes, se rebelan en ocasiones de forma tumultuosa; los reyes, ante la oleada de alzamientos populares, ceden en ocasiones y aceptan consultar a sus súbditos a la hora de imponer tributos y de decidir la aplicación de los mismos, comienzan a ser pagados los tributos para atender determinados gastos públicos y el contribuyente se va a convertir en el principal protagonista de la resistencia frente al rey.

Ejemplos típicos de estas limitaciones del poder real se dieron en las Cortes reunidas en León (año 1188) y en la Carta Magna de Inglaterra (año 1215), que proclamó el principio de que el impuesto ha de ser consentido por quien tiene que pagarlo³⁴.

³³ MORENA LA GUARDIA, SANDRA, **Ob. Cit.**, p.5

³⁴ Dirección General de Impuestos Internos, República Dominicana, *Historia de los Impuestos*, www.dgiieduca.gob.do/sobre_nosotros/historia.htm08

Luego surge el enfrentamiento entre naciones por apetencias territoriales y conflictos de intereses económicos o dinásticos, y mantener un ejército exige considerables recursos financieros, que la Hacienda Pública obtiene recaudando tributos, no siempre equitativos.

Para hacer frente a los gastos colectivos no bastan los **impuestos directos**, que se reducían casi exclusivamente a los que gravaban a los propietarios de tierras; hay que multiplicar los **impuestos indirectos**, que recaen sobre toda clase de artículos y productos de consumo.

Se implantó el impuesto del “papel sellado”, que gravaba todos los documentos oficiales, surgiendo así el Impuesto de Timbre del Estado, que durante tantos años ha proporcionado importantes ingresos al Tesoro Público, y aún hoy día perduran figuras tributarias muy semejantes.

1.3.3 Tributación en la Edad Moderna

En la edad moderna la Hacienda Pública se perfecciona y ajustan los catastros, se suprimen los privilegios de la nobleza y del clero, y se perfeccionan los diferentes impuestos³⁵.

³⁵ MORENA LA GUARDIA, SANDRA, **Ob. Cit.**, p. 7

A partir del siglo XVII se generaliza la imposición sobre la propiedad agrícola, se empieza gravando al propietario de la tierra, aunque estuviera arrendada - ello supone un avance de la *tributación directa* en relación con el antiguo Impuesto de capitación y pone de relieve una aproximación del tributo a la complejidad que va adquiriendo el régimen de propiedad privada³⁶.

La Revolución Industrial, determina cambios que van a reflejarse en los sistemas tributarios, la propiedad mobiliaria alcanza una entidad considerable, las fórmulas societarias y la representación del capital en títulos valores determina una creciente acumulación de poder económico en manos de socios, accionistas, industriales, etc., y es así como van apareciendo impuestos reales sobre bienes inmuebles y sobre títulos valores y también los primeros impuestos personales sobre la Renta.

Es característica de esta época la historia financiera de Prusia en la cual los ingresos fiscales procedían de la *contribución*, exacción que caía sobre las demarcaciones campesinas, la cual se pagaba en dinero o en especie, y servía para la manutención del ejército, y de la *accisa* (impuesto sobre el consumo) de los ciudadanos, que se componía a su vez del impuesto sobre las bebidas, cereales y carne, de las aduanas a la importación de comestible, de una

³⁶ QUERALT, JUAN MARTÍN, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Novena Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1998, p. 97.

especie de impuesto sobre las ventas, de un impuesto sobre el ganado, así como de un impuesto territorial y de un impuesto de clases sobre los artesanos³⁷.

Al derrumbarse Prusia, era imperioso reorganizar las devastadas finanzas, es así como el edicto financiero de 1810 tenía como finalidad reducir el número de los impuestos, simplificar su recaudación y conseguir una mas justa distribución de la carga tributaria, mediante la abolición de los privilegios fiscales. Este nuevo impuesto de clases conduce por evolución al impuesto clasificado sobre la renta de 1851 en cuyas tarifas aparece por vez primera la idea de la progresividad fiscal.

La reforma tributaria de Miquel entre 1891 y 1893 y la Ley del Impuesto sobre la Renta del 20 de Junio de 1891, facilita en Prusia, el tránsito al moderno sistema tributario personal; los antiguos impuestos de clase y clasificado sobre la Renta se transformaron en un Impuesto General sobre la Renta³⁸.

En 1893 se añade al Impuesto sobre la Renta un impuesto “complementario” sobre el Patrimonio. Esta reforma tributaria orgánica permite

³⁷ MORENA LAGUARDIA, SANDRA, **Ob. Cit.**, p. 7

³⁸ Con una tarifa que iba desde 0.66 hasta el 4%. Este impuesto grava toda la renta procedente de fuentes estables, como del capital, de la tierra, del comercio e industria, de la actividad lucrativa y de derechos a percepciones periódicas.

a Prusia obtener un sistema tributario que por estructura lógica y por su consiguiente simplicidad y claridad, supone un enorme adelanto sobre las concepciones financieras de todos los grandes Estados³⁹.

En la fase que comienza a mediados del siglo XIX y se acentúa a partir de la tercera década del siglo XX, se va perfeccionando el sistema de imposición directa, de tal manera que se añade, de forma generalizada, el impuesto personal sobre la renta de personas físicas y el Impuesto sobre la Renta de Sociedades. Se aspira a conseguir una auténtica adecuación de las cargas fiscales a la capacidad económica de los contribuyentes, coincidiendo con la incorporación a los distintos textos constitucionales del principio de capacidad económica como criterio material de justicia tributaria.⁴⁰

1.4 Evolución Histórica del Procedimiento de Liquidación Oficiosa en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El Impuesto sobre la Renta, ha sido considerado el impuesto más importante de la primera mitad del siglo pasado, por haber sido una de las

³⁹ MORENA LA GUARDIA, SANDRA, **Ob. Cit.**, p. 8

⁴⁰ Ídem, p. 98.

principales fuentes de ingreso de los Estados y por no menoscabar al contribuyente por ser impuesto justo y gravado en forma proporcional.⁴¹

Si nos remontamos al cuerpo legal tributario, no podemos más que enfocar la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de analizar cual ha sido la evolución del procedimiento de liquidación de oficio y la verificación de si existe o no un proceso que contempla la Garantía de Audiencia, entendiendo aquel como el proceso de carácter administrativo, en el cual se fiscalizan, verifican y confrontan los valores de los impuestos auto liquidados en las declaraciones presentadas por parte de los contribuyentes, o ante la omisión de éste, contra los valores determinados por la Administración Tributaria, el cual se sigue ante la misma, en virtud de dar cumplimiento a la función de asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de todos los sujetos pasivos.

La primera Ley de Renta en El Salvador se emitió en mayo de 1915⁴²; un mes después se emitió su reglamento. Según esta ley se grabaría la Renta Liquidada, dejando al contribuyente la facultad de señalar la renta a gravarse pero sin calcular el impuesto, era el fisco quien tenía la atribución de efectuar la

⁴¹ ALEMAN BOLAÑOS, VICTOR DAVID, *Incidencia de los Actos y Resoluciones Emitidos en el Proceso para la Determinación Oficiosa de Renta e IVA por parte de la DGII y la Vulneración del Derecho Patrimonial de los Contribuyentes*, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2004, p.14.

⁴² Ley del Impuesto sobre la Renta, D.L. del 19 de mayo de 1915.

tasación y enviar al contribuyente el recibo para que este efectuara el pago, lo cual constituía una de las principales causas de mora por parte de los contribuyentes.

Posteriormente se decreto la segunda Ley de Renta en 1916⁴³; tuvo fuerza obligatoria el 1 de enero de 1917, en lo relativo al cálculo del impuesto, exenciones y deducciones, pero no hacia mención de alguna disposición que contemplara lo concerniente a la Liquidación Oficiosa.

Se tiene como antecedente del Procedimiento de Liquidación Oficiosa lo establecido en la LISR de 1951⁴⁴, en su Título VI, Capítulo IV “Determinación del Impuesto”, se realizaba la comprobación de las declaraciones presentadas por el contribuyente, con lo cual se ponía de manifiesto la potestad fiscalizadora de la Dirección General, y era específicamente en el Art. 28 donde se otorgaba la facultad de determinar el Impuesto Complementario, y no la totalidad del impuesto como es en la actualidad.

La referida Ley de Renta de diciembre de 1963⁴⁵, en cuyo Título VI “Determinación del Impuesto” Capítulo I, “Comprobación de las Declaraciones”, se establecen las bases para la determinación del impuesto, donde se

⁴³ Ley del Impuesto sobre la Renta, D.L. de 19 de junio de 1916, D.O. No. 140, Tomo 80 del 21 de junio de 1916.

⁴⁴ Ley del Impuesto sobre la Renta, D.L. No.520, del 10 de diciembre de 1951.

⁴⁵ Ley del Impuesto sobre la Renta, D. L. No. 472, del 19 de diciembre de 1963; D. O. No. 241, Tomo 201 del veintiuno de diciembre de 1963.

evidencia que la liquidación podía ser, autoliquidación Art. 64 lit. a), o determinación de Oficio Art. 64 lit. b), c), y d) y las bases en si, son sobre base cierta o base indicial, los indicios estaban regulados en el Art.56 de dicha ley.

En la LISR de 1991⁴⁶, establecía en su Título XIII, Capítulo IV “La Liquidación de Oficio de la Obligación Tributaria”, contemplando en el Art.117 los presupuestos para liquidar de oficio, siendo estos: la liquidación del impuesto cuando no se estimara correcta, o cuando no se hubiera presentado la declaración.

En cuanto, a las bases para la liquidación del impuesto estaban reguladas en el Art. 118, las cuales eran:

1. Las liquidaciones anteriores del contribuyente.
2. El informe de los Auditores designados por la Dirección General.
3. Los datos suministrados por entidades oficiales, por los particulares y los contribuyentes.

⁴⁶ Ley del Impuesto sobre la Renta, D.L. No. 134, de fecha dieciocho de diciembre de 1991. D.O. No, 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

4. Y los indicios que la ley permite; estos indicios estaban regulados en el Art.119 LISR de 1991.

En el Título XIV, Capítulo único que versaba sobre el procedimiento de la Liquidación de Oficio del Impuesto sobre la Renta, esto ha sido derogado por el Código Tributario, pues en él se establece las disposiciones generales por la que se guía la Administración Tributaria para liquidar los Impuestos Internos, a través de un procedimiento único.

Finalmente, se promulga el Código Tributario⁴⁷ con lo cual, se pretendía un marco jurídico tributario unificado, simple y racional que regulara adecuadamente la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, de esta forma garantizar el debido proceso, dando cumplimiento a los principios tributarios, al mismo tiempo, evitar los vacíos y deficiencias normativas que traían consigo las antiguas leyes tributarias, a fin de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, así como la aplicación homogénea de la legislación tributaria por parte del fisco.

Es así, como se regula en el Título IV, - Procedimientos Tributarios -, Capítulo III, - Liquidación de Oficio del Tributo -, en su Sección Primera, la

⁴⁷ Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de diciembre de 2000, D.O. No. 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

Liquidación de Oficio del Tributo, Imposición de Sanciones y Procedimientos de Audiencias y Apertura a Pruebas.

Cabe mencionar, que no se regula nada nuevo, sino más bien se unificaron las disposiciones que contenían en su momento las Leyes de Impuestos Internos y ampliando únicamente lo relativo a las presunciones y los medios de prueba.

Así, si se revisa el contenido que tenía el Art. 150 LIVA, en cuanto a la procedencia de la liquidación de oficio, se evidencia que es el mismo texto que contiene el Art. 183 CT., y es muy similar al que contenía el Art. 117 LISR. En el C.T. se regulan las bases para la determinación de oficio, las cuales son base cierta, presunta o indicial, y mixta, al igual que como estaba regulado en el Art. 151 LIVA y el Art. 118 LISR.

En relación a los indicios, se encontraban regulados en el Art. 190 C.T., los cuales son una fusión de los que se regulaban el Art.151, num. 2) Inc. 2º LIVA y se retomaron otros de los que regulaba en el Art.119 LISR. En el caso de las presunciones, el C.T. es mas amplio, al explicar los diferentes tipos de presunciones que la administración puede utilizar, no obstante, hay coincidencia en algunas descritas por la LIVA, en cuanto a la diferencia de inventarios

Art.152, num.1), y control directo de operaciones Art.152, num. 2); reguladas en los Arts.193 y 194 C.T., respectivamente.

En cuanto, a lo que es el organismo encargado del Procedimiento de Liquidación Oficiosa, no ha sido el mismo a lo largo de la historia de la tributación salvadoreña, ya que dentro de la organización administrativa del Ministerio de Hacienda han tenido cambios, uno de ellos fue la sustitución de las extintas Direcciones Generales de Contribuciones Directas y de Contribuciones Indirectas, las cuales funcionaban separadamente, la primera administrando los impuestos directos y la segunda los indirectos; creándose la actual DGII que fue fundada en 1990⁴⁸.

1.5 Determinación Tributaria.

Para que la obligación tributaria se materialice en una suma concreta que ingrese en las arcas estatales, se requiere un procedimiento determinado y los órganos necesarios para cumplirlo; es por ello que en la legislación tributaria salvadoreña, a partir de la entrada en vigencia del C.T., se regula la institución de la Determinación Tributaria bajo la competencia de la Administración

⁴⁸ La Dirección General de Impuestos Internos nace con la emisión de su Ley Orgánica, contenida en el Decreto Legislativo No. 451 publicado en el Diario Oficial No. 56, Tomo 306 del 7 de marzo de 1990.

Tributaria, tratando de que se realice una aplicación homogénea para todos los tributos.

Y es que todas las personas que integran una comunidad establecida deben aceptar el deber de contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento del gasto público.

En primer lugar es necesario comprobar que con respecto a determinada persona se ha producido el fenómeno al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación (hecho imponible); en segundo lugar se debe establecer, según el tributo de que se trate, cuál es el valor o medida de la materia imponible (base imponible); y en tercer lugar debe aplicarse a estas medidas de lo imponible; la tasa o alícuota respectiva. Sólo así contaremos con la cifra líquida a pagar por el contribuyente, la cual será, en definitiva, la suma recaudada⁴⁹.

Jarach, institucionaliza el concepto de Hecho Imponible entendiendo que la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del mismo de forma concreta que pueda subsumirse en la definición legal del Hecho Imponible abstracto, agregando que el Hecho Imponible no crea por si solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley. La conexión entre el Hecho

⁴⁹ BELISARIO VILLEGAS, HÉCTOR, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1972, p. 171.

Imponible y la norma demuestran que el primero es un hecho jurídico, es decir, un hecho que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos⁵⁰.

La Determinación Tributaria Giuliani Fonrouge y Navarrine, la definen como *“el acto o conjunto de estos actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”*⁵¹.

Villegas, conceptúa la Determinación Tributaria refiriéndose al *“acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (an debeat); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeat)”*.

1.5.1 Teorías sobre la Determinación Tributaria.

Se discute arduamente si la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible o si, por el contrario, nace en el momento de practicarse la

⁵⁰ FOLCO, CARLOS MARIA, *Procedimiento Tributario*, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2000, p. 242.

⁵¹ GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Ob. Cit.*, p. 36.

determinación⁵². Así se plantean dos posturas básicas por un lado, quienes afirman que la determinación tiene un **Carácter Constitutivo**, y por el otro lado quienes le dan un **Carácter Declarativo**.

Según algunos autores, la determinación tiene **carácter constitutivo**; Afirman que no basta que se cumpla el presupuesto de hecho previsto por la ley para que nazca la obligación de pagar tributos. Para ello es necesario un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso y que precise su monto, antes de la determinación sólo puede haber actos preparatorios o una relación jurídica pretributaría, pero la deuda sólo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de la determinación.

Vale decir, conforme a esta teoría, que mientras no se produzca la determinación, la deuda u obligación tributaria no habrá nacido. Se adhiere a esta postura gran parte de la doctrina italiana: Ingrosso, Allorio, Griziotti, Rotonda, Berliri y otros.

Otros autores, entre quienes se halla prácticamente la totalidad de la doctrina tributaria Argentina (Giuliani Fonrouge, Jarach, Villegas; extranjeros

⁵² BELISARIO VILLEGAS, HECTOR, **Ob. Cit.**, p. 173.

como Trotabas, Giannini.), sostienen que la Determinación tiene **carácter declarativo**, implicando el mero reconocimiento de la obligación tributaria⁵³.

En efecto, la obligación tributaria nace al configurarse el Hecho Imponible, en la medida en que no se hayan producido hipótesis neutralizantes (exenciones y beneficios tributarios), independientemente de su determinación.

Ello no importa considerar que ésta sea innecesaria, ya que constituye una condición para que el Fisco pueda reclamar eficazmente su crédito tributario -sin perjuicio de su posibilidad de requerir ciertos pagos provisorios a cuenta-. Pero, como dice Villegas, no hay que confundir “carácter constitutivo” con “condición de eficacia”, dado que la Determinación consiste en una “fase ineludible” para hacer líquido y exigible el crédito fiscal.

La determinación crea un estado de certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente. Ratifica que se produjo el Hecho Imponible, que no se configuraron hipótesis neutralizantes totales, la medida de la deuda, que esta no se extinguió, etc.⁵⁴.

⁵³ Ídem, p. 38.

⁵⁴ Ídem, p. 39.

El efecto declarativo de la determinación produce las siguientes consecuencias, salvo disposición en contrario:

- a) Las valoraciones cualitativas y las apreciaciones cuantitativas referentes a la obligación tributaria tiene en cuenta el momento de configuración del Hecho Imponible, y no el de la determinación.
- b) La vinculación del contribuyente con el Hecho Imponible es considerada en el momento en que se configura y, por ende, éste rige para establecer sus condiciones personales, cargas de familia y demás circunstancias relevantes para la tributación, así como las exenciones, exoneraciones y beneficios tributarios.
- c) El fallecimiento del contribuyente después de configurado el Hecho Imponible, pero antes de la Determinación carece de influencia sobre ella, al transmitirse a los sucesores la obligación tributaria resultante.
- d) El régimen normativo sustantivo es el aplicable al momento de la configuración del Hecho Imponible y no el vigente a la fecha de la Determinación.
- e) La derogación de la ley tributaria después de ocurrido el Hecho Imponible, pero antes de la Determinación, no impide que ésta sea efectuada.

- f) El régimen de caducidad (plazos, causales de suspensión e interrupción) es gobernado por la legislación en vigor al momento de producirse el Hecho Imponible.

1.5.2 Formas de Determinación del Impuesto.

La posición doctrinaria preponderante es la que sostiene que hay tres formas de practicar la Determinación del Impuesto:

1. Por el sujeto pasivo o autodeterminación mediante declaraciones juradas (Autoliquidación);
2. Por el Fisco o de oficio (Procedimiento de Liquidación Oficiosa);
3. Mixta, por los particulares y el Fisco, conjuntamente.

1.5.2.1 Autoliquidación.

Procederemos a examinar brevemente lo relativo a la Autoliquidación del impuesto, para desarrollar con más profundidad, la Determinación de Oficio o Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los tributos.

