

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURIDICAS AÑO 2008  
PLAN DE ESTUDIOS 1993



**LA CERTEZA EN LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN  
TRIBUTARIA SUSTANTIVA A TRAVÉS DEL PROCEDIMIENTO DE  
LIQUIDACIÓN OFICIOSA**

TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OBTENER EL GRADO Y TITULO DE  
**LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS**

PRESENTAN

ANGEL MANUEL MENJIVAR

HECTOR ARMANDO TORRES MAYE

WILLIAM RAFAEL REBOLLO ALVARADO

DOCENTE DE SEMINARIO

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, SEPTIEMBRE 2008.

# **UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

MASTER RUFINO ANTONIO QUEZADA SANCHEZ  
RECTOR

MASTER MIGUEL ANGEL PEREZ RAMOS  
VICERRECTOR ACADÉMICO

MASTER OSCAR NOE NAVARRETE ROMERO  
VICERRECTOR ADMINISTRATIVA

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHAVEZ  
SECRETARIO GENERAL

DOCTOR RENE MADECADEL PERLA JIMENEZ  
FISCAL GENERAL

## **FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

DOCTOR JOSE HUMBERTO MORALES  
DECANO

LICENCIADO. OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS  
VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS HERNANDEZ  
SECRETARIO

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

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ  
DIRECTOR DE SEMINARIO

## INDICE

INTRODUCCION.....	I
CAPITULO 1. ....	1
EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y CONCEPTOS GENERALES.....	1
1.1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA TRIBUTACIÓN. ....	1
1.1.1 Tributación en la Edad Antigua.....	3
1.1.2 Tributación en la Edad Media.....	12
1.1.3 Tributación en la Edad Moderna.....	17
1.2 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA EN EL SALVADOR. ....	19
1.3 INGRESOS TRIBUTARIOS.....	27
1.3.1 Introducción. Ingresos y Gastos Públicos.....	27
1.3.1.1 Ingresos Públicos.....	27
1.3.1.2 Gastos Públicos.....	29
1.4 CONSIDERACIONES GENERALES. CONCEPTOS.....	31
1.4.1 Derecho Financiero.....	31
1.4.1.1 Ramas del Derecho Financiero.....	32
1.4.1.1.1 DERECHO TRIBUTARIO.....	32
1.4.1.1.1.1 Clasificación del Derecho Tributario.....	33
1.4.1.1.1.1.1 Derecho Tributario Material.....	33
1.4.1.1.1.1.2 Derecho Tributario Formal.....	34
1.4.1.1.2 DERECHO PRESUPUESTARIO.....	34
1.4.1.1.2.1 Concepto Jurídico de Tributo.....	34
1.4.1.1.2.2 Características.....	37

1.4.2 Clasificación De Los Tributos .....	39
1.4.2.1 Impuesto .....	41
1.4.2.1.1 Concepto.....	41
1.4.2.1.2 Características.....	42
1.4.2.1.3 Clases de Impuestos.....	43
1.4.2.1.3.1 Impuestos directos e indirectos .....	43
1.4.2.1.3.2 Impuestos reales y personales .....	44
1.4.2.1.3.3 Impuestos subjetivos y objetivos .....	45
1.4.2.1.3.4 Impuestos periódicos e instantáneos .....	46
1.4.2.2 Tasa .....	47
1.4.2.2.1 Concepto.....	47
1.4.2.2.2 Características.....	48
1.4.2.2.3 Clasificación de las tasas.....	49
1.4.3 CONTRIBUCIONES ESPECIALES.....	50
1.4.3.1 Concepto .....	50
1.4.3.2 Características.....	52
1.4.4 Diferencias con el Impuesto .....	52
1.4.5 Diferencias con la Tasa.....	54
CAPITULO 2. ....	56
LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SUS FUNCIONES.....	56
2.1 LA HACIENDA PÚBLICA .....	56
2.1.1. Concepto. ....	56
2.1.2. Características. ....	58
2.2. EL PODER FINANCIERO.....	59
2.2.1. Concepto. ....	59

2.2.2. Características. ....	60
2.2.3. Fundamento. ....	62
2.3. LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA .....	63
2.3.1. Concepto. ....	63
2.3.2. Ministerio de Hacienda. ....	64
2.3.2.1 Atribuciones. ....	64
2.3.2.2. Objetivos. ....	65
2.3.2.3. Estructura Organizativa. ....	65
2.3.2.3.1. Máximas Autoridades. ....	66
2.3.2.3.1.1. El Ministro de Hacienda. ....	66
2.3.2.3.1.2. El Viceministro de Hacienda. ....	69
2.3.2.3.2. Unidades de Asesoría y Apoyo Logístico. ....	69
2.3.2.3.2.1. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas. ....	69
2.3.2.3.2.2. Unidad de Auditoría Interna. ....	70
2.3.2.3.2.3. Unidad de Asesoría Técnica y Legal. ....	72
2.3.2.3.2.4. Unidad de Comunicaciones. ....	73
2.3.2.3.2.5. Dirección Nacional de Administración Financiera. ....	74
2.3.2.3.2.6. Unidad de Asesoría Macroeconómica y Fiscal. ....	75
2.3.2.3.2.7. Dirección Financiera. ....	77
2.3.2.3.2.8. Unidad Normativa de Adquisiciones y Contrataciones de La Administración Pública (UNAC) .....	78
2.3.2.3.3. Direcciones Generales. ....	80
2.3.2.3.3.1. Dirección General de Renta de Aduanas. ....	80
2.3.2.3.3.2. Dirección General de Inversión y Crédito Público. ....	81

2.3.2.3.3.3. Dirección General del Presupuesto.....	86
2.3.2.3.3.4. Dirección General de Tesorería.....	87
2.3.2.3.3.5. Dirección General de Contabilidad Gubernamental.....	88
2.3.2.3.3.6. Dirección General de Impuestos Internos.....	90
2.3.2.3.3.7. Dirección General de Administración.....	92
2.3.2.3.4. Direcciones Adscritas.....	93
2.3.2.3.4.1. Lotería Nacional de Beneficencia.....	93
2.3.2.3.4.2. Fondo Salvadoreño para Estudios de Pre inversión.....	94
2.3.2.3.4.3. Instituto Nacional de Pensiones de Los Empleados Públicos.....	95
CAPITULO 3.....	97
LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	97
3.1. CONCEPTO.....	97
3.2. CARACTERÍSTICAS.....	99
3.3. FUENTE DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	100
3.4. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	101
3.5. CLASES DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	102
3.5.1. Obligación Sustantiva.....	103
3.5.2. Obligaciones Formales.....	103
3.5.2.1. Obligaciones Formales del Sujeto Activo.....	103
3.5.2.1.1. Obligaciones Activas.....	104
3.5.2.1.2. Obligaciones Pasivas.....	104
3.5.2.2. Obligaciones Formales del Sujeto Pasivo.....	104
3.6. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	105
3.6.1. Los Sujetos de la Obligación Tributaria.....	105
3.6.1.1. Sujeto activo.....	105

3.6.1.2. Sujeto pasivo.....	108
3.6.1.2.1. Concepto.....	108
3.6.1.2.2. Características.....	110
3.6.1.2.3. Categorías de sujetos pasivos.....	112
3.6.2. Objeto de la Obligación Tributaria.....	118
3.7. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	118
3.7.1. Pago.....	119
3.7.1.1. Noción.....	119
3.7.1.2. Sujetos.....	120
3.7.1.3. Objeto.....	120
3.7.1.4. Forma de pago.....	121
3.7.1.5. Lugar de pago.....	122
3.7.1.6. Tiempo de pago.....	123
3.7.2. La compensación.....	124
3.7.3. Confusión.....	126
3.7.4. Prescripción.....	127
CAPITULO 4.....	128
EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.....	128
4.1 TEORÍAS SOBRE LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.....	128
4.2 FORMAS DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO.....	130
4.2.1 Autoliquidación.....	131
4.2.1.1 Efectos Jurídicos de la Autoliquidación.....	132
4.2.2 Liquidación de Oficio.....	135
4.2.2.1 Liquidación de oficio provisional y definitiva.....	138
4.2.2.2 Naturaleza Jurídica de la Determinación Oficiosa.....	140

4.3 PROCEDENCIA DE LA LIQUIDACIÓN OFICIOSA.....	141
4.3.1. Omisión de presentar la declaración el contribuyente a que estaba obligado .....	142
4.3.2 Cuando la declaración presentada posea dudas sobre su veracidad o exactitud.....	143
4.3.3 Cuando el contribuyente no posea contabilidad o tenga atraso. ....	144
4.4 BASES PARA LA LIQUIDACIÓN DE OFICIO .....	145
4.4.1 Sobre Base Cierta.....	148
4.4.2 Sobre Base Estimativa, Indicial O Presunta .....	152
4.4.3 Sobre Base Mixta .....	157
4.5 FASES DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA. ....	159
4.5.1 Procedimiento De Fiscalización .....	160
4.5.2 Liquidación Provisional De Los Impuestos.....	165
4.5.3 Procedimiento Administrativo De Liquidación De Los Impuestos.....	166
4.5.4 Liquidación Definitiva. ....	168
4.6 PROCEDIMIENTO PARA LA LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS EN LA LEGISLACIÓN SALVADOREÑA. ....	169
4.6.1 Apertura a Prueba. ....	171
4.6.2 Valoración de la Prueba. ....	179
4.6.3 Liquidación Definitiva. ....	180
4.6.4 Impugnación de la Resolución Final.....	180
4.7 ANALISIS DE EL GRADO DE EFICACIA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA. ....	183
4.7.1 Los Mecanismos Legales para liquidar de oficio los Impuestos por parte de la DGII .....	183



4.7.2 La Legislación Tributaria que regula el Procedimiento de Liquidación Oficiosa y su aplicación efectiva por parte de la DGII. ....	185
4.7.3 Percepción de la actuación de la DGII en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, por parte de los contribuyentes. ....	188
4.7.4 El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa que compete a la DGII. ....	189
CAPITULO 5. ....	192
5.1 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES. ....	192
5.1.1 Conclusiones. ....	192
5.1.2 Recomendaciones. ....	194
BIBLIOGRAFIA. ....	197

## **AGRADECIMIENTOS**

En primer lugar agradezco a Dios, por ser fortaleza en momentos de angustia, por dirigir mi camino en el cual debo guiarme en la vida, quien no me desamparó y permitió que culminara satisfactoriamente mi carrera.

A mis padres, Alejandra Antonia Maye y Héctor Iván Torres C, por ser parte fundamental en mi vida, por el amor que me han brindado, por los principios y valores inculcados, la educación brindada, gracias a su apoyo en momentos de alegría y tristeza, gracias por las oraciones de protección de mi madre, por su sacrificio en años de dedicación a mi cuidado, infinitas gracias. A mi hermano Héctor Iván Torres, por su paciencia, colaboración, y por compartir tantos momentos de júbilo y de tensión a lo largo de la carrera.

A Patty Beza, quien me ha brindado palabras de vida, paz, amor y esperanza, por estar a mi lado y concederme momentos de inspiración para seguir adelante con mi vida; gracias preciosa por ser mi rayito de luz en este mundo de tinieblas, dedicarme tu tiempo, tu sonrisa y tu apoyo. :\*

A mis compañeros de tesis y amigos William Rebollo y Manuel Menjivar, con quienes trabajé a lo largo de toda mi carrera, y con quienes pasé momentos de alegría y de tristeza, gracias por tener la paciencia necesaria y apoyarme en momentos difíciles.

A la Universidad por darme la oportunidad de estudiar, lograr mis metas, y por brindarme la ocasión de conocer a muchas personas que son importantes en mi vida.

Al Lic. Samuel Merino González y Lcda. María Magdalena Morales, por sus valiosas asesorías, y por aportar sus conocimientos, en la realización de este trabajo de graduación.

A mis amigos que de una u otra forma me apoyaron y me dieron palabras de fortaleza y ánimo.

A todos Muchas Gracias.....

**HÉCTOR ARMANDO TORRES MAYE.**

## **AGRADECIMIENTOS**

En primer lugar doy Gracias a mi Padre Dios, a quien mas amo en éste mundo, por ser mi vida, mi luz y mi fuerza, y por haberme dado la sabiduría, la fortaleza para salir adelante en el estudio, porque siempre estuvo a mi lado a pesar de todas las dificultades, en mis alegrías y jamás me desamparo.

A mí querida madre, Fermina Menjivar López, quien ha sido mi inspiración y quien ha sabido apoyarme, guiarme, aconsejarme durante toda mi vida y durante todo mi estudio ya que siempre ha estado a mi lado dándome ánimos en esos momentos difíciles, gracias por su amor, cariño, dedicación, comprensión y ser tan especial. A mi padre, Tito Castillo quien en paz descansa, y aunque no siempre estuvo a mi lado pero estoy seguro que estará orgulloso del triunfo obtenido; y a quien le hubiese gustado compartirlo. Y a quien agradezco por los consejos que me dio y por todo su apoyo amor y cariño, cuando era un niño, y quien me supo orientar.

A mi tía Nora, quien es mi segunda madre y quien me ha dado su apoyo incondicional, en toda mi carrera, ya que siempre ha estado pendiente de mi, motivándome a que triunfara en la vida, y que nunca me diera por vencido, y quien siempre me ha tenido en sus oraciones, por su cariño y por ser especial.

A mi primo, Carlos Francisco Hernández Menjivar, (PACO); quien siempre me presto la computadora para hacer los trabajos, porque me gritaba por las mañanas para que despertara y fuera a estudiar, quien me hacia compañía en las noches de desvelos y me apoyaba en la realización de las tareas, y aunque siempre me decía que mi carrera no le gustaba porque mucho se leía, pero que ahora esta orgulloso de mi.

A nuestro asesor de tesis el Licenciado Samuel Merino González, por su dedicatoria, apoyo, por sus valiosas asesorías, y aporte de sus conocimientos durante el desarrollo del presente trabajo.

A mis mejores amigos de estudio de la Universidad, Héctor Armando y William Rebollo, con quienes trabajamos juntos a lo largo de toda la carrera, y con quienes pasamos momentos de alegría y de tristeza, pero que siempre luchamos por alcanzar nuestras metas y propósitos y el cual logramos.

Al grupo del Coro Franciscano de la Ermita San Francisco de Asís, integrado por: Lucia, Santos, Santos, Carmen Castaneda, Fabiola Castaneda, Dalila, Wendy, Raquel, Liliana, Carmen, Gaby, Gabriel, Carlos, Jorge, Wilfredo. Quienes, me han brindado su confianza, su amistad, comprensión, apoyo, y me han llevado en sus oraciones y por su amistad incondicional de cada uno.

**A todos Muchas Gracias.....**

**ÁNGEL MANUEL MENJIVAR.**

## **AGRADECIMIENTOS**

En primer lugar agradezco a Dios todo poderoso, 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 Mauricio Rebollo Contreras y Juana Vilma Alvarado de Rebollo, 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 mis compañeros de Tesis, por el esfuerzo, desempeño y dedicación en el logro de este objetivo, Héctor Armando Torres Maye, y Ángel Manuel Menjivar , 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 Lcda. María Magdalena Morales y al Lic. Samuel Merino González, por sus valiosas asesorías, y aporte de sus conocimientos, en la realización de este trabajo de graduación.

A mis amigos que de una u otra forma estuvieron pendientes, por su apoyo y darme palabras de fortaleza y ánimo.

A todos Muchas Gracias.....

**WILLIAM RAFAEL REBOLLO ALVARADO.**

## **PRINCIPALES ABREVIATURAS**

C.C.	Código Civil
C,Pr.C.	Código Procesal Civil
C.Com.	Código de Comercio
C.P.	Código Penal
C.P.C.	Código Procesal Civil
C.T.	Código Tributario
Cn.	Constitución de la República de El Salvador
D. L.	Decreto Legislativo
D. O.	Diario Oficial
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
DGRA	Dirección General de Renta de Aduana
IVA	Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
LISR	Ley de Impuesto sobre la Renta
LIVA	Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa
LODGII	Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos
LOFTAII	Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos
NIT	Número de Identificación Tributaria
PNC	Policía Nacional Civil
RCT.	Reglamento del Código Tributario
RGGFR	Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Costarricense
RLISR	Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta

RLVA	Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
TAII	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos
UPET	Unidad de Programación y Evaluación Tributaria.



## **INTRODUCCION**

A continuación se presenta el desarrollo del trabajo de investigación denominado “LA CERTEZA EN LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANTIVA A TRAVÉS DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA”.

En el primer Capítulo se desarrolla la evolución histórica del Procedimiento de Liquidación Oficiosa y sus consideraciones teóricas, como se tributaba en la Edad Antigua, en la Edad Media y en la Edad Moderna. Se hizo una reseña de la historia del Impuesto al Consumo y al Impuesto sobre la Renta, mencionando todas las 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, finalizando con el desarrollo histórico del Procedimiento de Liquidación Oficiosa en nuestro país.

Se continua en el Segundo Capítulo con el desarrollo del tema de La Administración Tributaria Y Sus Funciones, se hace un breve análisis de La Hacienda Pública su definición y sus características, luego se estudia el Poder Financiero, continuando con La Administración Financiera, terminando con el Ministerio de Hacienda, estableciendo sus atribuciones, objetivos, estructura Organizativa, máximas Autoridades y las unidades y direcciones que componen dicho ministerio.

En el Tercer Capítulo se aborda el tema de La Obligación Tributaria estableciendo la definición y sus características, las Fuente de La Obligación

Tributaria y el nacimiento de la misma, luego se hace un esbozo breve de las clases de obligación tributaria así como sus elementos que la componen terminando con la extinción de la obligación tributaria, y estableciendo las diversas formas de extinción de la obligación.

El cuarto Capítulo del presente trabajo, se desarrolla el tema del Procedimiento de Liquidación Oficiosa y su Regulación Jurídica, 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 el Procedimiento de fiscalización, hasta que se Liquidada Definitivamente, como las bases sobre las que se procede, para brindar un Análisis de la certeza en la determinación de la obligación sustantiva por medio del Procedimiento de Liquidación Oficiosa 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.

Finalizando la presentación de este trabajo con 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 grado de certeza y garantizar el interés del Estado en la obtención de los ingresos para el financiamiento del Gasto Público, así como el interés del contribuyente que es sujeto a un Proceso de Liquidación de Oficio en el que se les respeten sus derechos.

## **CAPITULO 1.**

### **EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y CONCEPTOS GENERALES.**

#### **1.1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA TRIBUTACIÓN.**

Los impuestos y contribuciones públicas, son tan antiguos como la sociedad humana, ya que siempre han existido comunidades que deben de satisfacer necesidades colectivas, existirán métodos orientados a hacer que los miembros de la comunidad aporten su contribución económica para la satisfacción de esas necesidades comunes.<sup>1</sup>

Al analizar la evolución histórica de la tributación, percibimos que es un concepto que ha ido evolucionando junto a la realidad social sobre la que se ha ido proyectando.

Encontramos que la estructura económica y la jurídico-política condicionan fuertemente la función del tributo en el marco de las distintas formaciones sociales, esto es el régimen político vigente, la forma en que se encuentra dividida la propiedad, la forma de Gobierno, etc., constituyen factores a tener en cuenta a la hora de juzgar el papel que desempeña el tributo en un determinado momento histórico.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> DERAS DE REYES SANTOS, V. "*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.

<sup>2</sup> QUERALT, J. "*Curso de Derecho Financiero y Tributario*", Novena Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1998, p. 96.

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 obligaciones 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.<sup>3</sup>

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 entre los territorios y hacen su aparición los impuestos aduaneros y los impuestos que gravan el consumo de determinados artículos, que se unen a los denominados impuestos de capitación, que constituyen la forma más antigua de imposición directa.<sup>4</sup>

Habiendo analizado las ideas anteriormente expuestas resulta incuestionable la importancia del tributo como un medio de recaudación<sup>5</sup> de recursos dentro de una estructura económico político social de un Estado regido por principios constitucionales<sup>6</sup> y humanitarios que busca el desarrollo

---

<sup>3</sup> *Ibíd.*

<sup>4</sup> *Ibíd.* p. 97.

<sup>5</sup> La principal función de la Administración Tributaria es la recaudación, que tiene por objeto percibir el pago de la deuda tributaria.

La recaudación incluye todo el conjunto de operaciones que van desde la preparación de un formulario de declaración, la recepción de la misma y la percepción del pago hasta las operaciones de control interno. BAYONA de Perogordo y Soler. *“Derecho Financiero”*, Volumen II, Segunda Edición, Librería Compas Alicante, 1989. p. 248

<sup>6</sup> En cuanto a los principios constitucionales, se tiene que son de enorme importancia en materia Tributaria, es cuanto que promueven el más alto grado posible de respeto, en cuanto al desarrollo de la

integral de los individuos a través de la ejecución de proyectos que procuren el bienestar de todos sus habitantes, he ahí el por que de la necesidad de un estudio más profundo a cerca del concepto de tributo así como de los mecanismos a través de los cuales el Estado garantiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Teniendo en cuenta lo antes dicho, desarrollaremos las distintas etapas de los tributos, a través de la historia de la humanidad, así pues distinguimos tres etapas de la historia del hombre: a) edad antigua, b) edad media, y c) edad moderna.

### **1.1.1 Tributación en la Edad Antigua**

El derecho financiero se desarrolla considerablemente en los imperios del antiguo oriente, en países como Egipto y Babilonia, debido a las necesidades producidas por las beligerancias, lo que hizo que la administración fiscal<sup>7</sup> ocuparan un lugar preponderante dentro de la administración estatal.<sup>8</sup>

---

actividad tributaria, y coadyuvan a la interpretación de la legislación secundaria. CORS MEYA, F. Xavier. *“Los Principios de Justicia Tributaria en la Ley General Tributaria”*, Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 1991. p.87

<sup>7</sup> Los términos Financiero y fiscal suele tomarse como equivalentes y sinónimos de hacendístico, esto es, lo relativo a la actividad propia de la Hacienda Pública de un país. Puede no obstante, señalarse alguna diferencia de matiz, al decir que lo fiscal viene a ser una parte de lo administrativo, concretada al hacer de la Administración Fiscal, en tanto que lo financiero es de más amplios horizontes por cuanto que rebasa lo administrativo al comprender también aspectos políticos, sociólogos, económicos y jurídicos.

<sup>8</sup> DERAS DE REYES SANTOS, V. Ob.. cit. p. 1 y 2.

Los relieves Egipcios y los instrumentos fiscales Babilónicos, ofrecen una idea de la importancia y diversidad de los tributos cuya administración en la época antigua fue descentralizada, y generalmente encomendada a la actividad religiosa, y que con el tiempo se sometió a la centralización, ya que se formó un cuerpo de funcionarios, quienes con el apoyo 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.<sup>9</sup>

Los primeros censos conocidos, fueron elaborados con carácter fiscal o para proceder al reclutamiento militar. El Código de Hammurabi era una colección de leyes y edictos del rey Hammurabi de Babilonia, que constituye el primer Código conocido de la historia. Los fragmentos de tablas de arcilla hallados en la antigua Babilonia, indican que ya en el año 3800 a. de c., se llevaban a cabo para hacer un cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los impuestos.<sup>10</sup>

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 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 ciudad.<sup>11</sup>

Grecia se puede estudiar en dos períodos:

---

<sup>9</sup> *Ibíd.*

<sup>10</sup> Tributación en la Edad Antigua. [www.consejerofiscal.com/default.asp?tabid=74](http://www.consejerofiscal.com/default.asp?tabid=74). 4:00pm, 20 de Junio del 2008

<sup>11</sup> DERAS DE REYES SANTOS, V. *ob. cit.* p. 2.

- 1) Grecia Antigua y
- 2) Grecia Clásica.

En la época de las monarquías hereditarias (Grecia Antigua), existía una nobleza imperante, porque poseía la tierra. Y sólo podía ser ciudadano el que contribuía con bienes propios a determinados gastos públicos o sociales. Los gastos corrientes del Estado se iban cubriendo con los productos del patrimonio real y sólo en ocasiones extraordinarias se acudía a las contribuciones.<sup>12</sup>

En estos primeros tiempos de la MONARQUÍA los ingresos del Estado procedían principalmente del patrimonio privado del Rey, consistente en tierras y ganado; posteriormente se añadieron ciertas tasas por la administración de justicia, y por el usufructo de los bienes comunales.<sup>13</sup>

Gradualmente, los ciudadanos griegos consideraron que las rentas de los bienes de la Corona no bastaban para atender a todos los gastos colectivos, ellos querían para sus actos de culto religioso el máximo esplendor, para las fiestas la mejor música, para sus calles o ágoras limpieza y embellecimiento. Se hizo necesario acudir a los impuestos indirectos<sup>14</sup>, esto es, a los que gravan los gastos y consumos familiares; la relación entre

---

<sup>12</sup> Historia de la Tributación. [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm). 9:00pm, 25 de Junio del 2008

<sup>13</sup> DERAS DE REYES SANTOS, V. ob. cit. p. 2.

<sup>14</sup> Se esta en presencia de los impuestos Directos cuando la norma Jurídica Tributaria establece la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a esta un derecho legal de resarcirse, a cargo de otra persona que no fome parte del círculo de obligados en la relación Jurídica Tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Notas de Derecho Financiero", Tomo I, Vol. 2, Universidad de Madrid. 1967. p. 86.

ingresos y gastos públicos aparecía por primera vez en la historia de la Humanidad.<sup>15</sup>

En la Grecia Clásica, Atenas encabeza la Liga de Estados, que le pagan una cuota anual para construir navíos y equipar soldados: el tesoro de Delos. A Pericles, le corresponde el mérito de proteger las ciencias y las artes, de realizar reformas ejemplares y de rodearse de eficaces colaboradores. Las tierras recién conquistadas se reparten entre los campesinos asalariados y se dictan disposiciones para remediar la pobreza de amplios sectores de la población.<sup>16</sup>

Con el aumento de los gastos militares, se hizo necesario encontrar la forma de generar al Estado más ingresos; y es así como el Estado-ciudad de los siglos IV y V a. de c., contaba ya con un sistema tributario de acuerdo a sus necesidades. Según B. Laum, se distinguía por tres características: a) predominio de las prestaciones voluntarias; b) por una imposición predominantemente indirecta; y c) por una administración según el sistema de Arrendamiento.<sup>17</sup>

En la época del apogeo cultural, los ciudadanos griegos, prestaron una gran colaboración al Estado, los más ricos sacrificaron su fortuna, asumiendo cargos públicos cuyo desempeño imponía grandes gastos; así como numerosas donaciones y fundaciones que efectuaban en esa época los ciudadanos para fines públicos.

---

<sup>15</sup> Historia de la Tributación. [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm). 9:00pm, 25 de Junio del 2008

<sup>16</sup> QUERALT, J, ob. cit. p.12.

<sup>17</sup> DERAS DE REYES SANTOS, V. ob. cit. p. 2.



Los esclavos y metecos contribuían con el Estado de forma forzada; se les sometía a trabajos en las minas de plata de Laurión, o se les gravaba con contribuciones especiales por el ejercicio del comercio o la industria.

Los aliados también estaban sometidos a contribuciones fiscales, en esta fecha surgen con el carácter de estabilidad los impuestos directos como el de aduanas sobre la importación y la exportación, así como ciertos impuestos al consumo<sup>18</sup> y tráfico, como complemento a las prestaciones voluntarias, pero su recaudación no la verificaba ninguna dependencia del Estado, sino que se efectuaba por el sistema de arrendamiento; este sistema estuvo vigente en muchos países, aun en la edad media; tiene una inmensa importancia, y sustituye al presupuesto formal.<sup>19</sup>

Al mismo tiempo, el sentido comunitario de los atenienses hizo que el Tesoro Público fuese una especie de bolsa común para distribuir bienes entre el pueblo. Los ciudadanos acomodados que asistían a los juegos de las fiestas oficiales debían dar dos óbolos para que los pobres pudiesen disfrutar igualmente de los espectáculos.<sup>20</sup>

Y cuando esto no bastaba, se repartía lo que sobraba cada año del presupuesto del Estado; estos repartos y los partenones<sup>21</sup> que surgen en

---

<sup>18</sup> RAMOS, I. *"Derecho Tributario Parte General y Legislación Española"*. Barcelona: Editorial Ariel, 1976. p. 142.

<sup>19</sup> *Ibid.*

<sup>20</sup> Historia de la Tributación. [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm). 10:00pm, 29 de Junio del 2008

<sup>21</sup> Los partenones constituían los templos de Atenas, en la acrópolis, consagrados a la diosa griega Atenea. Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésima Edición, Tomo II, Madrid, 1984. 1994. p. 477

todas las acrópolis de Grecia reducen los fondos públicos y los dejan sin reservas para casos de necesidad o para gastos de guerra. En tales ocasiones no hubo más remedio que establecer impuestos directos, los que gravan la renta o el patrimonio de los ciudadanos.<sup>22</sup>

Roma es la heredera política financiera del Estado-Ciudad, ya que 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 mínima, ya que únicamente se le podía obligar al “tributum”, que era una contribución ocasional.<sup>23</sup>

Los impuestos servían para el pago de la tropa, y al aumentar el ingreso de los territorios conquistados, el “tributum” se recaudaba cada vez con menos frecuencia, apareciendo por última vez en el año 167 a. de c.

El destino de Roma como conquistadora y gobernadora de pueblos determina algunos de los rasgos más característicos y constantes de su Hacienda Pública; así, el arrendamiento de las tierras de dominio público aportadas por las victorias de las regiones representará una importante fuente de recursos; la Hacienda Pública<sup>24</sup> de Roma era eminentemente

---

<sup>22</sup> Historia de la Tributación. [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm). 9:45 pm, 30 de Junio del 2008

<sup>23</sup> *Ibíd.*

<sup>24</sup> Por Hacienda Pública y desde un punto de vista Subjetivo se tiene que esta hace referencia a un ente Público, considerado en su dimensión personal. “La Hacienda Pública es, en este sentido una proyección del Estado o de cualquier ente al que el ordenamiento Jurídico le reconozca un ámbito Financiero Propio, es decir un ámbito de necesidades públicas a satisfacer mediante un sistema de recursos financieros asignados a la cobertura de dichas necesidades. BAYONA de Perogordo y Soler. “*Derecho Financiero*”, op. Cit pag. 30

patrimonial, pues las rentas de sus bienes constituían la principal fuente de sus ingresos. No menos sustanciosos para las arcas del Estado eran los botines arrebatados a los vencidos y los tributos que estos debían pagar a Roma.<sup>25</sup>

Durante la etapa Republicana, por lo general, el ciudadano romano no pagaba impuestos directos; pero con ocasión de guerras había que realizar determinadas prestaciones monetarias que tenían el carácter de préstamos forzosos, pues eran reembolsadas con las ganancias de las propias guerras.<sup>26</sup>

Se adoptó también el sistema del arrendamiento, que era aprovechado por ciertos arrendatarios e incluso ciertas sociedades capitalistas para asegurarse un monopolio y despojar cada vez mas a las provincias recién conquistadas.<sup>27</sup>

El estancamiento del imperio Romano trae como consecuencia la decadencia de su hacienda fundada en la expansión territorial; la introducción de nuevos impuestos especialmente sobre las ventas, y la sustitución del sistema del arrendamiento, por la administración imperial, solo sirven para retardar su decadencia, que no pueden contener, pues las necesidades del Estado que exceden a sus ingresos.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Historia de la Tributación. [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm). 9:45 pm, 30 de Junio del 2008

<sup>26</sup> *Ibíd.*

<sup>27</sup> DERAS DE REYES SANTOS, V. op. cit. p. 4.

<sup>28</sup> *Ibíd.*

Luego en la época de Dioclesiano, se suprime el viejo sistema financiero, sustituyéndose por una nueva orientación económica, que fija precios de tasa y salario; esta reforma ya no respeta los privilegios de los ciudadanos Romanos los cuales eran tradicionales.

La reforma del emperador Dioclesiano a finales del siglo III a. de c., formalizó la venta de plazas al mejor postor; el mecanismo era sencillo, el gobierno requería una cantidad determinada de dinero para cubrir su presupuesto; así pues, vendía mediante un pago adelantado una jurisdicción territorial a un individuo o sindicato de individuos que se encargaría de cobrar los impuestos en ese territorio, el comprador asumía los riesgos, pero a cambio podía quedarse con los excedentes cobrados.<sup>29</sup>

Establece un sistema tributario basado en el patrimonio sobre la tierra marcadamente de productos, con sistema de cupo y el impuesto de capitación, pero conservando los antiguos impuestos sobre la venta y el consumo. La fuerte imposición sobre la tierra, que establecía un tipo fijo de rendimiento, sin tomar en cuenta las malas cosechas, produjo endeudamiento de los campesinos y finalmente su huída, la que el Estado trató de evitar mediante la restricción de la libertad de movimiento, dando como resultado la servidumbre de la tierra.<sup>30</sup>

Resultados parecidos produjo el impuesto sobre la industria y el comercio, que produjo la agremiación forzosa, respondiendo el gremio, del impuesto de cada uno de sus miembros; así pues en el último periodo del

---

<sup>29</sup> Tributación en la Edad Antigua. [www.consejerofiscal.com/default.aspx?tabid=74](http://www.consejerofiscal.com/default.aspx?tabid=74). 11:00 pm, 2 de Julio del 2008.

<sup>30</sup> DERAS DE REYES SANTOS, V. ob. cit. p. 4.

imperio Romano el ciudadano se convierte en objeto del fisco y el Estado en el mas poderoso o único empresario quien con ellas contribuyó a una gran concentración comercial e industrial, de la que se sirvió para dirigir de modo mercantilista para controlar toda la economía.<sup>31</sup>

Los monopolios<sup>32</sup> estatales limitaban la actividad del comercio individual o privado y regulaba la producción, ni siquiera esto satisfizo las necesidades del fisco quien se llevaba además la mayor parte de los beneficios mediante impuestos, tasas, aduanas, patentes, etc.

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.<sup>33</sup>

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 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 muebles.<sup>34</sup>

---

<sup>31</sup> *Ibíd.* p. 5.