Esta forma de liquidación consiste en la cuantificación de la deuda tributaria por el mismo sujeto pasivo. El declarante interpreta las normas

tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados⁵⁵.

Sainz de Bujanda, define la Autoliquidación como un “tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que éste no se limita a comunicar a las oficinas gestoras de la Hacienda Pública la realización del hecho imponible y los elementos necesarios para que la Administración determine la cuantía adeudada, sino que lleva a cabo por sí mismo esa fijación de la suma debida, lo que le permite proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación”⁵⁶.

Se puede concluir que en la Autoliquidación, se califican en un mismo acto dos situaciones que son la declaración y la liquidación, que aunque se trate de un mismo instituto jurídico, son diferentes tanto en su contenido como en su efecto, constituyendo a su vez, cumplimiento de deberes también distintos y específicos, como puede observarse de la lectura del Art. 91 C.T., que se

⁵⁵ BELISARIO VILLEGAS, HECTOR, **Ob. Cit.**, p. 176.

⁵⁶ Ídem., p. 80.

refiere a la obligación de presentar Declaración y Art. 150 C.T., que regula la Autoliquidación.

La declaración tributaria, se encuentra circunscrita a los hechos que se ponen en conocimiento de la Administración por parte del sujeto pasivo, de acuerdo con el contenido que le asigna el C.T. y la Ley de los Impuestos sobre la Renta respectivamente, aunque no referida ya al Hecho Generador, sino también a los presupuestos de hecho de la retención, por prestación de servicio, anticipo del pago a cuenta o de otras obligaciones tributarias; manifestando así su voluntad de cumplir con la obligación del pago de la Deuda Tributaria.

Por otra parte, las operaciones de liquidación, de auto cálculo de la Obligación Tributaria, que constituyen en puridad la Autoliquidación por el sujeto pasivo, en la que se presupone una interpretación y aplicación de la normativa tributaria, que constituye una operación distinta a la mera descripción fáctica y que expresa la voluntad del declarante de concretar su obligación en la cuantía obtenida que se realiza con la declaración tributaria.

Dentro de los requisitos formales de la declaración, se establece en el Art. 150 C.T., como en los Arts. 48 y 92 LISR, se establece que el Impuesto de Renta, debe de liquidarse por medio de declaraciones juradas, plasmadas en

formularios que son elaborados por la misma DGII, los cuales contienen la información que a juicio de la Administración debe de proporcionar el sujeto pasivo al momento de liquidar el respectivo impuesto; e inclusive, actualmente pueden presentarse las declaraciones mediante correo electrónico, siempre que dichas declaraciones contengan todos los requisitos contenidos en los formularios proporcionados por la Administración Tributaria para tal fin, de conformidad al Art. 92 C.T.

Las declaraciones pueden ser presentadas en la DGII, en los Bancos y otras instituciones financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, en cualquiera de las oficinas que estas instituciones tengan en el país, dentro del plazo de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate, de conformidad a lo establecido en los Arts. 94 y 150 C.T., 48 LISR.

La autoliquidación puede producir efectos jurídicos, los cuales son:

1. Tiene el efecto de cuantificar la prestación debida y cumplirla ingresando su importe.
2. La Administración Tributaria puede intervenir, estimando la Autoliquidación como correcta, o no interviene en el plazo de la

caducidad, se habrá cumplido definitivamente y extinguido el tributo o la prestación pecuniaria a que se refiera la declaración presentada.

3. La declaración no es vinculante para la Administración, pero si ésta liquida basándose en hechos distintos a los declarados deberá expresarlo al sujeto de conformidad a la ley, so pena de anulabilidad por provocar indefensión.
4. La declaración solo puede ser modificada por el sujeto pasivo mediante otra declaración en donde haga constar que modifica otra presentada con anterioridad, en cualquier tiempo o circunstancia cuando se trate de aumentar el impuesto o disminuir el excedente o remanente a favor del contribuyente, pero cuando se trate de una modificación a favor del contribuyente sólo podrá hacerse en un plazo de dos años, de conformidad al Art. 212 C.T., lo anterior sin perjuicio del derecho de fiscalización que compete a la Administración.
5. La Autoliquidación no es un acto administrativo, en consecuencia no puede imputársele la presunción de legalidad ni el resto de efectos de los actos administrativos, tampoco puede ser en consecuencia objeto de recurso alguno contra él.

Se ha dicho que la falta de conciencia tributaria ha tenido profundos efectos en el diseño de la operación tributaria contemporánea en la mayor parte de los países de América Latina. En efecto, el fracaso de la relación directa Fisco-contribuyente llevó a redefinir los procesos tributarios en forma sustancial. La eliminación de las declaraciones tributarias como rito vinculante entre el ciudadano y el Estado y la generación de las retenciones en la fuente constituyen un nuevo modelo que aparentemente hace a un lado la conciencia.

Todo el sistema reposa en la confianza que pueda ofrecer el cumplimiento voluntario de un amplio universo de contribuyentes, cuyo control en la práctica resulta dificultoso y, en algunos casos, directamente imposible.

Jarach, discrepa de la posición según la cual la declaración jurada constituye una forma de determinación, basándose en que aquella tiene por destinatario a la Administración, “la que puede y debe verificarla o establecer su correspondencia con la situación de hecho que constituye el supuesto de la obligación”⁵⁷.

Si la Administración entiende que no refleja la realidad, debe proceder a la Determinación Tributaria, hecho que no representa una simple impugnación de la declaración jurada, “sino un acto de determinación originario en el cual la

⁵⁷ Ídem., p.40.

declaración jurada constituye un elemento informativo utilizable en la medida de su veracidad y correspondencia con los hechos y el derecho pertinente”. Concluye diciendo que tal declaración es “un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a su cargo (del declarante), para conocimiento de la Administración recaudadora”.

Pero, en relación a lo expuesto, debe entenderse que la Administración Tributaria no impugna la declaración en el caso de haber sido presentada por el contribuyente, cuando procede a realizar una liquidación de oficio, sino lo que hace es complementar esos datos aportados con el informe obtenido mediante la fiscalización.

1.5.2.2 Liquidación de Oficio

En el ordenamiento legal tributario salvadoreño pese a su importancia no aparece definición del Procedimiento de Liquidación de Oficio, por ello se hace necesario profundizar el análisis del concepto, para dejar claro la forma de aplicación de dicha institución jurídica. Según la doctrina podemos entender por Procedimiento de Liquidación “*La serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria*”⁵⁸.

⁵⁸ KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE, *Manual de Derecho Financiero*, Primera Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993, p. 414.

La Liquidación de Oficio es también definida como “*aquella manifestación unilateral -provisional o definitiva- de la Administración, sobre el an quantum (una determinada cantidad) de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso. De acuerdo con ello, la noción del acto de liquidación se completa con el contenido jurídico estructural que encierra*”⁵⁹.

El contenido jurídico estructural que encierra la determinación oficiosa de los impuestos, es el siguiente:

1) Que la Determinación precisa el importe de la prestación u obligación acorde con su finalidad liquidatoria, en el entendido de que no siempre ello ha de traducirse en un ingreso a favor del fisco, sino que puede darse el caso que arroje un importe con el ya ingresado por el sujeto, o incluso menor, dando lugar entonces a un derecho a la repetición o devolución a favor de este último y la correlativa obligación del ente público de rembolsar el exceso, de acuerdo a lo establecido en el Art. 212 C.T., lo cual en general no es practicado por la Administración Tributaria, enfocándose su actuación de liquidar precisamente en el importe de la deuda tributaria que le favorezca.

⁵⁹ Ídem., p. 339.

2) En el acto de liquidación se debe de identificar el concepto por el que se liquida, es decir, el impuesto o la deuda tributaria cuya cuantía se determina, lo que implica expresar todos sus elementos configuradores, como por ejemplo: el presupuesto del hecho concreto, sujeto obligado, período impositivo, etc.

3) El acto de liquidación debe de contener la autoridad u órgano que lo dicta, pues tal omisión impediría conocer si se ha dictado por quién era competente para liquidar esa concreta prestación u obligación.

4) El acto de liquidación debe contener el requisito general de motivación de los actos administrativos que imponen deberes u obligaciones o afectan a los derechos e intereses de los administrados, debiendo reflejar los hechos, datos, valoraciones y, en general, criterios que han servido al liquidador para obtener la cuantía fijada.

Debe guardarse especial atención, a la especificación de los elementos de cuantificación de la prestación establecidos por la ley y su aplicación al caso concreto, so pena de incurrir en vicios de ilegalidad la liquidación que los omita. En concreto, el acto de liquidación habrá de expresar los elementos que permitan fijar el límite de los concretos deberes de prestación u obligación.

5) Finalmente, en cumplimiento de la segunda finalidad del acto liquidatorio, habrá de contener éste la pretensión de cobro, exigencia o mandato imperativo de que, si procede, se ingrese la prestación en el importe liquidado. Con ello se manifiesta la voluntad de la Administración (en aplicación de la ley) de que se cumpla la pretensión, indicando, en su caso, al obligado los medios, el plazo y el órgano o dependencia para efectuar el ingreso.

6) Como característica externa, habría que añadirse la exigencia de notificación de las actuaciones, como requisito esencial para su eficacia y su recurribilidad. Notificaciones que realiza la Administración Tributaria en el transcurso del procedimiento de liquidación oficiosa, valiéndose de los diferentes medios para dar conocimiento a los interesados – contribuyentes, responsables, terceros extraños – sus decisiones u otros actos que puedan afectarlos, como intimaciones de pago, requerimientos de informaciones o de declaraciones juradas, citaciones para comparecencia, la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas e informe de auditoria, la notificación del propio acto de liquidación de oficio, etc.

Con la función y el contenido antes descrito, el acto de liquidación se presenta como un acto administrativo, dotado de presunción de legitimidad, el cual al no ser recurrido o no comprobarse lo contrario a través de los medios de impugnación que otorga la legislación tributaria, adquiere la calidad de firmeza y

como consecuencia lógica su exigibilidad, como lo establecido en los Arts. 74 y 75 C.T.

Las Liquidaciones oficiosas pueden ser tanto provisionales como definitivas Art. 145 C.T., teniendo una distinción sustantiva y otra procedimental.

En el sentido sustancial, radica su esencial diferencia en que en la liquidación definitiva, se ha comprobado completamente el hecho generador, que es en otras palabras, la que ha sido girada una vez que la DGII entiende que dispone de todos los datos y elementos de juicio necesarios para llevar a cabo la cuantificación del impuesto, como resultado de la valoración de la prueba que se aportó por el contribuyente dentro del procedimiento para la determinación oficiosa de los impuestos, que regula el Art. 186 C.T.

En caso contrario, la liquidación es provisional, cuando se práctica sobre hechos y bases imponibles que sólo presunta y probablemente son ciertos, que están expensas a ser confirmadas mediante el procedimiento para la determinación oficiosa regulado en el Art. 186 C.T., como sucede con la liquidación que se realiza por el auditor tributario en el Informe de Auditoria que rinde a la Administración Tributaria, de conformidad al Art. 174 Inc. 3º C.T.

En el sentido procedimental la distinción entre la liquidación provisional y definitiva, consiste en que la primera no produce vinculación definitiva ni para el sujeto ni para la Administración, la cual puede ser rectificadas sin limitación alguna por esta última cuando a su juicio los informes de auditoría que la contienen son diminutos, o podrá perfectamente ordenar un nuevo informe cuando adolezcan de deficiencias y no le instruyan lo suficiente para realizar una justa liquidación, o cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique, de conformidad a lo estipulado en el Art. 174 Inc. 4º C.T.

Señala la doctrina, que lo que distingue ambas liquidaciones no es el lugar que ocupan en el procedimiento de liquidación de oficio, puesto que eso es sólo una consecuencia, sino la posibilidad o no de un nuevo pronunciamiento de la Administración dentro del procedimiento de liquidación de oficio.

Cabe aclarar, que la liquidación definitiva es inmodificable, es decir, que una vez pronunciada la voluntad de la Administración sobre la cuantía del impuesto, cerrando y concluyendo el procedimiento de liquidación oficiosa por medio de resolución, de conformidad al Art. 186 C.T., ésta no podrá modificarla o revocarla posteriormente, quedando dicha competencia en caso de la presentación de recursos por parte del sujeto pasivo y de acuerdo a su procedencia expedita a los Tribunales respectivos.

En cambio, la liquidación provisional es susceptible de ser modificada en el transcurso del procedimiento de liquidación, precisamente antes de la notificación de los resultados de auditoría al sujeto pasivo, como ya se decía en los supuestos que regula el Art. 174 Inc. 4º C.T., y en la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas, en tanto no haya transcurrido el período de la caducidad.

En suma, las Liquidaciones Provisionales nacen, pues, sin vocación de permanencia, estando llamadas a ser rectificadas por la definitiva, de acuerdo a lo establecido en el Art. 186 C.T., aunque no necesariamente ha de darse una corrección si del resultado de la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas no se ha arrojado nuevos hechos o elementos a los tenidos en cuenta para la Liquidación Provisional. Ahora bien, por encima de la clasificación expuesta, debe de quedar claro que ambas liquidaciones participan del contenido, naturaleza y efectos descritos del acto de liquidación.

La Determinación Tributaria es un procedimiento reglado, no discrecional, puesto que no depende de ponderaciones sobre oportunidad o conveniencia.

La naturaleza jurídica de la Determinación de Oficio tiene carácter administrativo, que se manifiesta cuando el organismo recaudador la formula, sin conocimiento de parte, de modo que aunque le sean requeridos elementos

al responsable, no cabe la posibilidad de que éste formule alegaciones antes de que se emita; es decir, antes del dictado de la Determinación no se aplica el principio de contradicción, audiencia o bilateralidad⁶⁰.

Jarach, entiende que aún en estos casos la Determinación tiene naturaleza jurisdiccional, de modo que si no se cumplió la obligación en mayor o menor medida, la pretensión tributaria que la declara puede compararse con una sentencia constitutiva, sino a una sentencia de simple *ascertamento* declarativa, o, de considerársela junto con la orden de pagar, a una sentencia condenatoria, dado que el acto de Determinación no produce una modificación de la relación jurídica existente, sino que viene a afirmar su existencia.

Para Otto Mayer, la Determinación tiene que limitarse a declarar lo que la ley ha querido, pero lo hace de forma obligatoria; en lo sucesivo, aquélla será el fundamento directo de la ejecución. Esto constituye la esencia misma de la categoría de Actos Administrativos que se designan con el nombre de decisiones⁶¹.

⁶⁰ GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, **Ob. Cit.**, p. 37.

⁶¹ GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, **Ob. Cit.**, p. 38.

CAPITULO II LA GARANTIA DE AUDIENCIA EN LA REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En este capítulo se desarrolla el proceso de la Liquidación de Oficio del Impuesto sobre la Renta, estableciendo como preámbulo los planes de fiscalización que realiza la Administración Tributaria cada año impositivo para el cumplimiento de sus fines, siendo uno de los más importantes la recaudación eficiente de dicho impuesto.

Además, se explicará la etapa de fiscalización que inicia con el auto de designación y la notificación del mismo al contribuyente, posteriormente el desarrollo de la fiscalización por parte del auditor, el cual rinde un informe utilizando las bases para determinar la liquidación de oficio, agotada esta etapa se inicia entonces la etapa de audiencia y apertura a prueba donde se establece la oportunidad al contribuyente de hacer uso de su derecho de audiencia poniendo en contraposición lo manifestado por la Administración Tributaria.

Finalmente, se establecerán los medios impugnativos, para que aquel contribuyente que considere que se le han vulnerado sus derechos,

especialmente el de audiencia, pueda recurrir a la vía administrativa y judicial para efectos de restitución de los mismos.

2.1 Programación de los Planes de Fiscalización

La Administración Tributaria para el cumplimiento de sus fines utiliza planes de fiscalización en cada periodo impositivo, de esta manera optimiza los recursos para hacer una efectiva liquidación del Impuesto de Renta.

Los planes anuales de fiscalización son elaborados por la UPET, que se encarga de clasificarlos, tomando de referencia los períodos de caducidad establecidos en el Art.175 C.T., es decir no se programan períodos tributarios que se encuentren o estén próximos de caducar, tomando en cuenta el tiempo que necesita el auditor para efectuar el estudio de campo y recopilación de las pruebas, así como también se considera el tiempo de hacer las observaciones que considere necesarias al informe y emplea la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas (UAPP), en revisar el expediente de auditoria, previo a la notificación de la liquidación oficiosa del impuesto.

Los planes anuales de fiscalización por lo general son clasificados de la siguiente manera:

- a) Estudios especiales de Renta.
- b) Denuncias de Terceros.
- c) Planes sectoriales.
- d) Estudios y Análisis.
- e) Dictamen Fiscal.

Estos planes se elaboran tomando de base diversas fuentes internas de información con que cuenta la UPET, a excepción de los Planes por Denuncias de Terceros, que son programados como consecuencia de la información proporcionada por personas externas a la institución sobre algún acontecimiento que implique incumplimiento a las obligaciones tributarias y por ende omisión en el pago del Impuesto de Renta, de igual forma se tienen los Planes de Dictamen Fiscal que se programan tomando de base la opinión vertida por el Auditor Fiscal, se programan aquellas empresas que de acuerdo con lo establecido en el Art. 161 C.T. están obligadas a dictaminarse, en el que se concluye que existieron deficiencia de tipo sustantivo durante el ejercicio investigativo.

Elaborados los planes de fiscalización por parte de la UPET, son enviados al Subdirector de Fiscalización, quien los recibe y posteriormente los distribuye al Coordinador de Grupos de Fiscalización, éste último los analiza en

cuanto a interés fiscal, factores de riesgo según programación y prioridad de ejecución, evalúa carga de trabajo y la asigna al supervisor y auditor.

2.2 Procedimiento de fiscalización

La Administración Tributaria es el ente encargado de asegurar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas a los tributos por parte de los contribuyentes, para tal efecto se le han asignado la facultad de fiscalización en el Art. 173 C.T., para llevar a cabo dicha función cuenta con un cuerpo de auditores que actúan conforme a lo dispuesto en el Art. 174 C.T.

Se puede aducir entonces que dicho proceso inicia cuando la Dirección General de Impuestos Internos realiza una fiscalización con auditores designados equivalente a efectuar una **Auditoria Integral**, para comprobar si los contribuyentes han cumplido las obligaciones sustantivas y formales impuestas por la ley.

Su finalidad, es no sólo la obtención de los datos mismos sino también los medios de comprobación que los acreditarán, y que, por lo tanto en ellos se basará el inicio del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa o en

caso de posterior recurso, pudieran utilizarse como medio de prueba de la cuantificación administrativa del tributo.

La Administración Tributaria no supone actuar sobre los hechos (calificándolos y valorándolos), sino también sobre el derecho, al tener que liquidar el tributo, asumiendo tanta relevancia el juicio de fiscalización sobre el ordenamiento jurídico como sobre los datos y hechos inspeccionados. De actividad meramente probatoria se pasa, pues, a actividad aplicativa de las normas jurídicas; esto es, a una actividad materialmente coincidente con la que se desarrolla en el proceso del Órgano Judicial⁶².

Este procedimiento tiene un marcado carácter inquisitivo y su finalidad primordial no es otra que comprobar la correcta aplicación de la ley tributaria sustantiva por parte de los contribuyentes.

Jurídicamente, la Fiscalización se ha estructurado desde siempre como un auténtico procedimiento, basado en la atribución al cuerpo de auditores que forman parte de la Administración Tributaria, de un elenco de potestades expresadas mediante el Auto de Designación, según lo establece el Art.174 C.T., que constituyen el límite de las actuaciones a dictar en el referido

⁶² GARCIA CABRERA, CECILIA ALEJANDRA, y otros, *El grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa para el Impuesto de IVA e Impuesto sobre la Renta*, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2003, pp. 66-73.

procedimiento, las que a su vez deben estar orientadas a respetar los principios generales que rigen todas las actuaciones de la Administración Tributaria que se encuentran reguladas en el Art.3 C.T.

Es de mencionar que uno de los derechos fundamentales con los que cuenta el contribuyente frente a todas las actuaciones de la Administración Tributaria, es precisamente, el de conocer en su totalidad el contenido de las mismas, según lo establece el Art.165 C.T., para resguardar en todo momento el Derecho de Defensa que se encuentra establecido en el Art.11 Cn.; por otra parte, frente a las mismas se configuran deberes concretos del particular resumidos en una situación jurídica subjetiva de sujeción a dichas potestades.

Dichos deberes se encuentran regulados en el Art. 126 C.T., que comprenden de forma genérica los de facilitar la práctica de la fiscalización, así como de proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el Hecho Generador.

2.2.1 Auto de Designación.

Asignada la carga de trabajo al auditor asignado para actuar conforme a las facultades de fiscalización concedidas por en el Art. 173 C.T., se elabora el auto de designación, que debe contener las características siguientes:

- a) Fecha de elaboración.
- b) Nombre exacto de los auditores designados para efectuar la auditoria.
- c) Nombre exacto de la persona natural o jurídica sujeta a fiscalización.
- d) Hacer mención de los periodos tributarios y/o ejercicios impositivos a fiscalizar.
- e) Mencionar el tipo de impuesto a fiscalizar.
- f) Nombre del auditor designado para efectuar la notificación.

El Auto de Designación se debe notificar al contribuyente igual que todas las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria, por medio del Departamento de Notificaciones, o por cualquier delegado, funcionario o empleado de la Administración Tributaria, según lo establecido en el Art. 165 C.T.

Por delegación de la Subdirección General, el auditor designado para realizar la auditoria y encargado de efectuar la notificación del auto respectivo, solicita a la Sección de Control Documentario proporcione expediente de Renta, de la persona natural o jurídica sujeta a fiscalización, con el propósito de verificar la existencia del formulario F-210, a fin de identificar la dirección señalada para recibir notificaciones y el nombre del contribuyente o representante legal autorizado para recibir notificaciones, si no consta formulario F-210 agregado en el expediente de Renta, el auditor solicita

mediante auto de requerimiento de información notificado en legal forma, que la persona natural o jurídica señale por medio de formulario F-210, lugar para recibir notificaciones, por otra parte si la notificación es a persona jurídica, al mismo tiempo se solicita que proporcione la siguiente información:

- a) Fotocopia de la Escritura de Constitución.
- b) Punto de Acta de elección de Representante Legal de la sociedad.
- c) Credencial del nombramiento de Representante Legal inscrita en el Registro de Comercio.

Verificado en el referido formulario el nombre exacto del contribuyente o Representante Legal si fuera persona jurídica, e identificado el lugar señalado para recibir notificaciones, se procede a notificar el auto de designación de la persona natural o jurídica, de conformidad con las reglas de notificación señaladas en el Art. 165 C.T.

En el caso de las personas naturales, se notifica al sujeto pasivo de la obligación tributaria o al deudor tributario, en el lugar señalado para tal efecto; sino se encontrare al contribuyente o deudor tributario o quien haga sus veces, en el lugar señalado para oír notificaciones, se le notificara por medio de su cónyuge, compañero (a) de vida, hijos mayores de edad, socio dependiente o

serviente domestico a su servicio. La persona a quien se le entregue el acto de notificación deberá firmar de recibido.

Si no se encontrara ninguna de las personas señaladas anteriormente en la dirección indicada, o se negaren a recibirla o firmar la notificación respectiva, se fijará en la puerta de la casa una esquila.

Si el contribuyente o deudor tributario no hubiere señalado lugar para recibir notificaciones o el informado resultare ser falso, inexistente o fuere incompleto y no se dieren las circunstancias para que la actuación quede legalmente notificada, está se hará por edicto, en tal caso se fijará en el tablero de la Administración Tributaria o sus Dependencias en los Departamentos de la República, un extracto breve y claro del auto o resolución correspondiente por el termino de setenta y dos horas, pasadas éstas se tendrá por hecha la notificación.

En el caso de las personas jurídicas, la notificación se realizara por medio de su Representante Legal, apoderado, curador o heredero; los que deberán acreditar su calidad y mostrarse como parte interviniente debidamente facultados; si no se encontrare ninguna de las personas señaladas, se notificara por medio de persona mayor de edad que este al servicio de estos.

Se notificara por medio de edicto, cuando el representante legal, apoderado, curador o heredero no señalaren lugar para recibir notificaciones o el informado resultare ser falso, inexistente o fuere incompleto y no se dieran las circunstancias para que la actuación quede legalmente notificada.

Por otra parte, es importante mencionar que si la notificación se realiza directamente al contribuyente en caso de ser persona natural o con el representante legal en caso de personas jurídicas, la notificación se tendrá como legalmente efectuada independientemente el lugar donde se realice.

Existen contemplados en el Art.165 C.T. otros medios que no proceden cuando se notifican actos que involucran ejercicio de la función fiscalizadora, o determinación de impuestos, siendo los siguientes:

1. Por medio de correo electrónico o correo certificado, Art.168 C.T.
2. Otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptibles,
3. Publicación en el Diario Oficial o en cualquiera de los periódicos de circulación nacional. Art.170 C.T.

Estos proceden solo en los casos previstos en las leyes tributarias. Además, las notificaciones se deben de realizar de conformidad a las reglas de

la notificación, con relación a los Arts. 109, 110 Inc. 1º, 111 Inc. 2º y 3º, 113, 115 Inc. 10º, 116 RCT.

Según el Art. 90 C.T., es obligación del sujeto pasivo fijar dentro del territorio de la República de El Salvador lugar, para recibir notificaciones, para todo efecto tributario, y deberá hacerlo en el acto del registro, por medio del formulario respectivo, se aclara que en ningún caso podrá ser un apartado postal. Relacionado con el Art. 237 C.T., que establece cuando se incurre en incumplimiento de dicha obligación y su respectiva sanción.

La Administración Tributaria, tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios, según Arts.173 C.T., 118 y 29 RCT, relacionado con el mismo Art. 173 Lit. r) C.T.

La facultad fiscalizadora, se ejerce a través de un cuerpo de auditores, y en cada fiscalización pueden participar uno o más de ellos, y pueden ser sustituidos cuando a juicio de la Administración Tributaria se considere que existen circunstancias que pongan en riesgo la ejecución de la fiscalización con objetividad, imparcialidad, y apego a la verdad material. Art. 117 RCT.

En el ejercicio de las facultades de fiscalización y control, mencionamos algunas de las acciones más relevantes que puede ejercer la Administración Tributaria:

- a) Requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, y demás documentos que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos.
- b) Verificar las cantidades, los inventarios y valores de bienes y las mercaderías, hacer inventarios de los mismos y comparar inventarios.
- c) Realizar inspecciones de locales donde el contribuyente realice su actividad económica o que este vinculada con ella, o en aquellos de terceros donde tengan o hallan tenido relaciones económicas. Si ha de realizarse en horarios fuera de la actividad económica del contribuyente debe seguirse el procedimiento que dicta el Art. 173 Lit. c) C.T.
- d) Requerir informaciones, aclaraciones y declaraciones de parte de los sujetos pasivos del tributo, particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas, y de las autoridades en general, todos los datos que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias.
- e) Verificar que los bienes en tránsito así como las mercaderías de locales establecimientos o bodegas estén respaldadas por la documentación exigida por las leyes tributarias.

- f) Requerir el apoyo de la PNC cuando resulte necesario para garantizar el cumplimiento de sus funciones y el ejercicio de las atribuciones.
- g) Solicitar al juez competente por medio del Fiscal General de la República la aplicación de las medidas precautorias contenidas en el Art. 176 C.T.

Además en el ejercicio de la función fiscalizadora, se puede hacer decomiso de mercaderías, según lo establece el Art. 173-A C.T., se debe levantar un acta con las formalidades que el artículo mencionado establece, y se sigue un procedimiento especial⁶³.

Seguidamente a la notificación del auto de designación, el auditor debe notificar en legal forma el auto de exhibición de información, en el que se solicita que le proporcionen los documentos que considere necesarios para efectuar el estudio del impuesto que se esté fiscalizando.

La documentación proporcionada por el sujeto pasivo fiscalizado, en atención a solicitud efectuada mediante auto de exhibición es válida por el auditor, mediante el siguiente procedimiento de auditoría:

⁶³ Este es un procedimiento sumario que inicia con un acta que se levanta y es firmada por un delegado de la Administración Tributaria, un agente de la PNC y la persona a quien se le decomisa la mercadería, luego se da audiencia por 3 días, se abre a pruebas por 8 días y se dicta resolución con lo cual se puede: mandar a devolver lo decomisado o el pago de una Multa que debe satisfacerse en el término de 5 días, hecho lo anterior se devuelve lo decomisado. Art. 173-A CT.

1. Se solicita a la Dirección General de Tesorería, constancia de los pagos efectuados por el contribuyente, en concepto del Impuesto sobre la Renta, durante los periodos tributarios fiscalizados.
2. Se solicita certificación de las declaraciones presentadas por el contribuyente a la Sección de Control Documentario, a fin de identificar declaraciones falsas o incorrectas.
3. En caso que el contribuyente sea importador, se solicita a la UPET, detalle de las importaciones realizadas durante el periodo tributario en estudio.
4. Se efectúan las compulsas a sus principales proveedores, a fin de identificar que no existan Comprobantes de Créditos Fiscales falsos o mal aplicados, así como también verificar que se hayan registrado las notas de crédito por rebajas o devoluciones sobre compras.

2.2.2 Informe de Auditoria.

Después de haber comparado y validado la información en poder del sujeto pasivo versus la información en poder de la Dirección General de Impuestos Internos, el auditor formula un informe en el que explica en forma clara y precisa los procedimientos de auditoria utilizados y los resultados obtenidos que le permitan concluir sobre el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente fiscalizado.

En caso de determinar el incumplimiento, en las disposiciones tributarias estos deben estar respaldados por evidencia documental y objetiva en los papeles de trabajo y el expediente respectivo, fundamentándose en los artículos pertinentes de las leyes tributarias.

En los casos constitutivos de delitos de defraudación al fisco, se atenderá a lo dispuesto en el C.P., esto según el Art. 174 Inc. 3º C.T., con relación al Art. 249 C.P.

Con el informe de auditoria pueden ocurrir dos situaciones:

1. Que se encuentren observaciones que dan lugar a proceder a la Liquidación Oficiosa.

Este informe contiene a la vez una Liquidación Provisional sustentada en las pruebas correspondientes.

2. De no encontrarse observaciones, la DGII, decide que no es necesario proceder a efectuarse una Liquidación de Oficio.

De darse la primera situación tiene que notificarse el Informe de Auditoria al Contribuyente según los Arts. 10 y 186 C.T. y Art. 32 RCT., concediéndosele audiencia por el término de cinco días, a efecto de que se manifieste con relación al referido informe.

2.3 Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

La Liquidación de Oficio de los Tributos es una facultad otorgada por la ley a la Administración Tributaria, y esta es realizada específicamente por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), entidad que puede actuar ya sea de oficio, por denuncia de terceros y sorteo.

El Art. 150 C.T., establece que de no realizarse la autoliquidación de forma espontánea por el contribuyente entre otras causas, la Administración Tributaria queda facultada para liquidar de oficio el Impuesto de que se trate.

La Liquidación de Oficio del tributo es abordada en el Capítulo III, Título IV, comprendiendo dos secciones, una sobre la liquidación de oficio del tributo, la imposición de sanciones y el procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas, regulada en los Art.183 al 188 C.T., y la otra con respecto a la determinación sobre base presunta, Art.189 al 199-A C.T.

La Administración Tributaria inicia el Procedimiento de Liquidación Oficiosa en los casos que como ya mencionamos establece el Art.183 C.T., estos son:

1. Por la omisión de presentar declaración por quien estaba obligado para hacerlo.
2. Por presentar declaración o documentación complementaria con dudas sobre su veracidad o exactitud, posea errores aritméticos o no cumple con todos los requisitos y datos exigidos;
3. Por no llevar o llevar incorrectamente o con atraso la contabilidad legal, sea ésta manual, mecánica, computarizada; no se exhibiere habiendo sido requerido, careciera de la debida documentación anexa o no se dieran a satisfacción de la Administración Tributaria las aclaraciones solicitadas.

La Liquidación Oficiosa en mención no será practicada por la Administración Tributaria en sede administrativa en aquellos casos que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de Defraudación al Fisco en los que no sea requisito el agotamiento de la vía administrativa, en los cuales el impuesto evadido lo determinará el Juez de la causa, en los términos y bajo los alcances que el Código Penal establezca, según el Art. 174 Inc. 3º. C.T.

Además, debe de entenderse que en el procedimiento de fiscalización, ya se han comprobado todos los supuestos, para que la Administración Tributaria proceda a iniciar el procedimiento de liquidación oficiosa, y es

precisamente la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, la encargada de garantizar el Derecho de Audiencia y Defensa al sujeto pasivo de conformidad al Art. 11 y 14 Cn. y Art. 186 C.T., dándole a conocer íntegramente el contenido del Informe de Auditoria al contribuyente o responsable, concediéndole mediante resolución audiencia por cinco días para que manifieste su conformidad o no con el contenido del mismo, y en el caso de no estar conforme deberá justificar los motivos en que se ampara, Art. 3, 4 Lit. b), 37, 200 y Art. 260 C.T.

Al contribuyente o responsable se le da un término de 10 días en el mismo acto, para que aporte las pruebas que considere pertinentes para comprobar sus motivos de inconformidad. Con ello pueden darse las siguientes situaciones:

1. Que el contribuyente no se manifieste, no presente sus alegatos en los 5 días de audiencia y no presente pruebas de descargo en los diez días que le concede el Código Tributario en el Art. 186, que las pruebas de descargo no se acepten, que corrija (en forma total) las deficiencias; en este caso el primer informe queda como definitivo, pasando al Departamento de Tasaciones para la emisión de la correspondiente resolución junto con el informe técnico de la UAPP, donde conste las situaciones antes planteadas.

2. Que el contribuyente acepte parcialmente el resultado de la auditoria, corriendo las deficiencias con las que está de acuerdo o que le acepten parcialmente las pruebas presentadas. En esta situación el primer informe de auditoría, expediente e informe de valoración de pruebas se remitirá a la Unidad Fiscalizadora; para que el auditor elabore el informe definitivo, tomando de base las modificaciones de valoración de la UAPP en los apartados correspondientes, para su posterior remisión al Departamento de Tasaciones.
3. Que el contribuyente no esté de acuerdo con el informe, exponga sus alegatos y presente las pruebas de descargo; y que estas no sean consideradas validas por la UAPP, para poder desvirtuar los incumplimientos señalados; en este caso el informe que se considera definitivo, se envía a la Unidad de Tasaciones para que se emita la liquidación de oficio del impuesto y/ o multas.

2.3.1 Bases para Determinar la Liquidación de Oficio.

Al establecer las bases que deberá tomar en consideración la Administración Tributaria para proceder a Liquidar en forma oficiosa el Impuesto sobre la Renta, se da cumplimiento a lo establecido en el Art. 184 C.T.

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

2.3.1.1 Base Cierta.

Esta se encuentra regulada en el Art. 184 Lit. a) C.T., y resulta de una Liquidación de Oficio Directa y por conocimiento certero de la materia imponible, es decir, que posibilita que la Administración Tributaria dicte una resolución que determine el tributo en alto grado de certeza y exactitud.

Pueden obtenerse también para tales efectos, datos de las propias declaraciones juradas presentadas con anterioridad por el contribuyente, así como también de información con trascendencia tributaria suministrada por terceros.

Sobre esta base deben tomarse en cuenta todos aquellos elementos materiales y concretos que permitan una apreciación objetiva de la realidad

económica de los sujetos pasivos y como lo expresa la disposición en el Art. 184, Lit. a) C.T., que permita conocer en forma directa:

- 1) El hecho generador, la percepción de una renta;
- 2) La cuantía de ese hecho o realidad jurídica y económica que permite establecer la base sobre la cual debe recaer la medida de la carga tributaria que debe soportar el sujeto pasivo en virtud de los supuestos normativos realizados, esto tiene su base en las propias declaraciones del contribuyente y en los registros que conforme a la Ley está obligado a llevar.

Los comerciantes están obligados a llevar Registros, siendo el Código de Comercio⁶⁴ el que regula las relaciones mercantiles de los comerciantes, establece en el Art. 435 C.Com., que estos están obligados a llevar debidamente organizada su contabilidad de acuerdo a alguno de los sistemas contables aceptados y aprobados por quienes ejercen la función pública de auditoria. Los cuales tienen que cumplir con las siguientes formalidades:

Deben llevarse en Castellano, las cuentas deben asentarse en Colones o Dólares de los Estados Unidos de América, toda la contabilidad deberá

⁶⁴ Código de Comercio D.L. No. 671 del 8 de mayo de 1970 y D.O. No 140, Tomo 228 del 31 de julio de 1970

llevarse en el país, aun la de las agencias, filiales, subsidiarias o sucursales de sociedades extranjeras. Art. 436 C.Com.

Los registros obligatorios deben llevarse en libros empastados, o en hojas separadas las cuales estarán foliadas y serán autorizadas por el Contador Público o Auditor Externo según sea el caso. Art. 438 Inc.1º. C.Com. Las hojas de cada libro deben ser numeradas y selladas por el Contador Público autorizado, Art. 438 Inc.2º. C.Com.

Los comerciantes deben asentar sus operaciones diariamente y llevar la contabilidad claramente y en orden cronológico y sobre todo sin presentar señales de alteración, además se harán asientos de rectificación al darse cuenta de error en las anotaciones, Art. 439 C.Com.

El comerciante debe establecer al cerrar cada ejercicio fiscal, la situación financiera de su empresa, la cual debe mostrar a través del Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias, Art. 441 C.Com. Se deben llevar los siguientes registros contables: Estados Financieros, Libro Diario, Libro Mayor; y los demás que sean necesarios, Art.435 Inc. 3º.C.Com.