<sup>32</sup> El monopolio, al igual que el patrimonio, los tributos y la deuda pública, constituyen un medio de obtención de ingresos. KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette y otros, *“Manual de Derecho Financiero”*, 1ª Ed. Centro de Investigación Y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1993. p. 235.

<sup>33</sup> Historia de la Tributación. [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm) . 9:45 pm, 30 de Junio del 2008

<sup>34</sup> *Ibíd.*

### 1.1.2 Tributación en la Edad Media

En la Edad Media las finanzas no constituyeron un todo unitario; en ella se distinguen tres períodos: 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 ciudades.<sup>35</sup>

En los 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 ésta 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 personal: el vasallaje.<sup>36</sup>

Los vasallos, a cambio de la protección del señor, debían prestar a éste numerosos servicios, sobre todo el de combatir a su lado en las frecuentes guerras contra belicosos vecinos, y tenían que pagarle cuantiosas rentas. Las rentas medievales se pagaban generalmente en especie. Es necesario advertir que estas llamadas “rentas” tenían mucho de “tributos”, porque eran impuestas por los señores feudales.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> DERAS DE REYES SANTOS, V.. op. cit. p. 5.

<sup>36</sup> Historia de la Tributación. [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm). 9:45 pm, 30 de Junio del 2008

<sup>37</sup> *Ibíd.*

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 trataba regalías que se amparan en las prerrogativas de la Corona respecto de sus súbditos.<sup>38</sup>

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 reanudaría la historia del impuesto.<sup>39</sup>

En el reino Francés de la primera Edad Media, los ingresos de la Hacienda Pública llevan marcados rasgos Germánicos o Romanos. De origen Germano son los 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 aduanas<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> *Ibid.*

<sup>39</sup> *Ibid.*

<sup>40</sup> En nuestro país se a creado para regular el movimiento comercial en los aspectos de importación y exportación de mercaderías la Dirección General de la Renta de Aduanas, como dependencia del Ministerio de Hacienda. Siendo a esta Dirección a la que le compete principalmente: fijar los aforos

En esta época las necesidades estatales eran escasas y se cubrían en su mayor parte con aportaciones voluntarias en especie; esto dura hasta el siglo XIII. El patrimonio del Rey continúa siendo la fuente principal de ingresos del soberano. Los gastos para la defensa, son insignificantes, pues los ciudadanos libres han de procurarse por su cuenta el equipo necesario en caso de guerra; el que no dispusiera de bienes suficientes pagaba una multa que le libraba del servicio militar. Otros ingresos provenían de la venta de privilegios para el ejercicio del comercio y tráfico, y del impuesto especial que con este mismo motivo pagan los judíos.

Entran a formar parte del sistema tributario durante los siglos XV y XVI una serie de impuestos de consumo, como por ejemplo sobre la cerveza y el vino. La hacienda de las ciudades imperiales, consiste en un conjunto de impuestos muy diferentes en cada caso. Al impuesto sobre el patrimonio o impuesto territorial, se le da el nombre de pedido, Schoss o contribución al tesoro; entre los impuestos al consumo los más importantes son las aduanas y accisas. Posteriormente se presenta el período de Las Cortes<sup>41</sup>, en el cual

---

aplicables a las mercaderías que no estuvieren específicamente designadas en el Arancel; perseguir el contrabando; actuar como órgano consultivo e todo lo relativo a tratados comerciales y convenciones comerciales que celebre el país; interpretar lo aforos, tasas, impuestos o multas que sean aplicadas a los efectos importados o exportados. Decreto de Creación de la Dirección General de la Renta de Aduanas, D.L. Nº 43, del 7 de mayo de 1936, publicado en el D.O. Nº 104, Tomo 120, del 12 de mayo de 1936.

<sup>41</sup> Alcabala, consistía en un impuesto indirecto regio cobrado en los territorios pertenecientes a la Corona de Castilla (incluidas las posesiones hispanas en América a partir del siglo XVI), desde la baja edad media hasta el siglo XIX, que gravaba las transacciones económicas. De probable origen islámico, comenzó a recaudarse en algunos municipios castellanos hacia el siglo XI. Se convirtió en una renta de la monarquía castellana durante el reinado de Alfonso XI, cuando en 1342 consiguió de las Cortes el cobro regio de dicho tributo, dispuesto en un 5% sobre las compraventas realizadas. No obstante, su transformación definitiva en un impuesto ordinario (que no necesitaba de la aprobación de las Cortes) no tuvo lugar sino hasta el reinado de Enrique III (1390-1406), cuando su porcentaje



el pueblo, harto de las exigencias de los reyes, se rebelan en ocasiones de forma tumultuosa; los reyes, ante la oleada de levantamientos 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 convierte 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 pagarlo.<sup>42</sup>

En acuerdos de este tipo entre los gobernantes y las Cortes está el origen remoto del Presupuesto Público<sup>43</sup>, como documento que aprueba el Parlamento y por el que se autoriza al Gobierno a recaudar determinados ingresos y a realizar determinados gastos a lo largo del año. Con este control del Parlamento, la Hacienda Pública corre menos peligro de ser utilizada por reyes y gobernantes a su capricho, y se introduce un cierto orden en la obtención de ingresos y en la realización de gastos.

Gradualmente, los señores medievales se fueron doblegando, así se formaron grandes naciones unidas y sometidas a la soberanía absoluta de un

---

ascendió al 10% y comenzó a ser pagado sólo por el vendedor. QUERALT, J. . “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”, op. Cit. p. 97.

<sup>42</sup> Historia de la Tributación. [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm). 9:45 pm, 30 de Junio del 2008

<sup>43</sup> Se entiende por Presupuesto Público como: aquellos que consisten en una Ley que recoge la totalidad de gastos e ingresos del Estado previstos para cada año, y mediante la cual el Órgano Legislativo autoriza a las diferentes Administraciones estatales para realizar dichos gastos, con los límites y el destino en ella especificados. QUERALT, J. . “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”, ob. cit, p. 54.

monarca, a este periodo de la Edad Media se le conoce como: de las Monarquías Absolutas.<sup>44</sup>

Estos reyes y sus sucesores se esfuerzan por construir Estados fuertes, para lo cual gobiernan con mano firme, en nombre del bien común. Y en nombre de ese bien común y de esa necesidad de un Estado fuerte, tratan de lograr una Hacienda Pública con más medios, con una mejor organización y con un principio de autocontrol.<sup>45</sup>

El enfrentamiento entre naciones por apetencias territoriales y conflictos de intereses económicos o dinásticos, y la necesidad de mantener un ejército, exige considerables recursos financieros, que la Hacienda Pública obtiene recaudando tributos, no siempre equitativos<sup>46</sup>.

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, de él será heredero el Impuesto de Timbre del Estado, que durante tantos años

---

<sup>44</sup> *Ibíd.*

<sup>45</sup> *Ibíd.*

<sup>46</sup> La exigencia del deber de contribuir se fundamenta en la capacidad contributiva, es decir, que la capacidad económica se convierte en el fundamento y la medida del deber de contribuir, entendido como principio constitucional que expresa el criterio de Justicia tributaria, por lo que los tributos deben de ser impuestos de forma equitativa y no injusta, es decir que los ciudadanos contribuyen a la cobertura del gasto público y, en la medida en que es obligatorio, quedan sujetos al deber de contribuir. CORS MEYA, F. Xavier. *“Los Principios de Justicia Tributaria en la Ley General Tributaria”*, op. Cit. p.87

ha proporcionado importantes ingresos al Tesoro Público, y aún hoy día perduran figuras tributarias muy semejantes.<sup>47</sup>

### 1.1.3 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 impuestos.<sup>48</sup>

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 privada.<sup>49</sup>

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.<sup>50</sup>

---

<sup>47</sup> *Ibíd.*

<sup>48</sup> DERAS DE REYES SANTOS, V. ob. cit. p. 7.

<sup>49</sup> QUERALT, J, ob. cit. p. 97.

<sup>50</sup> *Ibíd.*

Es característica de esta época la historia financiera de Prusia en la cual los ingresos fiscales procedían de la contribución, exigencia que caía sobre los territorios campesinos, la cual se pagaba en dinero o en especie, y servía para la manutención del ejército, y de la accisa 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 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 artesanos.<sup>51</sup>

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<sup>52</sup> 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.<sup>53</sup>

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 Renta con una tarifa que va desde 0.66 hasta el 4%. Este impuesto grava

---

<sup>51</sup> DERAS DE REYES SANTOS, V. ob. cit. p. 7.

<sup>52</sup> Hay que tener en cuenta que la principal función

<sup>53</sup> La idea de progresividad fiscal se refiere a lo que se conoce como el principio de progresividad Tributaria, la cual según Pérez Royo se entiende como aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza. Lo que tienen más contribuyen en proporción superior a lo que tienen menos. PÉREZ ROYO Fernando, *"Derecho Financiero y Tributario"*, Parte General, Civitas, Madrid, 1991, p 39.

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.<sup>54</sup>

En 1893 se añade al Impuesto sobre la Renta un impuesto “complementario” sobre el Patrimonio. Esta reforma tributaria orgánica permite 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 Estados.<sup>55</sup>

En la fase que comienza a mediados del siglo XIX y que 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.<sup>56</sup>

## **1.2 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA EN EL SALVADOR.**

Uno de los antecedentes más remotos de la Determinación Oficiosa en nuestro país se encuentra en la Ley de Papel Sellado y Timbres de 1915, Título IV, Capítulo VI Facultades de la Dirección General, específicamente, en su Art. 4 Inc. 2º que se refiere a una de las potestades de la Dirección

---

<sup>54</sup> *Ibíd.*

<sup>55</sup> *Ibíd.* p. 8.

<sup>56</sup> QUERALT, J, ob. cit. p. 98.

General de Impuestos Indirectos, de tasar por medio de resolución y ordenar el pago de Impuesto de Papel Sellado y de Timbres.

Así si al fiscalizar se encontraban documentos no incluidos en la declaración del impuesto se establecía la presunción del Art.46 último Inc. que decía literalmente así: “se presume el crédito fiscal cuando se determinen ingresos y egresos no documentados”.<sup>57</sup> Donde se evidencia la facultad otorgada por Ley a la Administración Tributaria para determinar de oficio impuestos.

Pero esta Ley de Papel Sellado y Timbres, no fue suficiente para dar cobertura a las necesidades de la Administración<sup>58</sup> Tributaria en cuanto a funciones, por lo que se promulgó en Febrero de 1986 una nueva Ley de Papel Sellado y Timbres<sup>59</sup>, en la cual, en su Título seis “Facultades de la Dirección General” prácticamente establecía lo que es el antecedente de lo que hoy conocemos como Procedimiento de Liquidación Oficiosa, ya que en sus normas se ponía de manifiesto:

### 1. La potestad fiscalizadora de la DGII, y

---

<sup>57</sup> Ley de Papel Sellado y Timbres, D.L. 1 Junio de 1915, D.O. No. 147, Tomo 78 del 25 de Junio de 1915.

<sup>58</sup> Hay que tener en cuenta que la administración tributaria realiza actos de Derecho administrativo, entendido este como: la rama del Derecho público que tiene por objeto la Administración pública, entendida como actividad a través de la cual el Estado y los sujetos auxiliares de éste tienden a la satisfacción de intereses colectivos. En otras palabras es el derecho regulador de la actividad del Estado para el cumplimiento de sus fines, es lo que constituye el Derecho Administrativo. FRAGA, Gabino. “*Derecho Administrativo*”. 15ª Edición; Porrúa, México, 1973. p. 88

<sup>59</sup> Ley de Papel Sellado y Timbres, D.L. No. 284 del 31 de enero de 1986; D.O. No. 33, Tomo 290 del 19 de Febrero de 1986.

2. La potestad de liquidar de Oficio, por tanto en su Art.44 Inc. 2° establecía que la DGII tenía la potestad para tasar por medio de resolución y ordenar el pago del Impuesto del Papel Sellado y Timbres.

Luego se deroga esta normativa, y se promulga la LIVA de 1992<sup>60</sup>, en la cual se encontraba también el Procedimiento para la Determinación Oficiosa del Impuesto de IVA, en su Título IX, relativo a la Administración del Impuesto, Capítulo I - Funciones - el Art.142 delegaba la competencia de la DGII para la Liquidación de Oficio del Impuesto. El Art.143 LIVA, las facultades y medios de fiscalización<sup>61</sup> con las que contaba la Dirección General.

El Art.150 LIVA, exponía los casos en que procedía la Liquidación Oficiosa, y eran los siguientes:

1. Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado.

---

<sup>60</sup> Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, D.L. No. 296, del 24 de Julio de 1992, D.O. No. 143, Tomo 316, del 31 de Julio de 1992.

<sup>61</sup> La Fiscalización consiste en un acto administrativo por el que la Administración Tributaria comprueba y verifica los datos declarados y aportados por el contribuyente, así como también investiga otros que pudieran haberse ocultado, generalmente verifica todas las circunstancias, datos, elementos y valoraciones relevantes para la cuantificación del tributo, buscando así mismo cierta constancia de esos datos. La finalidad de ésta, es no sólo la obtención de los datos sino que 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. FOLCO, Carlos María, "*Procedimiento Tributario*", Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2000. p. 257

2. Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, o no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos<sup>62</sup>.
3. Cuando el contribuyente no llevare, llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad, no exhibiere o mereciere dudas, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Dirección General.

El Art.151 LIVA establecía las bases para la liquidación de oficio: las cuales al igual que la actual regulación en el C.T., eran tres: Base Cierta, Base Presunta y Base Mixta<sup>63</sup>. El Art.152 LIVA, habla de las presunciones sobre diferencias de inventarios.

---

<sup>62</sup> Los contribuyentes por su parte, están obligados a proporcionar todos los medios pertinentes a efecto de demostrar la veracidad de los datos consignados en la declaración respectiva; de lo contrario, dichos datos podrían ser objetados y como consecuencia incluirlos en la base imponible según el caso y tasar por consiguientes el impuesto correspondiente.

Es importante destacar que para el ejercicio de la facultad antes mencionada, la Dirección General está sujeta a un plazo, tal es el de tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas. Art. 120 No. 1) de la precitada ley. Transcurrido dicho plazo sin que la oficina hubiese hecho uso de tal facultad, las cifras declaradas por el contribuyente se consideran definitivas.

Por tanto, una vez caducado el plazo para el ejercicio de la facultad señalada, la Dirección General está inhibida para requerir documentación e información con el propósito de verificar la exactitud de los datos incorporados en la declaración de impuestos presentada, pues tal como se ha señalado, tales datos se consideran definitivos, es decir, que no pueden ser modificados u objetados por la Administración Tributaria. Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia Número 275-M-2003, de fecha 30 de Noviembre de 2004.

<sup>63</sup> En la legislación salvadoreña, además de las bases citadas, utiliza también la base mixta; de acuerdo al Art.184 C.T. la cual se considera que es la más justa y equitativa de las bases anteriores, ya que es el resultado de la aplicación de la base cierta y la presuntiva, a este efecto la administración tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y



Ahora bien al hablar de Renta,<sup>64</sup> se tiene como antecedente el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, en la LISR de 1951, en la cual no hay un procedimiento específico de Liquidación Oficiosa, sin embargo 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 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, fue derogada por la Ley de Renta de Diciembre de 1963,<sup>65</sup> en cuyo Título VI “Determinación del Impuesto” Capítulo I, “Comprobación de las Declaraciones”, se establecen las bases para la determinación del impuesto, donde se evidencia que la liquidación podía ser, autoliquidación Art.64 lit. a), o determinación de Oficio Art.64 Lits. 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 la referida Ley.

---

rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente. CAÑENGUEZ MONTANO, S, “*Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador*”, Editorial Universidad de El Salvador, San Salvador, 2002, p.81.

<sup>64</sup> 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 principales fuentes de ingreso de los Estados y por no menoscabar al contribuyente por ser impuesto justo y gravado en forma proporcional. 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, UES, 2004, p.14.

<sup>65</sup> 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.

El antecedente inmediato del Procedimiento de Determinación Oficiosa del Impuesto de Renta, es la LISR de 1991,<sup>66</sup> que 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, estos eran: cuando la liquidación del impuesto no se estimare correcta, o cuando no se hubiera presentado la declaración.

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

El Título XIV, Capítulo único que versaba sobre el procedimiento de la Liquidación de Oficio del Impuesto sobre la Renta ha sido derogado por El Código Tributario, pues en él se establecían las disposiciones generales por la que se guiaba la Administración Tributaria para liquidar los Impuestos Internos. Finalmente, se promulga el Código Tributario<sup>67</sup> 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

---

<sup>66</sup> 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.

<sup>67</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001; todas las posteriores citas del Código Tributario se harán sobre la base de ésta cita.

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<sup>68</sup>.

Es así, como se regula en el Código Tributario; Título IV, - Procedimientos Tributarios -, Capítulo III, - Liquidación de Oficio del Tributo -, en su Sección Primera, la 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 realizó una concentración de las disposiciones que contenían en su momento las Leyes de Impuesto Sobre la Renta y a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y ampliando únicamente en cuanto a las presunciones<sup>69</sup> y los medios de prueba<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> Cabe mencionar que la palabra Fisco deriva de la voz latina *fiscus*, que significa: Erario, Tesoro Público, Hacienda Pública o Nacional, por extensión constituye sinónimo de Estado o autoridad Pública, en materia económica, sobre esta etimología puede verse en el Diccionario Jurídico Elemental de Cabanelas. CABANELLAS, Guillermo, “*Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*”, 21ª Edición, Editorial Heliasta, Tomo VII, Buenos Aires, 1989.

<sup>69</sup> Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

“Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinadas por la Ley, la presunción se llama legal (*iuris tantum*)”. En estas se permitirá probar la no existencia del hecho que letalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo o infiere la Ley; a menos que la misma Ley rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes y circunstancias. ESCRIBANO MORA, Fernando. “*La Prueba en el Proceso Civil*”. Primera Edición, San Salvador, El Salvador: Consejo Nacional de la Judicatura, 2001 p. 61.

“Si una cosa, según la expresión de la Ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias (*iuris et iure*)”. Art. 45 C

Así, si se revisa el contenido que tenía 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 en 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 los cuales se establecían cuatro numerales que, aunque no lo decía literalmente, sugería la base cierta, indicial, y mixta.

En el Art.190 C.T. se regula, los indicios, los cuales son una fusión de los que eran los regulados en el Art.151, Num. 2) Inc. 2º. LIVA y se retomaron otros de los que regulaba en su 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<sup>71</sup>, 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 CT., respectivamente.

En cuanto al organismo encargado del Procedimiento de Liquidación Oficiosa no ha sido el mismo a lo largo de la historia de la tributación salvadoreña, pues el Ministerio de Hacienda ha venido sufriendo muchas

---

“Presunción de acuerdo al Art. 408 Pr. es una consecuencia que la Ley o el Juez deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas para averiguar un hecho desconocido”. Código de Procedimientos Civiles D.O. N° 1, Tomo: 12 del 31 de diciembre de 1881.

<sup>70</sup> Medio de Prueba es todo aquel elemento que sirve de una u otra manera, para convencer al Juez de la existencia o inexistencia de un dato determinado. Es siempre, por tanto, un instrumento, algo que se maneja para contribuir a obtener la finalidad específica de la prueba procesal. GUASP Jaime. “*Derecho Procesal Civil*”. op. Cit. p. 365

<sup>71</sup> CAÑENGUEZ MONTANO, S, “Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador”, op. Cit. p.

modificaciones en su organización, de tal manera que es el uno de Marzo de 1990, mediante D.L. Número 451 que desaparecen la Dirección General de Contribuciones Directas y la Dirección General de Contribuciones Indirectas, las cuales hasta la entrada en vigencia del referido Decreto funcionaban separadamente, la primera administrando los impuestos directos y la segunda los indirectos, éstas dos direcciones desaparecen y se crea la que actualmente funciona como DGII<sup>72</sup>.

### **1.3 INGRESOS TRIBUTARIOS**

#### **1.3.1 Introducción. Ingresos y Gastos Públicos**

##### **1.3.1.1 Ingresos Públicos<sup>73</sup>**

Los ingresos públicos<sup>74</sup>, “consisten en todos aquellos bienes patrimoniales que pasa a disposición del Estado u otro ente publico como

---

<sup>72</sup> 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.

<sup>73</sup> Los ingresos públicos pueden definirse de manera general y sencilla como todas aquellas entradas de dinero que recibe el Estado y que le permiten financiar la satisfacción de necesidades de la colectividad, es decir, que le permiten financiar el gasto público y cumplir su función dentro de la sociedad. Si se revisan las definiciones esbozadas por diferentes autores que han estudiado el tema puede observarse que, Sáinz de Bujanda define los ingresos públicos como “las cantidades de dinero que el Estado y los demás organismos públicos se procuran para cumplir los fines que en cada momento histórico tienen asignados”. Y entre otros a Gabino Fraga, quien establece que el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica necesariamente gastos que éste debe de atender procurándose los recursos indispensables. FRAGA, Gabino. “*Derecho Administrativo*”. Op. Cit p. 326

<sup>74</sup> DE LA GARZA, S. “*Derecho Financiero Mexicano*”, Editorial Porrúa, Octava Edición, México, 1978, p. 99

consecuencia de las relaciones jurídicas que dichos entes sostienen en el ámbito patrimonial con los sujetos del ordenamiento jurídico”.<sup>75</sup>

Es por ello que al hacer referencia a un ingreso nos referimos a un bien, que sea susceptible de valoración económica, aunque no sea en dinero.

Desde un punto de vista general, podemos decir que “ingresos financieros son las entradas en dinero al Tesoro Público del Estado, para el cumplimiento de sus fines, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica”<sup>76</sup>.

Es por ello que ante la diversidad de Ingresos, que el Estado puede percibir, en atención a la diversa clasificación de los Ingresos Públicos nos centraremos con nuestro objeto de estudio específicamente en los ingresos en función de la naturaleza jurídica de los sujetos que están en relación con el Estado, concretamente en lo referente a los ingresos que el Estado percibe como sujeto activo de las relaciones jurídicas que mantiene con los particulares como lo es el tributo, desarrollando un estudio un poco más profundo sobre los Ingresos Tributarios, y en particular sobre los tributos, siendo los más importantes y los que trataremos con preferencia, además sin dejar de lado que desde el punto de vista jurídico tienen caracteres comunes con las sanciones, constituyendo tanto el tributo como la sanción prestaciones, que debe de realizar el individuo en cuanto se verifique el hecho previsto en la norma jurídica como presupuesto de hecho.<sup>77</sup>

---

<sup>75</sup> BAYONA, “*Derecho Financiero*”. Volumen I, 2º Edición, 1989, p. 557.

<sup>76</sup> VALDEZ COSTA, R.. “*Curso de Derecho Tributario*”. Montevideo: Uruguay, 1970. p. 97

<sup>77</sup> De acuerdo al autor GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Al hablar de presupuesto de hecho estamos refiriéndonos al HECHO IMPONIBLE (HECHO GENERADOR): "Es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación". En los dos casos

El tributo a su vez, admite subdivisiones en función de la causa jurídica, o de las características del presupuesto de hecho y su afectación o destino, siendo la clasificación más admitida la que divide los tributos en: impuestos, tasas, y contribuciones especiales, y estas a su vez admiten subdivisiones, verbigracia: las contribuciones especiales se subdividen en contribuciones de mejora y contribuciones de seguridad social; los impuestos pueden distinguirse en directos e indirectos; los reales y personales; subjetivos y objetivos; periódicos e instantáneos, y con respecto a la tasa, en estatales y municipales. Cabe mencionar que el fundamento de los Ingresos Públicos estriba en la existencia de gastos públicos por parte del Estado. Constituyendo los gastos la justificación política económica y jurídica de los ingresos. A continuación se procederá a desarrollar cada punto de una forma más clara, y en su respectivo apartado.

### **1.3.1.2 Gastos Públicos**

En cuanto a los Gastos Públicos<sup>78</sup> Maurice Duverger nos dice al respecto, que para los hacendistas tradicionales “los gastos públicos son los de Instituciones públicas entendiendo por estas el Estado, las provincias,

---

antes mencionados (Tributo y Sanción) surge la obligación cuando ocurre en la vida real el hecho previsto hipotéticamente en la ley. La diferencia entre el tributo y la sanción estaría constituida por su fundamento. El tributo tiene como fundamento el de obtener recursos para cubrir los gastos de los servicios públicos que el estado debe de cumplir de acuerdo a los fines que le establece nuestra Constitución de la Republica. Es decir, es una actividad absolutamente normal ya que no se puede concebir una sociedad sin una actividad estatal destinada a cumplir determinados servicios públicos. En cambio las sanciones, son prestaciones que tiene como causa común la violación de las normas jurídicas tributarias para el caso en estudio. Quien infrinja una norma, tendrá una sanción.

<sup>78</sup> MAJANO CHICAS, F. “*Consideraciones Generales Sobre la Teoría del Gasto Público*”. Tesis presentada para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 1983, p. 3.

municipios y establecimientos públicos que tienen personalidad Jurídica propia. De esta suerte todos los gastos<sup>79</sup> de las instituciones públicas son públicos; y por otra parte, todos los gastos de los particulares y colectividades privados, son privados. Por lo cual, agrega que la definición clásica de los gastos públicos es esencialmente jurídica”.<sup>80</sup>

En conclusión se define que los Gastos Públicos<sup>81</sup> “son las erogaciones generalmente dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley

---

<sup>79</sup> Por otra parte un reconocido autor Mexicano de Derecho Financiero como lo es DE LA GARZA, S. Sostiene que por Gastos Públicos deben de entenderse: los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual. DE LA GARZA, S. “*Derecho Financiero Mexicano*”, op. Cit. p. 133

<sup>80</sup> DUVERGER, M. “*Hacienda Publica*”. Boch, casa Editorial, Barcelona, 1968, p. 31

<sup>81</sup> Principios que deben orientar el gasto público son los siguientes: el principio del gasto mínimo; el principio de mínima interferencia con la iniciativa privada; y el principio del máximo beneficio.

Analicemos a continuación cada uno de ellos:

El principio del gasto mínimo

De acuerdo al enunciado que da Somers el Principio del Gasto Mínimo, consiste en que el gobierno debe gastar lo menos que sea posible sin poner en peligro la protección de los ciudadanos.

Con este principio se pretende, precisamente, mantener el nivel del gasto público dentro de límites muy reducidos y que el estado restrinja su acción a las funciones indispensables para la seguridad y existencia del mismo.

El principio de mínima interferencia con la iniciativa privada

Este principio se enuncia diciendo que cuando el Gobierno, por una razón u otra efectúe volúmenes sustanciales de gastos debe de interferir lo menos posible con la iniciativa privada.

Confirme a este principio lo que se quiere es que con los servicios que se proporcionan con los gastos del Estado, no se compita con la con los que proporciona la iniciativa privada.

El principio del máximo beneficio

Este principio se enuncia diciendo de a Somers, “los gastos públicos en todos los casos debe de obtenerse un beneficio máximo”, para lograr la realización de este principio de hacerse un análisis lo más completo posible de cada tipo de gasto, ya que se ha considerado que el máximo beneficio se logra cuando este trata de aumentar la capacidad de producción y a la vez producir una mejor



para cumplir con sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas”.<sup>82</sup>

Es de especial importancia tener en cuenta que para poder cumplir con el objeto o finalidad del gasto público que es la satisfacción de necesidades es necesario que Estado obtenga los ingresos públicos suficientes, por lo que ambos conceptos, el Ingreso Público y el Gasto Público esta íntimamente relacionados. Ya que el gasto público por sí solo y con prescindencia de la financiación de servicios públicos, significa un importante factor de redistribución del ingreso y del patrimonio nacional. Por lo tanto si el gasto público constituye una erogación<sup>83</sup> que el Estado realiza, es evidente que implica el uso de los Ingresos Públicos, para financiar el gasto público<sup>84</sup>, siendo los ingresos los que determinan los gastos.

## **1.4 CONSIDERACIONES GENERALES. CONCEPTOS.**

### **1.4.1 Derecho Financiero**

El Derecho Financiero<sup>85</sup>, “es el conjunto de normas que disciplinan la obtención, la gestión y la erogación de los medios económicos que hacen

---

distribución del ingreso. Somers, Harold M. *“Finanzas Públicas e Ingreso Nacional”*. Fondo de Cultura Económica, México, 1967, p. 50

<sup>82</sup> VILLEGAS, Héctor B. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1975 p. 33

<sup>83</sup> Otra definición de Gasto Publico que nos da DE LA GARZA, S. en cuanto al fin de los Gastos Públicos es la que sostiene que el Gasto Público es toda Erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al financiamiento de fines administrativos o económicos o sociales. DE LA GARZA, S. *“Derecho Financiero Mexicano”*, op. Cit. p. 134

<sup>84</sup> Lo importante en este punto es que para calificar el gasto de público, es decir un desembolso de dinero, debe de ser que provenga de los Ingresos del Estado, es decir del Tesoro Público.

<sup>85</sup> CARRASCO IRRIZARTE, H, aporta un concepto de derecho Financiero teniendo como fundamento su objeto el cual es nomar aquello que se relaciona jurídicamente con las finanzas del Estado, o sea, con la captación y la administración de los recursos económicos estatales. Desde esta perspectiva, se

posible la vida de los entes Públicos”<sup>86</sup>. En cuanto a Derecho Publico de contenido patrimonial es, el ordenamiento jurídico de la Hacienda Publica, integrado en el ordenamiento jurídico más complejo del Estado<sup>87</sup>.

Entre otros autores podemos decir que Fernando Sainz de Bujanda, define el Derecho Financiero “como el derecho de la actividad financiera<sup>88</sup>, acción del Estado y demás entes públicos que se dirige a obtener ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos”.<sup>89</sup>

#### **1.4.1.1 Ramas del Derecho Financiero**

##### **1.4.1.1.1 DERECHO TRIBUTARIO**

El Derecho Tributario, es la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación del tributo<sup>90</sup>.

---

puede decir que el Derecho Financiero, es el conjunto de normas reguladoras de la actividad financiera del Estado. CARRASCO IRRIZARTE, Hugo. “Derecho Fiscal” I, Segunda Edición, Editorial IURE, Madrid, 2000. p. 7

<sup>86</sup> RAMOS, I. “*Derecho Tributario Parte General y legislación Española*” op. cit. p. 12

<sup>87</sup> Entre otros conceptos puede decirse que el Derecho Financiero es el Conjunto de las normas jurídicas que regulan la actividad del Estado y de las entidades de Derecho Público, otros autores consideran que el Derecho Financiero estudia, ordenada y sistemáticamente, cuanto atañe a la ordenación legislativa en materia de ingresos de Derecho Privado o de Derecho Público, entre estos los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

<sup>88</sup> Al hacer referencia a la actividad financiera, estamos haciendo referencia al aspecto dinámico del fenómeno financiero, y es denominado así para diferenciarla de la actividad económica, que es la que las personas llevan a cabo para mitigar sus necesidades de carácter privado. RAMOS, I. “Derecho Tributario Parte General y Legislación Española”. Ob. Cit. p. 6

<sup>89</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.. “*Lecciones de Derecho Financiero*”. Ob. Cit. p. 1

<sup>90</sup> Si lo financiero es el todo y lo tributario es una parte, es claro que el Derecho Tributario es una parte del Financiero. No hay que dejar de lado que el Derecho Tributario esta entroncado en el Derecho

*“El Derecho Tributario consiste en aquel conjunto de normas y principios del derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos”<sup>91</sup>.*

#### **1.4.1.1.1 Clasificación del Derecho Tributario**

##### **1.4.1.1.1.1 Derecho Tributario Material**

Derecho Tributario Material o Sustantivo, esta constituido básicamente por normas que regulan lo que es el tributo<sup>92</sup> en sí, es decir el hecho generador, los sujetos activos y pasivos, su capacidad jurídica tributaria, las exenciones y beneficios tributarios, los elementos cuantificantes, los medios extintivos de la obligación tributaria y aquellos aspectos importantes, como la solidaridad y el domicilio.

---

Publico, esto porque juega en su existencia el poder soberano del Estado, y, dentro de él en el Administrativo, por que se refiere a la financiación de la actividad administrativa para la prestación de servicios públicos. Cabe mencionar que dentro del administrativo queda encuadrado el Financiero, esto si se admite su existencia separada, y una parte de éste es el Derecho Tributario, en conclusión decimos que el Derecho Tributario se refiere a los tributos, y el Derecho Financiero a los tributos, a los demás recursos, a la organización y administración financiera, a los presupuestos y a los gastos públicos. El Derecho Tributario es por tanto una parte del Derecho Financiero. RAMOS, I. *“Derecho Tributario Parte General y Legislación Española”*. Ob. cit. p. 14

<sup>91</sup> DINO J. *“Finanzas Publicas y Derecho Tributario”*. 2° Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. p. 363.

<sup>92</sup> Al respecto la Jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, señala que en cuanto a los elementos esenciales del tributo la citada jurisprudencia señala que estos son: "(a) los sujetos, tanto activo acreedor del tributos- como pasivo - contribuyente o responsable-; (b) el objeto, es decir la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo; y (c) el presupuesto de hecho o hecho imponible. Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia Número 297-M-2003, de fecha 19 de Junio de 2006.

Dicho de otra forma el derecho tributario material es aquel conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica.

#### **1.4.1.1.1.2 Derecho Tributario Formal**

Consiste en un conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental cuyo objeto es asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantiva surgidas entre en la Administración Publica y los particulares como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad.

Es aquel que rige los procedimientos administrativos, a través de los cuales se aplican las normas materiales.

#### **1.4.1.1.2 DERECHO PRESUPUESTARIO<sup>93</sup>**

Es el Conjunto de Normas y principios jurídicos que regulan la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de los entes públicos.