El Registro de Estados Financieros contendrá: los balances generales ordinarios y extraordinarios, resumen de los inventarios relativos a cada

balance, resumen de las cuentas que se agrupen para formar los renglones del propio balance, el estado de pérdidas y ganancias relativo a cada balance, el estado de composición del patrimonio, cualquier otro estado que sea necesario para mostrar la situación económica y financiera del comerciante, la forma en que se haya verificado la distribución de las ganancias o la aplicación de las pérdidas netas, Art. 442 C.Com.

El Diario esta compuesto por las partidas, como primera partida se asentará el balance que muestre la situación económica y financiera del comerciante a iniciar sus operaciones, anotando las cuentas del activo, pasivo y capital; inmediatamente después se asentarán en orden cronológico, las partidas correspondientes a las operaciones que haga el comerciante, por cuenta propia o ajena; también puede llevarse el Diario y el Mayor en un solo registro, Art. 446 C.Com.

La negativa a facilitar el acceso a la contabilidad a **cualquier autoridad administrativa** que conforme a la Ley tenga derecho a exigirlo será penada con la **suspensión de la matrícula de comercio**, hasta que la inspección se verifique, Art. 449 C.Com.

2.3.1.2 Base Estimativa, Indicial o Presunta.

Se encuentra regulada en el Art. 184 Lit. b) del C.T., y se desarrolla en la sección segunda del capítulo III, Arts. 189 al 199-b C.T. y se utiliza cuando la Administración Tributaria carece de elementos que le permitan conocer con exactitud, la dimensión de la materia imponible, como por ejemplo, ante la falta de comprobantes, o si la contabilidad del responsable se encontrara con deficiencias que imposibiliten aplicar el método de Determinación sobre Base Cierta.

Es aquí donde se utilizará el método indiciario o indirecto, de carácter excepcional, puesto que requiere ejercitar facultades específicas otorgadas por la ley; y de aplicación subsidiaria, en cuanto a que se utiliza sólo cuando la Administración Tributaria esta imposibilitada de practicar la Base Cierta.

Esta base se establece en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de mayor dificultad para su comprobación en razón de que enfatiza elementos de presunción e indicios que pueden propiciar una errónea apreciación de la realidad económica de los sujetos pasivos, entre estos elementos están:

a) Los Indicios: Art. 190 C.T., y Art. 2 RCT. Se funda en hechos o circunstancias conocidas que le permiten a la Administración Tributaria inferir la existencia de hechos generadores. Se puede decir que son parámetros no del todo certeros que utilizados inadecuadamente pueden inducir a presumir una realidad diferente.

En la Base Presunta la Administración podrá utilizar los siguientes indicios:

1. El capital invertido en las exportaciones económicas.
2. Las fluctuaciones patrimoniales.
3. El volumen de las transacciones y utilidades de otros ejercicios o períodos fiscales.
4. El monto de las compras y ventas efectuadas.
5. La existencia de mercaderías.
6. Los valores que se importen.
7. El valor y rotación de los inventarios.
8. El rendimiento normal del negocio o explotación o el de empresas similares.
9. Los gastos generales de aquellos.
10. El valor del activo fijo y circulante.
11. Los márgenes típicos de comercialización.
12. Los Salarios.

13. El monto del alquiler del negocio y de la casa de habitación.
14. El capital improductivo.
15. El nivel de vida del contribuyente.
16. El movimiento de las cuentas bancarias.
17. El monto de los intereses que se pagan.
18. Razones financieras.
19. Coeficientes técnicos, u otros elementos de juicios similares que obren en poder de la administración o que suministren los agentes de retención, bancos, cámaras o asociaciones empresariales y gremiales, instituciones públicas y otras.

Las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establecen la Administración Tributaria con relación a explotación de un mismo género.

- b) Las Presunciones: es una figura jurídica resultado de la aplicación de un proceso lógico mediante el cual a partir de un hecho conocido, se llega a establecer la existencia de hechos generadores, Art. 2, Num.14) RCT. Por su naturaleza o calificación jurídica, se dividen en legales Art. 191 C.T., y de derecho Art. 192 C.T., se diferencian en que las presunciones legales pueden ser impugnadas mientras que las de derecho no, pues no admiten prueba en contrario.

Dichas Presunciones son:

a) Fundadas en Diferencias de Inventarios, es una presunción Legal por medio de la cual, con los procedimientos descritos en el Art. 193 C.T. se presume la existencia de ventas omitidas de declarar, que resultan de la fiscalización y revisión de los registros de inventarios, y los inventarios físicos.

b) Control Directo de Operaciones, es la presencia de la Administración fiscalizando operaciones del negocio en períodos de 10 días de un mismo mes, ya sea continuos o fraccionados en dos periodos de cinco días y el intervalo de estos no debe ser inferior a siete días; con lo cual se saca un promedio total de ventas o prestaciones de servicio, que se multiplica por el total de días hábiles comerciales del mes fiscalizado.

Si el control se efectúa más de cuatro meses ya sea continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial, podrá también aplicarse a los demás meses no controlados del mismo ejercicio comercial, Art. 194 C.T.

c) Incrementos de Patrimonio y Gastos efectuados sin comprobar el origen, es una presunción legal por medio de la cual los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el sujeto pasivo sin

justificar el origen de los recursos, constituyen Renta Obtenida para el caso de Renta, Art.195 C.T.

d) Presunción de ingresos gravados por compras no registradas de bienes para la venta, es la presunción legal que se establece al determinar que el contribuyente ha omitido registrar compras en la contabilidad o registros tributarios, de acuerdo a lo que establece el Código Tributario y las leyes Tributarias, se entenderán comprendidos los ingresos determinados dentro del ejercicio o período de imposición fiscalizado o en el siguiente ejercicio o período impositivo cuando se trate del Impuesto sobre la Renta, Art. 196, Inc. 3° C.T.

e) Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no informados, de la base imponible, cuando los Comprobantes de Crédito Fiscal, o las Notas de Débito o Crédito se hayan extraviado sin haber comunicado su pérdida, y no hayan sido registrados en los libros de IVA, se presume que se habían emitido para documentar transferencias de bienes o prestación de servicios gravadas.

h) Las Estimaciones, para efectos del Impuesto sobre la Renta, también pueden ser utilizadas por la Administración Tributaria, valorando a precios del mercado las operaciones que sirven para determinar dicho impuesto, Art. 199-A Inc.3° C.T.

2.3.1.3 Base Mixta:

Regulada en el Art. 184 Lit. c) C.T., esta base se considera mas justa y equitativa con respecto a la anterior, ya que es un resultado de la aplicación de la base cierta y la base presuntiva, donde no solo se analizan documentos o registros sino también otros elementos que conjugados adecuadamente pueden dar resultados justos que no afecten el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Con esta base la Administración tributaria puede utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.

2.4 Procedimiento de Audiencia y Apertura a Prueba

Etapa procedimental, que consta de un plazo de *10 días hábiles y perentorios*, para que el contribuyente aporte, las razones, argumentos y pruebas con los que fundamente su *inconformidad* en contra de las determinaciones efectuadas en el Informe de Auditoria; oportunidad en la cual puede abordar sobre el mérito de sus *argumentos de derecho y de hecho*, principalmente se espera el aporte de material *probatorio ofrecido*, en la etapa anterior.

2.4.1 Apertura a Prueba.

En todo procedimiento tal como lo establece el Art. 11 y 12 Cn., debe hacerse efectiva la Garantía del Debido Proceso Legal⁶⁵, dándose así cumplimiento a los requisitos constitucionales en materia de procedimiento y en el de Liquidación Oficiosa no es la excepción, que para el caso, esta garantía se pone de manifiesto al otorgar a los sujetos pasivos, la posibilidad de defensa y producción de pruebas; así como también les asiste el Derecho de Contradicción que comprende el derecho a ofrecer y aportar pruebas y alegar sobre el mérito de las mismas, según el Art. 4 Lit. b) num. 3 y 4 C.T.

Emitido el acto de iniciación del procedimiento de audiencia por cinco días, debe señalarse en el mismo, que se concede al contribuyente el derecho de aportar pruebas por un término de diez días, contados partir del día siguiente al vencimiento del plazo para la Audiencia, debiendo aportar en ese lapso mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente en este caso, los puntos que aceptare y que rechazare, según lo preceptúa el Art.186 C.T.

Este período no es más que la oportunidad de defensa como lo contempla el Art.202 Lit. b) C.T. para que el sujeto pasivo aporte todas aquellas

⁶⁵ GARCIA CABRERA, CECILIA ALEJANDRA, **Ob. Cit.**, pp.99-108.

pruebas o elementos de convicción en que se basa su oposición; y como lo establece la carga de la prueba Art.203 C.T. al sujeto pasivo le corresponde comprobar los hechos que alega a su favor.

Este período de prueba no obstante estar comunicado en el acto inicial, no tendrá lugar cuando dentro del término de audiencia el contribuyente exprese la conformidad con la investigación del o los auditores.

Las pruebas en Materia Tributaria son abordadas en el C.T. a partir del Título IV de los Procedimientos Tributarios, en el Capítulo IV, concerniente al Régimen Probatorio, que comprende cinco secciones, la sección primera que contiene las Disposiciones Generales acerca del tema, reguladas en los Arts. 200 al 203 C.T., y desde la sección segunda hasta la quinta, en los Arts. 204 al 211 C.T. en los que son tratados de manera expresa.

Los medios probatorios que se admiten en **Materia Tributaria** son:

1. La Prueba Documental.
2. La Confesión.
3. Y la Prueba Pericial de Terceros.

El Art. 200 C.T., puntualiza que puede invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con la excepción de la prueba **Testimonial**, que tiene una aceptación limitada, a diferencia de las demás ramas del derecho; pero será pertinente hacer uso de dicha prueba para los casos siguientes:

- a. Desviación de Poder, y
- b. Cuestiones de inmoralidad administrativa⁶⁶.

Ambos casos que produzcan vicio en el acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad.

Entre los distintos medios de prueba que admite la Administración Tributaria, esta **la Documental**, la cual se clasifica de la siguiente manera:

⁶⁶ En los casos de Desviación de Poder y Cuestiones de inmoralidad administrativa si es admisible la prueba Testimonial debido a que es la prueba idónea, el Testigo puede narrar los hechos que conoce porque los ha presenciado y por la naturaleza de estos no es posible que se comprueben por medios escritos, u otros y puede ser la única prueba con la que se pueden constatar los hechos. Deberá entenderse como Desviación de Poder el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico, como lo regula el Art.3 Lit. a) LJCA, y se expone en Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con referencia 105-P-2000 de fecha 16 de octubre de 2001. Y por Cuestiones de inmoralidad administrativa, aspectos de la corrupción política que causa grandes injusticias y acciones u omisiones de desorden moral, de inconsciencia y de despreocupación, acciones ilícitas organizadas, que las cometen miembros de instituciones, cuerpos colegiados, órganos jurídicos o representativos destinados a dirigir y encauzar hacia el bien los actos de la sociedad, el bien común.

1. Los Documentos emitidos por la misma Administración Tributaria, en lo que respecta a documentos que obren en poder de la misma, siempre que se individualicen y se puedan identificar con su fecha, número, así como la oficina que los expidió, esto reviste una importancia tal que obliga a la oficina fiscalizadora a darle validez a sus propios actos y realizar aquellas gestiones que sean útiles para garantizar la validez y emisión de tales pruebas así como de su admisibilidad cuando sea planteada por el contribuyente, según lo establece el Art. 205 C.T.

2. Los Documentos que se encuentran en poder del propio Contribuyente y que consisten en una serie de documentos sean públicos, auténticos o privados, en que se documenten todos aquellos actos o hechos generadores constitutivos de obligaciones tributarias, entre ellos pueden estar, contratos de prestaciones de servicios, de suministros, de realización de obras, de intermediación, de arrendamientos, de mutuos, etc. Por supuesto que estos tipos de documentos que generan obligaciones tanto jurídicas, como económicas, deben estar debidamente registrados en los registros especiales que ordena la normativa tributaria, regulado en el Art. 206 C.T.

3. Otro tipo de prueba que es admitida en materia tributaria y que adquiere el valor de prueba documental, según lo expuesto en el Art. 207 C.T., es la que podría denominarse Prueba Tecnológica, esta consiste en la

reproducción impresa de imágenes no modificables,⁶⁷ obtenida por medios propios de los avances tecnológicos, efectuada por la Administración Tributaria sobre documentos originales relacionados con los impuestos que administra.

Es prueba irrefutable la contenida en medios magnéticos, es decir, cintas de casetes o tape, discos de computadoras, sean duros o flexibles, microfilm y videocasetes. Así también, caben en este tipo de pruebas, cualesquiera otras que conforme al avance tecnológico puedan tener esta similar característica.⁶⁸

Dentro de la Prueba Documental se encuentra **la Contable** que es de suma importancia y preferencia en materia fiscal o tributaria, regulada en el Art. 209 y Art. 210 C.T., es la reina de las pruebas, en razón de que tanto la Ley Tributaria, el Código de Comercio, como las Leyes especiales respectivas establecen reglas precisas sobre ella.

Es una prueba que deja reflejada en forma ordenada, secuencial y permanente, las operaciones económicas realizadas por el contribuyente

⁶⁷ Debe entenderse por Imágenes ópticas no modificables, las representaciones gravadas y visibles de determinados documentos originales cuyo sistema de resguardo electrónico ha sido autorizado por la Administración Tributaria y que no son susceptibles de ser cambiados o alterados por ningún medio, tal como lo estipula el RCT. en su Art. 2 Num.2°.

⁶⁸ CAÑENGUEZ MONTANO, SAÚL, *Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador*, Editorial Universidad de El Salvador, San Salvador, 2002, p. 91.

comerciante, asientos que fundamentados en las partidas correspondientes y en la documentación de respaldo, permiten establecer, no solo el origen de las operaciones registradas sino también el monto de las mismas.

Por lo que la contabilidad no solo es un control de ente público, sino un sistema de registro de operaciones que permiten demostrar y comprobar una realidad económica, confiable y veraz con respecto a la situación financiera de una persona, por la explotación de una o más actividades económicas o productivas. El Art. 210 C.T. regula específicamente lo referente a la Preferencia en Materia Probatoria, estableciendo los siguientes grados:

- 1) Que cuando exista contradicción entre la información suministrada en las declaraciones⁶⁹ de impuestos y la obtenida de los estados financieros⁷⁰ del sujeto pasivo, prevalecerá la segunda respecto de la declarada.

- 2) De igual manera prevalecerá la contenida en los libros contables⁷¹ respecto de la consignada en los estados financieros; y

⁶⁹ La información contenida en las declaraciones tributarias tiene para todos los efectos el carácter de Declaración Jurada, sea que se presente en documento físico, magnético o por cualquier otro medio autorizado por la Administración Tributaria según lo establece el Art. 93 C.T.

⁷⁰ Los Estados Financieros a presentar serán los que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad, los que se acompañarán de las respectivas notas necesarias de acuerdo a las circunstancias y actividades que desarrollan los contribuyentes que ameriten ser reveladas de acuerdo a la Norma referida, dichos estados financieros deben reunir los requisitos que establece el Art. 66 RACT.

⁷¹ Los Libros Contables obligatorios para los comerciantes son los Estados Financieros, Diario y Mayor, según Art.435 inc.3, C. Com.

- 3) La de los soportes contables respecto de la comprendida en los libros de contabilidad; lo anterior es sin perjuicio de las informaciones que hubieren sido desvirtuadas por otros medios de prueba.

Con lo que respecta a esta disposición, se observa que adolece de oscuridad en su redacción, y debería ser objeto de una reforma para dejar claro cuando prevalecerá una situación sobre la otra, porqué razón, cuando se dice que si hay contradicción entre la información suministrada en las declaraciones y la obtenida de los Estados Financieros, prevalecerá la segunda.

Sin embargo, no se dice si la contradicción es favorable al Fisco o al contribuyente, lo cual da la pauta para presumir que cualquiera que sea el sentido de la contradicción, dará como consecuencia una sanción que se imputará al contribuyente, aún cuando el Fisco no resulte afectado sino beneficiado por tal contradicción.

La siguiente prueba que se permite es **la Confesión** pero debe cumplir con ciertos requisitos tal como lo estipula el Art. 204 C.T., estos son:

- a. Debe de ser una manifestación exenta de vicios, que significa que no debe haber ningún tipo de fuerza o presión que de alguna manera conmine a su manifestación.

- b. Dirigida en forma escrita a la Administración Tributaria, que como sujeto activo es quien cuestiona, requiere o demanda esta declaración. El presente requisito es taxativo en relación al Art. 372 y Art. 374 del C.P.C.
- c. Debe de confesar el sujeto pasivo, porque es él quien declara sus propios actos.
- d. Debe de ser confesión voluntaria o a requerimiento de la Administración Tributaria.
- e. Debe consistir en la declaración de un hecho cierto realizado por el sujeto que confiesa, de cuya ocurrencia se derive un perjuicio para él, quiere decir que este sería afectado con la decisión que en un momento dado pueda tomar la Administración Tributaria, en relación con el Art. 371 C.P.C.

La última clase de prueba que se encuentra estipulada es **la Pericial de Terceros**, según el Art. 211 C.T., esta se refiere a la que es aportada por terceras personas que sin ser empleados de la Administración Tributaria, son requeridos para dar una opinión técnica en determinada área, ciencia o arte, como puede ser: agrícola, ganadera, artística, etc.

Con respecto a los honorarios devengados por los peritos, estos los asume la Administración Tributaria y en caso de que se compruebe la existencia de una actuación negligente o maliciosa por parte de dichos peritos,

estos deberán responder por los perjuicios que ocasionen con sus opiniones, civil y penalmente según lo establece la ley. Entre las disposiciones relativas a las pruebas encontramos el Art. 253 C.P.C. y Art. 999 C.Com.⁷²

2.4.2 Valoración de la Prueba.

Terminado el periodo de prueba la Administración Tributaria específicamente la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas procederá a hacer una valoración de los elementos probatorios u argumentos planteados por el contribuyente, y la idoneidad⁷³ de estos se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común Art.201 C.T., con el fin de emitir con posterioridad un informe que pasa al Departamento de Tasaciones.

Dicho informe podrá contener una relación que consista en:

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

⁷² En el Código de Procedimientos Civiles a partir del Título IV de las partes principales del Juicio, Capítulo IV, de las Pruebas, comprende nueve secciones en las que se encuentran todas las disposiciones relativas a las diferentes clases de pruebas así como también las reglas para cada una de ellas, disposiciones que se aplican supletoriamente de ser necesario en Materia Tributaria, así como lo reglamentado en Materias afines como la Mercantil.

⁷³ Se entenderá que existe idoneidad en los medios de prueba cuando éstos sean pertinentes y se ciñan al asunto de que se trata. Art.130 RCT.

- b) Valoración de los argumentos vertidos, en función de las pruebas aportadas por el sujeto pasivo.
- c) Los hallazgos que se confirman, o se desvirtúan parcial o totalmente; y,
- d) La conclusión a que se ha llegado de acuerdo a la valoración de las pruebas presentadas, que contendrá los ajustes, detallando las cantidades respectivas y la incidencia que ha tenido en la determinación del impuesto o resultados, según la investigación. Art. 126 RACT.

El cual tendrá como efecto que se confirma o modifica el Informe de Auditoria, o bien sobresee al sujeto pasivo, para lo cual en los supuestos deberá fundamentar su posición de conformidad a las reglas que establece el Art.186 C.T. al emitir la Resolución Liquidatoria.

2.5 Impugnación en Vía Administrativa de la Resolución Final de la Liquidación Oficiosa.

En caso de que el contribuyente no esta de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto, proveída por el Departamento de Tasaciones, dicho contribuyente puede hacer uso de su derecho de recurrir, interponiendo el Recurso de Apelación ante el TAIIAA dentro del termino perentorio de 15 días, el cual comienza a correr a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.

De lo contrario, sino se interpone recurso, la resolución adquirirá firmeza, agotándose la vía administrativa según lo estipula el Art. 188 C.T., Art 114 Inc.1º y 129 RCT. Y en este caso el sujeto pasivo tendrá que pagar el impuesto liquidado en el término de dos meses como lo regula el Art. 74 Inc.2º C.T., de lo contrario, en virtud del Art. 75 C.T., se constituiría en mora, haciendo exigible coactivamente la obligación del pago del impuesto y surgiría también la obligación de pagar intereses⁷⁴.

El órgano al que le compete la función revisora de los impuestos internos es el TAIIA, y en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la LOFTAIIA, competencia que se establece en su Art. 1 y el Art. 2 LTAIIA se aborda el Incidente de Apelación, manifestando que si un contribuyente no está de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la DGII, dicho contribuyente esta facultado para interponer Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos dentro del término de 15 días, el cual comienza a correr a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.

El contribuyente debe de cumplir con los requisitos de tiempo y forma que la disposición pertinente establece, en caso contrario le seria denegado y

⁷⁴ En este caso los intereses corren desde que el contribuyente cayo en mora, es decir desde el primer plazo de pago y no se cumplió con la obligación. Según lo establece el Art. 116 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado.

es por ello que el escrito por medio del cual se interponga el recurso debe ir acompañado de una copia en papel simple. Dicho escrito debe expresar las razones de hecho y derecho en que se apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos.

En el Art. 4 LTAlIA., se estipula el procedimiento de la siguiente manera:

- 1) Escrito de interposición del recurso.
- 2) TAlIA solicita a la DGII, la remisión del respectivo expediente, contando ésta con un plazo fatal de 3 días para enviarlo.
- 3) Admisión o denegación del recurso.
- 4) Solicitud de informe a la DGII, con la remisión del incidente o expediente respectivo, a efecto de que conteste los puntos reclamados y justifique su actuación, para lo cual la DGII cuenta con 15 días contados a partir del siguiente al de la notificación de la providencia correspondiente.
- 5) Apertura a Pruebas, por el término perentorio de 5 días contados a partir de la notificación al apelante. (Recibido el incidente y el respectivo expediente, con o sin contestación).

6) Alegatos finales por parte del apelante, en el término fatal e improrrogable de 8 días contados a partir del siguiente al de la respectiva notificación y

7) Sentencia.

Es de hacer notar que la decisión del TAIIA sobre el caso reclamado dentro del incidente respectivo y la resolución que éste pronuncié declarando la inadmisibilidad de la impugnación, se tienen por definitiva en sede administrativa, sin perjuicio de su impugnación en juicio Contencioso Administrativo.

2.6 Impugnación en Vía Judicial de la Liquidación Oficiosa.

Este apartado trata sobre el proceso que deben seguir los contribuyentes para interponer demandas ante la SCA de la Corte Suprema de Justicia⁷⁵. El Proceso Contencioso Administrativo: es un autentico juicio o proceso entre

⁷⁵ De acuerdo a lo establecido en los Art. 1 y 2 de la Ley de la L.J.C.A corresponde a la SCA la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado conociendo las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública. LEY DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA, D. L. No. 81, de fecha 14 de noviembre de 1978, D. O. No. 236, Tomo 261, de fecha 19 de diciembre de 1978.

partes, cuya misión es observar las presentaciones que deduzcan el actor por razón de un acto administrativo⁷⁶.

El proceso Contencioso Administrativo se divide en dos:

- a) Proceso Ordinario: aquel en el cual el administrado acciona al órgano Judicial, es decir, un particular interpone una demanda.
- b) Proceso de Lesividad: es en el que la Administración Pública impugna de ilegales actos administrativos dictados por ella misma.

Los contribuyentes que han sido objeto de liquidaciones oficiosas de impuestos y/o multas, por parte de la DGII pueden interponer recursos ante el TAIIA cuando no estén de acuerdo con lo resuelto por la Administración Tributaria.

Si el recurso interpuesto en el TAIIA es resuelto a favor de las actuaciones de la Administración Tributaria y el contribuyente no está de acuerdo con lo resuelto porque considera que se le han violentado sus derechos en las resoluciones emitidas o que no han actuado apegado a derecho, que por lo tanto se ha violado la ley, puede acudir a la SCA a demandar a la DGII o al

⁷⁶ VALLADARES SERMEÑO, MARÍA ESTER, *La Suspensión del Acto Administrativo en el Juicio Contencioso Administrativo*, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 1999, pp. 74-83.

TAIIA argumentando las razones en las que sustenta su demanda y puntualizando en los artículos de la ley que considera violentados⁷⁷.

Etapas del Proceso Contencioso Administrativo.

Una vez presentada la demanda se da por recibida y la SCA estudia el escrito para ver si se da por admita o no en base a los requisitos y la competencia de la misma. Si no cumple alguno de ellos le previene al actor para que subsane las observaciones en un plazo de tres días hábiles contados a partir de la notificación. Si el actor transcurrido el plazo no presenta la demanda con las observaciones corregidas se da por inadmitida la demanda, si por el contrario, cumple con todo lo requerido en la ley y si fueren correctamente evacuadas todas las observaciones, en ese caso la demanda será admitida.

Una vez admitida la demanda se notifica al actor y al demandado y éste deberá rendir informe en plazo de cuarenta y ocho horas para lo cual la SCA le enviará una copia integra de la demanda interpuesta por el actor, el demandado podrá limitarse a decir si existe o no el acto administrativo impugnado, además

⁷⁷ Para presentar las demandas ante la SCA es necesario cumplir los requisitos establecidos en los Art.10 y 50 de la L.J.C.A., la demanda se entablara por escrito; puede ser presentada personalmente, por el representante legal o por medio de curador; acompañada por copias de ley, señalando lugar para oír las notificaciones.

podrá rendir dicho informe por medio de fax, telegrama o presentando el original en la SCA o por cualquier otro medio de comunicación análogo, según lo establecido en el Art. 20 L.J.C.A. deberá dejarse constancia de la notificación.

Suspensión Provisional del Acto Administrativo Impugnado. Al admitir la demanda, la SCA en el mismo acto podrá resolver sobre la suspensión provisional del acto administrativo impugnado. En el caso que su ejecución pudiera producir perjuicio a un evidente interés social o daño irreparable o de difícil reparación provisional de acuerdo a lo establecido en el Art. 18 L.J.C.A.

Solicitud de Segundo Informe al Demandado. Luego de presentado el primer informe, la SCA lo estudia y pronuncia su segunda resolución en la cual solicita al demandado un informe, el que deberá presentar en un plazo de quince días hábiles contados a partir del siguiente al de la notificación.

En este informe el demandado explicará detalladamente las razones en que se apoyó para resolver y deberá justificar la legalidad del acto administrativo impugnado; se notifica al Fiscal General de la República la existencia de este proceso para que tome parte en defensa de los intereses del estado y de la sociedad según lo prescribe el Art. 13 L.J.C.A..

En esta resolución la SCA está obligada a pronunciar sobre la suspensión del acto impugnado ya sea confirmándola, se pronunció anteriormente, decretándola, declarándola sin lugar, confirmando o renovando la provisional según lo establece el Art. 22 L.J.C.A

Una vez recibido el informe, si la disputa tratare sobre la aplicación de la ley al acto en cuestión y si se justifican los hechos con instrumentos públicos o con documentos auténticos y no contradictorios o por consentimiento de las partes queda concluida la causa y la SCA pronuncia sentencia dentro del plazo legal.

Si las partes no logran ponerse de acuerdo o si los hechos no son debidamente justificados se abrirá el juicio a pruebas por un término de 22 días hábiles, si lo estima necesario, de lo contrario se omite este proceso y se pasa a correr traslados.

Durante el término probatorio las partes podrán rendir prueba documental o testimonial y solicitar inspecciones. Si existe prueba documental, las partes deberán proponer a sus testigos dentro del término probatorio dejando un margen de tiempo prudencial para que la SCA pueda señalar fecha y hora de la cita.

La SCA corre traslado a cada una de las partes involucradas, es decir, les envía copia del caso para que lo estudien completamente, si es mas de una, se le notifica a una primero, se le corre el término de ocho días para que pueda llevarse el proceso y presentar sus alegatos, de igual forma se procede con las otras partes, la fiscalía y el tercero beneficiario si se ha mostrado parte en el proceso.

Luego de haberse corrido traslado a las partes involucradas y habiéndose o no obtenido respuesta de éstos la SCA procederá a dictar la Sentencia Definitiva en la cual puede declarar legal o ilegal el acto administrativo impugnado pudiendo declararse en una misma sentencia legales algunos actos e ilegal otros.

La sentencia definitiva se le notificara a cada uno de los intervinientes en el proceso, entregándoseles certificación literal de la misma a la Fiscalía y a la autoridad o autoridades demandadas, al actor, que es quien interpuso la demanda, no se le entrega certificación, sino una copia simple; la sentencia definitiva solo admite recurso de aclaración dentro de los tres días siguientes a la notificación de dicha sentencia.

**CAPITULO III JURISPRUDENCIA Y DERECHO COMPARADO DE LA
GARANTIA DE AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN
OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

En este capítulo se desarrollan dos temas que adquieren gran valor por ser fuente riquísima del derecho; nos referimos a la Jurisprudencia y al Derecho Comparado de la Garantía de Audiencia en el Proceso de Liquidación Oficiosa del Impuesto Sobre la Renta.

En el primero se analizarán dos sentencias emitidas por la Sala de lo Constitucional, antes de las reformas del Código Tributario vigente, ya que no se encuentran sentencias que hayan sido resueltas hasta la fecha en dicha instancia; en donde se somete a conocimiento de los Magistrados controversias suscitadas entre la Administración Tributaria y sus administrados, debido a la violación de derechos fundamentales como la Garantía de Audiencia.

En cuanto a Derecho Comparado, se establecerá el grado de respeto a la Garantía de Audiencia en el proceso para determinar de oficio el impuesto de renta, de conformidad a la legislación en materia tributaria aplicable en Costa Rica y Argentina; comparándolos con el procedimiento salvadoreño.

3.1 Jurisprudencia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta emitida por la SCA de la Corte Suprema de Justicia.

La jurisprudencia es un concepto con varias acepciones, etimológica e históricamente significaba la opinión de los autores. De ahí paso a ser el derecho como ciencia social. Esta última concepción, tiene vigencia, pero paulatina y simultáneamente se ha transformado en la opinión de los tribunales expresada en sus decisiones judiciales.

De acuerdo a un principio universalmente aceptado las sentencias judiciales producen efectos respecto a los procesos en los cuales se pronuncian. Solo son obligatorias para los tribunales que han conocido o pueden conocer de la causa y para las partes en la misma. En algún sentido puede decirse que son fuentes de derecho directas, pero no en el sentido general que estamos usando la expresión, sino como creación de normas concretas individualizadas.

Sin embargo, sucede que una determinada sentencia por el prestigio del ponente, la solidez de su razonamiento o su reiteración, sirve como modelo, como precedente, para resolver, en igual sentido, futuros casos semejantes. De esta manera la sentencia se proyecta mas allá del caso que resolvió y se

generaliza. La reiterada y habitual concordancia de las decisiones de los órganos jurisdiccionales del Estado sobre situaciones jurídicas idénticas o análogas constituyen la jurisprudencia.

De acuerdo al segundo inciso del ordinal 1º del Art. 3 de la Ley de Casación, “Se entiende por doctrina legal la jurisprudencia establecida por los Tribunales de Casación, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes”⁷⁸.

3.1.1 Violación en la Garantía de Audiencia en la Notificación por parte de la DGII (referencia 78-2003).

En el proceso de amparo constitucional promovido por el Doctor José Napoleón García Ramírez, en su carácter de Apoderado General Judicial de la Sociedad Inversiones Roble, Sociedad Anónima de Capital Variable, que puede abreviarse Inversiones Roble, S.A. de C.V., en la que impugnan de ilegal las resoluciones pronunciadas por la DGII, en cuanto determinó cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta respecto al ejercicio fiscal comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1992; la que dictó el TAIIA, en la que modificó la resolución de la DGII vista en apelaciones en la que rebajo

⁷⁸ BERTRAND GALINDO, FRANCISCO, y otros, **Ob. Cit.**, pp.74 y 77.

las cantidades que dicha sociedad tenía que pagar en concepto de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, así como la multa por evasión; y de la SCA, que estima violan los derechos constitucionales de audiencia, propiedad, posesión, debido proceso y el principio de presunción de inocencia, protegidos por la Constitución en los Arts. 2, 11, 12 y 14⁷⁹.

En los alegatos, la parte actora manifiesta que los derechos constitucionales antes mencionados le han sido vulnerados por las autoridades demandadas y también expone que la DGII, hasta que le notificó la resolución definitiva que impugna, le dio a conocer los informes de auditoría que fueron la base para pronunciar la referida resolución, por lo que no los conoció previamente para hacer uso de su derecho de defensa, que el TAIIA como ente controlador no revocó la resolución vista en apelación, y la SCA no reparó en las actuaciones inconstitucionales de las anteriores autoridades al momento de emitir su fallo.

El director de la DGII, presentó el segundo informe en el que manifestó: que no se ha violado el derecho de audiencia, pues a la Sociedad el Roble S.A. de C.V., se le notificó previamente y en legal forma, el auto de designación de los peritos que efectuaron la fiscalización; que en la emisión de los actos

⁷⁹ Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia No. 78-2003, de fecha 30 de Enero de 2004, Corte Suprema de Justicia.

administrativos en cuestión no se ha procedido de forma arbitraria o sobrepasando las facultades que legalmente le han sido conferidos; que la cuota de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio es originaria; y que el procedimiento de Liquidación Oficiosa es el establecido en la LISR.

La SCA manifestó en su informe, que en atención al principio de congruencia procesal establecido en el Art.32 LJCA, el aspecto fáctico y jurídico de la pretensión planteada en la demanda y los motivos en que la parte actora hace recaer la ilegalidad del acto que impugna, determinan los límites del procedimiento de ese tribunal y que en juicio contencioso administrativo la sociedad impetrante no alegó la violación a los derechos constitucionales en el procedimiento aplicado por la DGII, por lo que la SCA no puede conocer de manera oficiosa sobre dichas irregularidades.

En el informe que presentó el TAIIA manifestó que hizo un análisis de lo expuesto por la parte apelante y de la resolución de la DGII vista en apelación, la cual fue modificada en el sentido de rebajar las cantidades de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio, así como revocar respecto a ambos impuestos la multa por evasión intencional, no se refirió a las supuestas violaciones constitucionales en el procedimiento de la DGII.

El tribunal considero para resolver adecuadamente el presente caso, que era necesario aclarar el siguiente punto: la exposición de ***los motivos de inconstitucionalidad alegados por la parte actora***; la sociedad reclamaba en su demanda la resolución emitida por el Subdirector de la DGII, por violación en el procedimiento de fiscalización y tasación por considerarlo inconstitucional, porque no se le dio una real participación a fin de que pudiera reconocer los ilícitos que se le reprochaban y las cantidades que se le atribuía no había pagado en concepto de impuestos, violentándole sus derechos de defensa, presunción de inocencia y derecho de propiedad.

De acuerdo a los puntos señalados durante el proceso, la SCA considero que a la parte actora no se le dio a conocer el resultado de la auditoria o fiscalización antes de la resolución cuestionada; por imperativo constitucional el Subdirector de la DGII, debió darle a conocer los dictámenes o informes fiscales, dándole a la parte actora la oportunidad de defenderse.

La Sala de lo Constitucional concluye que el Subdirector de la DGII, no atendió la norma constitucional contenida en el Art. 11 Cn., al haberle omitido dar a conocer a la sociedad demandante, los dictámenes o informes de auditoria; con respecto a la supuesta violación del principio de presunción de inocencia no se configuró adecuadamente.

Por tanto la Sala de lo Constitucional falló: a) sobreseer el proceso por la supuesta violación del principio de presunción de inocencia, por no estar adecuadamente configurada la pretensión; b) se declaró ha lugar el amparo solicitado por la parte demandante, contra las resoluciones emitidas por el Subdirector de la DGII, del TAI; y la sentencia de la SCA ; y c) que vuelvan las cosas al estado que se encontraban antes del primer acto reclamado.

Luego de conocer los alegatos de las partes sobre el punto controvertido, en relación al pago de la cuota complementaria del Impuesto Sobre la Renta al ejercicio fiscal comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1992, más multa por evasión no intencional y evasión intencional; por la Sociedad “INVERSIONES ROBLE S.A. DE C.V.”.

El grupo no comparte las posiciones de las autoridades demandadas; ya que el Subdirector General de Impuesto Internos interino, no atendió a lo establecido en el Art. 11 Cn., al haber omitido darle a conocer a la sociedad demandante, los dictámenes o informes de auditoria; con el fin de que pudiera controvertirlos si los estimaba contrarios a la realidad de su situación fiscal.

Además si el TAI y la SCA, en sus resoluciones no se hubieran limitado a revisar únicamente la legalidad del acto original de acuerdo a las leyes tributarias vigentes en ese momento, habrían determinado la existencia de la

violación a la garantía de audiencia; y así, atender la norma constitucional contenida en el Art. 11.

3.1.2 Violación a la Garantía de Audiencia en la Notificación por parte de la DGII (referencia 509-2004).

En el proceso de amparo constitucional promovido por el señor Jorge Bahía Giha en su carácter de representante legal de la Sociedad Facalca Hiltex, Sociedad Anónima de Capital Variable, que se abrevia FACALCA HILTEX, S.A. de C.V., en la que impugna de ilegales las resoluciones pronunciadas por la DGII, el TAIIA y la SCA, que estima viola los derechos de audiencia, defensa, presunción de inocencia y propiedad⁸⁰.

En los alegatos, la parte actora manifiesta:

1. Reclama contra la DGII; que dentro del procedimiento se ordeno fiscalizar y el auditor fiscal notifico su designación, y posteriormente emitió un informe que no le fue previamente notificado a la sociedad, el cual sirvió de base para la resolución emitida el 14 de julio de 1994, por medio de la cual determino cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta y multa por evasión no intencional de dicho impuesto.

⁸⁰ Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia No. 509-2004, de fecha 02 de Diciembre de 2004, Corte Suprema de Justicia.

2. TAI (actualmente TAIIA) de día 9 de junio de 1997, en la cual se modifico el monto del impuesto y de la multa, sin haberse pronunciado sobre las violaciones constitucionales.
3. La SCA, por medio de resolución de fecha 29 de septiembre de 1998, no advirtió las violaciones constitucionales, y declaro legales las resoluciones pronunciadas por las autoridades anteriores.