#### **1.4.1.1.2.1 Concepto Jurídico de Tributo.**

---

<sup>93</sup> Sostiene el reconocido Dr. Álvaro Magaña al referirse al concepto de Derecho Presupuestario que es todo lo que se refiere a la fijación anual de los gastos y de los ingresos del Estado por parte del Órgano Legislativo quien como representante de la colectividad decide previamente cuales necesidades han de ser satisfechas con las riquezas privadas de los miembros de aquellas. *Revista de Derecho Constitucional Presupuestario Salvadoreño*. Dr. Álvaro Magaña 1° Edición 1996 de la Sección de Publicaciones de la Corte Suprema de Justicia. P. 16

El tributo<sup>94</sup> es un *“ingreso publico de derecho publico, obtenido por un ente publico, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de una ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”*.<sup>95</sup>

El Código Tributario define los tributos de la siguiente manera *“Tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”*.<sup>96</sup>

Los tributos son los ingresos más importantes de un Estado o de los entes públicos, por ser los que más entradas proporcionan permitiéndoles el financiamiento y desarrollo de los planes que éstos pretenden ejecutar.

Diferentes autores han tratado el tema del tributo logrando la elaboración de diferentes conceptos de lo que es el tributo, así se tiene que según dice Sainz de Bujanda<sup>97</sup>, el tributo "no es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios. Este mecanismo consiste en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la ley. El tributo, pues, es una

---

<sup>94</sup> Según el autor Giuliani Fonrouge, el tributo consiste en *“una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones de derecho público”*.

<sup>95</sup> QUERALT, J. *“Curso de Derecho Financiero y Tributario”*. Novena Edición, Tecnos, 1998.

<sup>96</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero de l año 2001.

<sup>97</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *“Lecciones de Derecho Financiero”*, 9ª. Ed. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1991, p. 171.

obligación<sup>98</sup> cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente público acreedor el ingreso tributario. En tal sentido, podemos definir el tributo como la obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece".

El Modelo de Código Tributario para América Latina define a los Tributos como las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines (Art. 13).<sup>99</sup>

Del análisis de los conceptos de tributo anteriormente expuestos, se puede concluir que los tributos son prestaciones, generalmente en dinero, de carácter coactivo impuestas por el Estado u otro ente público a los sujetos pasivos o contribuyentes, en virtud de una ley para el cumplimiento de sus fines.

---

<sup>98</sup> Así, Juan Martín Queralt, cuando hace referencia a que el tributo es una obligación, se refiere a una Obligación de Derecho Público, tanto su contenido, como su régimen Jurídico, quedan también al margen de la voluntad de las partes, radicando en ello la mayor diferencia con las obligaciones de derecho Privado. QUERALT, J. "Curso de Derecho Financiero y Tributario". op. Cit, p. 94.

<sup>99</sup> La Ley General Tributaria Municipal Expresa en su Art. 3 inciso 1° que "*Son Tributos Municipales, las prestaciones, generalmente en dinero, que los municipios en el ejercicio de su potestad tributaria exigen a los contribuyentes o responsables en virtud de una ley u ordenanza, para el cumplimiento de sus fines*". Ley General Tributaria Municipal, D.L. N° 86, del 17 de octubre de 1991, publicado en el D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.<sup>99</sup>

#### 1.4.1.1.2.2 Características

Los tributos presentan una serie de características entre las cuales se pueden enunciar las siguientes:

1. Son generalmente recursos de carácter monetario, aunque en ocasiones puedan consistir en la entrega de bienes de naturaleza no dineraria, pero susceptible de valoración económica.

El ordenamiento jurídico salvadoreño ha aceptado las prestaciones en especie<sup>100</sup>; ejemplos de ello esta el siguiente: la Junta Revolucionaria de Gobierno por medio de Decreto N° 701, del 29 de mayo de 1981, publicado en el Diario Oficial N° 98, Tomo 271 de la misma fecha, permitió a los contribuyentes que demostraran su incapacidad para pagar en efectivo sus obligaciones fiscales hasta el 31 de diciembre de 1981 , pudieran solicitar autorización al Ministerio de Hacienda para efectuar el pago en especie de bienes inmuebles urbanos o rústicos mediante la tradición que harían al Estado. El avalúo de los citados bienes se haría tomando en consideración los elementos de juicio siguientes: "1° El valor catastral establecido; 2° El precio de adquisición del inmueble en las últimas transferencias de dominio que se hubieren realizado en los cinco años que precedan al momento del

---

<sup>100</sup> Por Decreto N° 895 del 18 de febrero de 1988 (publicado en el Diario Oficial N° 40, Tomo 298 del 26 del mismo mes y año), se emitió la Ley Especial para la Afectación y Destino de las Tierras Rústicas excedentes de las 245 hectáreas, en la cual se estableció que el pago de los bienes expropiados por dicha ley, lo haría ISTA por medio de bonos de la Reforma Agraria Serie C, emitidos con base en la Ley Especial de Emisión de Bonos de la Reforma Agraria. Lo importante es destacar que los bonos pagados de acuerdo con esta Ley, "deberán ser aceptados al 100% de su valor normal para el pago de impuestos sucesorales y de donación" (último inciso del Art. 9). KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette y otros, *"Manual de Derecho Financiero"*, 1ª Ed. Centro de Investigación Y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1993. p. 240

avalúo; 3º Los precios de adquisición de inmuebles semejantes en la misma región o zona durante los últimos cinco años anteriores a la fecha del avalúo; 4º El valor de la renta media anual durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha del avalúo; y, 5º El valor declarado por el dueño o poseedor para efectos tributarios o la estimación oficial hecha en virtud de leyes que regulan aspectos fiscales".<sup>101</sup> (Art. 5).

2. Tienen carácter coactivo. Son obligaciones<sup>102</sup> por el Estado u otro ente público de manera unilateral, sin tomar en cuenta la voluntad del contribuyente. Así establece la Constitución que le corresponde a la Asamblea Legislativa "decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa..." (Ordinal 6º Art. 131 Cn). Distinto es lo que ocurre en el Derecho Privado, donde priva el principio de la autonomía de la voluntad.

3. Los tributos existen en virtud de una ley. Deben de ser impuestos por medio de ley, como lo dispone el inciso.1º del Art. 231 Cn., que dice: "No

---

<sup>101</sup> Otro ejemplo es el Decreto 220 de la Junta Revolucionaria de Gobierno del 9 de mayo de 1980 (publicado en el Diario Oficial N° 86, Tomo 267 de la misma fecha), por medio del cual se emitió la Ley Especial de Emisión de Bonos de Reforma Agraria. Dicho decreto establece, en su Art. 5, que: "Los Bonos emitidos de conformidad a la presente Ley, gozarán de los siguientes beneficios... letra b) Serán aceptados por el noventa por ciento de su valor nominal en garantía del pago de derechos de aduana y consulares, de impuestos directos y de cualesquiera otros impuestos, tasas y contribuciones... letra c) Los cupones de intereses vencidos, serán aceptados por el Gobierno en su valor nominal para el pago de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones fiscales...". Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros, *"Manual de Derecho Financiero"*. ob. cit. p. 240

<sup>102</sup> De acuerdo a Antonio Berliri, en lo que respecta a la obligación tributaria, y con el objetivo de tener una mayor claridad en cuanto a la obligación tributaria, se tiene que esta posee tres elementos fundamentales, los cuales son: a) Relación Jurídica; b) Los Sujetos de Dicha Relación; c) El contenido de la misma. BERLIRI, Antonio. *"Principios de Derecho Tributario"*. Ob. Cit. p. 144.



pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio publico”.

4, Los tributos tienen carácter contributivo.<sup>103</sup> Su destino es cubrir los gastos que demande el cumplimiento de los fines del Estado; éstos están recogidos básicamente, en la Constitución que dice en su Art. 1: "El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado<sup>104</sup>, que está organizado para la consecución de la Justicia, de la seguridad jurídica y de bien común.

En consecuencia, es obligación del Estado asegurar a los habitantes de la República, el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social".

#### **1.4.2 Clasificación De Los Tributos**

Los tributos se clasifican<sup>105</sup> en impuestos, tasas, contribuciones especiales. Esta clasificación es la más difundida en la doctrina y la que acepta el ordenamiento jurídico salvadoreño.

La Constitución de la República le atribuye a la Asamblea Legislativa la facultad de "*decretar impuestos, tasas y demás contribuciones especiales*

---

<sup>103</sup> El tributo tiene como *finalidad esencial* posibilitar la *financiación del gasto público*, no obstante puede dirigirse a satisfacer otros objetivos públicos: propiciar una política de creación de empleo, estimular el desarrollo económico de una determinada zona geográfica, fomentar determinadas actividades. QUERALT, J. "Curso de Derecho Financiero y Tributario". op. cit, p. 97

<sup>104</sup> Cuando nos referimos a la actividad del Estado, es el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga. FRAGA, Gabino. "Derecho Administrativo". Ob. cit. p. 9

<sup>105</sup> PEREZ DE AYALA, J. "Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1968. p. 57

*sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos"* <sup>106</sup> (Ord. 6º del Art. 131 Cn.). Ésta clasificación es además recogida en el Art. 223 Cn. conforme al cual: "Forman la Hacienda Pública" (ordinal 4º) "Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan".

El inciso 2º del Art. 3 de la Ley General Tributaria Municipal establece: "Son Tributos Municipales, los Impuestos, las Tasas y las Contribuciones Especiales Municipales"<sup>107</sup>.

El Código Tributario adopta la siguiente clasificación en su artículo 12, el cual establece que "los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales".<sup>108</sup>

La diferencia entre las distintas clases de tributos radica en el hecho imponible, es decir en los hechos tipificados por la ley cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir. Para evitar imprecisiones, se trata a continuación separadamente cada tributo, destacando sus características específicas, que los diferencian unos de otros.

---

<sup>106</sup> Constitución de la Republica, D.C. N° 38, del 15 de diciembre de 1983, publicado en el D.O. N° 234, Tomo N° 281, del 16 de diciembre de 1983.

<sup>107</sup> Ley General Tributaria Municipal, D.L. N° 86, del 17 de octubre de 1991, publicado en el D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

<sup>108</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

### 1.4.2.1 Impuesto<sup>109</sup>

#### 1.4.2.1.1 Concepto<sup>110</sup>.

El impuesto, según el Modelo de Código Tributario para América Latina “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente” (Art. 15).<sup>111</sup>

El Código Tributario establece una definición de impuesto que es el siguiente: *“Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza*

---

<sup>109</sup> El impuesto como lo establece el autor Antonio Berliri, es una obligación de dar o de hacer coactivamente impuesta por mandato de una Ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente Público, teniendo por objeto una suma de dinero. BERLIRI, Antonio. *“Principios de Derecho Tributario”*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. p. 46

<sup>110</sup> Al hacer referencia al concepto de tributo, expresa Pérez Ayala José Luís, que son aquellos tributos cuyo hecho imponible no está constituido por la prestación de un servicio, actividad u obra de la Administración, sino por negocios actos o hechos de naturaleza jurídica o económica (que ya sabemos que por definirse en un concepto legal son siempre hechos jurídicos en cuanto a su función como determinantes del nacimiento de la obligación de contribuir), que pone de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta. PÉREZ de AYALA, José Luís. *“Derecho Tributario”*. Editorial de Derecho financiero, Madrid-1. 1968. p. 48-49

<sup>111</sup> La Ley General Tributaria Municipal en su Art. 4 prescribe que: *“Son Impuestos Municipales, los tributos exigidos por los Municipios, sin contraprestación alguna individualizada”*. Ley General Tributaria Municipal, D.L. N° 86, del 17 de octubre de 1991, publicado en el D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

Al respecto la Jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, señala que por Impuestos Municipales, se entiende que es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación propia del contribuyente sin vinculación con alguna actividad del Municipio, esto es que no existe ninguna actividad administrativa, ninguna contraprestación por parte del municipio, por lo que se dice que es un tributo no vinculado –v.gr. percibir una renta, poseer un patrimonio, comprar mercaderías o servicios-. Sentencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, con Referencia Número 999-2002, de fecha 31 de Octubre de 2003

*jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva<sup>112</sup> del sujeto pasivo<sup>113</sup> (Art. 13)*

De lo anterior se infiere, que el impuesto es aquel tributo<sup>114</sup>, cuya obligación tiene como hecho imponible una situación independiente de todos los servicios o actividades estatales.

#### **1.4.2.1.2 Características.**

Las características fundamentales del impuesto, las siguientes:

1. Es un tributo, es decir, una prestación contributiva, generalmente pecuniaria, la cual es exigida por el Estado en el ejercicio de su poder<sup>115</sup> de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.

---

<sup>112</sup> La Capacidad Contributiva, contiene un elemento *objetivo*, cantidad de riqueza y otro *subjetivo*, relación de esa riqueza con la persona del contribuyente, y se define de la siguiente manera como la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales. VALDEZ COSTA, R.. "Curso de Derecho Tributario". p. 133

<sup>113</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

<sup>114</sup> El impuesto es una clase de tributo (obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario) regido por Derecho público. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la Administración (acreedor tributario). Surge exclusivamente por la "potestad tributaria del Estado", principalmente con el objeto de financiar sus gastos. Su principio rector, denominado "Capacidad Contributiva" sugiere que quienes más tienen, deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad.

<sup>115</sup> El *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española* define al poder como dominio, facultad y jurisdicción que uno tiene para mandar o ejecutar una cosa. Y la soberanía, como calidad del que ejerce o posee la autoridad suprema e independientemente, y también como autoridad suprema del poder público.

2. El hecho imponible es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Esta es la característica del impuesto que lo diferencia de las otras especies tributarias pues en el impuesto no aparece contemplado ningún servicio o actividad administrativa, es decir que es un tributo exigido sin contraprestación.<sup>116</sup>

### **1.4.2.1.3 Clases de Impuestos**

#### **1.4.2.1.3.1 Impuestos directos e indirectos**

Dentro de la teoría económica de la imposición suele entenderse por “impuestos directos aquellos que recaen sobre el patrimonio o sobre la renta obtenida -sean rentas parciales o renta global de los distintos sujetos- reputándose, en cambio indirectos los que tienen por objeto la circulación o tráfico de la riqueza y las diversas modalidades del consumo o renta gastada.”<sup>117</sup>

El alcance jurídico del término se le debe a Sainz de Bujanda, quien expresa que es preferible hablar de 'métodos impositivos directos' y 'métodos

---

<sup>116</sup> La contraprestación, esta vinculado al derecho privado. En el caso de los “precios”, el Estado percibe una compensación a cambio de un servicio de naturaleza económica, que proporciona en forma particular al usuario o consumidor. Algo análogo surge en la tasa, aunque es necesario destacar, que la palabra contraprestación no tiene carácter contractual. En la realidad debería de hablarse de una prestación exigida al particular en ocasión de la utilización del servicio. La obligación del contribuyente no nace del acuerdo de voluntades, sino de la decisión unilateral del Estado, de que sea el beneficiario el que contribuya al sostenimiento del servicio.

La utilización del principio de la contraprestación responde a la consideración de que el usuario del servicio recibe un beneficio particular o da lugar al funcionamiento del servicio. VALDEZ COSTA, R.. “Curso de Derecho Tributario”. P. 128

<sup>117</sup> *Ibíd.*, p 177.

impositivos indirectos', porque se hace alusión a todo un sistema de aplicación del tributo, a una manera de establecer y ordenar la tributación.

Se está en presencia de los Primeros cuando la norma jurídica tributaria establece la obligación<sup>118</sup> de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho Legal a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de la relación jurídica público acreedor.

Se emplean los segundos; cuando la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente publico acreedor”.<sup>119</sup>

Es decir, que el impuesto es directo cuando no se prevé la traslación jurídica de la cuota tributaria como por ejemplo en el impuesto sobre la renta; en cambio, es indirecto cuando se le concede al sujeto pasivo la facultad para resarcirse de lo pagado al ente público, por ejemplo el IVA.

#### **1.4.2.1.3.2 Impuestos reales y personales**

“El impuesto real es aquél que grava una manifestación de riqueza que, puede ser pensada prescindiendo de su relación con una determinada

---

<sup>118</sup> Hay que tomar en consideración, el hecho de que tal obligación, como cualquier otra, consiste en una relación jurídica en virtud de la cual una persona tiene derecho a pretender de otra un determinado comportamiento de contenido patrimonial. BERLIRI, Antonio. “*Principios de Derecho Tributario*”. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. p. 143.

<sup>119</sup> *Ibíd.*, ob. Cit. p 177.

persona. Por ejemplo, la renta que produce un edificio puede ser gravada sin tomar en cuenta el sujeto que habrá de pagar el impuesto.”<sup>120</sup>

“El impuesto personal, por el contrario, grava una manifestación de riqueza que no puede ser pensada sino en relación a una determinada persona. El **elemento objetivo** del hecho imponible en el impuesto personal no puede existir ni configurarse al margen del sujeto de la relación obligatoria. A modo de ejemplo, podemos mencionar el impuesto sobre la renta, que grava la renta global, la que ha de imputarse siempre a un sujeto determinado, el gravamen de las sucesiones y el impuesto de donaciones. En el impuesto personal la persona entra, pues, a formar parte de la propia existencia del hecho imponible.”<sup>121</sup>

#### **1.4.2.1.3.3 Impuestos subjetivos y objetivos**

Los impuestos subjetivos son aquéllos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo son tomadas en cuenta para cuantificar la deuda tributaria. Ejemplos de ellos son: el impuesto sobre la renta, el gravamen de las sucesiones y el impuesto de donaciones.

Son objetivos, aquellos impuestos en los cuales las circunstancias personales del sujeto pasivo no son tomadas en consideración al cuantificar la deuda; por ejemplo el IVA.<sup>122</sup>

---

<sup>120</sup> KURI DE MENDOZA, S. Manual de Derecho Financiero. Ob. cit.

<sup>121</sup> *Ibíd.* Ob. Cit. p 247-248.

<sup>122</sup> Dentro de la clasificación correspondiente a los impuestos subjetivos y objetivos, se tiene que de acuerdo a la doctrina se le suelen llamar también Impuestos regresivos y progresivos. Los impuestos regresivos son aquellos que se cobran a todos por igual; es decir: la tarifa pagada no guarda relación con la capacidad económica de una persona, por lo tanto, una persona pobre y una

#### 1.4.2.1.3.4 Impuestos periódicos e instantáneos

Los impuestos instantáneos son aquéllos cuyo presupuesto de hecho se agota con su propia realización. Ejemplos, el gravamen de las sucesiones, el impuesto sobre transferencia de bienes raíces y el IVA.

Son periódicos aquéllos impuestos en los que el presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo o es de realización progresiva; por ejemplo el impuesto sobre la renta.

Según Pérez Royo<sup>123</sup> añadir una tercera categoría, que es la de impuestos declaración periódica, la que abarcaría, no solamente los impuestos periódicos en sentido estricto, sino también aquellos que siendo instantáneos por su hecho imponible, al producirse éste “en masa” o de forma repetida, son aplicados mediante una declaración periódica, que

---

persona adinerada pagarán la misma cantidad de dinero por el impuesto. Lo anterior implica que la cantidad de plata que debe pagar el pobre por este impuesto es mayor en proporción a su ingreso que la que debe pagar la persona adinerada y afectará, por consiguiente, más fuertemente su economía personal.

Los impuestos progresivos, por el contrario, sí tienen en cuenta la capacidad económica) de una persona o empresa. Con este tipo de impuestos los pobres) pagan menos cantidad de dinero que las personas adineradas; es decir, a medida que la capacidad económica de una persona o empresa aumenta, la cantidad de dinero que ésta debe pagar por el impuesto también aumenta. Los impuestos progresivos buscan que tanto un pobre como una persona adinerada paguen una cantidad proporcional a su ingreso. Con esto, los gobiernos buscan redistribuir la riqueza y aportar un mayor beneficio a los menos favorecidos.

Los impuestos indirectos suelen ser regresivos y los directos progresivos. Estos últimos se calculan principalmente sobre la renta (ingresos) o enriquecimiento de una persona, o las ganancias de una empresa.

<sup>123</sup> PÉREZ ROYO, F.. “*Derecho Financiero y Tributario*”, Parte General, Civitas, Madrid, 1991, p 104.



abarca todos los supuestos producidos en el periodo establecido. Ejemplo: el IVA.

## **1.4.2.2 Tasa**

### **1.4.2.2.1 Concepto**

El Art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina define la tasa<sup>124</sup> como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente”. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.

No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado".

La Ley General Tributaria Municipal por su parte nos dice en el Art. 5 que: "Son Tasas Municipales<sup>125</sup>, los Tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios".<sup>126</sup>

---

<sup>124</sup> Las tasas de acuerdo a José Luís Pérez Ayala son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. PÉREZ de AYALA, José Luís. *"Derecho Tributario"*. Editorial de Derecho financiero, Madrid-1. 1968. p. 48-49

<sup>125</sup> Expresa la Sala de lo Constitucional en una de sus sentencias que tasa municipal es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Municipio, relacionada con el contribuyente. Sentencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, con Referencia Número 999-2002, de fecha 31 de Octubre de 2003

<sup>126</sup> Ley General Tributaria Municipal, D.L. Nº 86, del 17 de octubre de 1991, publicado en el D.O. Nº 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

De acuerdo a lo establecido en el Código Tributario la Tasa es: “Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente”.<sup>127</sup>

Se puede concluir entonces que tasa es aquel tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación de un servicio o la realización una actividad por parte del Estado, que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.

#### **1.4.2.2 Características**

La tasa posee las siguientes características:

1. Es un tributo, significa que es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.
2. El hecho imponible está constituido por la prestación individualizada de un servicio o la realización de una actividad obligatoria por parte del Estado, que está vinculada con el obligado al pago. La actuación estatal vinculante que no puede prestarse por el sector privado es el elemento más importante que caracteriza a la tasa.
3. Los sujetos. El sujeto activo de la tasa debe ser un ente público ya que el presupuesto objetivo consiste precisamente en la actuación de un ente público. El sujeto pasivo es la persona beneficiada o afectada por la actuación de dicho ente, que en muchos casos él mismo solicita.

---

<sup>127</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

4. Destino del producto de la tasa al financiamiento del servicio que origina la obligación. Como ejemplo de esto son los derechos que se pagan en el Registro de Propiedad Raíz e Hipoteca y en el Registro de Comercio.

#### **1.4.2.2.3 Clasificación de las tasas**

En atención al titular de las mismas se clasifican<sup>128</sup> en:

a) Tasas estatales<sup>129</sup>, reconocidas como ingresos de la Hacienda Pública, tal como lo prescribe el Art. 223 Cn. que dice: "Forman la Hacienda Pública:"...ordinal 4º "Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones...", y los que pueden ser percibidos por la Administración del Estado o por los organismos autónomos. Son decretadas por la Asamblea Legislativa según lo dispone el ordinal 6º del Art. 131, que en lo pertinente dice: "Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones...". Ejemplos de ello son las tarifas establecidas en los Registros de la Propiedad, tanto Raíz e Hipotecas como el de Comercio;

b) Tasas Municipales, reconocidas como ingresos del municipio, si tal como lo dispone el Art. 63 del Código Municipal, que establece: "Son ingresos del Municipio:"...ordinal 1º "El producto de los impuestos, tasas y

---

<sup>128</sup> VALDEZ COSTA, R.. ob. cit. p. 325

<sup>129</sup> No se debe de dejar de lado el carácter obligatorio de la tasa ya que siempre lleva implícita la coerción, la compulsión hacia el responsable, pues desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este no puede rehusar el pago aun cuando no haga uso de aquel, por que los servicios tiene en mira un interés general, aunque puedan concernir especialmente a una persona determinada. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *"Derecho Financiero"*.op. cit. p. 276.

contribuciones municipales" y el Art. 204 Cn. que prescribe "La autonomía del Municipio comprende" ordinal 1º "Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca.

Una vez aprobada las tasas o contribuciones especiales por el Concejo Municipal se mandará publicar el acuerdo respectivo en el Diario Oficial, y transcurridos que sean ocho días después de su publicación, será de obligatorio su cumplimiento.<sup>130</sup>

### **1.4.3 CONTRIBUCIONES ESPECIALES**

#### **1.4.3.1 Concepto**

El Modelo de Código Tributario para América Latina define las contribuciones especiales<sup>131</sup> en su Art. 17, que dice: *“Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y*

---

<sup>130</sup> Ejemplo de ello es la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la Ciudad de San Salvador, emitida por Decreto N° 1, el 23 de marzo de 1992 (publicado en el Diario Oficial N° 67, Tomo 315, del 7 de abril de 1992), que contiene las tasas por servicios prestados por la Municipalidades, a saber: registros y documentos, certificaciones y constancias, higiene, alumbrado y nomenclatura, baños, lavaderos y servicios sanitarios municipales, alumbrado público, servicio de aseo, saneamiento ambiental y ornato, nomenclatura de la ciudad, rastro y tiangué, estacionamientos, cementerios, rótulos, etc. KURI de Mendoza, S. ob. cit. p.254

<sup>131</sup> GIULIANI FONROUGE, C. la define como “la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”. Cabe mencionar que esta definición de Contribuciones Especiales, es la misma que define el Manual de Derecho Financiero de KURI de Mendoza, S. ob cit. p.255

*cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”.*<sup>132</sup>

El Código Tributario define las Contribuciones Especiales<sup>133</sup> de la siguiente manera: “*Contribución especial*<sup>134</sup> es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación”.<sup>135</sup>

En conclusión, “las contribuciones especiales son tributos que se deben en razón de beneficios, ya sean individuales o de grupos sociales

---

<sup>132</sup> La Ley General Tributaria Municipal, por su parte, dice en su Art. 6, que: “*Contribución Especial Municipal es el tributo que se caracteriza porque el contribuyente recibe real o presuntamente, un beneficio especial, derivado de la ejecución de obras públicas o de actividades determinadas, realizadas por los Municipios*”. Ley General Tributaria Municipal, D.L. N° 86, del 17 de octubre de 1991, publicado en el D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

<sup>133</sup> Contribuciones Especiales son las contraprestaciones que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a uno o a varios sectores de la población con el objeto de atender en forma parcial al costo de una obra o servicio de interés general y que se traduce en un beneficio manifiesto para el grupo a quien se presta. AGUILAR, Jorge I. “Las Cuotas del Seguro Social”. Editorial Porrúa, Primera Edición. 1989. P. 236.

<sup>134</sup> Al respecto la Sala de Lo Contencioso Administrativo al referirse a las Contribuciones Especiales Municipales sostiene que: Las contribuciones especiales municipales, son tributos que se caracterizan por que el “contribuyente recibe real o presuntamente, un beneficio especial” ya sea de manera individual o colectiva, mediante la realización de obras o actividades por parte de la Municipalidad. Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia Número 95-D-2003, de fecha 12 de Abril de 2005.

<sup>135</sup> Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001.

derivados de la realización de obras o de actividades especiales del Estado”<sup>136</sup>.

#### **1.4.3.2 Características**

Las Contribuciones especiales poseen las características siguientes:

1. Es un tributo, es decir, una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.
2. El hecho imponible<sup>137</sup> consiste en la obtención de un beneficio o incremento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado.

Ejemplo de contribuciones especiales son las contribuciones que exige una municipalidad para la financiación de obras de pavimentación, alumbrado, etc.

#### **1.4.4 Diferencias con el Impuesto**

Se tiene que en el impuesto, el beneficio puede tener cualquier origen, una actividad pública o privada, cualquier coyuntura económica, que altere el nivel de los precios, en la contribución ese beneficio proviene exclusivamente

---

<sup>136</sup> KURI DE MENDOZA, S. ob.. cit. p 255.

<sup>137</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C. Derecho Tributario, Tomo I. Ediciones Depalma, Buenos Aires. 1996.

El *hecho imponible*, esto es, el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica en el mundo fenoménico, en determinado lugar y tiempo y con respecto a cierta persona, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, siempre y cuando no hayan acaecido hipótesis legales neutralizantes totales, como lo son las exenciones tributarias.

de una actividad económica de Estado, realización de una obra, organización de un servicio.

En el impuesto, el beneficio se toma como índice de una capacidad contributiva<sup>138</sup> especial, que justifica una mayor imposición destinada a sufragar los gastos públicos<sup>139</sup>, en la contribución, el beneficio por su carácter diferencial es considerado en sí mismo como causa justificativa para exigir a las personas beneficiadas una participación especial en la financiación de la obra que las enriquece o del servicio que funciona en su provecho. En aquel rige el principio de la capacidad contributiva, en esta el principio del beneficio.

---

<sup>138</sup> Para la sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, la Capacidad Contributiva, o Capacidad Económica, constituye un principio, fundamental en Derecho Tributario que significa: que los "tributos deben gravar la verdadera naturaleza de los hechos imponible, con prescindencia de las formas o modalidades que hayan querido darles los contribuyentes".

Sobre este límite, se afirma que es correcto en tanto sirva para "desvelar el velo" de una realidad encubierta bajo formas falsas. Pero que no se debe llevar a extremos arbitrarios, so pretexto de combatir simulaciones, v. gr. estableciendo presunciones legales iuris et de jure respecto a la naturaleza jurídica de ciertos actos. Y es que, este principio debe apreciarse no sólo en beneficio del fisco, sino también del contribuyente, pues existen situaciones en las cuales los contribuyentes se ven acosados administrativa o judicialmente por los organismos recaudadores, en virtud de situaciones tributarias formales que no son demostrativas de la realidad económica, con lo cual, el fisco o quien haga sus veces, vulnera dicho principio. En tal sentido, el tributo que se impone sin tener en cuenta la proporción del mismo en relación a la capacidad económica del contribuyente, es injusto e irrazonable, es decir, contrario al principio de equidad fiscal, puesto que, no basta tener un fin lícito -ayudar al desarrollo del Municipio-, para el establecimiento de un tributo, si con éste se absorbe de forma desproporcionada una parte sustancial de lo que es la renta del contribuyente. Sentencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, con Referencia Número IS002398.99, de fecha 15 de Septiembre de 1998.

<sup>139</sup> La cuantía de los gastos públicos viene determinada por el importe de las necesidades que el ente público ha de satisfacer, y a su vez, los gastos determina la cuantía de los ingresos que habrá de obtener. Siendo lo fundamental para el Estado la satisfacción de las necesidades públicas, lo que lleva a que hayan de aumentar los ingresos en igual medida, y sin dejar de lado la capacidad contributiva del país. RAMOS, I. "Derecho Tributario Parte General y Legislación Española". Ob. cit. p. 187.

En el impuesto, el producto puede tener o no una afectación especial y en muchos casos sería imposible afectarlo a la actividad que dio origen al beneficio, en la contribución, es elemento esencial y principal fundamento político de la exigencia tributaria.

#### **1.4.5 Diferencias con la Tasa.**

La diferencia se manifiesta claramente en el presupuesto de hecho. En la tasa es una actividad que se especifica en prestaciones individuales que constituyen la razón de ser del servicio; en la contribución, esa actividad tiene carácter de generalidad. La obra pública se realiza o el servicio público se organiza para satisfacer un interés general y si eventualmente éste produce una ventaja a los particulares.<sup>140</sup>

En la tasa la prestación pertenece al grupo de funciones cuyo desempeño es inherente al Estado, es decir, que no se conciben desempeñadas por los particulares. Es una actividad jurídica subjetiva prestada por los órganos administrativos o jurisdiccionales. En la contribución Especial<sup>141</sup> la actividad Estatal productora de bienes o de servicios que

---

<sup>140</sup> VALDES COSTA, R. ob. Cit. p. 360

<sup>141</sup> Cuando hablamos de Contribuciones Especiales, estamos haciendo referencia a que son un tributo que distribuye entre los sujetos pasivos beneficiados especialmente el aumento de valor de sus bienes o el beneficio recibido como consecuencia de la realización de obras publicas, o del establecimiento o ampliación de servicios públicos de carácter local, por las entidades respectivas, y dentro de las contribuciones se mencionan las siguientes características:

Es potestativo, es decir hay una libertad absoluta para establecerlas o no.

Exigen inexcusablemente que se produzca un beneficio, es decir un aumento del valor especial derivado de obras o servicios. Y valga mencionar que si el beneficio o el aumento es general no puede haber Contribuciones Especiales.

Debe de afectar a una parte de la población



prestan ventajas valiables en dinero, tiene que ser de naturaleza económica. Cuando la ventaja particular se registra como consecuencia del otorgamiento de una protección jurídica especial, no estamos ante una contribución, sino ante una tasa o un impuesto.

---

Las cantidades recaudadas deben destinarse a la financiación de obras y establecimientos o ampliación de los servicios. Manual de Formación Continuada Número 8, del Consejo General del Poder Judicial. *“Los Tributos Estatales, Autonómicos y Locales”*. Madrid España 2000. p. 452-453

## CAPITULO 2.

### LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SUS FUNCIONES.

#### 2.1 LA HACIENDA PÚBLICA

##### 2.1.1. Concepto.

Debido a la complejidad estructural del concepto de Hacienda Pública, resulta apropiado delimitarla en cuanto a los tres aspectos -subjeto, objetivo y funcional- tal como lo propone Sainz de Bujanda.<sup>142</sup>

1. *Aspecto subjetivo:* la Hacienda Pública hace referencia a un ente público, considerado en su dimensión personal. "La Hacienda Pública es, en este sentido, una proyección del Estado o de cualquier ente al que el ordenamiento reconozca un ámbito financiero propio, es decir, un ámbito de necesidades públicas a satisfacer mediante un sistema de recursos financieros asignados a la cobertura de dichas necesidades".<sup>143</sup> El fundamento teórico es la capacidad que tiene el Estado para ser titular de relaciones jurídicas de contenido económico, es decir, la capacidad patrimonial.
2. *Aspecto objetivo:* el concepto de Hacienda como un patrimonio público (derechos y obligaciones) constituye el aspecto objetivo por las siguientes razones, expuestas por Bayona y Soler: "Primera, porque tanto el ingreso (derechos) como el gasto (obligaciones), se han considerado siempre manifestaciones genuinas de la actividad financiera; segunda, porque la

---

<sup>142</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J, Citando a Sainz de Bujanda. Derecho Financiero, 2ª. Ed. V. I, Librería Compas, Alicante, 1988, Pág.28.

<sup>143</sup> *Ibid.* Pág.28.

acepción subjetiva de la Hacienda Pública que hemos descrito anteriormente, lleva a reconocer la categoría jurídica del patrimonio como noción unitaria que refleja el conjunto de relaciones cuya titularidad se atribuye al ente público; tercera porque es, como veremos, la que responde a la configuración jurídico-positiva de la Hacienda Pública".<sup>144</sup>

3. *Aspecto funcional*: la Hacienda Pública se identifica en este sentido con la actividad financiera, dirigida a la obtención de ingresos y a la satisfacción de gastos. De manera que, funcionalmente, *Hacienda Pública* y *actividad financiera* son expresiones equivalentes.