Por su parte las autoridades demandadas manifestaron no haber violado los derechos que aduce la sociedad impetrante, pues argumentan que a la demandante se le dio audiencia material, no con todas las formalidades, pero tuvo oportunidad de defenderse; que en el procedimiento del recurso de apelación, no se le ha violado materialmente el derecho de audiencia a la sociedad actora; y, que la parte actora del proceso, el juicio seguido ante el tribunal, no alego la violación de derechos constitucionales que aduce, por lo que en aplicación del principio de congruencia, se resolvió con base a la pretensión planteada en la demanda.

La SCA estimo pertinente suplir las deficiencias de la queja planteada por la impetrante, en el sentido de aclarar que la vulneración al derecho de defensa que alega en su demanda, habrá de entenderse respecto del derecho de audiencia por cuanto los argumentos de inconstitucionalidad que ha

expuesto están referidos concretamente a este derecho, dado que manifiesta que en el procedimiento administrativo de la DGII, no se le respeto el derecho de audiencia y por lo tanto no tuvo oportunidad de ejercer el derecho de defensa.

La Sala de lo Constitucional considero que los argumentos de la parte actora son validos porque el Subdirector General de Impuestos Internos, le determino el pago de impuestos sobre el patrimonio y le impuso multa por evasión de impuesto no intencional, sin haberle respetado el derecho de audiencia; la tasación fue el resultado de un procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual era contrario a los preceptos constitucionales, pues el Art. 11 Cn. no supone que haga una remisión plena a la legislación secundaria, dado que el principio de legalidad rige la actividad del Estado.

Por lo tanto, la Sala de lo Constitucional declaro ha lugar a lo solicitado por la sociedad FACALCA HILTEX, S.A. de C.V., contra la volviendo las cosas al Estado que se encontraban antes del primer acto reclamado.

Luego de conocer los alegatos de las partes por el punto controvertido, que era establecer la responsabilidad de las autoridades demandadas en el

presente caso y la existencia de actos violatorios de las normas constitucionales al privar al demandante la Sociedad FACALCA HILTEX S.A. de C.V., del ejercicio de derechos fundamentales como lo es el derecho de audiencia y defensa.

Habiéndose conocido los alegatos de las partes, sobre el punto de controversia, que era establecer la responsabilidad de las autoridades demandadas en el caso planteado, la existencia de actos violatorios de las normas constitucionales al privar a la parte demandante sociedad FACALCA HILTEX, S.A. de C.V., el ejercicio del derecho de audiencia, defensa, presunción de inocencia entre otros.

Por lo que se considera que el fallo emitido por la Sala de lo Constitucional es congruente con el acto impugnado, ya que a través de esta resolución se hace una restitución del derecho vulnerado, por haber omitido la administración tributaria darle a conocer a la demandante el dictamen o informe de auditoria, para que pudiera controvertirlo si lo estima contrario a la realidad de su situación fiscal.

Con esta resolución y de conformidad al Art. 35 LPC, se restituye la Garantía de Audiencia a la demandante restableciendo el orden constitucional violado y la reparación del daño causado.

3.2 Legislación Comparada de la Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta.

El derecho comparado en nuestros tiempos, ha tomado un mayor empuje con la globalización y con los pactos regionales entre Estados, siendo el derecho comparado un auxiliar en la interpretación y es por cierto una de sus funciones, junto con la de aumentar el conocimiento jurídico y la de ayudar a la preparación de normas nuevas.

En este apartado, hacemos una breve comparación del Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta de nuestro país con Costa Rica y Argentina; siendo el primero un país hermano del Istmo Centroamericano que tiene el mayor índice de recaudación de la región y además una legislación similar a la nuestra.

En Argentina a pesar de sus variaciones y quebrantos en su economía existe un empuje en su recaudación alejándose de las cifras negativas y afrontando el desarrollo económico; liderando el proceso modernizador del Estado. Logrando que sus funcionarios sean cada vez mas competentes, comprometidos con los objetivos de la Administración Tributaria.

3.2.1 La Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica.

En la legislación tributaria de Costa Rica como en la de nuestro país se encuentra regulado el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos en un Código que reglamenta de manera general los impuestos internos entre ellos los de Renta, distinguiendo de otras legislaciones que regulan el procedimiento en distintas leyes de tributos.

De acuerdo a lo que establece el Art. 1 de la Ley N° 19.549 de procedimientos administrativos reconoce de manera expresa el derecho al debido proceso, que comprende el efectivo cumplimiento del derecho a ser oído, el de producir pruebas y el derecho a obtener una decisión debidamente fundada; asegurándole a todo administrado que comparezca ante la Administración Tributaria exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieren a sus derechos.

3.2.1.1 Causas en las que procede la Liquidación Oficiosa.

El CNPT establece que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributaria por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, dicha Administración

puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Asimismo, aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el lit. a) del Art. 104 CNPT;
- b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y
- c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

3.2.1.2 Bases en las que se Liquida Oficiosamente.

La determinación por la Administración Tributaria se debe realizar aplicando los siguientes sistemas:

a) Como tesis general sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria; y

b) Si no fuere posible, sobre base presunta, tomando en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación establecida en el Art. 125 CNPT.

3.2.1.3 Procedimiento de Liquidación de Oficio.

Antes de iniciar el procedimiento como tal, la Administración Tributaria puede liquidar de forma provisional los tributos vencidos en los casos que señala el Art.127 CNPT, donde se establece que cuando los contribuyentes o responsables no presenten declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales y la Administración Tributaria conozca por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha correspondido tributar en períodos anteriores, los debe emplazar para que dentro de un término de treinta días presenten las declaraciones juradas y paguen el impuesto correspondiente.

Esta es una etapa anterior a la de establecer el debido procedimiento de Liquidación de Oficio del impuesto como el mismo artículo menciona una forma provisional y no definitiva que realiza la Administración Tributaria, entendiéndose esta como una actuación de fiscalización abreviada, en esta etapa puede suceder que los contribuyentes realicen la presentación de la o las declaraciones juradas juntamente con el pago del impuesto conforme a las mismas o caso contrario la Administración Tributaria, sin otro trámite, puede iniciar el procedimiento de liquidación de oficio.

El proceso de liquidación inicia con las actuaciones de fiscalización y comprobación abreviada que realiza la Administración Tributaria a través de los auditores, dentro de las actuaciones de fiscalización podemos mencionar:

- a) Solicitar la información a los contribuyentes o responsables la copia de los libros, los archivos y los registros contables; Información relativa al equipo de computo utilizado y las aplicaciones desarrolladas; copia de los soportes magnéticos que contengan información tributaria, según lo establece el Art. 104 CNPT.
- b) Realizar inventarios, fiscalizar su levantamiento o confrontarlos, con las existencias reales, procurando en lo posible no afectar en las actuaciones de los contribuyentes. De estas diligencias deberá de levantarse acta y entregar copia al sujeto pasivo. Art. 111 CNPT.

- c) Inspeccionar locales ocupados por cualquier título del sujeto pasivo respectivo. Art. 113 CNPT.
- d) Secuestro de documentos o bienes cuya preservación se requiera para determinar la obligación tributaria, o para asegurar las pruebas de la comisión de una infracción o un acto ilícito tributario. Art. 114 CNPT.

En el Art. 144 del CNPT se establece que con la **vista inicial** la Administración Tributaria notificará al contribuyente de las actuaciones realizadas para que este pueda regularizar su situación, ejerciendo su derecho de defensa y asegurando así su Garantía de Audiencia.

Una vez notificadas las actuaciones de conformidad al Art. 137 CNPT, establece al contribuyente 30 días hábiles para interponer la impugnación⁸¹ y las objeciones de las actuaciones realizadas por los funcionarios de la Administración Tributaria, dicha impugnación deberá realizarse por escrito, debiendo en tal caso especificar los hechos y las normas legales en que fundamenta su reclamo y alegar las defensas que considere pertinentes con respecto a las infracciones que se le atribuyan, proporcionando u ofreciendo las pruebas respectivas. El plazo establecido es perentorio y por ningún motivo es prorrogable. Art. 145 CNPT.

⁸¹ En el Art. 145 CNPT se establece la palabra *impugnación* entendiéndose como alegato o derecho de defensa; conocido en nuestro sistema jurídico como una forma de interponer un recurso.

Vencido el plazo de los 30 días hábiles establecido para que el contribuyente muestre su disconformidad con apego a derecho, la Administración Tributaria debe resolver dentro de los 3 meses siguientes al vencimiento del plazo sobre el reclamo, así como dictar y firmar la resolución que corresponda, sobre las cuestiones debatidas.

Si de la resolución dictada por la Administración Tributaria el contribuyente mostrare disconformidad podrá recurrir al Tribunal Fiscal Administrativo.

3.2.1.4 Recursos aplicables al Proceso de Liquidación de Oficio

En cuanto a los recursos una vez emitido el acto administrativo que fija una liquidación oficiosa de impuesto, existen medios de impugnación que puede utilizar el contribuyente para restituir sus derechos.

En vía administrativa, una vez notificada la resolución por la Dirección General Tributaria (DGT) o cualquiera de sus dependencias, en la que se liquide de oficio el impuesto a las ventas o Renta, se tienen 15 días hábiles para presentar ante ese ente el Recurso de Apelación, para ser conocido por el Tribunal Fiscal Administrativo (TFA).

Si se deniega la apelación por parte de la DGT, se puede hacer uso de la Apelación de Hecho, que se interpone ante el Tribunal, una vez admitido el recurso por parte del TFA este emplaza a las partes para que en el término de 15 días presenten alegatos y pruebas pertinentes, una vez presentadas las pruebas el TFA tiene 6 meses para resolver el recurso, estos 6 meses se cuentan a partir del día en que vence el plazo para interponer el recurso.

En vía judicial se interpone un juicio establecido en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo⁸², donde enumera los entes que pueden ejercer dicha jurisdicción, y en su Art.7 lit. b), establece que pueden ser la Sala Civil de la CSJ y los Tribunales Superiores, el TFA es el tribunal superior en cuanto a materia tributaria se refiere.

El Procedimiento Contencioso Administrativo en materia tributaria o impositiva se regula como un procedimiento especial dentro de esta ley, así en su capítulo IV, sección 1ª del Art. 82 en adelante, establece que cuando no sea un proceso de lesividad⁸³ quien debe conocer es el tribunal superior en este caso es el TFA, es decir que este organismo conoce de los recursos en la vía

⁸² Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo costarricense. Ley N° 3667 de 12 de marzo de 1966. CESDEPU en www.cesdepu.com/nbdp/lrjca.htm.

⁸³ El proceso de lesividad se da cuando el mismo ente que dictó el acto pretende anularlo por la vía de lo Contencioso Administrativo, por considerarlo lesivo a los intereses públicos, económicos o de otra naturaleza.

administrativa y como última instancia recurre a la vía contencioso administrativo.

3.2.1.5 Semejanzas y Diferencias de la Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta entre Costa Rica y El Salvador

1. Semejanzas

En cuanto a las normas que regulan la liquidación de oficio del impuesto de renta, en Costa Rica como en El Salvador se encuentran unificadas y codificadas en un solo cuerpo legal esto es importante ya que al englobar la norma de una institución jurídica a un solo cuerpo legal, se tiene un mejor manejo de ella, pues se facilita el conocimiento y aplicación de la misma. Esto viene a contribuir de manera positiva en el actuar jurídico tributario, se tiene una legislación mas clara en cuanto a conceptos y facilidad de aplicación tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes.

La Garantía de Audiencia se encuentra regulada en la norma constitucional, la cual es el marco de referencia para las leyes secundarias, es importante reconocer que en ambos países se establece claramente los

Procedimientos de Liquidación de Oficio del Impuesto sobre la Renta dando así, al contribuyente las reglas claras para poder ejercer su Derecho de Audiencia.

En cuanto a las bases para determinar la Liquidación de Oficio por la Administración Tributaria, se comparten la BASE CIERTA Y BASE PRESUNTA, en las dos legislaciones se prioriza la base cierta que se desarrolla tomando en cuenta los elementos existentes que permiten conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria.

Luego se encuentra la Base Presunta, que se desarrolla tomando en cuenta los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador del impuesto permiten determinar la existencia y cuantía de la obligación, cabe aclarar que en El Salvador, esta base se le denomina Base estimativa, indicial o presunta.

En relación a la notificación, en ambos países se establece como premisa hacer de conocimiento a los contribuyentes de todas las actuaciones que realiza la Administración Tributaria para que puedan preparar su defensa y así garantizar su derecho de audiencia.

En cuanto a los recursos, ambos países desarrollan la forma de impugnar las resoluciones de la Administración Tributaria en el proceso de

Liquidación de Oficio del Impuesto sobre la Renta, cuando los contribuyentes se encuentran inconformes con dichas resoluciones o sientan que se les haya vulnerado sus derechos; recurren antes las instancias correspondientes para interponer un recurso en vía administrativa, una vez agotada y al no obtener el contribuyente una favorable resolución, teniendo como ultima instancia la vía judicial. Todos estos mecanismos legales le permiten al contribuyente restituir los derechos vulnerados incluido el de audiencia.

2. Diferencias.

En cuanto a la norma que regula el Procedimiento de Liquidación Oficiosa en la legislación salvadoreña es mas clara y se encuentran mejor desarrollada que en la legislación costarricense. No se puede dejar desapercibido el hecho que el C.T. contiene 18 artículos dedicados exclusivamente al Procedimiento de Liquidación Oficiosa, mientras que el CNPT solo desarrolla el tema en 4 artículos.

El legislador salvadoreño es mas especifico al desarrollar los medios que se pueden utilizar para crear la base cierta, entre ellas las declaraciones, los libros o registros contables, documentos de soporte y comprobantes.

En El Salvador también existe la base mixta la cual no se contempla en la Legislación Tributaria de Costa Rica; que consiste en la utilización en parte base cierta y en parte sobre base estimativa indicial o presunta. Con respecto a la Base Presunta en Costa Rica se da únicamente de manera provisional a través de la declaración jurada de los contribuyentes, dicha legislación no es muy clara en ello; está más desarrollada en la legislación salvadoreña, pues hay una sección que aclara conceptos y explica cada una de las presunciones legales como diferencia de inventarios, control directo de operaciones, incremento de patrimonio y gastos efectuados sin comprobar el origen, entre otros, además establece cuales son los indicios que la Administración Tributaria puede utilizar.

La importancia de la base mixta para la liquidación de oficio en El Salvador, es que después de la base cierta es la mas idónea en una liquidación oficiosa, ya que su fundamento no solo serán indicios o presunciones sino también información tangible a partir de documentos, estados financieros, libros, estado de resultados, registros contables, etc.

En cuanto a la determinación de base presunta, no negamos su importancia en nuestra legislación pues como ya lo hemos mencionado es una de las mas desarrolladas, nuestro legislador ha establecido ampliamente sus extremos y es sabido que al no tener información exacta como para utilizar la

base cierta es perfectamente valido que la Administración Tributaria utilice la base presunta.

Pero esta no se utiliza para determinar la cuantía de la obligación, si no que se induce o se presume la cuantía del impuesto, es decir que incluso una determinación hecha a partir de esta base no tiene carácter de inamovible porque es una presunción, contrario de Costa Rica pues aunque su fuente sean presunciones, la determinación no admite un cambio, generando así un enorme margen especulativo para la administración tributaria y acortando el margen de maniobra a los contribuyentes para ejercer ampliamente su derecho de audiencia.

Es importante para el caso de Costa Rica como para El Salvador, que se encuentren reguladas con mucha claridad las bases para determinar la liquidación, acortándoles así el margen de discrecionalidad que puedan tener los auditores que desarrollan estos procedimientos, eliminando de esta manera que los contribuyentes sean vulnerados del derecho de audiencia por las arbitrariedades que estos funcionarios puedan cometer.

En cuanto a los recursos existen diferencias muy marcadas entre los dos países pues en El Salvador el recurso de Apelación se interpone directamente en el TAIIA por lo cual no se regula el recurso de hecho y en Costa Rica el

recurso se interpone ante la DGT dando cabida a un Recurso de Apelación de Hecho. Es mas expedito en El Salvador al interponer el recurso en la instancia que conoce, acelera el proceso y hace menos engorroso el procedimiento.

3.2.2 La Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta en Argentina.

El proceso de fiscalización que se implementa en Argentina, comprende dos tipos de acciones específicas, siendo estas procesos masivos y procesos selectivos de fiscalización, que permitan que la Administración Tributaria al hacer énfasis en el control del cumplimiento tributario, en la persecución del fraude fiscal y en mostrar una presencia fiscalizadora activa, obtenga resultados óptimos en la recaudación de impuestos.

La presencia fiscalizadora que implementa la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General de Impuestos (AFIP-DGI) en Argentina se encuentra regulado ampliamente en la Ley de Procedimiento Tributario⁸³, viene a contribuir en la implementación de una revisión permanente de todas las actividades económicas de los contribuyentes, con el objetivo de que todos cumplan con sus obligaciones tributarias, dentro de un marco legal establecido,

⁸³ Ley de Procedimientos Tributario de Argentina, Decreto 821/98, Ley N° 11.683, B.O. 13 de julio de 1998.

resguardando en todo momento los derechos que le asisten a estos, iniciando por el Derecho de Audiencia.

3.2.2.1 Causas en las que procede la Liquidación Oficiosa

Dispone la Ley de Procedimiento Tributario argentino en su Art. 16 que ante la falta de declaración jurada o impugnación de las presentadas, la AFIP-DGI procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, cuando así corresponda, y a liquidar el tributo correspondiente, en forma directa por conocimiento cierto de dicha materia, o mediante estimación, si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella.

3.2.2.2 Bases en la que se Liquida Oficiosamente

De conformidad a lo establecido al Art. 16 LPT, queda claro que la AFIP-DGI puede utilizar dos métodos para liquidar oficiosamente:

1. Sobre base cierta: resulta una determinación de oficio directa y por conocimiento cierto de la materia imponible, de quebrantos o saldos de impuestos a favor de los responsables. Ello posibilita que la Administración

Tributaria dicte una resolución determinativa de tributos fijada en un óptimo grado de certeza y exactitud.

Es el modo normal utilizado por el organismo recaudador. La documentación y demás elementos necesarios para fundar la misma son obtenidos por una auditoria fiscal practicada sobre la base de las facultades otorgadas por los Arts. 33 y 35 de la LPT, la cual acompañara las mismas para su consideración por la división, revisión y recursos.

2. Sobre base presuntiva o estimación de oficio: si el Fisco carece de elementos que le permiten conocer la exacta dimensión de la materia imponible, como resultaría, por ejemplo, ante la falta de registros o comprobantes, o si la contabilidad del responsable se encontrara con deficiencias tales que imposibiliten aplicar el método de terminación sobre base cierta, recurrirá al método indiciario o indirecto, de carácter excepcional y de explicación subsidiaria.

En relación con la utilización de los métodos enunciados, la Corte Suprema Argentina ha dicho que la estimación de oficio se practicara, no solamente en el caso de presentación de las declaraciones juradas sino también cuando las presentadas resulten impugnables.

Es claro que la Administración Tributaria no puede echar mano al sistema de la estimación de oficio para fundar la invalidez de las declaraciones juradas del contribuyente sino que debe proceder exactamente a la inversa. Es decir, debe impugnar la validez de las declaraciones del contribuyente basándose en la falta de sustentación jurídica de los elementos en los que la misma se basa y la falta de elementos para determinar con exactitud la real carga tributaria; esas son las condiciones necesarias para abrir el camino de la determinación de oficio en base presunta.

De esto se puede deducir que el contribuyente esta facultado para impugnar la estimación de oficio realizada por la AFIP-DGI por cuanto, si bien es cierto en materia de determinaciones, el Fisco tiene amplias facultades, pero estas no son absolutas ni pueden impedir el control judicial.

3.2.2.3 Procedimiento de Liquidación de Oficio

A efectos de cumplir los requisitos del debido proceso adjetivo es decir, la Garantía de Audiencia como tal, resulta necesario que el contribuyente conozca los cargos formulados por el área pertinente y pueda alegar su descargo y probarlos.

De acuerdo a lo dispuesto en el Art. 16 LPT, le compete a los inspectores efectuar lo que denominan como “pre-vista”; el cual consiste en poner a disposición del inspeccionado los formularios donde constan las liquidaciones practicadas, las declaraciones juradas con el monto adeudado a criterio de la AFIP-DGI.

El acto de comunicación fehaciente debe resultar de un acto formal efectuado en el domicilio fiscal del contribuyente, citándolo para que recurra a la dependencia del organismo recaudador, a efecto de conformar los ajustes practicados por la inspección cuando no le merezcan objeciones, o de lo contrario, se le otorga un plazo de 10 días para efectuar su descargo, haciéndole saber que las actuaciones serán remitidas al área competente para iniciar el Procedimiento de la Determinación de Oficio.

El Procedimiento de Determinación de Oficio se inicia con una “vista” que el juez administrativo le otorga al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de los cargos formulados por la AFIP-DGI, para que en el termino prorrogable de 15 días presente su defensa y ofrezca o presente las pruebas que obren a su favor⁸⁴.

⁸⁴ Respecto al plazo de la vista, resulta importante destacar sus características esenciales: a) Perentorio: porque a su vencimiento caduca el derecho procesal del responsable para presentar su defensa por escrito y aportar u ofrecer las pruebas pertinentes; b) Prorrogable: por cuanto puede ser extendido por el juez administrativo por otro lapso igual y por última vez.

Transcurridos los 90 días del vencimiento del plazo establecido en el Art. 17 LPT, es decir, los 15 días hábiles o desde la evacuación de la vista, si fuera anterior, sin que el juez administrativo dicte resolución, procede el pedido de pronto despacho por parte del contribuyente o responsable.

En el supuesto caso de que este solicitara prórroga para contestar la vista, el momento a partir del cual deben computarse los 90 días es el de la evacuación de la vista o el del vencimiento del nuevo lapso otorgado.

Si no se dicta resolución dentro de los 30 días del pedido de pronto despacho, caducara el procedimiento sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas.

La AFIP-DGI podrá iniciar un nuevo procedimiento determinativo por única vez, con previa autorización del administrador federal, llevando a conocimiento del organismo de superintendencia, es decir, el Ministerio de Economía, exponiendo las razones que motivaron la caducidad y las medidas internas adoptadas.

El referido plazo de 90 días no es perentorio, razón por lo que, una vez transcurrido el mismo, igualmente puede dictarse resolución determinativa y sancionatoria, que resultará válida en la medida en que hayan transcurrido mas

de 30 días desde su vencimiento y el contribuyente no hubiera requerido pronto despacho. Evacuada la vista o vencido el término para ello, el juez administrativo dictará la pertinente resolución determinando el tributo e intimando su pago.

3.2.2.4 Recursos aplicables en el Procedimiento de Liquidación de Oficio

Recursos son los medios concedidos por la ley procesal a efectos de impugnar las resoluciones, con el objetivo de subsanar errores o vicios de forma incurridos al dictarlas. El maestro Couture nos habla de re-correr, correr de nuevo el camino ya hecho en ejecuciones fiscales solamente proceden los recursos de aclaratoria y revocatoria, no así el de apelación contra la sentencia.

El recurso de aclaratoria de sentencia se encuentra legislado por el Art. 36 inc. 3º CPCCN, y resulta complementado por la disposición del Art. 166 inc. 1 y 2 CPCCN. Es aquel interpuesto ante el Tribunal Fiscal de la Nación que dictó sentencia, ha efectos de aclarar conceptos oscuros, corregir errores materiales sin alterar lo sustancial de la decisión y suplir cualquier omisión en que hubiese incluido sobre alguna de las pretensiones deducidas y discutidas en el litigio.

Dicho recurso debe presentarse por escrito, debidamente fundado en el plazo de 3 días de notificada la sentencia que se recurre, y será resuelto por el juez sin sustanciación.

El recurso de revocatoria o reposición se encuentra legislado en el Art. 238 del CPT este recurso procede únicamente contra providencias simples, causen o no gravamen irreparable, a fin de que el juez que las haya dictado la revoque por contrario imperio. Es decir, únicamente las providencias simples pueden ser objeto de este recurso, entendiendo por tales aquellas que tienden, sin sustanciación, al desarrollo del proceso u ordenan actos de mera ejecución.

El recurso se interpone y funda por escrito dentro de los 3 días siguientes al de la notificación de la resolución recurrida, excepto que esta proceda en una audiencia con la cual deberá interponerse verbalmente en el mismo acto, pudiendo el juez rechazarlo sin ningún otro trámite cuando el mismo fuese manifiestamente inadmisibile.

La improcedencia del recurso de apelación esta regulado en el Art. 92 LPT que establece que la sentencia de ejecución es inapelable en vía administrativa, quedando a salvo el derecho de apelar en vía Contenciosa Administrativa ante la AFIP para librar nuevo titulo de deuda, y del ejecutado, de repetir por la vía prevista en el Art. 81 de dicha ley.

La inapelabilidad establecida según el TFN no resulta violatoria de la Garantía de Audiencia que menciona el Art. 18 Cn. A., por cuanto la exigencia de más de una instancia judicial no es requisito constitucional.

El régimen especial de fiscalización solo habilita la verificación de los ejercicios fiscales no prescritos anteriores al definido legalmente como objeto de la auditoria tributaria, en función de la impugnación de la declaración jurada presentada por ese **periodo base** a través del procedimiento de determinación de oficio reglado por el Art. 17 LPT.

Al respecto, una primera interrogante surge en relación con los efectos que pueden derivarse cuando la pretensión fiscal es conformada por el contribuyente antes de correrse la **vista** que inicia al referido proceso jurisdiccional.

Si consideramos la pérdida de la presunción de exactitud de las declaraciones juradas presentadas por los periodos fiscales que preceden al denominado **periodo base** como la consecuencia que se deriva de la impugnación y determinación de oficio, efectuada basada en lo dispuesto por el Art. 119 LPT, dicho imperativo legal no efectúa previsión alguna en relación con que sus efectos puedan trasladarse al contribuyente que conforma la pretensión fiscal mediante la rectificación de la declaración jurada referida a su **periodo**

base con anterioridad al inicio del procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible.

Asimismo, cabría analizar si la impugnación puede operar en una instancia distinta a la que provee el juez administrativo competente en el procedimiento de determinación de oficio, habida cuenta de que los funcionarios fiscalizadores, previo al inicio del referido proceso jurisdiccional, ponen a consideración del inspeccionado la denominada **pre-vista** a los efectos de la reducción de sanciones contemplada en el Art. 49 LPT.

En principio podríamos mencionar que el propio ente recaudador desestima tal posibilidad al delimitar las potestades de los funcionarios de su cuerpo de fiscalización estableciendo, a través del dictamen 209/89 DALTT que: todos los actos de fiscalización anteriores a la determinación de oficio son exclusivamente de indagación de la situación y conducta tributaria del responsable.

Estos actos previos a la resolución son los llamados actos de tramite o preparatorios que preparan la resolución final y pueden ser internos o vinculantes, tales como requerimientos, citaciones, comunicaciones, pruebas, vistas, etc.

Por otra parte, el propio Art. 16 LPT establece que las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos no constituyen determinación administrativa de aquellos.

Por las razones expuestas, la conformidad por parte de los contribuyentes de un ajuste de inspección no habilitaría el desbloqueo de los periodos no prescriptivos anteriores a la base. Una segunda alternativa a considerar se relaciona con la conformidad del contribuyente una vez iniciado el proceso de determinación de oficio.

Por aplicación de lo dispuesto en el Art. 17 LPT, la conformidad prestada en esta etapa tiene para el contribuyente carácter de declaración jurada y para el Fisco carácter de determinación de oficio.

3.2.2.5 Semejanzas y Diferencias de la Garantía de Audiencia en las Liquidaciones Oficiosas del Impuesto sobre la Renta entre Argentina y El Salvador

1. Semejanzas

En cuanto a las bases para la determinación de la liquidación de oficio por la administración tributaria, se comparten dos de ellas y son base cierta y

base presunta, en las dos legislaciones se prioriza la base cierta que se desarrolla tomando en cuenta los elementos existentes que permiten conocer de forma directa los hechos generadores, además dicha estimación no solo faculta a la administración tributaria de ambos países efectuarla cuando no sea presentada las declaraciones juradas por parte de los contribuyentes, sino que además, cuando dichas declaraciones resulten impugnables.

La presencia fiscalizadora que implementa la AFIP-DGI se encuentra regulada ampliamente en la Ley de Procedimientos Tributarios, viene a contribuir en la implementación de una revisión permanente de todas las actividades económicas de los contribuyentes, con el objetivo que todos cumplan con sus obligaciones tributarias dentro de un marco legal establecido, resguardando en todo momento los derechos que le asisten especialmente el Derecho de Audiencia.

En nuestro país la labor que practica la DGII, amparada en la legislación tributaria es similar, a la de Argentina, porque también consiste en ejecutar facultades de fiscalización y control, no solo verificando y comprobando los datos declarados y aportados por el contribuyente, sino que también se investiga otros que pudieran haberse ocultado, procedimiento que se inicia seleccionando los contribuyentes según los planes de fiscalización planteados.

En cuanto a los recursos interpuestos por el contribuyente cuando estos no están de acuerdo con lo resuelto por la Administración Tributaria, en Argentina se tratan de recursos interpuestos y sustanciados en instancia administrativa quien es la misma autoridad que dicto la resolución recurrida; pero también dentro de la vía judicial, donde los organismos jurisdiccionales competentes que entenderán en las distintas causas son los juzgados Nacionales de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo de la Capital Federal y los juzgados Federales en el interior del país.

En El Salvador, el contribuyente puede hacer uso de su derecho de recurrir, interponiendo el recurso primeramente en vía administrativa ante el TAIIA; pero al no estar satisfecho con dicha decisión se acude a otra instancia con la cual es la vía judicial, interponiendo la demanda ante la SCA

2. Diferencias

En el caso Argentino el Procedimiento de Liquidación de Oficio, la determina un juez competente, el juez administrativo, suscrito al Tribunal Fiscal de la Nación, esto le otorga al contribuyente mayor seguridad y transparencia como recurrente, ya que es un ente distinto quien dirige la liquidación entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

A diferencia del caso salvadoreño, quien determina la Liquidación de Oficio es la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas (UAAP), dependencia de la DGII esto genera desconfianza en el contribuyente ya que se pone en tela de duda la imparcialidad que pueda tener la Administración Tributaria, actuando inquisitivamente sobre este tema a saber si se respetan las garantías y derechos del debido proceso mas específicamente la Garantía de Audiencia.

Otro aspecto a resaltar dentro del procedimiento es que para el caso Argentino, los inspectores son auxiliares del juez administrativo, dándole el soporte técnico jurídico para que luego este pueda efectuar los cargos. Mientras los inspectores en El Salvador son investidos de una amplia gama de facultades que conlleva muchas veces a un abuso en los criterios legales y a excederse de las facultades discrecionales que la ley les otorga y una mala interpretación de la norma que da como resultado la violación a la Garantía de Audiencia.

En cuanto a los plazos para el caso argentino pueden ser prorrogables los 15 días que tiene el contribuyente para hacer legitimo el Derecho de Audiencia y así ejercer su defensa; a diferencia del caso salvadoreño que son inflexibles en cuanto a los términos establecidos en la ley cerrando muchas veces a los contribuyentes la Garantía de Audiencia no importándoles las objeciones o alegatos que el contribuyente tenga para solicitar una prorroga en el término.

Los recursos que se interponen vía administrativa en Argentina es el de aclaración de la sentencia y el de revocatoria omitiendo el de apelación en esta fase violentando así el Art. 18 de la Cn de dicho país y dejando dicho recurso como un recurso extraordinario en vía judicial ante la Corte Suprema de Justicia de la nación a diferencia de El Salvador que permite el recurso de apelación que se interpone directamente al TAIIA en vía administrativa dejando la posibilidad de interponerse luego de agotada esta etapa en vía judicial.

CAPITULO IV ANALISIS DE LA EFICACIA DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

4.1 Formas en que se violenta la Garantía de Audiencia en el Proceso de Liquidación Oficiosa.

De acuerdo a la información recabada en la investigación de campo, existen varias formas en las cuales se violenta la Garantía de Audiencia en el Proceso de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta.

Uno de estos factores es, que en el desarrollo del Procedimiento de Liquidación Oficiosa se incumplen plazos y por lo tanto se vuelve un procedimiento lento, que el largo periodo de tiempo que transcurre para conocer la resolución final de una liquidación les crea incertidumbre, y violenta su derecho a la seguridad jurídica.

Además, por principio básico, todas las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria deben ser notificadas al contribuyente, y así lo establece el precepto legal regulado en el Art. 165 C.T. que incluye los diferentes medios de notificación, como parte novedosa este artículo incluye las nuevas herramientas de comunicación implementadas, por mencionar

algunas correo electrónico y otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptible.

La Administración Tributaria en algunas ocasiones omite los principios, garantías y derechos fundamentales de sus administrados, causando inconformidad en los administrados en relación a la forma de llevar a cabo la notificación.

Los contribuyentes alegan que no se les notifica las actuaciones realizadas por los funcionarios autorizados en las diferentes etapas del procedimiento de liquidación, ya que estos alegan discreción, para no poner en sobreaviso a la parte contraria, negándole así, la posibilidad de ejercer su derecho de audiencia en dichas actuaciones. Para el caso en las auditorias, los informes del auditor, los requerimientos de exhibición, presentación y explicación de la información.

La notificación es la piedra angular en el sistema de garantías y derechos del administrado, por lo tanto es evidente que en el procedimiento administrativo algunos actos administrativos emitidos afecten derechos e intereses del administrado lo cual debe ser comunicado a los sujetos afectados; por su trascendencia el legislador reviste de solemnidades al acto procesal de la notificación lo cual constituye una garantía a favor de la parte notificada, a fin

de que esta pueda efectivamente hacer uso de los medios impugnatorios que la ley le ofrece.

La finalidad de hacer del conocimiento del administrado una resolución administrativa es hacer posible que este ejerza la defensa de sus derechos o de sus intereses, lo cual implica que podrá argumentar sus alegatos, y que deberán ser tomados en cuenta por la Administración al momento de resolver en otras palabras podrán ser valorados tanto para aceptarlos como para rechazarlos.

Es por esa razón que el propósito de la notificación es asegurar al administrado un conocimiento efectivo del contenido de la resolución para que pueda realizar las acciones correspondientes.

También podemos mencionar que la falta de transparencia, en la actuación de la DGII, no permite que se den a conocer los criterios que utilizan para liquidar de oficio, porque manejan la información de una forma hermética.

Asimismo, cuando realizan consultas o piden asesoría, les brinda información contradictoria con la misma ley o con el criterio de 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 en concreto, y que debería

existir uniformidad de criterios, que les permitan hacer valer sus derechos a los contribuyentes.

4.2 Causas que influyen para que no se cumplan de manera ágil el Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

La presente investigación comprendió el análisis de la información recabada de informantes claves, para establecer el grado de eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta, tal como se encuentra regulado en el C.T. y su aplicación, tomando en cuenta que el término pertinente conlleva el lograr hacer efectivo un propósito.

Pero además se reconoció los esfuerzos, que en materia tributaria, ha venido implementando en los últimos años, el Estado, como lo es el dotar a la Administración Tributaria, de una legislación actual, que es el C.T. y su respectivo Reglamento de Aplicación, donde se encuentra contemplado un marco normativo amplio, y que proporciona un procedimiento homogéneo para todos los impuestos internos, que pretende simplificar y facilitar la actuación de los funcionarios de la DGII.

Otra fortaleza del Procedimiento de Liquidación Oficiosa en la legislación tributaria es que se encuentran los mecanismos legales idóneos, desarrollados

ampliamente, definidos con claridad, para que se conmine a que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias, y por consiguiente se efectuó una actuación acertada por ambas partes.

Cabe mencionar que además se contempla el debido proceso, el cual no se debe vulnerar al contribuyente, dándole así cumplimiento al Estado de Derecho.

Se considera que el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, aún no alcanza una eficacia plena en su ejecución, porque se ha identificado que existen causas que influyen negativamente; y que son el reto a superar por parte de la Administración para que este sea eficaz; entre ellas podemos mencionar:

- a) Que algunos funcionarios de la DGII, incumplen plazos y términos legales; por ejemplo para la aportación de pruebas por parte del contribuyente la ley establece que son 10 días, proporcionándoles en algunos casos hasta 8 días para aportar pruebas de descargo; y éste por el desconocimiento de sus derechos, o poca información que maneja no hace valer dichos derechos.

- b) Que influye en la eficacia de la actuación de la DGII, la existencia de una excesiva carga laboral.

- c) Que existen recursos que le permiten al contribuyente restituir sus derechos vulnerados en las resoluciones dictadas por la Administración Tributaria.

4.3 Incumplimiento de la Garantía de Audiencia con respecto a los plazos y términos legales establecidos en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta.

Al realizar la investigación de campo, se ha logrado constatar que la DGII, en muchos casos, no efectúa un Procedimiento de Liquidación Oficiosa, con la eficacia que se persigue, por una inadecuada aplicación de la ley, en el desarrollo de las fases que comprende el procedimiento en estudio.

Existen funcionarios de la DGII que en el ejercicio de sus funciones se exceden en las facultades que se les otorga, incumpliendo plazos, ejecutando un procedimiento lento, cuya duración crea al contribuyente inseguridad jurídica.

En cuanto al incumplimiento de plazos, podemos mencionar por ejemplo la aportación de pruebas, que la ley establece diez días para ello, y en la investigación, un funcionario de la DGII, al entrevistarlo dejó en evidencia, que hay casos en que solo se le ha proporcionado ocho días al contribuyente de plazo, para aportar pruebas de descargo, esto evidentemente afecta el derecho de defensa que le asiste al contribuyente.