En el primer sentido, la Hacienda se identifica con la capacidad patrimonial del Estado; en el segundo sentido, la Hacienda ha sido definida en ocasiones como una organización, en otras como un conjunto de bienes y en otras, como un patrimonio; y en el tercer sentido, es equivalente a actividad financiera.

La Hacienda Pública es definida entonces, según Bayona y Soler, como "el conjunto de relaciones jurídicas susceptibles de valoración económica en los que figura como uno de los sujetos el Estado -u otro ente público-, y a las cuales el ordenamiento jurídico dota de la necesaria unidad por estar sujetas a un régimen unitario de poder y responsabilidad".<sup>145</sup>

---

<sup>144</sup> *Ibíd.* Pág. 29-30

<sup>145</sup> *Ibíd.* Pág. 31.

### 2.1.2. Características.

La Hacienda Pública posee las características siguientes:<sup>146</sup>

1. *Legalidad.* Se funda en el Derecho, es creación jurídica.<sup>147</sup>
2. *Unidad.* Se trate del Estado o de entes públicos, a cada uno de ellos le corresponde su Hacienda, como elemento indispensable para el cumplimiento de sus fines propios.
3. *Autonomía.* La Hacienda configura el ámbito al que se extiende la responsabilidad de cada ente, convirtiéndose en objeto de imputación de derechos y responsabilidades de cada ente público.
4. *Destinación de servicio.* El patrimonio así configurado se encuentra afectado a la satisfacción de las necesidades públicas, sin que pueda ser distraído para otros fines.
5. *Intransmisibilidad.* Como tal patrimonio, la Hacienda permanece siempre bajo la titularidad del ente público, siendo los bienes o las deudas en concreto los que pueden ser objeto de transmisión.
6. *Definición.* La Hacienda de cada ente público tiene, en todo momento, una existencia perfectamente delimitada y cuantificable, con una asignación concreta de titularidad.

---

<sup>146</sup> KURI DE MENDOZA, S. y otros ob. cit. Pág.11.

<sup>147</sup> En el Estado de Derecho la Constitución atribuye al Estado ese patrimonio constituyendo la ley, por una parte, su fuente de legitimación y, por otra, el criterio inspirador de su gestión.

La Hacienda implica la existencia de recursos financieros cuyo destino es satisfacer necesidades públicas, regulada por un ordenamiento jurídico que atribuye capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones.<sup>148</sup>

Es importante mencionar que el Art. 225 de la Constitución reconoce la posibilidad de creación de patrimonios especiales de instituciones públicas, limitada tal posibilidad a la existencia de una ley que permita al Estado separar ciertos bienes de su Hacienda para crear o bien aumentar dichos patrimonios.<sup>149</sup> La Hacienda Pública siempre estará sujeta a fiscalización o control por parte de la Corte de Cuentas de la República.<sup>150</sup> Art. 195 Cn.

## 2.2. EL PODER FINANCIERO

### 2.2.1. Concepto.

La definición de poder financiero se basaba tradicionalmente en el concepto de soberanía; se entendía como la facultad, inherente a los entes públicos, de organizar su propio sistema de ingresos y gastos.<sup>151</sup>

---

<sup>148</sup> La Constitución establece, en los Arts. 223 a 234, los principios generales reguladores de la Hacienda Pública y reconoce, en los Arts. 202 a 207, la autonomía de que gozan las municipalidades, aceptando la existencia de su propia Hacienda. Por su parte, el Art. 60 del Código Municipal establece la formación de la Hacienda Pública Municipal.

<sup>149</sup> Ejemplos los encontramos en las instituciones oficiales autónomas como lo son la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa (CEL) y la Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma.

<sup>150</sup> El art. 195 Cn. Establece esa facultad de la Corte de Cuentas en su inciso 1º: *“La fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presupuesto en particular, estará a cargo de un organismo independiente del Órgano Ejecutivo, que se denominará Corte de Cuentas de la República...”*

<sup>151</sup> Se sostenía que el Derecho Financiero no podía explicarse sin tomar en cuenta la fundamentación política de la soberanía. Desde esta perspectiva se comprendía el tributo como la prestación pecuniaria que el ente público tiene la facultad de exigir en base a su poder de imperio.

Posteriormente, los avances del Estado de Derecho determinaron que toda la actuación del Estado debe estar sometida al ordenamiento jurídico, que obliga a que el poder, en su manifestación práctica, respete líneas de conducción definidas y acordes con procedimientos para la creación jurídica. Esta normatización del poder convirtió al poder tributario, como señala Rodríguez Bereijo, en el "poder normativo en materia tributaria".<sup>152</sup>

Éste poder, entendido desde un punto de vista eminentemente tributario, ha sido superado; en su lugar, se ha adoptado una definición del poder dentro de un marco más amplio, que no tiene como fundamento la imposición, sino que está referida a los ingresos y gastos, y se concreta en el ejercicio de competencias por parte de los órganos a los que la Constitución limita. Este poder es denominado poder financiero.

Según Martín Queralt y Lozano Serrano "el poder financiero no es más que el poder para regular el ingreso y el gasto público. Este poder se concreta en la titularidad y ejercicio de competencias para aprobar los Presupuestos y para establecer los ingresos precisos para financiar los gastos".<sup>153</sup>

### **2.2.2. Características.**

El poder financiero tiene las siguientes características:

---

<sup>152</sup> SAINZ DE BUJANDA, F, Lecciones de Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Civitas, Madrid, 1991, p.1.

<sup>153</sup> MARTÍN QUERALT, J., Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 1990, Pág.272.

1. *Comprende la potestad normativa*, es decir, la facultad para emitir normas que disciplinan los ingresos y los gastos de los entes públicos. En este plano, ejercen el poder financiero el Órgano Legislativo y la Administración Pública cuando es titular de la potestad reglamentaria. "Esta potestad atribuida a la Administración ha sido cuidadosamente elaborada por la doctrina administrativa, que se ha encargado de precisar los caracteres que confluyen en el concepto de potestad y que son, básicamente, los siguientes:
  - a. Su origen se encuentra en la ley, no en relación jurídica alguna.
  - b. Tiene carácter genérico y va dirigida a una pluralidad de destinatarios.
  - c. El ejercicio de esa potestad normativa no va dirigido a conseguir una pretensión concreta y determinada, sino que normalmente atribuye un haz de facultades a la Administración, de cuyo ejercicio surgirán derechos y deberes.
  - d. Aquéllos a quienes va referido el acto en que pueda concretarse la potestad normativa no se encuentran frente a la misma en una situación de deber, positivo o negativo, sino en una situación de sujeción o sometimiento".<sup>154</sup>

---

<sup>154</sup> *Ibíd.* Pág.276

2. *Supone la potestad administrativa o de gestión.* El ejercicio del poder financiero se contempla en un plano concreto, que supone la aplicación de las normas jurídicas previamente establecidas.<sup>155</sup>
3. *Implica el derecho del ente público sobre el producto recaudado.* Como consecuencia de la aplicación efectiva de las normas jurídicas, la Administración tiene el derecho de percibir ingresos y de disponer de ellos.

### **2.2.3. Fundamento.**

El poder financiero tiene un doble fundamento:

1. *Político*, basado en la soberanía. Todos los poderes del Estado emanan de la soberanía, que reside en el pueblo.<sup>156</sup>
2. *Jurídico*. Los entes públicos ejercen poder financiero porque el ordenamiento jurídico se lo atribuye; es decir, que el poder financiero se basa en el ordenamiento jurídico y es ejercido con las limitaciones que el mismo ordenamiento configura.<sup>157</sup>

---

<sup>155</sup> El poder financiero es ejercido por la Administración Pública, más concretamente, la Administración Financiera, es decir, aquella parte del aparato estatal que tiene encomendada la gestión de los ingresos y los gastos públicos.

<sup>156</sup> Esto se encuentra contemplado en el art. 83 Cn. El cual establece que: *"El Salvador es un Estado soberano. La soberanía reside en el pueblo, que la ejerce en la forma prescrita y dentro de los límites de esta Constitución."*

<sup>157</sup> Así lo establece el Art. 86 Cn., que dice: *"El poder público emana del pueblo. Los órganos del Gobierno lo ejercerán independientemente dentro de las respectivas atribuciones y competencias que establecen esta Constitución y las leyes. Las atribuciones del Gobierno son indelegables, pero éstos colaborarán entre sí en el ejercicio de las funciones públicas."*

*Los órganos fundamentales del Gobierno son el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial*



## 2.3. LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

### 2.3.1. Concepto.

La Administración puede ser entendida desde una doble perspectiva: como actividad y como aparato. La primera perspectiva se refiere a la totalidad de la actividad administrativa; mientras que la segunda perspectiva hace hincapié en las personas y cosas que tienen como finalidad el desarrollar una determinada actividad administrativa.

La Administración entendida como aparato, se configura en torno al concepto de organización, la cual puede ser definida "como el conjunto de normas que regulan la atribución, la composición y funcionamiento de un aparato administrativo".<sup>158</sup>

La organización puede estudiarse en forma estática, centrando el análisis en las distintas partes que la componen, o en forma dinámica, contemplando la organización en relación a la creación de los órganos y la distribución de sus competencias.

Las distintas competencias de organización se distribuyen entre los órganos del Estado los que, a su vez, están limitados en el ejercicio de sus funciones por la Constitución y las leyes, como lo establece el inciso 1º del Art. 86 Cn.

La dirección de las finanzas le corresponde al Órgano Ejecutivo, como lo dispone el Art. 226 Cn., que dice: *"El Órgano Ejecutivo en el ramo correspondiente, tendrá la dirección de las finanzas públicas y estará*

---

*Los funcionarios del Gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley".*

<sup>158</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J. ob. cit. Pág. 438.

*especialmente obligado a conservar el equilibrio del presupuesto, hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado".<sup>159</sup>*

### **2.3.2. Ministerio de Hacienda.**

La administración financiera de la Hacienda Pública le corresponde al Ministerio de Hacienda. La competencia otorgada al Ministerio de Hacienda por el Art. 226 Cn. se encuentra regulada por el Art. 36 del Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo.

#### **2.3.2.1 Atribuciones.**

Entre sus atribuciones se encuentran las siguientes:<sup>160</sup>

- La dirección de las finanzas públicas.
- La dirección y ejecución de la política tributaria.
- La preparación de los proyectos de ley de presupuesto, de ley de salarios, de los decretos de emisión o contratación de empréstitos al sector público y la administración de la deuda pública.
- La contabilidad de la Hacienda Pública.
- La participación en la política financiera y en la formulación de la política de gastos.
- El estudio de los programas y medidas de integración económica.

---

<sup>159</sup> Al hacer mención del ramo correspondiente ha de entenderse tácitamente que se refiere al Ministerio de Hacienda.

<sup>160</sup> El Art. 36 del Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo establece las competencias correspondientes al Ministerio de Hacienda.

### **2.3.2.2. Objetivos.**

Los objetivos del Ministerio de Hacienda son:<sup>161</sup>

- Lograr niveles de ingreso, gasto e inversión que respondan a las necesidades del desarrollo económico y social de El Salvador en armonía con el Plan de Gobierno y que aseguren, en el tiempo, la sostenibilidad de las finanzas del Estado.
- Incrementar los niveles de cumplimiento tributario, reduciendo la evasión y elusión fiscal.
- Fortalecer una cultura de cambio que garantice la calidad en la prestación de los servicios que ofrece el Ministerio de Hacienda.
- Transformar el Ministerio de Hacienda en una institución eficiente y eficaz que responda a los objetivos planteados en el Plan de Gobierno.

### **2.3.2.3. Estructura Organizativa.**

La estructura organizativa del Ministerio de Hacienda, está conformada a nivel gerencial de línea, por el Despacho de los Titulares y las Direcciones Generales de Renta de Aduanas, Inversión y Crédito Público, Presupuesto, Tesorería, Contabilidad Gubernamental, Impuestos Internos y de Administración. Además la Dirección Financiera, Unidad Normativa de Adquisiciones y contrataciones de la Administración Pública y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

A nivel de staff, los titulares se auxilian de Asesoría Técnica y Legal, Asesoría Macroeconómica y Fiscal, Auditoría Interna, Comunicaciones y

---

<sup>161</sup> [www.mh.gob.sv](http://www.mh.gob.sv) 28 de junio de 2007. 5:30 p.m.

Administración Financiera. Adscritas al Ministerio se encuentran las instituciones siguientes: Lotería Nacional de Beneficencia, Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos y Fondo Salvadoreño para Estudios de Pre inversión.

### **2.3.2.3.1. Máximas Autoridades.**

#### **2.3.2.3.1.1. El Ministro de Hacienda.**

El Ministro de Hacienda como titular del ramo según el art. 36 del Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo posee las siguientes funciones:

- Dirigir las finanzas públicas: así como definir y orientar las políticas financieras del Estado;
- Armonizar, dirigir y ejecutar la política tributaria y proponer al Órgano Ejecutivo, previa iniciativa del Presidente de la República, las disposiciones que afecten al sistema tributario;
- Participar en los formularios de la política de gastos públicos, proponiendo las acciones o medidas que estime conveniente para que sean utilizados en mejor forma los fondos asignados a los diferentes programas y proyectos de los entes del sector público;
- Presentar a los Consejos de Ministros, por medio del Presidente de la República, los proyectos de ley de presupuestos y de sus respectivas leyes de salarios, así como las reformas a las mismas;
- Proponer al Presidente de la República para las consideraciones del Órgano Legislativo los proyectos de decretos de la emisión o contratación de empréstitos al sector público, y administrar el servicio de la deuda pública.
- Armonizar y orientar la política fiscal con la política monetaria del país;

- Participar en la formulación de las políticas de fomento a las actividades productivas y en la administración de incentivos que para tales fines se otorguen;
- Prevenir y perseguir el contrabando en todas sus formas con el auxilio de todas las autoridades;
- Asesorar a los demás organismos públicos en cuanto a los aspectos financieros de sus labores;
- Orientar y coordinar las actividades de preparación, ejecución y liquidación del Presupuesto General y de los Presupuestos Especiales;
- Organizar, dirigir y controlar la recaudación, custodia y erogación de los fondos públicos, pudiendo auxiliarse para fines de recaudación, con los bancos y otras instituciones financieras;
- Llevar la contabilidad de la Hacienda Pública en forma centralizada para todas las operaciones del sector público.
- Orientar la política de suministros y proponer las normas y los procedimientos en la adquisición de bienes y servicios para uso gubernamental;
- Orientar, dirigir y coordinar las prestaciones de servicios de análisis administrativos dentro del sector público, de acuerdo con las políticas de transformación macro-estructural;
- Implantar la administración personal y coordinarla a nivel de toda la administración pública, especialmente en cuanto a clasificación de puestos, reclutamiento y selección, adiestramiento, registros y escalas de salarios;
- Coordinar las actividades de procesamiento automático de datos dentro del Gobierno Central, incluyendo el análisis de propuestas para contratación de sendos o adquisición de equipos a fin de racionalizar el uso de recursos;

- Administrar el régimen de subvenciones, pensiones y jubilaciones que afecten el tesoro público;
- Participar con los Ministerios de Economía, en la orientación y dirección de la política comercial y decidir en lo que concierne al aspecto arancelario y hacendar i o, especialmente en lo relacionado con el servicio de aduanas;
- Autorizar la creación, ejercer la vigilancia, fiscalizar y tomar la medida que estime conveniente, para el funcionamiento de los establecimientos en que se elaboren o utilicen productos estancados o en régimen de monopolio;
- Controlar la organización y administración de la Lotería Nacional;
- Orientar, coordinar y vigilar las atribuciones, funciones y actividades encomendadas a las Instituciones oficiales Autónomas adscritas al Hamo de Hacienda e informar al Presidente de la República semestralmente, sobre la situación general de las mismas;
- Estudiar juntamente con los Ministerios de Relaciones Exteriores y de Economía, los programas y medidas de integración económica centroamericana, para incorporarlos a los planes y programas de desarrollo económico nacionales; y
- Hacer del conocimiento del Secretario Técnico de la Presidencia, la ejecución presupuestaria, las demandas extra presupuestarias y los movimientos de traspasos de fondos de las diferentes Secretarías de Estado.
- Las demás atribuciones que se establezcan por ley o reglamento.

#### **2.3.2.3.1.2. El Viceministro de Hacienda.**

Competen al Viceministro de Hacienda, según el Art. 36-A del Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo, las siguientes funciones:

- El manejo de los ingresos, incluyendo Impuestos Internos y Aduanas;
- El manejo del Presupuesto, incluyendo presupuestos especiales;
- El manejo de la Caja;
- El manejo del sistema de información necesario para las relaciones con el Fondo Monetario Internacional; y,
- El manejo administrativo del Ministerio, incluyendo lo relacionado con los inmuebles y equipos.

#### **2.3.2.3.2. Unidades de Asesoría y Apoyo Logístico.**

##### **2.3.2.3.2.1. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.**

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas se creó para garantizar el derecho de apelación de los contribuyentes contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas, es integrado por un Presidente y dos Vocales, nombrados por el Órgano Ejecutivo en el ramo de Hacienda.

Este Tribunal se encuentra regulado por la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de

Aduanas<sup>162</sup>, que establece lo concerniente a la estructuración y actuaciones del referido órgano dentro del incidente de apelación, en los actos mencionados anteriormente.

Tiene como principales funciones:

- Análisis y resolución definitiva de Recursos de Apelación.
- Rendir Informes y contestar traslados en los juicios Contenciosos Administrativo y Constitucionales de Amparo.
- Realizar estudios jurídicos en materia tributaria.
- Determinación de criterios y precedentes.
- Divulgación de estudios, sentencias y documentos de índole tributaria.
- Realización de Coloquios y Seminarios.
- Aportar estudios y proyectos de reformas a Leyes Tributarias a los Titulares del Ramo de Hacienda.

#### **2.3.2.3.2.2. Unidad de Auditoria Interna.**

La Unidad de Auditoria Interna asesora a todos los funcionarios del Ministerio de Hacienda en el control de la gestión financiera y administrativa, suministrándoles criterios técnicos, legales y administrativos, evaluaciones, recomendaciones y los comentarios pertinentes con respecto a las actividades o áreas bajo revisión; además examina la gestión administrativa de las diferentes Unidades del Ministerio de Hacienda, el sistema de control interno y el cumplimiento de metas, emitiendo una opinión técnica e

---

<sup>162</sup> Emitida el 18 de diciembre de 1991, publicada en el D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 del mismo mes y año.



independiente que contribuya a mejorar los procesos y procedimientos contables y administrativos, de tal manera que los controles estén estructurados para salvaguardar los activos y el patrimonio del Ministerio; verifica que la gestión financiera y administrativa de las dependencias del Ministerio se realice de acuerdo con las metas fijadas, los recursos humanos, financieros y materiales disponibles.

Entre sus principales funciones se encuentran:

- Determinar si las políticas, normas y procedimientos aplicados por las diferentes Unidades que forman parte del Ministerio de Hacienda, están conforme a lo establecido por la ley y sus reglamentos.
- Verificar que se apliquen las Normas Técnicas de Control Interno y demás leyes de la República; comprobar si los activos del Ministerio están respaldados por documentos y protegidos contra toda clase de daño o pérdida.
- Detectar áreas críticas factibles para establecer nuevos métodos de trabajo y/o modificar los procedimientos que permitan mejorar la utilización de los recursos.
- Verificar que los sistemas de información y comunicación sean ágiles, transparentes y confiables, para la toma de decisiones y respaldo de las operaciones realizadas; proporcionar asesoría técnica a las Instituciones del Ministerio, con respecto a la implementación del Sistema de Control Interno y aspectos afines.
- Requerir cooperación de cualquier funcionario o empleado del Ministerio, a fin de obtener el más satisfactorio resultado de su misión.
- Informar a los titulares los resultados obtenidos en la realización de su gestión.

### **2.3.2.3.2.3. Unidad de Asesoría Técnica y Legal.**

La Unidad de Asesoría Técnica y Legal sirve como Unidad de apoyo técnico-jurídico, a los señores Titulares del Ramo, mediante estudios y opiniones en áreas tributarias, aduanales, fiscales, financieras, administrativas y otras, a través de un equipo de asesores. Asimismo, presta asesoría a las diferentes Direcciones y Dependencias del Ministerio, como a otros Ministerios e Instituciones del Sector Público.

Sus principales Atribuciones son:

- Proporcionar opiniones y dictámenes sobre temas de carácter técnico, jurídico y administrativo a fin de que permitan mayores elementos de juicio para la toma de decisiones.
- Evacuar consultas de carácter legal, técnico y administrativo ya sean escritas o verbales.
- Intervenir en asuntos judiciales, contencioso administrativo, amparos y demás procedimientos constitucionales en que esté involucrado el Ministerio.
- Realizar estudios técnicos y legales sobre proyectos en general, en forma individual o integrando las comisiones que sean necesarias junto con otras Unidades y otros Ministerios o Instituciones del Sector Público.
- Representar judicialmente a los señores Titulares en los casos que se encuentren demandados en el ejercicio de sus funciones.
- Representar o acompañar a los señores Titulares en reuniones de trabajo y actos o eventos nacionales o internacionales que ellos designen específicamente.
- Atender audiencias solicitadas a los señores Titulares.

#### **2.3.2.3.2.4. Unidad de Comunicaciones.**

La Unidad de Comunicaciones se encarga de asesorar a los Titulares, Directores, Jefaturas y Técnicos en la formulación de estrategias de comunicación; sirve de enlace para la divulgación hacia el exterior de la institución de temas relacionados con la administración de las finanzas públicas y al interior la relación de los usuarios sobre el servicio que presta el Ministerio de Hacienda, contribuyendo así al logro de una imagen Institucional favorable.

Entre sus principales funciones se encuentran:

- Proponer a los Titulares y Funcionarios del Ministerio de Hacienda las estrategias de comunicación para la divulgación de cambios que afecten al cliente interno y externo.
- Servir al Ministerio como fuente central de información y como vía de comunicación con el cliente interno y externo.
- Sugerir a las autoridades de la Institución acciones que permitan impulsar un proceso de mejora continúa en el servicio que se brinda a la población y mediante éste contribuir al desarrollo de una imagen corporativa positiva.
- Proponer mejoras a los procesos de trabajo.

### **2.3.2.3.2.5. Dirección Nacional de Administración Financiera.**

La Dirección Nacional de Administración Financiera es la encargada de coordinar el Sistema de Administración Financiera Integrado (SAFI).<sup>163</sup>

Entre sus atribuciones se encuentran:

- Velar por la coordinación de los Subsistemas componentes del SAFI y la Unidad Normativa de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública (UNAC).
- Establecer los lineamientos y procedimientos que sean necesarios para la coordinación, funcionamiento y operatividad del Sistema de Administración Financiera Integrado.
- Propiciar la coordinación y participación entre los Subsistemas y las Instituciones del Sector Público No Financiero
- Apoyar al comité de Administración Financiera en el diseño de políticas, planes, programas y proyectos de la Administración Financiera.
- Analizar y presentar recomendaciones a las propuestas de disposiciones normativas de las direcciones generales que conforman el SAFI, previo a la aprobación de los señores titulares del Ministerio de Hacienda.

---

<sup>163</sup> El Sistema de Administración Financiera (SAFI) se encuentra regulado en la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado; constituye el enfoque moderno de la Administración Financiera del Estado, que se fundamenta en la aplicación de la teoría general de sistemas a la administración, para desarrollar procesos de gestión conjunta, mediante la integración de funciones, procedimientos, registros e información, referidos a la obtención y aplicación de los recursos financieros, sustentados en el Presupuesto Público.

Esta organizado como un conjunto de subsistema interrelacionados e integrados en sus operaciones centralizadas y descentralizadas, con apoyo de sistemas computarizados, para lograr un flujo de información que concurra a las instancias de dirección, para respaldar el proceso de toma de decisiones.

- Propiciar la formación y capacitación en materia relacionada con la Administración Financiera.
- Normar el desarrollo y la plataforma tecnológica de los sistemas de procesamiento automático de datos del SAFI, así como supervisar la implantación y mantenimiento de los mismos.
- Participar conjuntamente con las demás dependencias del Ministerio de Hacienda en la definición de las políticas generales en el ámbito de las finanzas públicas.
- Brindar asesoría técnica al Despacho.
- Implantar y dar sostenimiento a la aplicación informática del Sistema de Información de Recursos Humanos (SIRH).

#### **2.3.2.3.2.6. Unidad de Asesoría Macroeconómica y Fiscal.**

La Unidad de Asesoría Macroeconómica y Fiscal asesora al Despacho Ministerial en materia técnico-económica y financiera, así como en la formulación seguimiento y evaluación de la política fiscal y Programación Financiera del Sector Público, su interrelación con otras variables macroeconómicas, a fin de contribuir al logro de la sostenibilidad fiscal, en el mediano y largo plazo.

Sus principales atribuciones son:

- Asesorar al Despacho Ministerial en materia técnico-económica y financiera para el seguimiento de la política fiscal y de otras variables económicas.
- Proponer políticas y medidas fiscales para el Sector Público no financiero.
- Planificar y coordinar la gestión financiera del Estado con los Subsistemas de la Administración Financiera Integrada, La Dirección General de

Impuestos Internos y La Dirección General de la Renta de Aduanas, orientando la formulación, ejecución y evaluación entre otras, de las siguientes políticas: Financiera, Presupuestaria, Endeudamiento Publico, Inversión Publica. Tributaria, Arancelaria y de las demás áreas relacionadas con la administración de la Hacienda Publica.

- Elaborar la programación financiera del Sector Publico no Financiero.
- Presentar informes mensuales sobre el seguimiento de la ejecución del Programa Financiero Fiscal, formulando medidas correctivas de las desviaciones significativas de las variables y metas fiscales.
- Coordinar con el Banco Central de Reserva de El Salvador la formulación, ejecución y evaluación del Programa Financiero Fiscal.
- Convocar a reuniones y coordinar la evaluación de la programación financiera fiscal.
- Realizar análisis e investigaciones en materias de tributación y su legislación.
- Elaborar análisis y estudios macroeconómicos y financieros de corto y mediano plazo.
- Gestionar información financiera necesaria para el desarrollo de sus funciones, de las instituciones centralizadas y descentralizadas, así como de instituciones y empresas de carácter autónomo del sector publico e incluso del Sistema Financiero del país, procurando la consistencia en el flujo de la misma.
- Mantener un adecuado nivel de comunicación con el Banco Central de Reserva y otras instituciones publicas del país, así como con los organismos internacionales para el monitoreo y seguimiento de los convenios suscritos por el Gobierno de El Salvador en materia financiera, a fin de coadyuvar a su cumplimiento.
- Todas aquellas que sean asignadas por el Despacho Ministerial.

### **2.3.2.3.2.7. Dirección Financiera.**

La Dirección Financiera facilita la gestión del proceso financiero, integrado e interrelacionado en forma eficiente, oportuna y eficaz, garantizando el cumplimiento de la ley AFI, conduciendo a la transparencia y optimización en el uso de los recursos asignados. Concentra en una sola Dirección las actividades financieras del Ministerio de Hacienda, para que las Direcciones Generales se dediquen específicamente al logro de su misión.

Sus principales funciones son:

- Difundir y supervisar el cumplimiento de las políticas y disposiciones normativas referentes al SAFI en las dependencias que conforman el Ministerio.
- Asesorar a las dependencias en la aplicación de las normas y procedimientos que emita el Órgano Héctor del SAFI.
- Constituir el enlace con las Direcciones Generales de los subsistemas del SAFI y las dependencias del Ministerio en cuanto a las actividades técnicas, flujos y registros de información y otros aspectos que se deriven en la ejecución de la gestión financiera.
- Dirigir y coordinar todas las acciones necesarias para lograr el manejo y administración eficiente de las finanzas de la Secretaría de Estado.
- Promover y dar seguimiento al uso racional y eficiente de los recursos asignados al Ministerio de Hacienda.
- Establecer procedimientos para generar, registrar y proporcionar información financiera útil, adecuada, oportuna y confiable para la toma de decisiones.
- Adquirir y suministrar bienes y servicios requeridos por las distintas unidades de la Secretaría de Estado y Dependencias del Hamo.

- Formular y ejecutar el presupuesto de funcionamiento de la Secretaría de Estado y de las Direcciones Generales.
- Efectuar pagos de remuneraciones, bienes y servicios a nivel Institucional.
- Contabilizar todas las transacciones financieras del ramo de Hacienda, incluyendo las obligaciones generales y la deuda pública.
- Supervisar que los servicios contratados se proporcionen oportunamente para alcanzar eficiencia en el gasto Institucional.

#### **2.3.2.3.2.8. Unidad Normativa de Adquisiciones y Contrataciones de La Administración Pública (UNAC)**

La Unidad Normativa de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública (UNAC) está adscrita al Ministerio de Hacienda y funciona bajo el principio rector de centralización normativa y descentralización operativa, con autonomía funcional y técnica. Sus objetivos son apoyar al Ministerio de Hacienda en:

- Formular propuesta de la política anual de las Adquisiciones y Contrataciones de las Instituciones de la Administración Pública, con exclusión de los órganos Legislativos, Judicial y de las Municipalidades, a los que corresponde determinar, independientemente, a su propia política de adquisiciones y contrataciones.
- Velar por el cumplimiento de la política anual de las Adquisiciones y Contrataciones aprobada para el ejercicio fiscal correspondiente.
- Emitir la propuesta de los lineamientos y procedimientos, que según la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública se deben observar para las adquisiciones y contrataciones de obras, bienes y servicios.



Sus Principales funciones son:

- Proponer al Ministro de Hacienda, la política anual de las Adquisiciones y Contrataciones de las Instituciones de la Administración Pública dentro de los límites establecidos en el Art. 6, literal a) de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública.
- Emitir las políticas y lineamientos generales para el diseño, implementación, funcionamiento y coordinación del Sistema de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública, que podrá abreviarse SIAC.
- Emitir instructivos, manuales y demás instrumentos que faciliten la obtención de los objetivos de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública y su Reglamento;
- Asesorar y capacitar al departamento de Adquisiciones y Contrataciones Institucional, que podrá abreviarse DACI, en la elaboración de los documentos técnicos que sean necesarios para cumplir las políticas y lineamientos emitidos.
- Capacitar, promover, prestar asistencia técnica y dar seguimiento al DACI para el cumplimiento de toda la normativa comprendida en la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública y su Reglamento.
- Apoyar la implementación de medidas de carácter general que considere procedente para la mejora del SIAC, en sus aspectos administrativos, operativos, técnicos y económicos.
- Revisar y actualizar las políticas generales e instrumentos técnicos de acuerdo a la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública y su Reglamento.

- Establecer manuales guías de los documentos necesarios para ejecutar las adquisiciones y contrataciones de la Administración Pública, de conformidad a la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública y su Reglamento.
- Establecer y mantener un Registro Nacional de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública, el cual deberá incluir la información actualizada sobre la naturaleza, el estado, la cuantía y el grado de cumplimiento que los diversos ofertantes sujetos a la ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública hayan alcanzado en el cumplimiento de las obligaciones contratadas con la administración. Dicho registro se considera de interés público;
- Otras actividades que le sean asignadas por la autoridad superior, orientadas al cumplimiento de la Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública y su Reglamento.
- Cumplir la política y los objetivos de la calidad, así como con lo establecido en los documentos del Sistema de Gestión de la Calidad.
- Proponer mejoras a los procesos de trabajo.

### **2.3.2.3.3. Direcciones Generales.**

#### **2.3.2.3.3.1. Dirección General de Renta de Aduanas.**

La Dirección General de la Renta de Aduanas se creó para regular el movimiento comercial en los aspectos de importación y exportación de mercaderías.<sup>164</sup>

---

<sup>164</sup> Decreto de Creación de la Dirección General de la Renta de Aduana, D. L. N° 43, del 7 de mayo de 1936, publicado en el D. O. N° 104, Tomo 120, del 12 de mayo de 1936.

A esta Dirección le compete principalmente<sup>165</sup>:

- Fijar los aforos aplicables a mercaderías que no estuvieren específicamente designadas en el Arancel.
- Perseguir el contrabando.
- Actuar como órgano consultivo en todo lo relativo a tratados comerciales y convenciones comerciales que celebre la República.
- Interpretar los aforos, tasas, impuestos o multas que sean aplicadas a los efectos importados o exportados
- Aplicar la normativa aduanera y verificar su exacto cumplimiento.
- Facilitar y controlar el comercio internacional en lo que le corresponda.
- Tasar los derechos e impuestos a que estén afectos el ingreso o la salida de mercancías de acuerdo a los distintos regímenes que se establezca.
- Generación de información oportuna.
- Fiscalización de las obligaciones aduaneras.
- Prevención y represión de las infracciones tributarias relativas al comercio exterior cuando le corresponda.
- Emitir pronunciamientos tributarios, sobre la aplicación de las disposiciones legales en materia aduanera.
- Procurar que, el ejercicio de sus funciones y en especial la prestación de los servicios aduaneros, tiendan a alcanzar los niveles establecidos por las normas internacionales sobre aseguramiento de la calidad.

#### **2.3.2.3.3.2. Dirección General de Inversión y Crédito Público.**

La Dirección General de Inversión y Crédito Público se encarga de compatibilizar el proceso de Inversión Pública con los objetivos de desarrollo

---

<sup>165</sup> Las principales funciones ésta Dirección se encuentran en el Art. 4 del Decreto de Creación de la Dirección General de Renta de Aduanas.

socioeconómico del país y con los recursos disponibles, coordinando esta acción con el Programa Financiero y el Presupuesto Publico, a fin de contribuir a elevar los niveles de eficiencia y eficacia en los proyectos de inversión del Sector Publico no Financiero. Racionaliza la contratación y uso de los recursos provenientes del endeudamiento publico, orientándolos hacia la inversión en proyectos y programas prioritarios que contribuyan al logro de un crecimiento económico, real, sostenible y con equidad; además contribuye a mantener niveles de endeudamiento compatibles con la capacidad de endeudamiento y pago del Sector Publico no Financiero, congruente con los parámetros de estabilidad macroeconómica.

Entre sus principales funciones se encuentran:<sup>166</sup>

- Proponer al Ministro de Hacienda la política de Inversión Pública y Endeudamiento Público; los Programas de Preinversión e Inversión Publica, tomando en cuenta la disponibilidad de los fondos locales para cubrir los gastos de contrapartida, los límites de endeudamiento público y la capacidad de cumplir con el servicio de la deuda pública.
- Definir los criterios de elegibilidad de los créditos, salvaguardando los intereses del Estado.
- Coordinar los procedimientos para la negociación, trámite y la contratación del crédito público por parte del gobierno.
- Recomendar al Ministro de Hacienda la autorización de las solicitudes de las entidades e Instituciones del Sector Publico para la iniciación de gestiones del crédito público garantizado por el Estado

---

<sup>166</sup> Las competencias de La Dirección General de Inversión y Crédito Público como ente encargado del Subsistema de Inversión y Crédito Público se encuentran reguladas en el Art. 85 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado.

- Analizar las ofertas de financiamiento y coordinar la elaboración de informes con recomendaciones par el Ministro de Hacienda.
- Velar por el cumplimiento de las normas, técnicas, condiciones, estipulaciones y prerrequisitos de desembolso de los convenios de deuda publica y supervisar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la misma.
- Velar por el mantenimiento del registro actualizado de la deuda publica interna y externa.
- Velar porque se lleve un registro actualizado de los recursos financieros no reembolsares provenientes de cooperación internacional, que tengan implicaciones presupuestarias.
- Administrar el servicio de la deuda publica a cargo de Hacienda Publica.
- Dirigir la concesión y recuperación de créditos internos.
- Dirigir el análisis de los proyectos y programas de preinversión, presentados por las entidades e instituciones del Sector Publico.
- Velar por el mantenimiento actualizado del sistema de información de los programas de Preinversión e Inversión Publica.
- Dirigir el establecimiento de procedimientos y determinar los requisitos mínimos, formular, evaluar y programar proyectos o programas de inversión publica.
- Presentar al Ministro de Hacienda informes periódicos sobre la ejecución física y financiera de los proyectos y programas de inversión publica.
- Definir los criterios de elegibilidad para programas y/o proyectos de inversión a ser financiados con crédito público y someterlos a la aprobación de la Comisión Nacional de Inversión Publica (CONIP).
- Velar en forma permanente por el cumplimiento de las Políticas de Inversión y Endeudamiento y proponer los ajuste que se consideren necesarios.

- Desarrollar y proponer la normativa legal e instrumentos técnicos relacionados con la implantación del Proceso de Inversión Pública (PIP).
- Formular los lineamientos para la elaboración de los Programas de Inversión de Mediano Plazo y el Programa Anual de Inversión Pública.
- Consolidar y compatibilizar los Programas de Inversión Pública de Mediano Plazo y de Necesidades de Financiamiento con la Política de Inversión y Endeudamiento Público y presentarlos a la CONIP.
- Gestionar los recursos externos para el Programa de Necesidades de Financiamiento aprobados por la CONIP
- Coordinar con el Ministerio de Relaciones Exteriores la gestión de donaciones para las prioridades establecidas en el Programa de Necesidades de Financiamiento aprobados por la CONIP.
- Consolidar y compatibilizar el Programa Anual de Inversión Pública a partir de las propuestas de los distintos niveles institucionales, efectuar el análisis de coherencia de fuentes y usos de fondos en el marco de las restricciones fiscales y monetarias y presentar el programa a la CONIP para su aprobación.
- Presentar a la Dirección General de Presupuesto (DGP) el Programa Anual de Inversión Pública aprobado por la CONIP, para su incorporación en el Proyecto de Presupuesto General de la Nación.
- Consolidar la programación de la ejecución anual de los proyectos aprobados en la Ley de Presupuestos.
- Consolidar la información del avance físico financiero de los proyectos correspondientes al Programa Anual de Inversión Pública, evaluar los resultados y elaborar informes de ejecución para la remisión a la Secretaría Técnica de la Presidencia (STP), DGP, a la CONIP, al Banco Central de Reserva (BCR) y otras entidades que lo requieran.

- Asegurar la disponibilidad de información actualizada, oportuna y confiable sobre la inversión pública.
- Establecer los requisitos y procedimientos para que los proyectos de inversión pública sean incorporados en el Programa de Mediano Plazo y en el Programa Anual de Inversión Pública.
- Prestar asistencia técnica a las entidades e instituciones para la implantación de los procedimientos de Inversión Pública.
- Definir mediante reglamentación específica, las responsabilidades y funciones de las unidades encargadas de los proyectos de inversión, para que estas puedan dar cumplimiento con los procedimientos del Proceso de Inversión Pública.
- Asignar los recursos provenientes del endeudamiento público a los proyectos incluidos en el Programa de Necesidades de Financiamiento, que sean elegibles.
- Proponer y establecer normas técnicas, métodos y procedimientos con el fin de mejorar y ordenar el proceso de endeudamiento público en los proyectos incluidos en el Programa de Necesidades de Financiamiento, que sean elegibles.
- Establecer las regulaciones para administrar el financiamiento en especie, así como de los recursos provenientes del endeudamiento convertidas a moneda de curso legal.
- Llevar un registro detallado de los desembolsos, efectuando un seguimiento permanente con relación al cronograma establecido.
- Asistir a reuniones en materia de inversión y crédito público, tanto a nivel nacional e internacional.
- Asistir a reuniones de la Comisión nacional de Inversión Pública (CONIP)
- Llevar un registro detallado de los desembolsos, efectuando un seguimiento permanente con relación al cronograma establecido.

### **2.3.2.3.3. Dirección General del Presupuesto.**

La Dirección General del Presupuesto constituye otra dependencia del Ministerio de Hacienda<sup>167</sup>; se encarga de orientar los recursos disponibles para que el Presupuesto General del Estado y los demás presupuestos del sector público para que sean consistentes con los objetivos y metas propuestas por el Gobierno.

Sus funciones principales son las siguientes:

- Proponer al Ministro de Hacienda los lineamientos de la Política Presupuestaria para cada ejercicio financiero fiscal, en base a las estimaciones de disponibilidad de recursos financieros, a los resultados de ejercicios anteriores, a los objetivos del Gobierno y al Programa de Inversión Pública.
- Analizar los Proyectos de Presupuestos Institucionales del Sector Público y proponer los ajustes que considere necesarios conforme a la Política Presupuestaria aprobada por el Consejo de Ministros y las obligaciones de la Ley de las respectivas instituciones.
- Planificar, dirigir y evaluar el desarrollo del Proceso Presupuestario.
- Asesorar técnicamente a todas las entidades del Sector Público regidas por la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado (Ley AFI).
- Conducir, normar y realizar los procesos de formulación, ejecución, seguimiento y evaluación presupuestaria del Sector Público, en coordinación con las entidades correspondientes.

---

<sup>167</sup> Decreto de creación de la Dirección General del Presupuesto, D. L. N° 45, del 29 de abril de 1939, publicado en el Diario Oficial N° 98, Tomo 126, del 9 de mayo de 1939.



- Intervenir en los ajustes y modificaciones a los Presupuestos de acuerdo con las atribuciones que le señale la Ley AFI, así como evaluar la ejecución parcial y final de los Presupuestos, aplicando las Normas y Principios establecidos en la misma Ley, su reglamento y las normas técnicas respectivas.
- Presentar al Ministro de Hacienda en forma periódica, informes de gestión de los resultados físicos y financieros de la ejecución presupuestaria, incluyendo recomendaciones de medidas correctivas a desviaciones.
- Recopilar y difundir la información técnica y metodológica desarrollada en la modernización de la Administración Financiera Integrada, así como la actualización de la misma.
- Propiciar y desarrollar una base uniforme de las variables económicas, fiscales y sociales y otras, mediante el establecimiento de mecanismos de comunicación con el Banco Central de Reserva, Estadísticas y Censos, Ministerios y Subsistemas integrantes del Sistema de Administración Financiera Integrado (SAFI).

#### **2.3.2.3.3.4. Dirección General de Tesorería.**

Es la dependencia del Ministerio de Hacienda encargada de la recaudación, custodia, distribución y erogación de los dineros públicos. Su organización se encuentra regulada por la Ley de Tesorería.<sup>168</sup>

El servicio de Tesorería está constituido, de acuerdo al inciso 3° del Art. 2 de la Ley de Tesorería, por el "conjunto de oficinas encargadas, como función

---

<sup>168</sup> Emitida por Decreto Legislativo N° 178 del 16 de diciembre de 1936 y publicada en el Diario Oficial N° 7, de 12 de enero de 1937.

principal o exclusiva, de percibir, custodiar y erogar materialmente los dineros públicos y dependientes todas de la Dirección General de Tesorería".

Sus principales funciones son:

- Administrar la Cuenta Única del Tesoro Público.
- Recaudar todos los Ingresos Tributarios y No Tributarios.
- Transferir recursos financieros del Tesoro Público a las Unidades Financieras
- Institucionales.
- Emitir las Letras del Tesoro Publico (LETES).
- Elaborar el Presupuesto de Efectivo del Tesoro Publico.
- Procurar el óptimo rendimiento de los recursos financieros del Tesoro Público.
- Participar con la Dirección General de Presupuesto en programación de la ejecución del presupuesto del país.

#### **2.3.2.3.3.5. Dirección General de Contabilidad Gubernamental**

La Dirección General de Contabilidad Gubernamental es una dependencia del Ministerio de Hacienda, creada por la Ley Orgánica de Contabilidad Gubernamental (L.O.C.G.)<sup>169</sup>, encargada de ejercer las facultades normativas y reglamentarias en materia de contabilidad gubernamental; centralizar globalmente los movimientos contables de recursos y obligaciones del sector público; ejercer en las unidades contables del sector público el control y supervisión técnica, en materia de

---

<sup>169</sup> Emitida por Decreto Legislativo N° 10, de 5 de diciembre de 1991, publicada en el Diario Oficial N° 242, Tomo 313 de 21 de diciembre de 1991.

competencia, sin perjuicio de las atribuciones de la Corte de Cuentas de la República.

Sus principales funciones son:

- Proponer al Ministro de Hacienda, para su aprobación, los principios y normas generales que regirán al Subsistema de Contabilidad Gubernamental.
- Establecer las normas específicas, plan de cuentas y procedimientos técnicos que definan el marco doctrinario del Subsistema de Contabilidad Gubernamental y las modificaciones que fueren necesarias, así como determinar los formularios, libros, tipos de registros y otros medios para llevar la contabilidad.
- Analizar, interpretar e informar de oficio o/a requerimiento de los entes contables interesados, respecto a consultas relacionadas con la normativa contable.
- Aprobar los planes de cuentas y sus modificaciones, de las Instituciones del
- Sector Público, en los plazos establecidos en el Reglamento de la Ley AFI
- Mantener registros destinados a la agregación, centralización y consolidación de los movimientos contables, generados en las Instituciones del Sector Público.
- Realizar el seguimiento contable respecto al manejo del patrimonio estatal y producir la información pertinente con criterios objetivos.
- Proponer al Ministro de Hacienda e implementar las políticas generales de control interno contable dentro de su competencia que se deberán observar en las Instituciones del Sector Público.
- Ejercer en las Instituciones del Sector Público la supervisión técnica en materia de

- Contabilidad Gubernamental.
- Preparar estados financieros e informes periódicos relacionados con la gestión financiera y presupuestaria del Sector Público,
- Impartir instrucciones sobre la forma, contenido y plazos para la presentación de los informes que deben remitir las Instituciones del Sector Público a la Dirección
- General de Contabilidad Gubernamental, para la preparación de informes financieros, tanto de apoyo al proceso de toma de decisiones como para efectos de publicación, cuando corresponda.
- Preparar anualmente el Informe correspondiente a la Liquidación del Presupuesto y el Estado Demostrativo de la Situación del Tesoro Público y del Patrimonio Fiscal, para que el Ministro de Hacienda cumpla con las disposiciones de la Constitución de la República.

#### **2.3.2.3.3.6. Dirección General de Impuestos Internos.**

En materia tributaria, la Administración actual está constituida, básicamente, por la Dirección General de Impuestos Internos, creada por la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos<sup>170</sup>. Le compete a esta Dirección el conocimiento de todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos: renta, patrimonio, transferencia de bienes raíces, donaciones, consumo de productos y servicios, gravámenes sobre las actividades productivas y comerciales, actos jurídicos y transacciones y en general, todo tipo de impuestos y contribuciones que las respectivas leyes le confieran.

---

<sup>170</sup> Emitida por Decreto Legislativo N° 451, del 22 de febrero de 1990, D. O. N° 56, Tomo 306, del 7 de marzo de 1990.

La Dirección referida debe velar por la fiel aplicación y cumplimiento de las leyes tributarias, así como ejercer las tareas de supervisión que la ley le asigne y, en general, asistir al contribuyente, recibir y fiscalizar declaraciones; registrar y controlar sujetos pasivos y pronunciar resoluciones en sus distintos grados. (Art. 3 L.O.D.G.I.I.).

Sus principales funciones son:

- Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le estén asignados por Ley.
- Brindar asistencia tributaria al contribuyente.
- Recepcionar y digitar declaraciones.
- Diseñar y ejecutar planes de fiscalización.
- Elaborar Planes de Fiscalización.
- Coordinar las fiscalizaciones conjuntas con otras instituciones del Estado.
- Efectuar registro y control de contribuyentes.
- Realizar pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados.
- Responder consultas por escrito a los contribuyentes.
- Actualización permanente de la Cuenta Corriente de los contribuyentes.
- Controlar y persuadir a los contribuyentes Omisos al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
- Formular planes de aseguramiento y control de calidad.
- Garantizar la aplicación del principio del debido proceso, respecto al otorgamiento de las oportunidades de Audiencia y Apertura a Pruebas a favor del Contribuyente. Verificar que el profesional de la Contaduría Pública nombrado por los contribuyentes para emitir Dictamen Fiscal,

cumpla con las obligaciones que el Código Tributario y su Reglamento de Aplicación le establece.

- Reforzar la credibilidad en las actuaciones de la Institución, por medio de la solución ágil y oportuna de las quejas, denuncias e insatisfacciones de los contribuyentes.

#### **2.3.2.3.3.7. Dirección General de Administración**

La Dirección General de Administración se encarga de coordinar y dirigir el diseño y ejecución de políticas, normas, procedimientos y estrategias institucionales en materia administrativa, así como dirigir y controlar el desarrollo de las actividades de las unidades que conforman la Secretaría de Estado.

Sus principales funciones son:

- Brindar apoyo a los Titulares del Hamo en la ejecución de políticas, normas, procedimientos y estrategias institucionales en materia administrativa.
- Coordinar y ejecutar la gestión administrativa a nivel institucional.
- Diseñar, implantar, dirigir y mantener el Sistema de Gestión de la Calidad en el ámbito institucional.
- Dirigir y controlar el desarrollo de las actividades de las unidades que conforman la Secretaría de Estado.
- Administrar y desarrollar los componentes del área de Recursos Humanos en el Ministerio de Hacienda, así como las prestaciones que por disposiciones legales se conceden a los empleados estatales.

- Proporcionar el mantenimiento preventivo y correctivo al hardware y software, así como atender oportunamente las consultas de los usuarios referentes al equipo y programas y elaborar propuesta de normativa en lo relacionado con la plataforma estándar de software y hardware para el Ministerio de Hacienda.
- Gestionar y ejecutar de manera ágil y oportuna la compra de bienes y servicios para las Dependencias del Ministerio de Hacienda, de conformidad a las disposiciones legales.
- Mantener en óptimas condiciones de funcionamiento las instalaciones, el mobiliario y equipo, así como brindar un servicio eficiente en las áreas de transporte, correspondencia y reproducción de documentos; además, atender oportunamente la demanda de papelería y útiles de oficina, de la Secretaría de Estado y Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.
- Establecer y velar porque se cumpla la normativa orientada al control de los bienes muebles e inmuebles del Ministerio de Hacienda.

#### **2.3.2.3.4. Direcciones Adscritas.**

##### **2.3.2.3.4.1. Lotería Nacional de Beneficencia.**

Es una institución de utilidad pública con autonomía administrativa, establecida para obtener fondos que sirvan para cumplir los fines del Estado. Se rige por la Ley Orgánica de la Lotería Nacional de Beneficencia<sup>171</sup>, que la somete al control de la Corte de Cuentas de la República en lo que se refiere

---

<sup>171</sup> Dictada por Decreto Legislativo N° 3129, del 12 de septiembre de 1960, publicada en el Diario Oficial N° 176, Tomo 188, del 23 de septiembre de 1960.

a la emisión de billetes y de los sorteos, y la obliga inclusive al control posterior de todas sus actividades económicas y financieras (art. 11).

Según el Reglamento de la Ley Orgánica de la Lotería Nacional de Beneficencia<sup>172</sup> le corresponde a su Junta Directiva:

- Aprobar el anteproyecto de presupuesto de la institución y remitirlo al Ministerio de Hacienda.
- Ordenar la remisión de las utilidades al Fondo General de la Nación.
- Autorizar gastos.
- Remitir los estados financieros y el informe del auditor externo al Ministerio de Hacienda.

#### **2.3.2.3.4.2. Fondo Salvadoreño para Estudios de Pre inversión.**

El Fondo Salvadoreño para Estudios de Pre inversión (FOSEP)<sup>173</sup>, es una entidad financiera de derecho público con personalidad jurídica y domicilio en la ciudad de San Salvador, se encarga de mejorar la orientación de los recursos de inversión destinados a actividades consideradas prioritarias para el desarrollo económico y social del país, mediante el financiamiento de actividades y estudios generales y específicos de pre inversión promovidos tanto por el sector público como privado.

Entre sus principales funciones se encuentran:

---

<sup>172</sup> Emitido por Decreto Ejecutivo N° 58, del 30 de noviembre de 1988, publicado en el Diario Oficial N° 222, Tomo 301, del 30 de noviembre de 1988.

<sup>173</sup> Creado por Decreto Legislativo N° 532, del 18 de mayo de 1978, D. O. N° 102, Tomo 259, del 2 de junio de 1978.



- Aumentar la disponibilidad y calidad de los estudios generales y específicos, necesarios para la ejecución de inversiones en los diversos sectores económicos del país.
- Proporcionar los elementos técnicos necesarios para la negociación y aprobación de financiamiento interno y/o externo, requerido para la ejecución de proyectos, en forma apropiada a las condiciones del país y a las exigencias de las agencias financieras nacionales e internacionales.
- Estimular el desarrollo del sector privado mediante, la identificación y estudio de oportunidades de inversión, permitiéndole decidir sobre la conveniencia o no de emprenderlas.
- Proporcionar los elementos técnicos que permitan al sector público y privado seleccionar aquellas alternativas de inversión óptimas y con el mínimo riesgo.
- Promover el desarrollo y fortalecimiento de la consultoría nacional fomentando la participación de los consultores nacionales.

#### **2.3.2.3.4.3. Instituto Nacional de Pensiones de Los Empleados Públicos.**

El Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos es una entidad oficial autónoma, con patrimonio propio, que se rige por la Ley del Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos.<sup>174</sup> Tiene por objeto el manejo e inversión de los recursos económicos destinados al pago de prestaciones, para la cobertura de los riesgos de invalidez, vejez y muerte de los empleados públicos.<sup>175</sup>

---

<sup>174</sup> Emitida por Decreto Legislativo N° 373, de 16 de octubre de 1975, publicada en el Diario Oficial N° 198, de 24 de octubre de 1975.

<sup>175</sup> Con la entrada en vigencia de la Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones (Ley SAP), aprobada por Decreto Legislativo No. 61 de fecha 20 de diciembre de 1996, publicado en el Diario Oficial No. 243, Tomo 333 de fecha 23 de ese mismo mes y año, se modificó el Sistema Previsional del país quedando establecidos dos sistemas Previsionales: el Sistema de Ahorro para Pensiones (SAP), que

El sistema previsional que administra el INPEP comprende a los empleados civiles estatales y municipales que, una vez cumplidos los requisitos legales establecidos en la Ley, gozan de pensiones por los riesgos mencionados anteriormente. Incluye además a aquellas personas que se acogieron al Decreto Legislativo 667, publicado en el Diario Oficial No. 286, Tomo No. 309, del 20 de diciembre de 1990 (Sistema Temporal de Pensiones por Vejez) y los que se trasladaron al Instituto por lo estipulado en el Decreto 474 (Ley de incorporación al Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos de las Jubilaciones y Pensiones Civiles a cargo del Estado).

Entre sus principales funciones se encuentran:

- Administrar eficientemente el Sistema Nacional de Pensiones Público de los Afiliados al INPEP, garantizándoles las prestaciones correspondientes al producirse los riesgos de invalidez, vejez y muerte.
- Contar con un Sistema de Información veraz oportuno de los Historiales Laborales de los empleados del Sector Público y Municipal, a efecto de emitir y redimir oportunamente los Certificados de Traspaso a los ex-cotizantes y a los cotizantes que permanecen afiliados al Sistema de Pensiones Público.
- Continuar las acciones de acuerdo a la normativa establecida en el Sistema de Pensiones Público, haciendo uso óptimo de los recursos financieros, materiales y humanos.

---

incluye a todos aquellos trabajadores del sector privado, público y municipal cuyas cotizaciones serán destinadas a capitalización en la cuenta individual de ahorro para pensiones de cada uno de ellos; y el Sistema Público de Pensiones (SPP), el cual comprende los regímenes de invalidez, vejez y muerte, administrados por el Instituto Salvadoreño del Seguro Social (ISSS) y por el INPEP, incluyendo a los beneficiarios de los Decretos 474 y 667.

## **CAPITULO 3.**

### **LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

#### **3.1. Concepto**

El Código Tributario en el Art. 16 define la obligación tributaria como “el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”<sup>176</sup>.

El Art. 18 del Modelo de Código Tributario para América Latina define la obligación tributaria como sigue: “La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto hecho previsto en la ley.”<sup>177</sup>

Constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.”

---

<sup>176</sup> La Ley General Tributaria Municipal en el inciso 1º del Art. 11 define la obligación tributaria municipal como “el vínculo jurídico personal que existe entre el Municipio y los contribuyentes o responsables de los tributos municipales, conforme al cual, estos deben satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador de la obligación tributaria, en el plazo determinado por una ley u ordenanza que lo establezca o, en su defecto, en el estipulado en esta ley”.

<sup>177</sup> Bayona y Soler en su obra Derecho Financiero, 2ª. Ed. V. I, Librería Compas, Alicante, 1988, consideran que la obligación tributaria es “un vínculo jurídico entre la Hacienda Pública y el deudor tributario que constituye una manifestación concreta del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.

Martín Queralt y Lozano Serrano<sup>178</sup>, tomando como base la Ley General Tributaria Española, definen la obligación tributaria como “la obligación de pago de la cuota tributaria, esto es, de la cantidad que según el hecho imponible realizado y por aplicación de los elementos, de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, debe ingresar el sujeto de acuerdo con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición”.<sup>179</sup>

Giannini<sup>180</sup> la define como “el deber de cumplir la prestación” y como “la parte fundamental de la relación jurídico tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo.”<sup>181</sup>

Giuliani<sup>182</sup> considera la obligación como “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.

---

<sup>178</sup> Ob. cit. Pág. 334.

<sup>179</sup> Víctor de Santo en El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales y de Economía. 2ª Editorial Universidad, Buenos Aires, 1999 Pág. 685, define la obligación tributaria como la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último a que tiende la institución del tributo, el objeto principal de la actividad desarrollada por el Estado en el ámbito tributario.

<sup>180</sup> GIANNINI, *I concetti*, Roma, 1987 Pág. 126.

<sup>181</sup> Manuel Ossorio en El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Editorial Heliasta S. R. L. Buenos Aires, 1984, pág. 505, define la obligación tributaria como aquella que en forma unilateral establece el Estado en ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.

<sup>182</sup> GIULIANI FONROUGE, C., Derecho Financiero, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1970, Pág. 375.

Martín<sup>183</sup> define la obligación tributaria como el “deber del contribuyente, hacia el Estado, de pagar una suma de dinero cada vez que se verifique el presupuesto de hecho previsto en la norma legal.

Soler<sup>184</sup>, por su parte, define la obligación tributaria como “la relación jurídica en virtud de la cual el deudor tiene el deber frente al acreedor de cumplir una prestación, correspondiéndole al acreedor la legítima pretensión a dicha prestación”.

Sobre la base de las definiciones anteriores, se puede afirmar que la obligación tributaria es el vínculo jurídico que existe entre el ente Público y los sujetos pasivos, conforme al cual éstos deben satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la ley, en el plazo que ésta estipule.

### **3.2. Características**

Entre las características de la obligación tributaria, se pueden mencionar:

1. Es un vínculo jurídico que existe entre el sujeto pasivo y el ente público.

---

<sup>183</sup> MARTIN, J, Derecho Tributario General, 2ª Edición, Ediciones Depalma Buenos Aires, 1995, pag. 143.

<sup>184</sup> SOLER, O., Derecho y Defensas del Contribuyente frente al Fisco, Editorial de Derecho y Economía Argentina, Buenos Aires, 2001, Pág. 39.

2. Reconoce como fuente única y exclusiva el precepto legal<sup>185</sup>, en consecuencia se trata de una obligación ex-lege.

3. Es una obligación de Derecho Público.

4. Nace al producirse la situación de hecho a la cual vincula la ley el establecimiento del gravamen.

5. Su objeto consiste en una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, a favor del ente público.<sup>186</sup>

6. Se trata de una obligación principal.

7. Indisponibilidad del crédito.

### **3.3. Fuente de la Obligación Tributaria.**

Según Ripert<sup>187</sup>, la "fuente de una obligación es el hecho que la produce".

En materia tributaria no caben disquisiciones teóricas: la única fuente de la obligación es la ley<sup>188</sup>; sólo por mandato de ésta puede surgir la

---

<sup>185</sup> *Ibíd.* Pág. 147.

<sup>186</sup> Algunos autores, entre ellos, Martín Queralt y Lozano Serrano consideran que "el objeto de la obligación tributaria es una prestación patrimonial a un ente público, por lo que, admitiendo la configuración obligacional, se trataría de una obligación de dar, y, más concretamente, de dar una suma de dinero"

<sup>187</sup> RIPERT, *Traité élémentaire de droit civil de Planiol*, 2ª Edición, Libr. Générale, Paris, 1947, t. 2, Pág. 9.

obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es inapta para crearla.<sup>189</sup>

### **3.4. Nacimiento de la Obligación Tributaria.**

En el Derecho Tributario ha sido estudiado y controvertido por muchos autores el momento característico en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria. La controversia consiste en que, si el nacimiento de la obligación tributaria sustantiva ha de considerarse como producido en el momento en que se realiza en la vida el hecho imponible<sup>190</sup>, o bien si ese nacimiento se produce en el tiempo y en virtud de un acto de administración fiscal en que se determina la obligación, se fija su monto y se establece a cargo de quién incumbe la obligación y, finalmente se intima al sujeto pasivo el pago del tributo<sup>191</sup>.

---

<sup>188</sup> Se distingue de la fuente económica del tributo o fuente económica tributaria, que ésta constituida por el conjunto de bienes del cual se extrae la cantidad necesaria para el cumplimiento de la obligación tributaria.

<sup>189</sup> GIULIANI FONROUGE, C. Ob. cit. pág. 375 y 376.

<sup>190</sup> El Art. 58 del Código Tributario define el hecho generador como “el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria”. El modelo de Código Tributario para América Latina lo define en su Art. 37 como “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”. La Ley General Tributaria Municipal en su Art. 12. lo define como “el supuesto previsto en la ley u ordenanza respectiva de creación de tributos municipales, que cuando ocurre en la realidad, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria”. La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en su resolución 14-97 de fecha ocho de octubre de mil novecientos noventa y ocho define el hecho generador como la realización de la formulación normativa del supuesto de hecho.

<sup>191</sup> La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en proceso de amparo promovido por Orlando Castro de la Cotería contra providencias del Alcalde Municipal de San Salvador y la Compañía de Alumbrado Eléctrico de San Salvador, S.A. de C.V. ref. 374-99, del día cuatro de noviembre de mil novecientos noventa y nueve establece que una vez realizado el hecho generador y nacida la

La solución de la controversia depende, en definitiva, de la doctrina que se adopte acerca de la naturaleza y eficacia de la determinación de la obligación. La propia naturaleza de la obligación tributaria como obligación nacida de la ley, anticipa la conclusión de que la obligación y el crédito nacen simultáneamente, no siendo sino dos facetas de la misma relación jurídica tributaria, siendo su nacimiento necesariamente ubicado en el momento en que los supuestos definidos abstractamente en la ley se producen en la realidad.

Por consiguiente, debemos aceptar como principio fundamental en nuestro derecho que la obligación tributaria nace en cuanto se realiza el hecho imponible, tanto en los casos en que se a posible y se verifique el cumplimiento espontáneo por parte de los obligados, como en aquellos en que la administración fiscal determina previamente la obligación.<sup>192</sup>

### **3.5. Clases de Obligación Tributaria.**

La doctrina dominante en la Ciencia Tributaria Contemporánea se adhiere a la opinión de que existe una obligación sustantiva o principal y

---

obligación tributaria, corresponde al Municipio exigir el cumplimiento de la prestación, la cual si no es cumplida voluntariamente, puede requerir de una acción ejecutiva, pronunciamiento de sentencia y venta en pública subasta, pero eso no convierte al Órgano Judicial en cobrador de tributos.

<sup>192</sup> La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en proceso de amparo promovido por el abogado José Rafael Guerra Guerretta, apoderado general judicial de Consorcio Santa Teresa, S.A. de C.V., contra actos de la Dirección General de Contribuciones Directas y de la Dirección General de Impuestos Internos, ambas del Ministerio de Hacienda, ref. 30-S-94 con fecha diez de diciembre de mil novecientos noventa y siete establece que la obligación tributaria nace al producirse el hecho generador previsto en la ley, es decir, al momento en que ocurre, respecto de los sujetos que lo realizan y en la cuantía que corresponda legalmente.



otras obligaciones accesorias o secundarias, también llamadas formales, de singular importancia.

### **3.5.1. Obligación Sustantiva.**

También llamada obligación principal, la cual constituye una prestación de carácter patrimonial, que vista desde una doble perspectiva puede ser expresada en una obligación de dar (el contribuyente) y recibir (el fisco). Dar en la generalidad de los casos una suma de dinero, o una especie o especies en una excepcionalidad, constituye una tarea propia del contribuyente. Sin embargo, es preciso señalar que percibir el valor monetario que esa pretensión supone, es una obligación que le corresponde al fisco.

### **3.5.2. Obligaciones Formales.**

Son obligaciones accesorias que giran en torno a la obligación principal y que surgen de una interrelación entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación principal con la finalidad de facilitar su cumplimiento. Es preciso señalar que existen obligaciones formales tanto del sujeto activo, como del sujeto pasivo.

#### **3.5.2.1. Obligaciones Formales del Sujeto Activo.**

Se trata de una responsabilidad asumida con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales del contribuyente. Entre las obligaciones accesorias o formales de la Administración Tributaria, podemos encontrar también un tipo de obligación activa de hacer y otras obligaciones accesorias pasivas de no hacer y de tolerar.

#### **3.5.2.1.1. Obligaciones Activas.**

Entrará en este ámbito la devolución de los excedentes pagados por parte del contribuyente; la liquidación del Impuesto, la investigación y comprobación de la capacidad contributiva, la verificación de los hechos imponibles.

#### **3.5.2.1.2. Obligaciones Pasivas.**

Entre las cuales podemos distinguir:

1. Obligaciones de no Hacer: En este ámbito implícitamente la Administración Tributaria no podrá excederse en sus facultades discrecionales violando los derechos civiles, cívicos y políticos del contribuyente. Expresamente la Administración Tributaria no podrá ni deberá proporcionar las informaciones o declaraciones que obtenga de los deudores tributarios a terceros, las mismas que tendrán carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para los fines propios de dicha Administración, salvo orden judicial.
2. Obligaciones de Soportar: Encontramos aquí la obligación de soportar por imperio de la ley la función orientadora que le compete así como la educación y asistencia al contribuyente.

#### **3.5.2.2. Obligaciones Formales del Sujeto Pasivo.**

Existe un gran número de trámites y formularios que constituyen obligaciones formales de los deudores tributarios, sean éstos personas naturales o jurídicas, aunque en este último caso estas obligaciones formales deben ser cumplidas por sus representantes. En las obligaciones formales

de los deudores tributarios podemos encontrar diferentes tipos de situaciones accesorias.<sup>193</sup>

### **3.6. Elementos de la Obligación Tributaria.**

Los elementos de la obligación jurídica tributaria son los sujetos y el objeto. A ello se agrega el presupuesto de hecho de la obligación o hecho imponible.<sup>194</sup>

Los sujetos son: el sujeto activo titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario; y los sujetos pasivos

El Objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir, el tributo a pagar.<sup>195</sup>

#### **3.6.1. Los Sujetos de la Obligación Tributaria.**

##### **3.6.1.1. Sujeto activo**

Giuliani Fonrouge<sup>196</sup> sostiene que “siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado, en sus diversas manifestaciones (...). Sin embargo, hay situaciones excepcionales,

---

<sup>193</sup> El Código Tributario regula las obligaciones formales en el Título III, Capítulo I.

<sup>194</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C, Derecho Tributario, Tomo I, Editorial Desalma, Buenos Aires, 1996.

<sup>195</sup> Para algunos autores otro elemento de la obligación tributaria es la causa, el cual es muy controvertido debido a la imprecisión y ambigüedad del término “causa” en derecho tributario.