Otro factor muy importante es que en la realidad, se efectúa un procedimiento de liquidación muy lento, que viene aunado a un vacío existente en la ley, ya que para realizar la fiscalización, no existe un plazo determinado, ni para la resolución que se emite luego de la audiencia y apertura a prueba, es por ello que las fiscalizaciones pueden durar de tres meses a un año, o más en el peor de los casos.

La Administración Tributaria sostiene que cumplen con los plazos y términos legales para liquidar de oficio el Impuesto de Renta bajo el fundamento legal del Art. 10 inc. 1º C.T. donde establece la perentoriedad en relación al Art. 175 lit. a) C.T. donde determina la caducidad del procedimiento de la liquidación de oficio, estableciendo 3 años para las liquidaciones presentadas y en 5 años para aquellas en las cuales no se haya presentado liquidación.

Por otra parte los contribuyentes, son de la opinión que si bien es cierto la Administración Tributaria se respalda de la base legal antes mencionada para efectuar las liquidaciones de oficio; no obstante, estos plazos y términos son extensos y no contribuyen con la celeridad e inmediatez de una justicia tributaria, con el agravante de que por costumbre administrativa dichos términos y plazos culminan justo a la raya de ellos. Tal es el caso, cuando los contribuyentes solicitan prórroga en cualquiera de las etapas, la Administración deniega la petición, siendo inflexibles a esta posibilidad, limitándolos a ser uso de una buena defensa y transgrediendo el derecho de audiencia.

4.4 La excesiva carga laboral genera un retardo en los plazos establecidos para resolver de manera inmediata las Liquidaciones de Oficio.

Según los funcionarios de la DGII entrevistados coinciden en decir que efectivamente existe una excesiva carga laboral para estos, y que esta afecta la realización de sus labores.

Para el caso el procedimiento de fiscalización se inicia por varios motivos entre ellos y el más importante son los programas de fiscalización de la UPET, que es la Unidad encargada de la calendarización de las fiscalizaciones que se tienen que hacer por parte del cuerpo de auditores fiscales de la DGII; por denuncia de terceros, cuando un tercero da aviso a la DGII de irregularidades

en la contabilidad de un contribuyente, o presenta evidencias de evasión fiscal; por cruce de información con otras instituciones ya sea la DGRA o con la contabilidad de otro contribuyente.

Además es de tomar en cuenta que las declaraciones presentadas que ofrecen dudas, errores aritméticos, o no cumplen con los requisitos, en la declaración del Impuesto Sobre la Renta, este se incrementa cada año, al igual que el universo de contribuyentes que declaran, y con ello la presentación de frecuentes errores en estas, como la presentación de información falsa, el caso de los asalariados que declaran ingresos distintos a los presentados por el empleador, etc., que dan pie a iniciar el procedimiento de fiscalización, ocasionando una excesiva carga laboral, según los funcionarios responsables de realizar esta labor.

También se puede señalar que hay otros factores que afectan, como lo es que no existe el suficiente recurso humano, capacitado en áreas específicas que se relacionan con la actividad tributaria, entre ellas se puede mencionar la materias contable, penal, aduana, zonas francas, etc., y que es un factor negativo en el procedimiento que influye en que exista una carga laboral excesiva, que ocasiona que los funcionarios de la DGII trabajen de forma superficial en las fases del proceso.

Según nuestra investigación de campo, para el periodo fiscal 2006-2007 y hasta la fecha solo se cuenta con siete auditores en la UPET y a cada uno de ellos se le asigna 60 casos, es por esta razón que no tienen tiempo de profundizar en todas las investigaciones o fiscalizaciones, esto produce un mayor desgaste físico y psicológico para ellos, que puede desembocar en dos factores, el primero en no realizar bien sus labores de fiscalización, control y recaudación; y el segundo, que no apliquen correctamente las disposiciones legales dándose arbitrariedades y abusos de derecho sobre los contribuyentes, actuando de acuerdo a su discrecionalidad.

4.5 Los recursos administrativos como restitución de la Garantía de Audiencia en los contribuyentes

En El Salvador como en cualquier país del mundo en el cual exista la obligación de contribuir para el sostenimiento de los órganos de gobierno, es frecuente que existan situaciones que generen inconformidad entre los obligados a cubrir los gastos públicos.

Estas inconformidades pueden provenir por causas de mala aplicación de las leyes, determinaciones incorrectas de cantidades que tienen que pagarse, cobros excesivos, procedimientos que no representen la realidad de la situación de los contribuyentes.

La autoridad tiene, como administradora pública, la obligación de apegarse a criterios y normas que se encuentren contenidas en las leyes u ordenamientos del país, en este caso El Salvador, para justificar plenamente su actuación frente a los gobernados. Desafortunadamente, no siempre la actuación de las autoridades es tan eficaz y oportuna como se quisiera, debido, principalmente, a que como la interpretación de las leyes y las actuaciones derivadas de ellas son realizadas bajo el criterio de las personas, aún y cuando el Art. 9 C.T. establece que deberá realizarse una aplicación estricta de las leyes fiscales, se generan fisuras que, en la mayoría de las ocasiones, son infundadas y generan un importante perjuicio para los contribuyentes.

Las inconformidades que se generan por decisiones administrativas son tantas que se hace indispensable establecer un canal de desahogo de inconformidades que permita “filtrar” los casos y evitar una sobrecarga de trabajo a los ya de por sí saturados tribunales administrativos. Los recursos administrativos, con sus diferentes acepciones, tratan de realizar la tarea señalada líneas arriba, estableciendo procedimientos que permitan facilitar al afectado la oportuna presentación ante la autoridad, buscando desahogar en forma rápida la afectación referida.

A pesar de contar con ventajas bastante interesantes, tales como ser un medio de control de legalidad, lavado de conciencia por parte de la autoridad y,

en la mayoría de los casos, una opción barata para poder evitar llegar a una instancia superior, en donde seguramente los gastos serían demasiado elevados, ocasionando un detrimento económico importante para el afectado, no deja de tener un aspecto que ocasiona que este recurso administrativo no funcione con la eficacia que debiera ser.

La parte activa en la relación tributaria se convierte en juez y parte, lo cual genera un cierto grado de “oscuridad” en la decisión que dicha autoridad puede tomar acerca de la (s) impugnación (es) que se le realizan. La legislación vigente permite a los particulares que no son doctos en el manejo de las situaciones fiscales o administrativas, presentar sus recursos de modo tal que, en caso de existir errores o ausencias en el cuerpo o los anexos, se puedan solventar dichas situaciones.

Podemos hablar de que en el recurso administrativo se busca dirimir una controversia; un punto de desacuerdo que se le da a conocer a la autoridad ejecutante antes de acudir a instancias superiores. En un principio, las leyes establecían que el recurso administrativo era de carácter obligatorio. Sólo se admitía alguna oposición a resoluciones de la Hacienda Pública; además, existían limitantes muy marcadas para poder ejercer el derecho de realizar la interposición de recursos en contra de las autoridades.

Algunos estudiosos han restado importancia al recurso administrativo, argumentando que no estudia de fondo la cuestión legal que dio origen a la controversia. Esto, es incorrecto, ya que la autoridad, al estudiar los casos, debe darse cuenta de las violaciones jurídicas que comete, aparte de las que pudieron causar la inconformidad a los particulares.

Además, en la actualidad es considerado como un medio de defensa voluntario; es decir, el contribuyente decide si ejercer su derecho o abstenerse de ello; por lo cual este carácter permite realizar correcciones en cuanto al contenido del recurso, ya convertido en juicio y por consiguiente anexar aquello que hubiese sido omitido en la presentación del anterior. Además, la autoridad deberá agotar cada uno de los puntos que el afectado presente como agravios en su impugnación, ya que, de ese estudio, puede surgir el punto que dé la razón al afectado.

La autoridad, al estudiar el caso particular que se le presenta en un recurso, no podrá, bajo ninguna circunstancia, corregir los errores que hubiese cometido al dar origen al mismo para dictar resolución favorable a ella. Desafortunadamente, podemos observar en la práctica diaria que este precepto no se cumple a cabalidad, ya que, al no contestar el reclamo del afectado, “cubre” sus deficiencias, buscando que el particular pierda el interés en seguir peleando lo que a su criterio es justo. Si el particular cuenta con una adecuada

asesoría jurídico-fiscal, seguramente ante instancias superiores no tendrá problema alguno para ganar y lograr el reconocimiento de sus pretensiones.

El recurso administrativo en El Salvador ha presentado un desarrollo interesante y está sujeto a cambios, adecuándolos a la realidad actual del universo de contribuyentes, cada vez más encerrados en la situación económica en la cual se vive en la actualidad.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Después de investigar y analizar La Garantía de Audiencia en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre Renta que se establece en la Legislación Tributaria Salvadoreña, se han obtenido las siguientes conclusiones y recomendaciones:

5.1 CONCLUSIONES.

1. Antes que entrara en vigencia el actual Código Tributario, el Procedimiento de Liquidación de Oficio, se fundamentaba principalmente, en el derecho del Estado de reclamar impuestos, haciendo de lado los derechos y las garantías constitucionales que protegían al contribuyente, basta revisar el procedimiento legal que establecía la Ley de Renta, hasta finales de 1998, donde no se otorgaban materialmente las oportunidades de Audiencia y Apertura a Prueba.

2. Se ha concluido que el Derecho Administrativo Tributario salvadoreño cuenta con una legislación vanguardista deseable por otros países; no obstante lo anterior, los aplicadores del derecho, en este caso los

funcionarios de la DGII hacen una mala interpretación de la norma y por tanto una inadecuada aplicación de la misma vulnerando así las Garantías Fundamentales de los contribuyentes, específicamente la Garantía de Audiencia.

3. Al realizar la comparación de los ordenamientos jurídicos tributarios de Costa Rica, Argentina y El Salvador, se puede concluir que el Procedimiento de Liquidación Oficiosa se encuentra mejor desarrollado en el C.T. salvadoreño, ya que contempla los mecanismos legales idóneos, para que el Auditor Tributario, ejecute una fiscalización eficaz y proporcionando las herramientas para obligar a que el contribuyente colabore con la administración.
4. Se ha concluido que algunos actos emitidos por la Administración Tributaria no han sido debidamente notificados, ya que en algunas situaciones no han podido efectuarse o en su defecto se han realizado de forma indebida, presumiendo que el contribuyente tiene conocimiento del acto emitido y que ya ha sido notificado, dando trámite a las siguientes etapas del procedimiento de Liquidación Oficiosa. Estas tienen ciertas deficiencias que pueden afirmar que la notificación es un acto administrativo que sirve de punto de partida para la legalidad del

Procedimiento de Liquidaciones Oficiosas, provocando indefensión al contribuyente violentándose entonces la Garantía de Audiencia.

5. Los contribuyentes señalan que cuando en la DGII proceden a Liquidar de Oficio el Impuesto sobre la Renta, existe inflexibilidad para prorrogar o ampliar los plazos de alguna etapa procesal, vulnerando el principio de legalidad ya que no pueden ampliarse los términos establecidos por la ley ni tampoco pueden disminuirlos; con el agravante, de que los funcionarios aplicadores de la norma tributaria siempre por razones internas o externas a ellos, realizan las tareas encomendadas a raya de los términos otorgados en dicha norma; por tanto, vulneran la Garantía de Audiencia de los contribuyentes creando indefensión en la protección de sus derechos.
6. Los contribuyentes son de la opinión que la DGII efectúa un procedimiento de liquidación oficiosa que no es garantista del Derecho de Audiencia, debido a que sus funcionarios actúan con subjetividad y los criterios que aplican son poco transparentes, excediéndose en las facultades discrecionales que la ley les establece.
7. Por su parte, los funcionarios de la DGII, consideran que debido al gran número de contribuyentes existentes que ha ido aumentando en el

transcurso de cada periodo impositivo, no es proporcional a la cantidad de funcionarios contratados por la Administración Tributaria para ejecutar dichos actos procesales, por lo que se genera una excesiva carga laboral, que influye negativamente en sus actuaciones al liquidar de oficio los tributos.

8. La falta de difusión sobre mecanismos para determinar la Liquidación del Impuesto sobre la Renta, genera inconformidad por parte de los contribuyentes al discernir los términos y procesos establecidos en la norma tributaria, dando como resultado el irrespeto a la Garantía de Audiencia; ya que en la mayoría de los casos quienes legitiman su defensa para un proceso de Liquidación Oficiosa son aquellos contribuyentes que tienen mayor acervo económico; caso contrario, los pequeños contribuyentes debido a que no cuentan con capacidad económica o disponibilidad de tiempo entre otros factores, no pueden legitimar su defensa y garantizar axial sus derechos.

5.2 Recomendaciones

1. En El Salvador hace falta implementar más políticas tributarias que infundan en los contribuyentes conciencia de una cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias, que vendría a disminuir el

índice de fiscalizaciones a realizar, porque los presupuestos para proceder a liquidar de oficio, establecidos en la ley, se focalizan en los registros contables y especiales de la actividad económica, con los que esta obligado a cumplir el contribuyente.

2. Se recomienda a la DGII, agotar todos los medios pertinentes para realizar las notificaciones de manera debida a los contribuyentes y hacer de su conocimiento todas las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria; debiendo tomar en cuenta el lugar para oír notificaciones que se señala en las declaraciones que presentan.

3. Recomendamos a la Administración Tributaria, reestructurar la organización administrativa de la DGII, existente, y dotarla de mas personal capacitado y competente, en dependencias o unidades distribuidas a lo largo del país que permitan dar cumplimiento con sus facultades y objetivos de trabajo, que ya no solo se encuentre concentrado todo el trabajo en la zona central y en las sub-regionales de oriente y occidente, iniciando por las cabeceras departamentales de mayor afluencia económica, con lo que evitarían, que exista excesiva carga laboral, porque se encontrarían descentralizadas sus funciones y contribuirán a que los administrados puedan cumplir con sus obligaciones tributarias al acercar la Administración a estos.

4. Se le recomienda a la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de la UES, que en el Curso de Derecho Tributario, se imparta ampliamente el desarrollo de Procedimientos Tributarios, que son de suma importancia, como lo es el de Liquidación Oficiosa, que permitan que el estudiante se identifique con esta materia, que es de gran beneficio para el Estado obtener profesionales, altamente capacitados y con conocimientos técnicos en la materia.

5. Se le recomienda a los funcionarios de la Administración Tributaria, que apliquen la norma tributaria de manera eficaz y transparente en cada una de las etapas del proceso de liquidación de oficio del Impuesto sobre la Renta, dejando constancia de ello a los contribuyentes, para que puedan acceder a la información recabada por los funcionarios evitando el hermetismo con el que se maneja actualmente y poder de esta manera crear mejores argumentos para ejercer de forma idónea su derecho de audiencia.

6. Se le recomienda a la DGII, que organice foros, y seminarios sobre la aplicación de la leyes tributarias, donde el contribuyente sean participes en la propuesta de alternativas para solucionar los diferentes problemas que se dan en el caso concreto, creando una cultura de conocimiento de

la materia tributaria que sería de gran beneficio a todos los administrados y facilitaría las funciones de misma Administración.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

BELISARIO VILLEGAS, HÉCTOR, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1972.

BERTRAND GALINDO, FRANCISCO, y otros, *Manual de Derecho Constitucional*, Tomo II, Segunda Edición, Ministerio de Justicia, San Salvador, 1996.

FOLCO, CARLOS MARIA, *Procedimiento Tributario*, Editorial Rubínsal-Culzoni, Buenos Aires, 2000.

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, *Derecho Tributario*, Tomo II, Segunda Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000.

KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE, et. al. *Manual de Derecho Financiero*, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1993.

Sala de lo Contencioso Administrativo, *Líneas y Criterios Jurisprudenciales*, Corte Suprema de Justicia 2001 y 2002, San Salvador, 2003.

MORENA LAGUARDIA, SANDRA, *La Garantía de Audiencia en la Doctrina de la Sala de lo Constitucional*, Publicación de la Corte Suprema de Justicia, San Salvador, 1990.

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

TESIS

Alemán Bolaños, Víctor David, et. al., “Incidencia de los Actos y Resoluciones emitidos en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA por parte de la DGII y la Vulneración del Derecho Patrimonial de los Contribuyentes”, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2004.

Cortez Segura, Ruth Noemí, et. al., “El Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta en el Código Tributario” Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2003.

Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, “Principios Generales de los Impuestos y Consideraciones sobre la Ley de Alcabala”, Tesis presentada para optar al grado de Doctor en Jurisprudencia, Universidad de El Salvador, 1974.

García Cabrera, Cecilia Alejandra, et. al., “El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa para el Impuesto de IVA e Impuesto Sobre la Renta”, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2006.

Rivas Escalante, Amelia Guadalupe, et. al., “Ley de Impuesto sobre la Renta de 1992.”, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. San Salvador, 1993.

Salazar González, Celina Isabel, et. al., "Consecuencias Jurídicas que Genera el Incumplimiento de las Formas de la Notificación en Materia Tributaria", Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2006.

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 Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

Ley del Impuesto sobre la Renta. D.L. No. 134, de fecha dieciocho de Diciembre de 1991. D.O. No, 242, Tomo 313, del 21 de Diciembre de 1991.

Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. D.L. Número 81 del 14 de Noviembre de 1978. D.O. No. 236, Tomo 261 del 19 de Diciembre de 1978.

Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. D.L. Número 451 del 22 de Marzo de 1990. D.O. No. 56, Tomo 306 del 7 de Marzo de 1990.

Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. D.L. No.135 del 18 de Diciembre de 1991. D.O. Número 242, Tomo 313 del 21 de Diciembre de 1991.

Reglamento del Código Tributario. D.E. Número 117 del 11 de Diciembre de 2001, D.O. No, 234, Tomo 353, del 11 de Diciembre de 2001.

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta. D.E. No.101, de fecha 21 de Diciembre de 1992. D.O. No, 235, Tomo 317, del 21 de Diciembre de 1992

FUENTES HISTORICAS

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

Ley de 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 de Impuesto sobre la Renta, D.L. No. 520 del 10 de Diciembre de 1951.

Reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta, D.L. No. 300, promulgado por el Directorio Cívico Militar el día 18 de Septiembre de 1961.

Ley de Impuesto sobre la Renta, D.L. No. 472 del 19 de Diciembre de 1963.

Reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta, D.L. No. 46 del 12 de Septiembre de 1978.

JURISPRUDENCIA

Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia No. 78-2003, de fecha 30 de enero de 2004.

Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia No. 509-2004, de fecha 02 de diciembre de 2004.

SITIOS WEB

IBAÑEZ, JOSE MARÌA, Biografías y Vidas, S.C.P., Barcelona, España, www.biografiasyvidas.com/biografia/j/juan_sintierra.htm.

CESDEPU, Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo costarricense en www.cesdepu.com/nbdp/lrjca.htm.

Dirección General de Impuestos Internos, Republica Dominicana, www.dgiieduca.gob.do/sobre_nosotros/historia.htm08

Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria Costarricense en www.pgr.go.cr/datos/Ley/Reglamento%20General%20de%20%Gestion,%20%Fiscalizacion%20y20%Recaudacion.