<sup>196</sup> GIULIANI FONROUGE, C., Ob. cit. Pág. 383-384.

en que el Estado al crear ciertos organismos específicos los dota de recursos financieros y les concede la facultad de exigir directamente y en su beneficio las contribuciones respectivas (...) Tales organismos carecen de potestad tributaria, pero son sujetos de las obligaciones de las cuales son titulares por autorización estatal, en virtud de ley, y que exigen compulsivamente de aquellas personas que están obligadas a su prestación”.

Según Berliri<sup>197</sup> el sujeto activo “es, en primer lugar -se podría decir que naturalmente- , el ente público que, en virtud de su propia potestad tributaria, ha establecido el tributo a que se refiere dicha obligación y, por consiguiente, en concreto, el Estado, las regiones, las provincias y los municipios (...).En segundo lugar, también puede ser sujeto activo de la obligación tributaria un auxiliar del ente público”.

Soler<sup>198</sup>, define al sujeto activo como “la autoridad facultada a ejercer el poder fiscal”.

Ayala Guevara<sup>199</sup> define al sujeto activo como “aquel ente estatal al que la ley confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo”.

Martín<sup>200</sup>, por su parte, lo define como el ente con derecho a percibir el tributo.

---

<sup>197</sup> BERLIRI, A, Principios de Derecho Tributario, Vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.

<sup>198</sup> Ob. Cit. Pág. 39.

<sup>199</sup> AYALA GUEVARA, M., Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña, Editorial Universitaria, San Salvador, 1978.

<sup>200</sup> Ob. Cit. Pág. 150.

La exposición de motivos del Modelo de Código Tributario para América Latina sostiene que "el sujeto activo es el ente que tiene derecho a la percepción del tributo, pues la relación jurídica que deriva del ejercicio del poder tributario se establece entre ese acreedor y el deudor fijado por la ley. La potestad o el poder de aplicar tributos pertenece indiscutiblemente al Estado en su rama legislativa, pero otros entes públicos pueden ser autorizados a recaudarlo y realizar todos los actos relativos a su administración". Definen el Modelo Latinoamericano, el sujeto activo de la relación tributaria como "el ente acreedor del tributo" (Art. 21)<sup>201</sup>.

El Código Tributario en su artículo 19 sostiene que "sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo"<sup>202</sup>.

Tanto el Modelo Latinoamericano, El Código Tributario y la Ley General Tributaria Municipal coinciden en definir al sujeto activo como el ente acreedor de los tributos.

De allí resulta que el sujeto activo de la obligación tributaria es el ente público, al que la ley le confiere competencia para exigir o recaudar las correspondientes prestaciones de los sujetos pasivos tributarios.

---

<sup>201</sup> La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en juicio contencioso administrativo promovido por el Licenciado José Rafael Guerra Guerreta, actuando en su calidad de apoderado general judicial de la Sociedad La Cordillera Salvadoreña, S.A. de C.V., del domicilio de Nueva San Salvador, impugnando de ilegal el acto dictado por el señor Alcalde Municipal de Nueva San Salvador y el que dictó el Concejo Municipal de esa misma ciudad, ref. 24-L-96 del día veintinueve de abril de mil novecientos noventa y siete establece que la Administración, titular de la función tributaria, tiene la potestad y el deber de impulsar el procedimiento para determinar la obligación tributaria, sujetándose a las reglas y principios que la ley le señala.

<sup>202</sup> La Ley General Tributaria Municipal expresa en su art. 17 que: "*El sujeto activo de la obligación tributaria municipal es el Municipio acreedor de los tributos respectivos*"

Consecuentemente, el sujeto activo es, en principio, el Estado, pero en su calidad de administrador patrimonial, ostentando en su nombre la titularidad del crédito tributario. Pero no solo la Administración hacendaria del Estado puede ser sujeto activo, sino también, todas aquellas Instituciones Oficiales Autónomas, municipalidades y demás entes públicos competentes para gestionar y recaudar los tributos establecidos en la ley.

### **3.6.1.2. Sujeto pasivo.**

#### **3.6.1.2.1. Concepto.**

Interesan aquí los sujetos pasivos de la obligación tributaria, que son definidos por el Modelo de Código Tributario para América Latina en su art. 22 como "la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable" (Art. 22).

El Código Tributario en su art. 30 considera sujeto pasivo a "el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable"<sup>203</sup>.

---

<sup>203</sup> La Ley General Tributaria Municipal, por su parte, expresa en su art. 18 que: *"El sujeto pasivo de la obligación tributaria municipal es la persona natural o jurídica que según la ley u ordenanza respectiva, está obligada al cumplimiento de las prestaciones pecuniarias, sea como contribuyente o responsable. Se consideran también sujetos pasivos las comunidades de bienes, sucesiones, fideicomisos, sociedades de hecho u otros entes colectivos o patrimonios, que aún cuando conforme al derecho común carezcan de personalidad jurídica, de conformidad a las normas tributarias municipales, se les atribuye la calidad de sujetos de derechos y obligaciones.*

*El Estado de El Salvador, sus Instituciones Autónomas incluyendo CEL y ANTEL, y los Estados Extranjeros serán sujetos pasivos de las tasas por los servicios municipales que reciban. Las instituciones Autónomas que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios, con excepción de las de seguridad social, serán también sujetos pasivos de impuestos municipales"*

También la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios -IVA- dispone en su Art. 20 que: "Serán sujetos pasivos o deudores del impuesto, sea en calidad de contribuyentes o de responsables:

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

Igual calidad tendrán las instituciones, organismos y empresas de propiedad del Gobierno Central y de instituciones públicas descentralizadas o autónomas, cuando realicen los hechos previstos en esta ley, no obstante que las leyes por las cuales se rigen las hayan eximido de toda clase de contribuciones o impuestos; salvo cuando realicen actividades bursátiles.

Asume la calidad de sujeto pasivo quien actúa a su propio nombre, sea por cuenta propia o por cuenta de un tercero.

Cuando se actúa a nombre de un tercero, asumirá la calidad de sujeto pasivo el tercero representado o mandante.

Por los sujetos que carecen de personalidad jurídica, actuarán sus integrantes, administradores, representantes legales o voluntarios".

Dichas definiciones coinciden en determinar como sujetos pasivos a las personas naturales o jurídicas, obligadas al cumplimiento de prestaciones tributarias, sean contribuyentes o responsables, atribuyéndoles algunas de

ellas, la consideración de sujetos pasivos, además, a entes carentes de personalidad jurídica conforme al Derecho común.

Soler<sup>204</sup>, sostiene que el sujeto pasivo es aquel “a quien la ley obliga al pago del tributo por haber realizado los hechos definidos como generadores de la obligación fiscal atribuyéndole, en consecuencia, el hecho imponible”.

Martín<sup>205</sup>, define al sujeto pasivo de la obligación tributaria como “la persona designada expresa o implícitamente por la norma legal para dar cumplimiento a ese cargo.

Se puede concluir entonces que son sujetos pasivos las personas individuales o colectivas que, de acuerdo a la ley, se encuentran obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias<sup>206</sup>.

### **3.6.1.2.2. Características**

Entre las características de los sujetos pasivos podemos mencionar:

---

<sup>204</sup> Ob. Cit. Pág. 39.

<sup>205</sup> Ob. Cit. pág. 151.

<sup>206</sup> La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en proceso constitucional de Habeas Corpus promovido por el Licenciado Erick Ricardo Zelaya Ramos, en favor de Carlos Arturo Muyschondt Parker contra quien en el Juzgado Segundo de Hacienda se ha adoptado la medida cautelar de detención provisional, por el ilícito de Defraudación al Fisco, ref. 288-98 de fecha veinticuatro de agosto de mil novecientos noventa y ocho establece que para poder determinar eficazmente y configurar la conducta típica del sujeto obligado al cumplimiento de la obligación tributaria, la Dirección General de Impuestos Internos, debe agotar todo el procedimiento administrativo, y en resolución administrativa establecer la defraudación tributaria.



1. El sujeto pasivo puede ser una persona individual o colectiva, o cualquier otro ente público obligado por ley al cumplimiento de una prestación.<sup>207</sup>

2. El sujeto pasivo debe estar determinado en la ley.

3. El sujeto pasivo resulta obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias.<sup>208</sup>

4. La obligación del sujeto pasivo es el pago de los tributos y el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias y deberes formales contemplados en las leyes.<sup>209</sup>

---

<sup>207</sup> Por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta expresa en su Art. 5 que *"Son sujetos pasivos o contribuyentes y, por lo tanto obligados al pago del impuesto sobre la renta, aquéllos que realizan el supuesto establecido en el artículo 1 de esta ley, ya se trate:*

*a) De personas naturales o jurídicas domiciliadas o no;*

*b) De las sucesiones y los fideicomisos domiciliados o no en el país; y*

*c) De los artistas, deportistas o similares domiciliados o no en el país, sea que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjunto.*

*Para los efectos de esta ley, se entiende por conjunto, cualquier agrupación de personas naturales, no domiciliadas, independientemente de la organización que adopten, sea jurídica o de hecho, que ingresen al país de manera temporal y con cualquiera de los fines enumerados en el inciso precedente".*

<sup>208</sup> Así, por ejemplo, el Art. 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, dispone que: *"Son obligados formales todas las personas que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto".*

<sup>209</sup> Así lo dispone el Art. 21 de la Ley General Tributaria Municipal, que dice: *"La obligación de los sujetos pasivos consiste en el pago de los tributos, en el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias que les correspondan y de los deberes formales contemplados en esta ley o en disposiciones municipales de carácter tributario.*

*La exención de la obligación relativa al pago del impuesto no libera al contribuyente del cumplimiento de los deberes formales.*

### 3.6.1.2.3. Categorías de sujetos pasivos

El sujeto del tributo no siempre coincide con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, aunque en la mayoría de los casos así sucede. Según Giuliani Fonrouge<sup>210</sup> "el obligado al tributo es, por lo común el deudor de la obligación, pero en ciertos casos el derecho financiero atribuye la responsabilidad por las obligaciones fiscales, a terceras personas extrañas a la relación tributaria, naciendo de manera la diferenciación entre deudores y responsables".<sup>211</sup>

El Modelo de Código Tributario para América Latina, divide los sujetos pasivos en *contribuyentes* y *responsables*, sosteniendo en su exposición de motivos que: "La clasificación bipartita adoptada tiende a la mayor sencillez de la legislación y por esto prescinde de sutiles subdivisiones elaboradas por la doctrina, principalmente la italiana, que anota una diferencia primaria entre *responsables* y *sustitutos* y otras secundarias entre éstos. En consecuencia, la expresión *responsables* tiene una significación amplia e incluye diversos tipos de responsabilidad por deuda ajena... No se oculta que la terminología es convencional, pues en realidad, desde el punto de vista jurídico, todos son responsables, unos por deuda propia, otros por deuda ajena". Esta división

---

*Las obligaciones y deberes podrán ser cumplidos por medio de representantes o terceros debidamente autorizados".*

<sup>210</sup> GIULIANI FONROUGE, C., Ob. cit. Pág. 411.

<sup>211</sup> Los términos *deudores* y *responsables* no son utilizados en forma unánime por los diversos ordenamientos jurídicos sino que, por el contrario, la mayoría de ellos utilizan el vocablo "contribuyentes" en lugar de "deudores"; otros, "sustitutos" en vez de "responsables"; y otros, finalmente, hablan de "contribuyentes", "responsables" y "sustitutos". Esta variedad no se reduce a la terminología sino que, generalmente, es diferente el alcance que se le atribuye a cada uno de los vocablos.

bipartita es la que de manera expresa acepta El Código Tributario en su art. 30, la Ley General Tributaria Municipal en el inciso 1° del Art. 18 y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el inciso 1° del Art. 20,

### **A. Contribuyente**

El contribuyente, llamado por algunos "deudor", no ofrece mayor dificultad en cuanto a su caracterización, por ser considerado por la mayoría de autores y ordenamientos jurídicos financieros, como el sujeto pasivo normal de la obligación tributaria, es decir, el sujeto pasivo por antonomasia.

Según el Art. 24 del Modelo de Código Tributario para América Latina "Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Dicha condición puede recaer:

1° En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado;

2° En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyan calidad de sujeto de derecho;

3° En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional; como las sociedades de hecho o las fundaciones y las sociedades anónimas antes de lograr la autorización legal.

El Código Tributario en su artículo 38 establece que “son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”<sup>212</sup>.

Pérez de Ayala<sup>213</sup> al contribuyente como “aquel a quien se atribuye la condición de sujeto pasivo de la correspondiente obligación tributaria.”

Ayala Guevara<sup>214</sup> por su parte sostiene que contribuyente “es la persona natural o jurídica a quien la ley le impone la carga tributaria derivada del hecho imponible.”

Soler<sup>215</sup>, considera al contribuyente como “el sujeto a quien corresponde atribuir el hecho imponible objetivo”.

Martín<sup>216</sup>, define al contribuyente como “la persona a la cual se le atribuye la producción del hecho imponible, o sea, aquel en quien se verifica directamente la situación prevista por la norma legal para dar origen a la obligación tributaria”.

En base a las definiciones enunciadas, se puede afirmar que contribuyente es el sujeto pasivo que realiza el hecho generador de la obligación tributaria o se encuentra en la situación descrita en aquél.

---

<sup>212</sup> El Art. 19 de la Ley General Tributaria Municipal, por su parte, expresa: “Contribuyente es el sujeto pasivo respecto al cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

*Los herederos a título universal o curador de la herencia yacente del contribuyente fallecido cumplirán las obligaciones o ejercerán los derechos de éste, hasta el monto de la masa hereditaria”.*

<sup>213</sup> PEREZ DE AYALA, J. Derecho Tributario I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

<sup>214</sup> AYALA GUEVARA, MOb. Cit. Pág. 89.

<sup>215</sup> SOLER, O. Ob. Cit. Pág. 40.

<sup>216</sup> MARTIN, J. Ob. Cit. Pág. 152.

De ello resulta que:

1. El contribuyente es un sujeto pasivo, es decir, una persona individual o colectiva obligada por ley al cumplimiento de prestaciones tributarias.

2. Es el sujeto pasivo que realiza el hecho generador, es decir, el supuesto previsto hipotéticamente en la norma que, al darse en la realidad, hace nacer una obligación tributaria o se encuentra en la situación descrita en aquél.

3. Sus principales obligaciones son el pago de los tributos (Art. 31 de la Ley General Tributaria Municipal) y el cumplimiento de los deberes y obligaciones que le imponen las leyes tributarias (Arts. 90 y 91 de la Ley General Tributaria Municipal).

## **B. Responsables.**

Ayala Guevara<sup>217</sup> define al responsable como “el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, ésta obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, quedando comprendido en este concepto, toda persona natural o jurídica que con ocasión de pagos que realice obligadas por la ley, detraigan el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de ingresarlo al fondo general del erario público”.

---

<sup>217</sup> AYALA GUEVARA, M., Ob. Cit. Pág. 89-90.

Pérez de Ayala<sup>218</sup>, por su parte considera a los responsables como las “personas que sin ser sujetos pasivos de la obligación tributaria, vienen llamados al cumplimiento de la obligación tributaria material en determinadas circunstancias y por diverso alcance”.

Giuliani<sup>219</sup> define a los responsables como “aquellas personas que por mandato de la ley están obligados al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación.

Soler<sup>220</sup>, considera como responsables a “aquellos que siendo extraños a la relación jurídico-tributaria están obligados al pago por una imposición legal”.

Martín<sup>221</sup>, por su parte lo define como “aquellas personas que sin tener la calidad de contribuyentes, deben cumplir, por expresa disposición legal, con las obligaciones atribuibles a estos últimos”.

El Modelo de Código Tributario para América Latina en su Art. 22 considera expresamente al responsable como sujeto pasivo y le define en su Art. 27, que dice: "Responsables son las personan que sin tener el carácter de contribuyente deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos"<sup>222</sup>.

---

<sup>218</sup> Ob. cit. Pág. 163.

<sup>219</sup> Ob. cit. Pág. 429.

<sup>220</sup> Ob. cit. Pág. 41.

<sup>221</sup> Ob. Cit. Pág. 155.

<sup>222</sup> Bayona y Soler sostienen que la definición de responsable “no tiene más fundamento que el tenor literal de este precepto, ya que si entendemos por sujeto pasivo todo deudor de una obligación exigible por la Hacienda Pública a título de tributo (tenga o no carácter contributivo), debemos concluir que el

El Código Tributario en su Artículo 42 considera responsable a “quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”<sup>223</sup>.

La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios -IVA-, en su Art. 23, define al responsable directo como sigue: "Es responsable, directo del pago del impuesto de un contribuyente, quien aun sin tener este carácter es obligado al pago de él, por encontrarse en las situaciones que se señalan en esta Sección" y en su Art. 40, el responsable solidario, en los siguientes términos: "Son responsables del pago del impuesto solidariamente con los respectivos contribuyentes...".

En base a las definiciones enunciadas, se puede decir que son responsables los sujetos pasivos que, sin haber configurado el hecho generador de la obligación tributaria, por determinación de la ley son obligados al pago del impuesto de los contribuyentes o a cumplir las obligaciones materiales y formales de los mismos<sup>224</sup>.

---

responsable reúne estas características; el que el presupuesto de hecho que genera la responsabilidad sea distinto del hecho imponible no es una razón para negarle aquella calificación, pues también es distinto el supuesto que genera la obligación del sustituto".

<sup>223</sup> La Ley General Tributaria Municipal, en el Art. 20 dispone que: "*Responsable de la obligación tributaria es aquél que, sin ser contribuyente, por mandato expreso de ley o de la ordenanza respectiva debe cumplir con las obligaciones de éste*"

<sup>224</sup> De ello se deduce que:

1. El responsable es un sujeto pasivo, es decir, una persona individual o colectiva obligada por ley al cumplimiento de prestaciones tributarias.
2. El responsable no configura el hecho generador que hace surgir la obligación tributaria.
3. El responsable es obligado por ley a cumplir:
  - a) La obligación tributaria en sentido estricto (es decir, al pago del tributo); o
  - b) La obligación tributaria en sentido amplio (es decir, las prestaciones materiales y formales).

### **3.6.2. Objeto de la Obligación Tributaria.**

Según García Vizcaíno<sup>225</sup> “el objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir el tributo a pagar”.

Giuliani<sup>226</sup> sostiene que el objeto de la obligación tributaria “corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los caso, o en la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie”.

De las definiciones anteriores se puede concluir, que el objeto de la obligación tributaria es el pago.

### **3.7. Extinción de la Obligación Tributaria.**

El Modelo de Código Tributario para América Latina, considera como medios de extinguir la obligación tributaria: el pago, la compensación, la transacción, la confusión, la condonación o remisión y la prescripción. Sin embargo, agrega una nota en la que expresa que "la enumeración de los medios de extinción precedente es a título ilustrativo, por entender la Comisión que debe relacionarse con la legislación de cada país" (Art. 41).

---

<sup>225</sup> Ob. Cit. Pág. 348.

<sup>226</sup> Ob. Cit. Pág. 449.



El Código Tributario en su Artículo 68 establece como modos de extinguir la obligación tributaria el pago, la compensación, la confusión y la prescripción.<sup>227</sup>

Se puede deducir por tanto, que las formas de extinción de las obligaciones admitidas por las leyes tributarias salvadoreñas son: el pago, la confusión, la compensación, y la prescripción.

### **3.7.1. Pago.**

#### **3.7.1.1. Noción.**

El Código Tributario en su Artículo 69 define el pago como “la prestación efectiva de la obligación tributaria”.

Ayala Guevara<sup>228</sup>, define el pago como “el cumplimiento de una obligación civil, tributaria, etc., consista o no en dinero.”<sup>229</sup>

Bayona y Soler<sup>230</sup> sostienen que la extinción se produce "en la fase de gestión del tributo cuando, líquida y exigible aquella prestación se desarrolla el procedimiento de cobro, en el que intervienen los órganos titulares de la función recaudatoria y los sujetos obligados a satisfacer la prestación"

---

<sup>227</sup> La Ley General Tributaria Municipal establece, en su Art. 30, las siguientes formas de extinción: el pago, la compensación y la prescripción.

<sup>228</sup> Ob. Cit. Pág. 120

<sup>229</sup> La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en proceso de amparo promovido por el señor Elías Antonio Barake Saade, conocido por Elías Antonio Barake, ref. 198-98 establece que cuando se concede una exención, no existe la obligación de pagar el tributo, ya sea que se adopte la teoría de que no ha nacido la obligación tributaria, o la que habiendo nacido se extingue mediante la remisión, condonación o perdón.

<sup>230</sup> Ob. Cit. Pág. 182-183.

Se concluye entonces que el pago o cumplimiento de la prestación constituye el modo normal de extinción de la obligación tributaria, ya que libera al deudor tributario y extingue su vínculo con la Hacienda Pública.

### **3.7.1.2. Sujetos.**

Los sujetos que intervienen en el pago son, en principio, los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria.

La Ley General Tributaria Municipal establece, en su Art. 31, que "el pago es el cumplimiento del tributo adeudado y tiene que ser efectuado por los contribuyentes o los responsables". Pese a que establece que el pago debe ser realizado por el contribuyente o responsable, admite también el pago por tercero ajeno a la obligación tributaria, quien quedará subrogado en los derechos del Municipio respectivo para poder reclamar lo que haya pagado en concepto de tributos, intereses, recargos o sanciones, Art. 32 L. G. T. M

### **3.7.1.3. Objeto.**

El objeto del pago es la entrega de una suma de dinero. El Pago de la deuda tributaria ha de reunir, dice Sainz de Bujanda<sup>231</sup> condiciones de identidad, integridad e indivisibilidad.<sup>232</sup>

---

<sup>231</sup> Ob. Cit. Pág. 292-293.

<sup>232</sup> **La identidad** expresa una relación de igualdad entre el objeto de la obligación y el del cumplimiento. Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe y, en el caso de los timbres fiscales, cuando se utilicen en forma reglamentaria.

**La integridad** exige que la deuda tributaria debe ser satisfecha completamente; es decir, que el pago produce sus efectos extintivos si la obligación se cumple en toda su magnitud; así, no ha lugar a la

#### 3.7.1.4. Forma de pago

El pago se puede realizar según lo dispongan las leyes tributarias.

El Código Tributario en su Artículo 70 establece que “el pago deberá efectuarse por los medios siguientes:

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

El pago se entenderá perfeccionado cuando se tuviere a disposición o se hicieren efectivos los medios de pago empleados. La prescripción de la acción para el cobro de los medios de pago empleados no afectará la prescripción para la acción de cobro de la deuda tributaria. El pago de la obligación prescrita no dará derecho a repetir lo pagado”<sup>233</sup>.

---

extinción parcial en virtud del pago parcial de la deuda. El efecto liberatorio del pago ocurre únicamente si la prestación es de la totalidad de deuda tributaria.

**La indivisibilidad** equivale a la unidad temporal del cumplimiento. Mientras la integridad impide circunscribir la prestación a sólo una parte, la indivisibilidad impide fraccionarla en el tiempo. Configurada como derecho del acreedor, nada impide que pueda ser modificada por voluntad del mismo, o cuando así lo autorice la ley en el caso de obligaciones tributarias, ejemplo Art. 55 L.I.R.

<sup>233</sup> La Ley General Tributaria Municipal en el Art 35 expresa que *"el pago deberá efectuarse en moneda de curso legal, pudiendo ser en dinero efectivo o mediante cheque certificado. El pago podrá efectuarse con otros medios de pago en los casos en que expresamente se establezca, conforme con los requisitos que señalen la ley u ordenanza respectiva, que al efecto se emita"*.

El pago de las deudas tributarias que deba realizarse en efectivo se puede hacer, de acuerdo a los Arts. 22 y 24 de la Ley de Tesorería, por los medios siguientes:

1. Dinero de curso legal. Tiene la ventaja de su generalidad, lo que permite el pago de todas las deudas, independientemente de la cuantía, la dependencia que tiene competencia para recibirlo y de tiempo de pago.

2. Cheque certificado. Es el que goza de la garantía de un banco de que existen fondos suficientes para pagarlo (Arts. 822 III, y 825 COM).

3. Cheque de gobierno. Es el librado por el mismo ente público,

4. Certificados de depósitos emitidos por el Banco Central de Reserva.

#### **3.7.1.5. Lugar de pago.**

El pago debe efectuarse en las colecturías habilitadas por ley o en los bancos autorizados.

El Código Tributario en el Artículo 74 establece que “los impuestos, anticipos a cuenta, retenciones deberán pagarse o enterarse, en los lugares y dentro de los plazos que señalan este Código y las leyes tributarias respectivas”.

La Ley de Tesorería en el inciso 1° del Art. 21 dispone que: "La recaudación de los dineros públicos se hará por medio de las colecturías legalmente establecidas, las cuales estarán obligadas a recibir las sumas que legalmente les sean entregadas y a darles entrada en los libros de

contabilidad respectivos. Toda entrada deberá comprobarse. Además, la Dirección General de Tesorería podrá contratar los servicios de los bancos del país, con el objeto de facilitar la recaudación por los bancos de los impuestos y otras contribuciones fiscales, sobre las bases que el Ministerio de Hacienda establezca, de acuerdo con la Corte de Cuentas de la República".

La Ley de Tesorería considera como colectorías habilitadas las siguientes:

- a) Las oficinas consulares;
- b) Las oficinas del Servicio de Comunicaciones Eléctricas, excepción hecha de la Colectoría Central, que también se considerará de carrera;
- c) Las oficinas del Servicio de Correos, excepción hecha de la Colectoría Central, que también se considerará de carrera;
- e) Las Alcaldías Municipales;
- f) Las colectorías de las instituciones autónomas".

El pago, pues, debe efectuarse en las dependencias que tengan competencia para recibir el pago de la deuda tributaria.

#### **3.7.1.6. Tiempo de pago.**

El pago debe realizarse en un tiempo determinado y no pueden establecerse para ello períodos ilimitados. La limitación en el tiempo permite regular los ingresos de la Administración. De esta forma, o bien ésta recauda en período ordinario -voluntario- en el cual el obligado cumple sin constreñimiento específico; o bien, si éste no lo hace en tal tiempo, se lo exige en vía de apremio -procedimiento compulsivo del pago-.

El vencimiento de la obligación está en relación directa con el transcurso del tiempo de pago, y es determinante para considerar moroso al deudor tributario.

La regulación del procedimiento recaudatorio aparece en cada ley tributaria. Así, hay regulaciones de tiempo en: Art. 51, inc. 1° Ley de Impuesto sobre la Renta: "Dentro del plazo de cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate"; Art. 20, Ley de Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces: "Dentro de los sesenta días siguientes al de la fecha de la enajenación del inmueble"; Art. 94, inc. 1° Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios: "Dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente"; Art. 34 de la Ley General Tributaria Municipal que deja su regulación a las leyes u ordenanzas de creación tributaria municipal, pero de no hacerlo en ellas, puede ser: "dentro de los sesenta días siguientes al día en que ocurra el hecho generador de la obligación tributaria", o bien, "dentro de los sesenta días siguientes al de la notificación de la resolución en que quede firme la obligación respectiva".

### **3.7.2. La compensación.**

Ayala Guevara<sup>234</sup> sostiene que la compensación "es un modo especial de extinción que se da cuando dos personas llegan a ser recíprocamente deudoras y acreedoras, y no es preciso que ambas deudas sean de igual cuantía".

---

<sup>234</sup> AYALA GUEVARA, M. Ob. Cit. Pág. 121.

El Código Civil en el Art. 1525 establece que "cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas...". La disposición contenida en el Art. 1526 C. C. señala claramente cuándo la compensación procede como modo de extinguir las obligaciones, estableciendo que: "La compensación se opera por el solo ministerio de la ley y aun sin consentimiento de los deudores; y ambas deudas se extinguen recíprocamente hasta la concurrencia de sus valores, desde el momento que una y otra reúnen, las calidades siguientes:

1°. Que sean ambas de dinero o de cosas fungibles o indeterminadas de igual género y calidad;

2°. Que ambas deudas sean líquidas;

3°. Que ambas sean actualmente exigibles. Las esperas concedidas al deudor impiden la compensación".

En la legislación Tributaria la compensación como forma de extinguir algunas obligaciones tributarias figura en el Código Tributario y en la Ley General Tributaria Municipal

El Código Tributario en su Artículo 77 establece que "La Administración Tributaria deberá compensar de oficio o a petición de parte, los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, comenzando por los más antiguos, y aunque provengan de distintos tributos,

siempre que sean administrados por ésta, respetando el orden de imputación señalado en este Código”<sup>235</sup>.

### **3.7.3. Confusión.**

El Modelo de Código Tributario para América Latina, en su Art. 53 establece que: "Habrá extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos al tributo, quedare colocado en la situación del deudor".

El Código Tributario en el Artículo 81 establece que “la obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de deudor, produciéndose iguales efectos que el pago.

Si la concurrencia de las dos calidades se verifica solamente en una parte de la obligación o con respecto a alguno de los obligados solidarios,

---

<sup>235</sup> La Ley General Tributaria Municipal prevé en su Art. 39 que *“cuando algún municipio y un contribuyente suyo sean deudores recíprocos uno del otro, podrá operar entre ellos una compensación que extingue ambas deudas hasta el límite de la menor, en los casos y de acuerdo a los requisitos previstos en los dos artículos siguientes”*. Los requisitos de la compensación aparecen en el Art. 40, que dice: *“La administración tributaria municipal de oficio o a petición de parte, podrá compensar total o parcialmente la deuda tributaria del sujeto pasivo con el crédito tributario que éste tenga a su vez contra el Municipio, siempre que tanto la deuda como el crédito sean fimes, líquidos y exigibles”*. El procedimiento correspondiente aparece en el Art. 41. *“La compensación se efectuará de la manera siguiente: el saldo de tributos pagados en exceso lo aplicará la administración tributaria municipal a la deuda tributaria del contribuyente, comenzando por los cargos más antiguos. Los actos en que conste la compensación, serán notificados al contribuyente. En todo caso de compensación la Municipalidad respectiva deberá emitir el o los documentos de legítimo abono”*.



hay lugar a la confusión y se extingue la obligación solo en esa parte o con respecto a ese obligado, respectivamente”.

La confusión es entonces un modo poco frecuente de extinguir obligaciones. Hay extinción de la obligación cuando se confunden los derechos del acreedor y deudor, como cuando los mismos concurren en una misma persona.<sup>236</sup> La persona del deudor puede coincidir con la del acreedor cuando el hecho imponible en determinado momento llega a ser atribuido al sujeto activo.<sup>237</sup>

#### **3.7.4. Prescripción.**

Los derechos se extinguen cuando, transcurrido un tiempo determinado por la ley, su titular no los ejercita, ni son reconocidos por el obligado, tratándose de un derecho de crédito. La consecuencia lógica es la extinción de la deuda, lo cual tiene plena aplicación en el Derecho Tributario. Sin embargo, responde a una regulación legal particular y no a la establecida en el Derecho común.<sup>238</sup>

El Código Tributario en su Artículo 84 establece que “la obligación tributaria sustantiva prescribe en diez años. Las multas y demás accesorios prescriben junto con la obligación a que acceden<sup>239</sup>”.

Se puede definir entonces la prescripción, según Ayala Guevara<sup>240</sup>, como “el no ejercicio por el ente público de sus acciones y derechos”.

---

<sup>236</sup> AYALA GUEVARA, Mario L. Ob. Cit. Pág. 121.

<sup>237</sup> JORACH, D. Ob. Cit. Pág. 247.

<sup>238</sup> La Comisión Redactora del Modelo de Código Tributario para América Latina, se muestra contraria a los plazos extensos habituales en la legislación tributaria de los países latinoamericanos.

<sup>239</sup> La Ley General Tributaria Municipal en los Artículos 42 a 44 establece que la prescripción extingue la obligación de pleno derecho, sin necesidad de que la alegue el sujeto pasivo, transcurridos 15 años no interrumpidos, contados a partir del día siguiente al de aquél en que concluya el plazo para efectuar el pago del tributo.

<sup>240</sup> Ob. Cit. Pág. 123.

## CAPITULO 4.

### EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.

#### 4.1 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 determinación.<sup>241</sup>

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: Ingresso, Allorio, Griziotti, Rotonda, Berliri y otros.<sup>242</sup>

Otros autores, entre quienes se halla prácticamente la totalidad de la doctrina tributaria Argentina (Giuliani Fonrouge, Jarach, Villegas; extranjeros como Trotabas, Giannini.), sostienen que la Determinación tiene carácter declarativo, implicando el mero reconocimiento de la obligación tributaria.<sup>243</sup>

---

<sup>241</sup> La determinación tiene *carácter constitutivo*; no basta que se cumpla el presupuesto de hecho previsto por la ley para que nazca la obligación de pagar tributos. Para ello es necesario un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso y que precise su monto, antes de la determinación sólo puede haber actos preparatorios o una relación jurídica pre tributaria, pero la deuda sólo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de la determinación

<sup>242</sup> GARCIA VIZCAINO, C., Derecho Tributario, Tomo II, Segunda Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000. p. 38

<sup>243</sup> 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

La obligación tributaria 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”.<sup>244</sup>

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.<sup>245</sup>

El efecto declarativo de la Determinación produce las siguientes consecuencias, salvo disposición en contrario:<sup>246</sup>

- 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.<sup>247</sup>
- 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<sup>248</sup>.

---

<sup>244</sup> GARCIA VIZCAINO, C., Ob. Cit. Pág. 38

<sup>245</sup> *Ibíd.* p. 39.

<sup>246</sup> *Ibíd.*

<sup>247</sup> *Ibíd.*

<sup>248</sup> DIAZ. V. “La Seguridad Jurídica en los Procesos Tributario”. Primera Edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994

- 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<sup>249</sup>.
- 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<sup>250</sup>.
- e) La derogación de la ley tributaria después de ocurrido el Hecho Imponible, pero antes de la Determinación, no impide que ésta sea efectuada<sup>251</sup>.
- 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.<sup>252</sup>

#### **4.2 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.<sup>253</sup>

---

<sup>249</sup> *Ibíd.*

<sup>250</sup> LLOBREGAT. J, "El Procedimiento Administrativo Sancionador", volumen I, Cuarta Edición, Editorial Tirant Lo Blanch. 2001.

<sup>251</sup> *Ibíd.*

<sup>252</sup> *Ibíd.*

#### 4.2.1 Autoliquidación.

La Autoliquidación del impuesto<sup>254</sup>, es una forma de liquidación que consiste en la cuantificación de la deuda tributaria por el mismo sujeto pasivo, en la cual el declarante interpreta las normas tributarias sustantivas y la aplica a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; además valora el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.<sup>255</sup>

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 refiere a la obligación de presentar Declaración y Art.150 C.T., que regula la Autoliquidación<sup>256</sup>.

---

<sup>253</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, C. Ob. Cit. p. 37

<sup>254</sup> Sainz de Bujanda, en su obra "Lecciones de Derecho Financiero" 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"

<sup>255</sup> ALEMÁN BOLAÑOS, V, 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., p. 80

<sup>256</sup> GARCIA CABRERA, C.; "El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios e Impuesto sobre la

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 las Leyes de los Impuestos de IVA y 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<sup>257</sup>.

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<sup>258</sup>.

#### **4.2.1.1 Efectos Jurídicos de la Autoliquidación<sup>259</sup>.**

1. Tiene el efecto de cuantificar la prestación debida y cumplirla ingresando su importe<sup>260</sup>.

---

Renta”, Tesis presentada para optar al Grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2007, pág. 47

<sup>257</sup> GARCIA CABRERA, C. ob. cit. Pág. 48

<sup>258</sup> Ibíd

<sup>259</sup> Ibíd, pág. 50

<sup>260</sup> Ibíd.

2. Si interviene la Administración y la estima 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<sup>261</sup>.
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<sup>262</sup>.
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<sup>263</sup>.
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<sup>264</sup>.

---

<sup>261</sup> *Ibíd.*

<sup>262</sup> *Ibíd.*

<sup>263</sup> *Ibíd.*

<sup>264</sup> *Ibíd.*

La falta de conciencia tributaria tiene profundos efectos en el diseño de la operación tributaria actual en nuestro país. En consecuencia, el fracaso de la relación directa Fisco-contribuyente llevó a redefinir los procesos tributarios en forma sustancial. La eliminación de las declaraciones tributarias como solemnidad que relaciona 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<sup>265</sup>.

Jarach, discrepa de la posición según la cual la declaración jurada constituye una forma de determinación, basándose en que aquélla 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”.<sup>266</sup>

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 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”.<sup>267</sup>

---

<sup>265</sup> La autoliquidación 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

<sup>266</sup> GARCIA VIZCAINO, C., op. cit., p.40.

<sup>267</sup> *Ibíd.*



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<sup>268</sup>.

#### 4.2.2 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, las siguientes definiciones. Según Kuri de Mendoza es *“La serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”*<sup>269</sup>

Para Queralt, J. la Liquidación de Oficio es también definida como *“aquella manifestación unilateral -provisional o definitiva- de la Administración, sobre el an y el quantum 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.”*<sup>270</sup>

---

<sup>268</sup> GARCIA CABRERA, C. Ob. Cit. pág. 52

<sup>269</sup> KURI DE MENDOZA, S, Ob. Cit. Pág. 414.

<sup>270</sup> QUERALT, J, et al., “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Novena Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1998 p. 339.

El contenido jurídico estructural que encierra la determinación oficiosa de los impuestos, es el siguiente<sup>271</sup>:

1) La Determinación estipula la cuantía del impuesto u obligación conforme la finalidad liquidadora, pero la determinación no siempre ha de trasladarse en un ingreso a favor del fisco, sino que puede darse el caso que arroje un importe igual al ya determinado por el sujeto, o incluso menor del determinado, 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.<sup>272</sup>

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.<sup>273</sup>

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.<sup>274</sup>

---

<sup>271</sup> GARCIA CABRERA, C. Ob. Cit. pág. 53

<sup>272</sup> *Ibíd.*

<sup>273</sup> *Ibíd.*

<sup>274</sup> *Ibíd.*

4) El acto de liquidación debe contener el requisito general de impulso 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 el importe fijado. Hay que tener 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<sup>275</sup>.

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<sup>276</sup>.

6) Como característica externa, es necesario que se notifiquen de las actuaciones, como requisito esencial para su eficacia y su impugnación respectiva. Las notificaciones que realiza la Administración Tributaria en el transcurso del procedimiento de liquidación oficiosa, debe de valerse de los diferentes medios para dar conocimiento a los interesados de las decisiones u otros actos que puedan afectarlos, como lo son las intimaciones de pago, requerimientos de informaciones o de declaraciones juradas, citaciones para

---

<sup>275</sup> Ibíd

<sup>276</sup> Ibíd.

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<sup>277</sup>.

Con lo antes expuesto, 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.<sup>278</sup>

#### **4.2.2.1 Liquidación de oficio provisional y definitiva.**

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 la liquidación definitiva, se ha comprobado completamente el hecho generador, ya que la DGII ha dispuesto 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.<sup>279</sup>

---

<sup>277</sup> *Ibíd.*

<sup>278</sup> *Ibíd.* Pág. 55

<sup>279</sup> Decreto Legislativo N°. 230, del 14 de diciembre de 2000

- En caso contrario, la liquidación es provisional, cuando se práctica sobre hechos y bases imponibles que sólo presunta y probablemente son ciertos, ya que están por ser confirmadas mediante el procedimiento para la determinación oficiosa regulado en el Art.186 C.T., porque no existe una resolución aun, esto es comparable 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 auditoria 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.<sup>280</sup>
- 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

---

<sup>280</sup> GARCIA CABRERA, C. Ob. Cit. pág. 57. “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.”

caso de la presentación de recursos por parte del sujeto pasivo y de acuerdo a su procedencia expedita a los Tribunales respectivos<sup>281</sup>.

- 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.<sup>282</sup>
- La Liquidación Provisional no posee estado de firmeza, ya que pueden ser rectificadas por la definitiva, de acuerdo a lo establecido en el Art.186 C.T.<sup>283</sup>., 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. Ambas liquidaciones participan del contenido, naturaleza y efectos descritos del acto de liquidación.

#### **4.2.2.2 Naturaleza Jurídica de la Determinación Oficiosa.**

La Determinación de Oficio tiene carácter administrativo, que se manifiesta cuando el organismo recaudador la fórmula, sin conocimiento de parte, de modo que aunque le sean requeridos elementos al responsable, no cabe la posibilidad de que éste formule alegaciones antes de que se emita;

---

<sup>281</sup> Decreto Legislativo N°. 230, del 14 de diciembre de 2000

<sup>282</sup> GARCIA CABRERA, C. Ob. Cit.

<sup>283</sup> Decreto Legislativo N°. 230, del 14 de diciembre de 2000

es decir, antes del dictado de la Determinación no se aplica el principio de contradicción, audiencia o bilateralidad.<sup>284</sup>

#### 4.3 PROCEDENCIA DE LA LIQUIDACIÓN OFICIOSA

El procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta, consiste en un acto de determinación tributaria realizado por la Administración Tributaria, la cual la denomina “*determinación de oficio*” y se encuentra reglamentado en el artículo 183 del Código Tributario<sup>285</sup>, este procedimiento es de naturaleza *accesoria y excepcional*

Es *accesoria* porque habitualmente complementa, substituye o produce el acto de determinación tributario por parte del Sujeto Pasivo. Es excepcional, porque lo reglamentario es que la determinación del tributo lo realice el contribuyente, por medio de una declaración jurada.

El ente encargado de realizar esta labor administrativa de aplicación de las leyes, y la determinación los respectivos impuestos, esta a cargo de la Dirección General de Impuestos Internos, (DGII) que es la institución que

---

<sup>284</sup> Para Jarach, 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 accertamiento declarativa, o, de considerársela junto con la orden de pagar, a una sentencia condenatoria, dado que el acto de Determinación no produce una modificación de la relación jurídica existente, sino que viene a afirmar su existencia; 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 decisiones.

<sup>285</sup> Decreto Legislativo N°. 230, del 14 de diciembre de 2000.

tiene competencia legal para la aplicación de las leyes de acuerdo a los Arts.22 y 23 C.T. y Art. 3 LODGII.<sup>286</sup>

“Dicha competencia es desarrollada mediante procedimientos y actos administrativos con los que se persigue fundamentalmente establecer en cada caso concreto, la cuantía exacta del impuesto, lo que presupone comprobar en qué medida ha tenido lugar la realización del Hecho Generador y las circunstancias y sujetos que han concurrido en su realización, y obtener consecuentemente los ingresos que se derivan de su realización. Dicho procedimiento se encuentra regulado en el Título IV Procedimientos Tributarios, Capítulo III Liquidación de Oficio del C.T.”<sup>287</sup>

#### **4.3.1. Omisión de presentar la declaración el contribuyente a que estaba obligado<sup>288</sup>**

El artículo 183 literal A) Código Tributario establece el caso de que no se hayan presentado declaraciones juradas, la Administración Tributaria procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente en forma directa. En el caso del Impuesto sobre la Renta, procederá cuando el contribuyente o responsable no presentare la declaración dentro de los siguientes cuatro meses al vencimiento del ejercicio o periodo de imposición de que se trate, tal como lo exige el artículo 48 de la Ley de Impuesto sobre

---

<sup>286</sup> GARCIA CABRERA, C. Ob. Cit. pág. 67

<sup>287</sup> *Ibíd.*, pág. 65.

<sup>288</sup> CORTEZ SEGURA, R. “EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO Y LA FALTA DE UN INSTRUMENTO ADECUADO QUE ORIENTE SOBRE EL MISMO”; Tesis presentada para optar al grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2003, Pág. 65



la Renta; la excepción a esta regla general es en cuanto al tiempo de presentación de la declaración jurada, en el caso de los conjuntos no domiciliados que deberán realizarla el día siguiente hábil de realizado el evento<sup>289</sup>.

El artículo 91 del C.T. establece al contribuyente un deber formal al presentar la declaración tributaria, el cual literalmente dice:

“Están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto, los sujetos pasivos de los impuestos bajo la potestad de la Administración Tributaria, sea en calidad de contribuyente o de responsables, aún cuando ella no de lugar al pago del impuesto”.

“Las declaraciones tributarias originales o modificatorias que fueren presentadas con posterioridad a la fecha de notificación del auto que ordene la fiscalización se considerarán como no presentadas “, según lo dispone el artículo 99 del C.T.

#### **4.3.2 Cuando la declaración presentada posea dudas sobre su veracidad o exactitud.**

Este caso esta contemplado en el artículo 183 literal B) Código Tributario; el cual establece varios supuestos por medio de los cuales se puede iniciar el procedimiento de liquidación oficiosa, ellos son<sup>290</sup>:

---

<sup>289</sup>. Ibíd. Pág.

<sup>290</sup> CORTEZ SEGURA, R, Ob. Cit. Pág. 82

- Cuando la declaración presentada y la documentación complementaria ofrecieren dudas sobre su veracidad o exactitud, las cuales no merece fe o los datos registrados en la declaración son erróneos a causa de ciertas discordancias con la apreciación objetiva de la realidad económica de los Sujetos Pasivos. Existe la posibilidad que el contribuyente por error o intencionalmente puede presentar datos alterados o incorrectos sobre la información requerida en la declaración respectiva, así como alterar la documentación complementaria que da soporte a los datos consignados en la misma<sup>291</sup>.
- En cuanto a los errores aritméticos en que se incurre es cuando el contribuyente en la declaración respectiva existe un cálculo incorrecto del impuesto.
- Si la declaración no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos por la ley como por los requeridos en el formulario prediseñado por la DGII, como por ejemplo: el no proporcionar datos requeridos en dicho formulario o completarlo incorrectamente, así como si la firma de la declaración jurada no sea la del contribuyente.

#### **4.3.3 Cuando el contribuyente no posea contabilidad o tenga atraso.**

El comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada, según lo establece el Código de Comercio en sus artículos 435 al 455, asimismo el Código Tributario en sus artículos 139 al 143 obligación y establece que además de llevar registros especiales, la contabilidad debe ser

---

<sup>291</sup> *Ibíd*, pág. 83

llevada conforme a los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiados para el negocio de que se trate en libros autorizados en legal forma, la cual debe complementarse con libros auxiliares de cuentas necesarias y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que permitan establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en las respectivas leyes tributarias, las erogaciones, estimaciones y todas las operaciones que permitan establecer su real situación tributaria; debiendo los Sujetos Pasivos exhibirla al funcionario competente que la Administración Tributaria designe en caso de que ésta requiera examinarla o verificarla; así mismo, los Sujetos Pasivos están obligados a llevar con la debida documentación registros especiales para establecer su situación tributaria. El incumplimiento de dichas obligaciones por parte de los Sujetos Pasivos es una causal que da origen a la liquidación oficiosa del impuesto<sup>292</sup>.

#### **4.4 BASES PARA LA LIQUIDACIÓN DE OFICIO<sup>293</sup>**

Cuando el contribuyente incurriere en uno de los presupuestos previamente establecidos en el artículo 183 Código Tributario, la Administración Tributaria se procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, de tres posibles formas:

---

<sup>292</sup> CORTEZ SEGURA, R. Ob. Cit. pág. 86

<sup>293</sup> Por base se entiende "El fundamento o apoyo principal en que estriba o descansa alguna cosa" (Diccionario Manual e Ilustrado de la Lengua Española de la Real Academia, Editorial Espasa-Calpe, S.A., Sexta Reimpresión, 1977 Madrid).

- a) Sobre base cierta<sup>294</sup>, en la cual se toma en cuenta los elementos existentes que permiten conocer de forma directa el hecho generador del impuesto y la valor del mismo,
- b) Sobre base estimativa, indicial<sup>295</sup> o presunta<sup>296</sup>, que toma en cuenta los hechos que por conexión normal con el hecho generador del impuesto permiten inducir o presumir el importe del impuesto;

---

<sup>294</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovido por el licenciado Mario Concepción Martínez Sandoval, en carácter de Representante Legal de la Sociedad INVERSIONES ROBLE, S.A. de C.V. impugnando de ilegal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 49-I-2000 , año 2001, Contencioso Administrativo. Sentencias Definitivas. “Los métodos para la determinación de la renta imponible pueden ser de base cierta, en la cual se toman en cuenta elementos o datos existentes que permiten conocer de forma directa el hecho generador del impuesto, y el método estimativo e indicios o base presunta”

<sup>295</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovida por el señor Noe Salvador Zelaya contra La Dirección General de Impuestos Internos y El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 31-Z-2004, año 2007: “Las causas que motivan la aplicación de la base indiciaria, son por regla general las siguientes (lo cual no excluye la existencia de otras): la falta de presentación de declaraciones de parte de los sujetos obligados, o que las presentadas no reflejen la verdadera capacidad contributiva, o no permitan a la Administración computar el impuesto en datos ciertos: el cumplimiento sustancial de las obligaciones contables o cuando los antecedentes que se suministran carecen de fuerza probatoria, y en general la negativa u obstrucción a la actuación fiscalizadora que impida realizar su cometido”.

<sup>296</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovido por el licenciado Mario Concepción Martínez Sandoval, en carácter de Representante Legal de la Sociedad INVERSIONES ROBLE, S.A. de C.V. impugnando de ilegal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 49-I-2000 , año 2001 “Este último método se construye mediante la utilización de indicios, su aplicación se vuelve indispensable cuando la Administración Tributaria no cuenta con los medios directos que le proporcionen datos ciertos, la falta de presentación de dedaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos contribuyentes ofrezcan

- c) Sobre base mixta<sup>297</sup>, la cual es parte sobre base cierta y parte sobre base estimativa, indicial o presunta. En este tipo de base la Administración Tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registro del contribuyente y rechazarla en otra, lo cual se debe de justificar y razonar en el informe correspondiente.

La regla en la determinación de oficio del impuesto es que se comprueba sobre base cierta; subsidiariamente, procede la determinación sobre base presunta frente a una evidente imposibilidad de aplicar aquella, de una forma mas justa la utilización de la base mixta que es una combinación de ambos métodos<sup>298</sup>.

---

resistencia, excusa o negativa frente a la actuación de fiscalización ordenada en su contra, o incumpla sustancialmente sus obligaciones contables o cuanto los antecedentes que se suministren carezcan de fuerza probatoria. Etc”

<sup>297</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovida por el señor Noe Salvador Zelaya contra La Dirección General de Impuestos Internos y El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 31-Z-2004 “Base mixta: es la aplicación de la base cierta y la base estimativa, en tal caso la Administración Tributaria utiliza en parte la información, documentación y registros del contribuyente que le permiten determinar la existencia del hecho generador y su cuantificación. Claro está, cuando no es posible la utilización de tales documentos, la Administración debe justificar en el informe correspondiente los motivos por los que la rechaza”

<sup>298</sup> Referencia SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovida por el señor Noe Salvador Zelaya contra La Dirección General de Impuestos Internos y El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 31-Z-2004 “Prelación necesaria en el uso de la Bases. Cabe acotar que, por regla general la Administración Tributaria al determinar el impuesto busca la aplicación de la base cierta y únicamente en defecto de ella, es que procede a la utilización de las otras bases; ya que ésta se realiza con documentos que conforme a la Ley son idóneos, y por tanto permiten determinar de manera inequívoca tanto el hecho generador como la cuantía del impuesto. Lo anterior dota de seguridad jurídica tanto la actuación de la Administración Tributaria como la condición jurídica del contribuyente frente al Fisco”

Las bases para la liquidación de oficio del impuesto<sup>299</sup>, se encuentra descrita en el artículo 184 del C.T., de la siguiente forma:

#### **4.4.1 Sobre Base Cierta<sup>300</sup>**

En la base cierta se toma en cuenta los elementos ciertos que permitan conocer en forma directa el Hecho Generador del impuesto y el importe del impuesto, utilizándose entre básicamente de las declaraciones, libros contables, documentación de soporte y comprobantes que estén en poder del contribuyente.

La Dirección General de Impuestos Internos es la encargada de realizar esta determinación, basándose en el conocimiento directo que tiene en la materia imponible. Este conocimiento puede provenir de informaciones suministradas por el propio contribuyente como lo puede ser la declaración jurada, la contestación a requerimientos impositivos, etc. u obtenidas por la

---

<sup>299</sup> Referencia SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovida por el señor Noe Salvador Zelaya contra La Dirección General de Impuestos Internos y El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 31-Z-2004 “Las distintas bases que utiliza la Administración Tributaria para liquidar de oficio el impuesto correspondiente, ayudan a ésta a determinar el hecho generador realizado por el contribuyente y consecuentemente, en base a ello la carga tributaria respectiva. Dichas bases son empleadas ante diferentes supuestos, con el objeto de dar cumplimiento a diferentes obligaciones. El artículo 184 del Código Tributario dispone que la liquidación de oficio podrá realizarse a opción de la Administración Tributaria según los antecedentes que disponga”

<sup>300</sup> Referencia SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovida por el señor Noe Salvador Zelaya contra La Dirección General de Impuestos Internos y El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 31-Z-2004 Establece que la Base Cierta “se utiliza cuando existen elementos que permitan conocer a la Administración Tributaria de forma cierta el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, tales como: la utilización de libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente”

DGII mediante la fiscalización del contribuyente o de otros contribuyentes. Esta debería ser la forma habitual de la determinación de oficio, pero como en muchas ocasiones puede resultar imposible el conocimiento directo del hecho imponible, en la propia ley se ha previsto el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta.

Según la Doctora García Vizcaíno en la determinación sobre base cierta, la Administración Tributaria dispone de los elementos necesarios para conocer, directamente y con certeza, tanto la existencia de la obligación tributaria como su magnitud; no interesa de donde provienen los elementos (responsables, terceros o investigación fiscal). Constituye un ejemplo la impugnación de declaraciones juradas únicamente por errores de cálculo o por interpretación indebida de la ley, sin enervar los datos expresados, o cuando estos son erróneos pero el fisco conoce las cifras exactas por otra vía.<sup>301</sup>

Para tener una apreciación objetiva se debe de tomar en consideración todos aquellos elementos materiales y concretos de la realidad económica de un sujeto pasivo en particular, de esta forma se conocerá en forma directa el Hecho Generador y la importe de ese hecho existente, en otras palabras, una vez establecida la realidad económica y jurídica con la cual se establece la base sobre la cual debe recaer el *quantum* de la obligación; la carga tributaria<sup>302</sup> que debe soportar el Sujeto Pasivo en virtud

---

<sup>301</sup> RUTH NOEMY, C, Ob. Cit. Pág. 85

<sup>302</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovida por el señor Noe Salvador Zelaya contra La Dirección General de Impuestos Internos y El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 31-Z-2004, año 2007 “Las distintas bases que utiliza la Administración Tributaria para liquidar de oficio el impuesto correspondiente, ayudan a ésta a determinar el hecho generador

de los supuestos normativos realizados; basándose en las propias declaraciones del contribuyente y en los registros que conforme a la Ley esta obligado a llevar, como lo es la contabilidad formal, registros especiales, comprobantes de cualquier naturaleza y cualquier elemento objetivo en poder del contribuyente.

Por medio de esta forma de determinación del impuesto se trata de completar o de suplir las cifras establecidas en la declaración y en la contabilidad, mediante datos y antecedentes obtenidos por otras vías, como pudieran ser confrontas a terceros, como declaraciones de clientes y proveedores del Sujeto Pasivo.

Mediante el examen de las declaraciones, de los libros, de documentos, asientos de contabilidad principal y auxiliar, además por medio de la inspección de bienes y otros elementos en poder del contribuyente que coadyuven a determinar la veracidad de lo declarado; se realiza la inspección o investigación tributaria<sup>303</sup>.

---

realizado por el contribuyente y consecuentemente, en base a ello la carga tributaria respectiva. Dichas bases son empleadas ante diferentes supuestos, con el objeto de dar cumplimiento a diferentes obligaciones”

<sup>303</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovida por el señor Noe Salvador Zelaya contra La Dirección General de Impuestos Internos y El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 31-Z-2004, año 2007: “La investigación practicada por la Dirección General de Impuestos Internos, se realizó en el establecimiento comercial del contribuyente y en la oficina del contador de éste, sirviendo de base para realizar el correspondiente informe de auditoría: los Libros de Caja de Diario Mayor, de estados financieros, partidas contables, y la documentación de soporte, la dedaración de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y nueve, además se utilizó la información proporcionada por los distintos proveedores de éste, lo cual sirvió para confirmar las operaciones efectuadas con el contribuyente”.



Para que la Administración logre determinar de forma cierta la cuantía del impuesto es necesario que el Sujeto Pasivo ponga a disposición del Perito o Auditor designado por la Administración Tributaria, su contabilidad principal y auxiliar, libros, facturas, correspondencia, documentos y demás justificantes concernientes a su actividad empresarial o profesional, incluyendo los programas y archivos, deberán también aportar a la inspección cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignados en sus declaraciones, así como facilitar la practica de comprobaciones que sean necesarias para verificar su situación tributaria<sup>304</sup>.

En la inspección de los tributos se podrá utilizar los medios que se consideren convenientes, tales como la revisión de las declaraciones del contribuyente por cualquier tributo (Declaraciones de IVA, Renta, Pago a Cuenta, Retenciones a Terceros, Transferencia de Bienes Raíces, Impuestos Específicos y Ad Valorem, Formularios Aduaneros); la

---

<sup>304</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Contencioso Administrativo, Sentencias Definitivas, promovida por licenciado Efraín Marroquín Abarca, en carácter de apoderado general judicial de Productos Alimenticios Sello de Oro, Sociedad Anónima de Capital Variable, que puede abreviarse, Productos Alimenticios Sello de Oro S.A. de C.V., Sello de Oro S.A. de C.V. y PASO, S.A. de C.V. Impugnando la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, Referencia 120-P-2001, año 2006 “Además, existen obligaciones formales que debe cumplir el contribuyente. Partiendo de esta idea se sostiene en la doctrina que existen los denominados deberes genéricos de colaboración e información de terceros, los cuales presentan una gran importancia para el correcto funcionamiento de la Hacienda Pública. De tal forma que todos estamos llamados, sin excepción, a colaborar con la Hacienda en la represión de la elusión fiscal y la deslealtad tributaria, pero no todos con la misma intensidad. La ley debe regular el grado de colaboración que debe brindar los diferentes sujetos, en cuyo caso, tanto los agentes de retención y percepción, se encuentran en primer lugar, ya que están obligados a detraer o percibir una cantidad de dinero de terceros, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas. Este deber de colaboración se fundamenta en el cumplimiento general del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.”

contabilidad del Sujeto Pasivo, retenedor u obligado tributario, comprendiendo tanto los registros y soportes contables como los justificantes de las anotaciones realizadas y las hojas previas o accesorias de dichas anotaciones, así como los contratos y documentos con trascendencia tributaria.<sup>305</sup>

#### **4.4.2 Sobre Base Estimativa, Indicial O Presunta<sup>306</sup>**

Para determinar el impuesto tributario sobre la base presunta, es necesario valorar los hechos y circunstancias que, por relación o conexión normal con el Hecho Generador del impuesto permitan inducir o presumir el importe del impuesto.

Este segundo tipo de determinación es practicado por la Administración Tributaria mediante el conocimiento de elementos indirectos que le permiten presumir la significación económica del hecho imponible. Si bien la determinación de oficio es un acto discrecional no es un acto arbitrario, y tanto la doctrina como la jurisprudencia se han manifestado contrarias al obrar arbitrario de la DGII<sup>307</sup>. La Administración Tributaria debe utilizar hechos que juiciosamente le permitan deducir con cierto grado de certeza, para determinar la verdadera dimensión del elemento imponible; la

---

<sup>305</sup> *Ibíd.*

<sup>306</sup> Referencia SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovida por el señor Noe Salvador Zelaya contra La Dirección General de Impuestos Internos y El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 31-Z-2004, año 2007, se refiere a la base Estimativa, indicial o presunta como la que “constituye el necesario empleo de circunstancias que por su relación o conexión normal con el hecho generador (del tributo) permitan inducir o presumir la cuantía del impuesto, claro está, se encuentra previamente establecido que el hecho generador se ha realizado”

<sup>307</sup> MARTÍN. J. Derecho Tributario Procesal, Segunda Edición, 1987. Pág. 59.

administración funda sus presunciones en hechos y circunstancias conocidos que, por su vínculo normal con las que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, que permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo, las circunstancias consideradas por la DGII para practicar la determinación de oficio deben guardar relación con el hecho imponible, no deben ser tomadas en forma aleatoria o arbitraria y deben tener sustento estadístico<sup>308</sup>. Las situaciones que pueden dar lugar a la determinación de oficio son las siguientes:

---

<sup>308</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Contencioso Administrativo, Sentencias Definitivas, promovida por licenciado Efraín Marroquín Abarca, en carácter de apoderado general judicial de Productos Alimenticios Sello de Oro, Sociedad Anónima de Capital Variable, que puede abreviarse, Productos Alimenticios Sello de Oro S.A. de C.V., Sello de Oro S.A. de C.V. y PASO, S.A. de C.V. Impugnando la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Intemos, Referencia 120-P-2001, año 2006 “De acuerdo con el art. 16 del Código Tributario que en adelante se denominara C. T. la obligación tributaria es el vínculo jurídico de de recho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen. Es decir, que dicha relación jurídico-tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial -que se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y que tienen por objeto el pago del tributo-, una serie de deberes y obligaciones de tipo fomal, que están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales el Estado, puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas. Conforme con esta disposición surgen algunas características de la obligación tributaria sustancial: se origina por la realización del hecho generador del impuesto, la ley crea un vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto activo o acreedor de la obligación queda facultado para exigirle al sujeto pasivo o deudor de la misma el pago de la obligación; la obligación tributaria sustancial tiene como objeto una prestación de dar, consistente en cancelar o pagar el tributo. En conclusión, la obligación tributaria nace de una relación jurídica que tiene origen en la ley, y consiste en el pago al Estado del impuesto como consecuencia de la realización del presupuesto generador del mismo”.

- 1) Cuando el Sujeto Pasivo<sup>309</sup> no cumple con sus obligaciones relativas a los registros contables y la documentación que la respalda;
- 2) Cuando el administrado no cumple con sus deberes de información al fisco;
- 3) Cuando los registros contables del contribuyente son deficientes o no permiten determinar el hecho imponible<sup>310</sup>;
- 4) Cuando el contribuyente no lleva libros o no los exhibe o no resulte posible determinar la renta obtenida.

Se funda básicamente en elementos subjetivos que, por su naturaleza son poseen dificultad en su justificación, en razón de que se enfatiza a elementos presuntivos que pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los Sujetos Pasivos.

---

<sup>309</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Contencioso Administrativo, Sentencias Definitivas, promovida por el señor Carlos Alejandro Varaona Rengifo en carácter de representante legal de la Sociedad Colegios de El Salvador, S.A, de C.V., impugnando de ilegal la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, Referencia 173-C-2000, año 2002, define CONTRIBUYENTE como el “Obligado a brindar la información con trascendencia tributaria”

<sup>310</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovido por el licenciado Mario Concepción Martínez Sandoval, en carácter de Representante Legal de la Sociedad INVERSIONES ROBLE, S.A. de C.V. impugnando de ilegal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 49-I-2000 , año 2001 “Debe reconocerse, que el tránsito de base cierta a base estimativa o indicial es preponderante y funciona para aquellos casos en los que se imposibilita la verificación del impuesto, sea por manifestarse omisa la contribuyente o por no permitir demostrar la manera como llegó al cómputo del impuesto o por carencia de soportes y registros que imposibiliten francamente la auditoría contable, acudiendo por ello a la base indicial con una gama de métodos técnicos o aplicación de hechos base que permitan con razonabilidad en ambos supuestos la estimación impositiva”

El literal b) del artículo 184 del C.T. tiene relación directa con los artículos 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198 y 199 del C.T., los cuales son aplicables a todos los impuestos internos administrados por la DGII. Seguidamente se hará un análisis en forma global de dichas disposiciones legales, ya que estas toman en consideración métodos presuntivos e indiciales para determinar la capacidad contributiva de los contribuyentes del impuesto, auxiliándose de presunciones legales y de derecho; además es importante considerar que el orden en el que se encuentran desarrollados en el Código Tributario no es el más conveniente, tomando en consideración que se encuentran ubicados posteriormente al procedimiento de Audiencia y Apertura a Prueba, el cual debiera ubicarse posterior a los artículos en referencia; lo anterior es importante aclararlo, ya que, independientemente de las bases de liquidación que pueda optar la Administración Tributaria siempre finalizará el procedimiento mediante el procedimiento de Audiencia y Apertura a Prueba que se inicia con la notificación del informe y del auto de audiencia respectivo.<sup>311</sup>

Las disposiciones citadas fijan cuales son los elementos que pueden computarse como base presunta<sup>312</sup>. En las presunciones legales son enunciativa, de manera que los elementos que se entregan pueden ser modificados, complementados, sustituidos por otros, siempre y cuando los

---

<sup>311</sup> RUTH NOEMY, C. Ob. Cit. pág. 89

<sup>312</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovido por el licenciado Mario Concepción Martínez Sandoval, en carácter de Representante Legal de la Sociedad INVERSIONES ROBLE, S.A. de C.V. impugnando de ilegal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 49-I-2000 , año 2001 “La Administración Tributaria está facultada para proceder a determinar el impuesto mediante la base estimativa o indicial denominada "base presunta", valiéndose para ello de la comprobación de indicios, de lo contrario el Fisco se vería burlado por los evasores de la obligación tributaria”

medios elegidos por el fisco tengan conexión normal con las circunstancias del caso; con lo cual se manifiesta evidentemente, a las practicas y usos del comercio. Los indicios deben ser razonables y no responder apreciaciones puramente subjetivas del funcionario interviniente; la elección de los indicios básicos y del procedimiento a emplear en la determinación de oficio, no debe ser discrecional, ya que una determinación impositiva válida implica la utilización de un método adecuado, indicios representativos para el caso particular y congruencia en los resultados, debiéndose desechar las presunciones cuando la contabilidad no ha sido impugnada<sup>313</sup>.

La liquidación de oficio<sup>314</sup> frecuentemente se inicia con la falta de presentación de la declaración o bien con una declaración presentada adolezca de errores evidentes, la falta de contabilidad, sobre todo si el afectado es comerciante y tanto mas si realiza negocios en gran escala, además si la contabilidad presentada es deficiente y amerita observaciones de orden técnico; ya que las anotaciones de los libros contables no se

---

<sup>313</sup> Para que proceda la aplicación de este método de determinación se requiere la concurrencia de cualquiera de los supuestos antes mencionados los cuales deberán justificarse ante la Dirección General para que si lo considera pertinente autorice por medio de resolución su aplicación. Lo importante es que en la aplicación de este método, la oficina tributaria debe reunir una serie de hechos o circunstancias en que su vinculación o conexión normal con los que prevé la ley como presupuesto material del tributo, le permitan inferir en el caso investigado la existencia y monto de la obligación.

<sup>314</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovido por el licenciado Mario Concepción Martínez Sandoval, en carácter de Representante Legal de la Sociedad INVERSIONES ROBLE, S.A. de C.V. impugnando de ilegal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 49-I-2000 , año 2001, "De conformidad con el Art. 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las bases para la liquidación de oficio del impuesto por parte de la Dirección General son entre otros: "1) Las liquidaciones anteriores del contribuyente, 2)El informe de los Auditores designados por dicha oficina; 3) Los datos suministrados por entidades oficiales, por los particulares y los contribuyentes, sus representantes, apoderados o herederos, de conformidad a esta ley; y 4) Los indicios que la ley permite"

exceptúan de otros elementos de prueba. En el caso de que el contribuyente lleva un doble juego de contabilidad y el fisco ha podido comprobar cifras ocultadas en la declaración jurada y resultante de documentación reservada, es una causal que permite la utilización del procedimiento que se analiza. La estimación indiciara no solo corresponde cuando el contribuyente no lleva libros de contabilidad o cuando niegue la declaración jurada o la exhibición de libros sino también en caso de que la renta neta no pueda determinarse en forma clara y fehaciente y sobre todo si los esfuerzos realizados por la DGII resultaron vanos para obtener elementos probatorios y Libros de Contabilidad del contribuyente que no ha presentado declaraciones juradas.

#### **4.4.3 Sobre Base Mixta<sup>315</sup>**

Esta clase de determinación del impuesto tributario se basa sobre base cierta y en parte sobre base estimativa, indicial o presunta. Lo que permite que la Administración Tributaria pueda utilizar parte de la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra parte, lo que justificará y razonará en el informe correspondiente.

En la legislación salvadoreña, utiliza también la base mixta; de acuerdo al Art.184 C.T. la cual se considera que es la más justa y equitativa de las bases anteriores, ya que es el resultado de la aplicación de la base

---

<sup>315</sup> Referencia SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovida por el señor Noe Salvador Zelaya contra La Dirección General de Impuestos Internos y El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 31-Z-2004, año 2007, establece que la base mixta -es la aplicación de la base cierta y la base estimativa, en tal caso la Administración Tributaria utiliza en parte la información, documentación y registros del contribuyente que le permiten determinar la existencia del hecho generador y su cuantificación. Claro está, cuando no es posible la utilización de tales documentos, la Administración debe justificar en el informe correspondiente los motivos por los que la rechaza”.

cierta y la presuntiva, a este efecto la administración tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.<sup>316</sup>

Esta determinación puede fundamentarse en información que es suministrada por el propio contribuyente o por información obtenida por la Administración Tributaria utilizando los métodos presuntivos<sup>317</sup>.

Ésta forma de determinación se puede considerar más justa y equitativa, ya que es resultado de la aplicación de la base cierta y base presuntiva, donde no solo se analizarán documentos y registros, sino que también otros elementos que unificados adecuadamente se obtienen resultados equitativos que no afecten el derecho de propiedad de los contribuyentes. De la base mixta cumple dos finalidades la cual es evitar o disminuir la posibilidad de una determinación irreal del tributo, obteniendo de esta forma una determinación confiscatoria para el contribuyente, la cual vulneraría el principio de no confiscación que rige en materia tributaria; por

---

<sup>316</sup> CAÑENGUEZ MONTANO, S., “Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador”, Editorial Universidad de El Salvador, San Salvador, 2002, p.81.

<sup>317</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovida por el señor Noe Salvador Zelaya contra La Dirección General de Impuestos Internos y El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 31-Z-2004 , año 2007; “ En el proceso de fiscalización la Dirección General de los Impuestos Internos verificó todos los hechos generadores realizados por el contribuyente, los cuales quedaron debidamente comprobados, en razón de ellos aplicó la base cierta, a excepción del ajuste en la partida de la cuenta ventas, sobre lo cual el contribuyente manifestó no tener comprobantes; sin embargo se aclaró que los ingresos de tal partida habían sido dedarados tanto en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios como en el Impuesto Sobre la Renta, motivo por el cual la Dirección General de los Impuestos Internos, no obstante que la contabilidad había sido llevada incorrectamente propició la liquidación de oficio y la aplicación de la base mixta”



otra parte, disminuye o evita el riesgo para la Administración de que el Contribuyente evada impuestos<sup>318</sup>.

#### **4.5 FASES DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.**

Se considera que son cuatro las fases o etapas que integran en el C.T. el procedimiento de liquidación oficiosa, que son:

- a) Procedimiento de fiscalización,
- b) liquidación provisional,
- c) procedimiento administrativo, y
- d) la liquidación definitiva.<sup>319</sup>

---

<sup>318</sup> SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovida por el señor Noe Salvador Zelaya contra La Dirección General de Impuestos Internos y El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 31-Z-2004, año 2007; “La Administración Tributaria aplica esta base para liquidar de oficio el impuesto correspondiente, cuando está en presencia de un contribuyente que posee alguna documentación que le permite conocer la existencia del hecho generador (aplicación de la base cierta), y por otra parte posee documentación que no ayuda a la misma a determinar el hecho generador o no posee tales documentos (aplicación de la base presunta).” “Ahora bien, cuando las obligaciones legales no son cumplidas a cabalidad por el contribuyente, esto genera que la información que proporcione sea deficiente. En tales casos la Administración Tributaria utiliza la base mixta, en esta se examina la documentación que está en poder del contribuyente y se califica la procedencia de la misma, esto es tanto de la legalidad como de la veracidad de su contenido, el anterior análisis (particularmente veracidad del contenido) se realiza mediante el cruce de información que obra en poder de los otros sujetos que participan en el tráfico comercial, así por ejemplo: los proveedores del contribuyente, los compradores, los distribuidores de los productos o servicios prestados por el contribuyente, etc. Así se tiene, que ante la posible inexactitud del contenido que refleja la documentación en poder del contribuyente, la Administración corrobora por medio de indicios si estos tienen un reflejo en el tráfico comercial que permita determinar la realidad de su contenido, y por tanto cuantificar el tributo”

<sup>319</sup> FOLCO, C. Procedimiento Tributario, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2000, p. 257

#### 4.5.1 Procedimiento De Fiscalización

Por lo general, se origina a iniciativa propia de la Administración Tributaria, a través, de la Unidad de Programación y Evaluación Tributaria, pues le corresponde seleccionar a los contribuyentes de acuerdo a sus planes de fiscalización, además el inicio puede darse también por denuncia pública, cuando la misma posea suficientes fundamentos, según lo establecido en el Art. 36 C.T.<sup>320</sup>

Individualizado el contribuyente sujeto a fiscalización, la Administración a través de una resolución, designa un Auditor Tributario que realizará la fiscalización, así como el impuesto y los períodos o ejercicios sujetos a verificación, teniendo dicho funcionario las facultades establecidas en el Art.173 C.T.; el acto administrativo que se realizará es conocido como Auto de Designación , “en el que se indica entre otras cosas la identidad del sujeto pasivo, los periodos, ejercicios, impuestos, y obligaciones a fiscalizar, así como el nombre del auditor o auditores que realizarán ese cometido, y finaliza, con la emisión del correspondiente informe de auditoria por parte del auditor o auditores designados al caso”. Según artículo 174 C.T.<sup>321</sup>

El Auto de Designación surtirá sus efectos cuando el contribuyente conozca del mismo, de acuerdo a las reglas de notificación que establece el Art.165 Inc.2º y siguientes del Código Tributario.

El contribuyente posee derechos frente a la Administración, y uno de los fundamentales, es conocer en su totalidad el contenido de las

---

<sup>320</sup> CORTEZ SEGURA, R. pág. 66.

<sup>321</sup> DECRETO LEGISLATIVO N° 230, del 14 de diciembre de 2000.

notificaciones, 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<sup>322</sup>.

Por otra parte, frente a los derechos que poseen los contribuyentes existen deberes concretos del particular que 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.<sup>323</sup>

La Fiscalización, en general consiste en un acto administrativo por el que la Administración Tributaria comprueba y verifica los datos declarados y aportados por el contribuyente, así como también investiga otros que pudieran haberse ocultado, generalmente verifica todas las circunstancias, datos, elementos y valoraciones relevantes para la cuantificación del tributo, buscando así mismo cierta constancia de esos datos.

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

---

<sup>322</sup> DECRETO LEGISLATIVO. N° 38 de fecha 8 de enero de 1962 publicado en el Diario Oficial No.110, tomo 194, de fecha 16 del mismo mes y año, adoptada por Decreto Constituyente No. 3, de fecha 26 de abril de 1982, publicado en el Diario Oficial No. 75, Tomo 275, de la misma fecha, su régimen de excepciones, así como todas aquellas disposiciones, que estuvieren en contra de cualquier precepto de esta Constitución.

<sup>323</sup> Sentencia 20-I-94, Pág. 11, Define el Hecho Generador, como el hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

liquidación oficiosa o en caso de posterior recurso, pudieran utilizarse como medio de prueba de la cuantificación administrativa del tributo.<sup>324</sup>

Este procedimiento tiene un notado carácter inquisitivo, tal y como es en los procedimientos judiciales inquisitivos, en los cuales el juez tenía funciones de investigación y luego la potestad de juzgar y sancionar, igual sucede en la Administración tributaria, a través del procedimiento de fiscalización tiene funciones de investigación y comprobación y luego de sancionar o establecer el impuesto a liquidar. Y su finalidad máxima es comprobar la correcta aplicación de la ley tributaria sustantiva por parte de los contribuyentes.

Algunas facultades de fiscalización de la Administración, que posee para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias son las que enumera el artículo 173 Código Tributario<sup>325</sup>:

“a) Requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos<sup>326</sup>;

b) Verificar las cantidades, condiciones físicas de los inventarios y valores de bienes y mercaderías, confeccionar inventario de los mismos,

---

<sup>324</sup> CORTEZ SEGURA, R. Pág. 52

<sup>325</sup> D.L. N° 230, del 14 de diciembre de 2000

<sup>326</sup> Art. 173 C.T. Lit. A

controlar su confección o confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales<sup>327</sup>;

c) Citar a sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos, realizados por la Administración Tributaria<sup>328</sup>.

d) Requerir informaciones, aclaraciones y declaraciones a los sujetos pasivos del tributo, relacionadas con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como la exhibición de documentación relativa a tales situaciones...<sup>329</sup>

e) Requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias<sup>330</sup>;

f) Investigar los hechos que configuren infracciones administrativas, asegurar los medios de prueba e individualizar a los infractores<sup>331</sup>;

g) Obtener de otras entidades oficiales, copia de los informes que en el ejercicio de sus tareas de control hayan efectuado con relación a los contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción investigados y recabar de las mismas el apoyo técnico necesario para el cumplimiento de sus tareas<sup>332</sup>;

h) Realizar el control de ingresos por ventas o prestación de servicios en el lugar donde se realicen las operaciones<sup>333</sup>;

---

<sup>327</sup> Ibidem. Lit. D

<sup>328</sup> Ibid. Lit. C

<sup>329</sup> Art. 173. Lit. E

<sup>330</sup> Ibid Lit. F

<sup>331</sup> Ibid. Lit., H

<sup>332</sup> Ibid. Lit. I

<sup>333</sup> Ibid. Lit. J

i) Accesar por medios manuales, mecanizados, u otros medios propios de los avances tecnológicos, a los sistemas de facturación o similares autorizados por la Administración Tributaria, de las entidades financieras o similares, así como a administradores de tarjetas de crédito, para obtener la información que se maneje por este medio<sup>334</sup>;

j) Requerir el apoyo de la Policía Nacional Civil cuando resulte necesario para garantizar el cumplimiento de sus funciones y el ejercicio de sus atribuciones<sup>335</sup>;

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

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

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

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

Ese carácter inquisitivo<sup>336</sup>, consiste en una función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas y averiguaciones como medio de

---

<sup>334</sup> Art. 173 C.T. Lit. K

<sup>335</sup> *Ibíd.* Lit. L

<sup>336</sup> El carácter inquisitivo, se ha proliferado en el ordenamiento tributario se ha justificado porque en el proceso seguido para la aplicación de los tributos rige el principio inquisitivo o de investigación de oficio, que obliga al órgano administrativo encargado de comprobar las situaciones tributarias, a buscar, por sí mismo, la verdad material de aquéllas, sin esperar la colaboración de los interesados en

prueba en un procedimiento posterior, que normalmente será el de liquidación, regulado en el Art. 186 C.T., pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso en uno penal.

“De la fiscalización, pueden resultar dos situaciones:

La primera, es que el contribuyente haya cumplido con las obligaciones tributarias exigidas que establecen las leyes tributarias y que no haya necesidad de que la Administración Tributaria realice una Liquidación de Oficio;

La segunda, puede darse que el auditor tributario haya comprobado que el Sujeto Pasivo no ha cumplido con sus obligaciones tributarias, por lo que ésta procede a liquidar provisionalmente el impuesto y da a conocer las infracciones cometidas y la supuesta sanción que corresponde.”<sup>337</sup>

#### **4.5.2 Liquidación Provisional De Los Impuestos.**

El Auditor Tributario, al finalizar su delegación, redacta un informe y lo dirige a la Dirección General de Impuestos Internos, éste informe se le

---

el desarrollo de esa actividad. GADEA, M.A. “La imposición sobre base presunta”, Impuestos LVII-B. pág. 29; además establece: “En cambio, en los procesos de carácter inquisitivo como es el caso del tributario, en el cual el funcionario de la Administración fiscal o el juez asumen un rol preponderante, con amplias facultades para determinar la verdad material de los hechos y disponer medidas para mejor proveer independientemente de las pruebas propuestas por las partes, las reglas sobre la carga de la prueba tienen un papel menos importante.” “La *carga objetiva* de la prueba, en cambio, refiere al interés de las partes de demostrar el hecho invocado; el organismo llamado a decidir, en la búsqueda de la verdad material, está facultado para suplir la inactividad probatoria de las partes. Esta concepción es propia del principio inquisitivo que se aplica en los procedimientos administrativos.

”[http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas\\_tributarias\\_06/c2\\_Dra-Gadea.html](http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas_tributarias_06/c2_Dra-Gadea.html), hora 12:10 MD fecha 10-09-2008

<sup>337</sup> GARCIA CABRERA, C. Ob. Cit. Pág. 62

conoce como “Informe de Auditoria”, en el que se hace constar todos los hechos y circunstancias que determinan la situación tributaria del sujeto pasivo, los cuales se presumen ciertos, el auditor tributario se pronuncia sobre éste informe para que pueda ser finalmente dictado el acto administrativo por la Administración, previo el procedimiento administrativo de liquidación oficiosa.<sup>338</sup>

#### **4.5.3 Procedimiento Administrativo De Liquidación De Los Impuestos.**

La apertura del Procedimiento de Liquidación Oficiosa tiene su procedencia por los motivos que expresa el artículo 183 C.T. Los cuales se mencionaron en apartados anteriores.<sup>339</sup>

Para que se inicie con el procedimiento Administrativo debe de haberse agotado previamente el proceso de fiscalización, en el cual ya se han comprobado alguno o más de los supuestos antes enunciados para que la Administración Tributaria proceda a iniciar el procedimiento de liquidación oficiosa, y es la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, la encargada de garantizar el Derecho de Audiencia<sup>340</sup> y Defensa al sujeto pasivo de conformidad a los Arts.11 y 14 Cn. y Art.186 C.T.

---

<sup>338</sup> Ibíd

<sup>339</sup> Véase Capítulo 4 apartado 3.1.

<sup>340</sup> “La notificación es una piedra angular en el sistema de garantías y derechos del administrado, por lo cual es indiscutible que en el procedimiento administrativo, los actos que de alguna manera afecten derechos e intereses del administrado deben hacerse conocer a los sujetos afectados. La finalidad de dar a conocer una actuación al administrado, es *posibilitar* la defensa de sus derechos o intereses”; sobre violación del Derecho de Audiencia, emitida en sentencia 302-M-2004; Sala De Lo Contencioso Administrativo De La Corte Suprema De Justicia.



La Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, debe de dar a conocer al sujeto pasivo el contenido del Informe de Auditoria, concediéndole mediante resolución audiencia por cinco días para que manifieste su conformidad o inconformidad con el contenido del mismo, y en el caso de no estar conforme éste deberá justificar los motivos en que se ampara <sup>341</sup>.

Según el artículo 186 Código Tributario, el contribuyente tiene un término de 10 días para que aporte las pruebas que considere pertinentes para comprobar sus motivos de inconformidad del informe de auditoria que ha presentado, en el caso de que existan inconformidades del informe, las deberá presentar por escrito, expresando los puntos que admitiere y los que impugnaré.

Como resultado de lo anterior, pueden darse las siguientes situaciones:

La primera, que el sujeto pasivo no haga uso de su derecho, en cuyo caso se da por entendido que el contribuyente se encuentra conforme con lo que se le imputa, emitiéndose en efecto el informe y la resolución de mérito que confirma el contenido del Informe de Auditoria; y

La segunda, que el sujeto pasivo haga uso de su derecho, debiendo la Unidad antes referida valorar la prueba aportada, conforme a lo cual emite un informe que pasa al Departamento de Tasaciones, en el cual confirma o modifica el Informe de Auditoria, o bien sobresee al sujeto pasivo, para lo cual en los tres supuestos deberá fundamentar su posición. <sup>342</sup>

---

<sup>341</sup> GARCIA CABRERA, C.; "Ob. Cit.

<sup>342</sup> *Ibíd*

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

#### **4.5.4 Liquidación Definitiva<sup>343</sup>.**

Concluidas las actuaciones antes descritas, es el Departamento de Tasaciones, el encargado de dictar la resolución, mediante la cual procede a liquidar de oficio el impuesto que corresponda, o en su caso, a sobreseer al sujeto pasivo que en la generalidad de casos no lo hace, debiendo de motivar su fallo de conformidad a las reglas que establece el Art. 186 C.T., la cual se notifica al interesado a través del Departamento de Notificaciones Art.165 C.T. para que pueda hacer uso de su derecho de recurrir en caso de no estar conforme, contando con 15 días hábiles para recurrir ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos<sup>344</sup>.

En el caso que el contribuyente no haga uso de su derecho a impugnar o sea confirmada la resolución tanto en las instancias administrativa como jurisdiccional, la resolución emitida por el Departamento de Tasaciones adquiere la calidad de firmeza, teniendo el sujeto pasivo de acuerdo con el artículo 74 Código Tributario, el plazo de dos meses para

---

<sup>343</sup> Según José Miguel Peña Harbin, en su libro La inspección de Hacienda, pág. 27, define la liquidación definitiva como: “aquella que da al contribuyente la seguridad de que no se le pedirá más respecto de ese impuesto” por otra parte, Valbuena González, Félix, en su libro, “Las cuestiones prejudiciales en el proceso penal” , Publicado por Editorial Lex Nova, 2004, pág. 187 define la Liquidación definitiva como el “resultado de una resolución del juez especializado en materia tributaria y aquella en al cual la misma es consecuencia del acto administrativo devenido firme al precluir el plazo para su impugnación por el contribuyente interesado”.

<sup>344</sup> Ibíd

pagar el impuesto liquidado de lo contrario incurriría en mora, y se volvería exigible coactivamente la obligación de pago del impuesto y haría surgir también la obligación de pagar intereses, como lo establece el artículo 75 Código Tributario.

#### **4.6 Procedimiento para la Liquidación Oficiosa de los Impuestos en la Legislación Salvadoreña.<sup>345</sup>**

La Administración Tributaria procede a iniciar 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<sup>346</sup>.
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<sup>347</sup>;
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<sup>348</sup>.

La liquidación oficiosa en mención no será practicada por la Administración Tributaria en sede administrativa en aquellos casos que sean

---

<sup>345</sup> GARCIA CABRERA, C. Ob. Cit., pág. 96

<sup>346</sup> Véase capítulo 4.3 Procedencia de la liquidación oficiosa.

<sup>347</sup> *Ibíd.*

<sup>348</sup> *Ibíd.*

remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de Defraudación al Fisco<sup>349</sup> 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.

En el procedimiento de fiscalización, ya se han justificado todos los supuestos, para que la Administración Tributaria proceda a instruir el procedimiento de liquidación oficiosa, y es exactamente la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, el ente encargado de garantizar el Derecho de Audiencia<sup>350</sup> y Defensa al sujeto pasivo<sup>351</sup> de conformidad a los Arts.11 y 14 Cn. y 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, Arts. 3, 4., 4 Lit. b), 37, 200 y 260 C.T.

---

<sup>349</sup> "DEFRAUDACION AL FISCO" Art 249. "Son delitos de Defraudación al Fisco los siguientes: a) Evasión de Impuestos; b) Apropiación indebida de Retenciones o Percepciones Tributarias; c) Reintegros, Devoluciones, Compensaciones o Acreditamientos Indebidos; d) La falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos, a que se refieren los artículos 283, 284 y 287, y; e) La proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores." Código Penal D.L. N° 1030 Fecha 26/04/97

<sup>350</sup> Constitución de la República de El Salvador, D. N° 38 Art. 11. "Ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oída y vendida en juicio con arreglo a las leyes...";

<sup>351</sup> *Ibid* Art. 14. "...la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso..."

Al contribuyente o responsable se le da un término de diez 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<sup>352</sup>:

La primera, que el sujeto pasivo no haga uso de su derecho, en cuyo caso se da por entendido que el contribuyente se encuentra conforme con lo que se le imputa, emitiéndose el informe y la resolución de mérito que confirma el contenido del Informe de Auditoría; y

La segunda, que el sujeto pasivo haga uso de su derecho, debiendo la Unidad antes referida valorar la prueba aportada, conforme a lo cual emite un informe que pasa al Departamento de Tasaciones, en el cual confirma o modifica el Informe de Auditoría, o bien sobresee al sujeto pasivo, para lo cual en los tres supuestos deberá fundamentar su posición<sup>353</sup>.

#### **4.6.1 Apertura a Prueba<sup>354</sup>.**

La Constitución de la República establece que todo procedimiento, debe hacerse efectiva la Garantía del Debido Proceso Legal<sup>355</sup>.

El procedimiento de Liquidación Oficiosa no es la excepción ya que debe darse cumplimiento a los requisitos constitucionales en materia de procedimiento, esta garantía se pone de manifiesto al conferir a los sujetos pasivos, la posibilidad de defensa y elaboración de pruebas; en

---

<sup>352</sup> Véase capítulo 4.5.3 Procedimiento Administrativo De Liquidación De Los Impuestos.

<sup>353</sup> Artículo 186 Código Tributario.

<sup>354</sup> GARCIA CABRERA, C. Ob. Cit., pág. 99

<sup>355</sup> Arts.11 y 12 Constitución de la República de El Salvador.

consecuencia poseen 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.<sup>356</sup>

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.<sup>357</sup>

“Este periodo no es más que el período u oportunidad de defensa como lo contempla el Art.202 Lit. b) C.T. para que el sujeto pasivo aporte todas aquellas 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”<sup>358</sup>.

---

<sup>356</sup> GARCIA CABRERA, C. Ob. Cit.

<sup>357</sup> Código Tributario Artículo 186.- “... En el mismo acto se abrirá a pruebas por el término de diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido 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 último caso, los puntos que aceptare y que rechazare. Concluido el término probatorio la Administración Tributaria, someterá a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables...”

<sup>358</sup> GARCIA CABRERA, C. Ob. Cit.

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”<sup>359</sup>.

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

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

El Art. 200 C.T., puntualiza que puede invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho<sup>360</sup>, con la excepción de la prueba **Testimonial**, que sí se admite en las demás ramas del Derecho<sup>361</sup>.

---

<sup>359</sup> *Ibíd.* Pág. 100

<sup>360</sup> Código Procedimientos Civiles. Art. 235. “Prueba es el medio determinado por la ley para establecer la verdad de un hecho controvertido”

<sup>361</sup> *Ibíd.* Art. 292.- “La prueba testimonial sólo es admisible en los casos siguientes: 1º En las obligaciones que nacen de los cuasicontratos, delitos, cuasidelitos y faltas; 2º En las obligaciones contraídas en casos de accidentes imprevistos en que ha sido imposible hacerlas constar por escrito; 3º En el caso de haberse perdido el documento que servía de prueba literal, a consecuencia de un caso fortuito o fuerza mayor, comprobándose esta circunstancia; 4º En los incidentes de falsedad civil y

Pero será pertinente hacer uso de ella para los casos siguientes:

- a. Desviación de Poder, y
- b. Cuestiones de inmoralidad administrativa<sup>362</sup>.

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

1. Los Documentos emitidos por la misma Administración Tributaria, siempre que se determinen y se puedan identificar con su fecha, número, así como la oficina que los expidió, lo cual lo reviste de 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.<sup>363</sup>

---

*de verificación de escrituras; 5º En todos los demás casos en que la ley no la prohíbe. C. 280, 330, 1580, 1581, 1582, 1933, 1974 y 1994.”*

<sup>362</sup> 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.

<sup>363</sup> GARCIA CABRERA, C. Ob. Cit. Pág. 102



2. Los Documentos que se encuentran en poder del propio Contribuyente y que consisten en una serie de documentos sean públicos<sup>364</sup>, auténticos<sup>365</sup> o privados<sup>366</sup>, 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.<sup>367</sup>

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,<sup>368</sup> obtenida por medios propios de los avances tecnológicos, efectuada por la

---

<sup>364</sup> Código de Procedimientos Civiles. Art. 255. *“Los instrumentos públicos deben extenderse por la persona autorizada por la ley para cartular y en la forma que la misma ley prescribe”*

<sup>365</sup> *Ibíd.* Art. 260. *“..., los instrumentos auténticos. Se entienden por tales: 1º Los expedidos por los funcionarios que ejercen un cargo por autoridad pública en lo que se refiere al ejercicio de sus funciones; 2º Las copias de los documentos, libros de actas, catastros y registros que se hallen en los archivos públicos, expedidas por los funcionarios respectivos en la forma legal; 3º Las certificaciones sobre nacimientos, matrimonios y defunciones, dadas con arreglo a los libros por los que los tengan a su cargo; y 4º Las certificaciones de las actuaciones judiciales de toda especie, las ejecutorias y los despachos librados conforme a la ley.”*

<sup>366</sup> *Ibíd.* Art. 262. *“Son instrumentos privados los hechos por personas particulares, o por funcionarios públicos en actos que no son de su oficio.”*

<sup>367</sup> *Ibíd.*

<sup>368</sup> 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.2º.

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.<sup>369</sup>

La siguiente prueba que se permite es **la Confesión**<sup>370</sup> 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<sup>371</sup>, 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 a los Arts.372 y 374 del C.P.C.<sup>372</sup>
- c) Debe de confesar el sujeto pasivo, porque es él quien declara sus propios actos.

---

<sup>369</sup> CAÑENGUEZ MONTANO, S. Ob. Cit. p.91.

<sup>370</sup> Código de Procedimientos Civiles, Art. 371. “Confesión es la declaración o reconocimiento que hace una persona contra sí misma sobre la verdad de un hecho”.

<sup>371</sup> Código Civil. Art. 1322. “Los vicios de que puede adolecer el consentimiento, son error, fuerza y dolo”

<sup>372</sup> Código de Procedimientos Civiles Art. 372. “La confesión que se opone a una parte es judicial o extrajudicial; y ésta puede ser verbal o escrita. Art. 374. La confesión judicial puede hacerse en los escritos o en declaración jurada.”

- 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.

Otra Prueba que es de suma importancia y preferencia en materia fiscal o tributaria, es **la Contable**, regulada en los Arts.209 y 210 C.T., es la reina de las pruebas, en razón de que tanto la Ley Tributaria, el Código de Comercio<sup>373</sup>, 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 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<sup>374</sup>.

La contabilidad no solo es un control de ente público, sino un sistema de registro de operaciones que permiten demostrar y comprobar la realidad económica, confidencial e incontrastable con respecto a la situación financiera de las actividades económicas de una persona. El Art.210 C.T.

---

<sup>373</sup> El código de comercio en el Capítulo V, establece en el artículo 31 que los registros contables para graduar la fuerza probatoria deben de observar las reglas establecidas en dicho artículo.

<sup>374</sup> GARCIA CABRERA, C. Ob. Cit. Pág. 104

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 declaraciones<sup>375</sup> de impuestos y la obtenida de los estados financieros<sup>376</sup> del sujeto pasivo, prevalecerá la segunda respecto de la declarada.
- 2) De igual manera prevalecerá la contenida en los libros contables<sup>377</sup> respecto de la consignada en los estados financieros; y
- 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.

La última clase de prueba que se encuentra estipulada es **la Pericial de Terceros**<sup>378</sup>, 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,

---

<sup>375</sup> 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.

<sup>376</sup> 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.

<sup>377</sup> Los Libros Contables obligatorios para los comerciantes son los Estados Financieros, Diario y Mayor, según Art.435 inc.3, C. Com.

<sup>378</sup> Según el Código de Procedimientos Civiles en el Art. 363. *“El dictamen uniforme de dos peritos o el de uno solo en los casos previstos por la ley, forma plena prueba en la parte facultativa o profesional”.*

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 los Arts.253 C.P.C. y 999 C.Com.<sup>379</sup>

#### **4.6.2 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 idoneidad<sup>380</sup> 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<sup>381</sup>.

---

<sup>379</sup> 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.

<sup>380</sup> 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.

<sup>381</sup> El Departamento de Tasaciones es el cual confirma o modifica el Informe de Auditoria, o bien sobresee al sujeto pasivo, para lo cual en los tres supuestos deberá fundamentar su posición.

Dicho informe podrá contener una relación que consista en:

- a) Los argumentos planteados por el contribuyente o responsable según el caso<sup>382</sup>.
- b) Valoración de los argumentos vertidos, en función de las pruebas aportadas por el sujeto pasivo<sup>383</sup>.
- c) Los hallazgos que se confirman, o se desvirtúan parcial o totalmente<sup>384</sup>; 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.<sup>385</sup>

#### **4.6.3 Liquidación Definitiva<sup>386</sup>.**

Luego que el Departamento de Tasaciones, se encarga de emitir la Resolución Liquidatoria, es por medio del Departamento de Notificaciones Art.165 C.T., que se deberá notificar a la parte interesada afectada entregándole copia de ese último informe, con lo que concluye la decisión fiscalizadora de la DGII.

#### **4.6.4 Impugnación de la Resolución Final.**

El derecho de Impugnar la resolución emitida por la Administración Tributaria, es un derecho que el contribuyente puede recurrir, interponiendo

---

<sup>382</sup> Reglamento de Aplicación del Código Tributario, artículo 126 lit. a)

<sup>383</sup> Ibíd Lit. b)

<sup>384</sup> Ibíd Lit c)

<sup>385</sup> Ibíd Lit. d)

<sup>386</sup> Véase 4.5.4 Liquidación Definitiva

el Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (TAII) dentro del término perentorio de 15 días, el cual comienza a correr a partir del día siguiente al de la notificación respectiva. Sino se hace uso de este recurso, la resolución adquirirá firmeza, agotándose la vía administrativa según lo estipulan los Arts.188 C.T., 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 intereses.<sup>387</sup>

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

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos es el órgano al que le compete la función revisora de los impuestos internos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (LOFTAII), competencia que se establece en su Art. 1. Y el Art.2 Ley del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

El procedimiento de apelación esta determinado de la siguiente manera:

---

<sup>387</sup> GARCIA CABRERA, C. Ob. Cit. pág. 109

- 1) Escrito de interposición del recurso<sup>388</sup>.
- 2) TAII solicita a la DGII, la remisión del respectivo expediente, contando ésta con un plazo fatal de 3 días para enviarlo.<sup>389</sup>
- 3) Admisión o denegación del recurso.<sup>390</sup>
- 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.<sup>391</sup>
- 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)<sup>392</sup>.
- 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<sup>393</sup> y
- 7) sentencia<sup>394</sup>.

Si el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos se pronunciare declarando la inadmisibilidad de la impugnación, sobre el caso reclamado dentro del incidente respectivo se tienen por definitiva en sede administrativa, sin perjuicio de su impugnación en juicio Contencioso Administrativo.

---

<sup>388</sup> Ley del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos. Art. 4.

<sup>389</sup> *Ibíd*

<sup>390</sup> *Ibíd*

<sup>391</sup> Ley del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos. Art. 4.

<sup>392</sup> *Ibíd*

<sup>393</sup> *Ibíd*

<sup>394</sup> *Ibíd*



## **4.7 ANALISIS DE EL GRADO DE EFICACIA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA.**

### **4.7.1 Los Mecanismos Legales para liquidar de oficio los Impuestos por parte de la DGII**

Nuestro marco normativo contempla los mecanismos legales para liquidar de oficio los Impuestos por parte de la DGII, el Código Tributario y su respectivo Reglamento de Aplicación, lo contempla de forma amplia, proporcionando un procedimiento uniforme, para los impuestos de IVA y RENTA, lo cual simplifica y facilita la actuación de los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos.

El Código Tributario dota a la Administración Tributaria, de un título destinado especialmente a regular los procedimientos tributarios y dentro de este el procedimiento de liquidación oficiosa, también estipula las fases y los mecanismos legales que comprenden la estructura del procedimiento, complementándose con lo normado en el Reglamento de Aplicación.

El procedimiento de liquidación oficiosa posee los mecanismos legales idóneos, ejemplo de ello, es que al momento de iniciar con la fase de fiscalización, se cuenta con las herramientas que hacen posible recabar la información necesaria, por parte de todos los contribuyentes que han querido sorprender al Fisco, realizando actividades maliciosas, con el fin de no cumplir con la obligación tributaria de declarar el verdadero ingreso, de las actividades que realizan.<sup>395</sup>

---

<sup>395</sup> Estas actividades pueden ser la transferencia de dominio de bienes muebles, prestación de servicios, o renta obtenida de los productos o utilidades percibidas o devengadas.

Nuestro cuerpo normativo ha dotado a la DGII de herramientas de las cuales se puede servir para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que puede fiscalizar, inspeccionar, investigar y controlar, incluso a los sujetos que gozan de exenciones, franquicias o incentivos tributarios, puede valerse de información requerida a terceros con los que el sujeto pasivo haya tenido relaciones económicas o de instituciones públicas como la Dirección General de Renta de Aduana (DGRA) que posean registros de actividades realizadas; o ejecutar facultades en horas y días fuera de los horarios de actividad administrativa, debido a la actividad económica de los contribuyentes independientemente de la actividad de que se trate, ya sea restaurante, discoteca, hotel, etc.

Las Medidas Cautelares es una herramienta que puede valerse la DGI en un momento determinado<sup>396</sup> algunas medidas son el allanamiento, Decomiso de Mercaderías, etc., para las cuales se puede apoyar de otras instituciones del Estado, como la Fiscalía, PNC., etc.

Al analizar el procedimiento de liquidación oficiosa nos damos cuenta que si es cierto, que existen los mecanismos necesarios para hacer efectivo cumplimiento en nuestra legislación, pero en la práctica, incide no son del todo efectivos, por la poca disposición de los contribuyentes a proporcionar la información requerida, cuando se les requiere a que cumplan con su

---

<sup>396</sup> Código Tributario Artículo 178." *El juez competente a solicitud del Fiscal General de la República y con las pruebas de los hechos a que se refiere el artículo anterior, ordenará las medidas precautorias a que se refiere el artículo 176 de este Código, las que serán ejecutadas por la Fiscalía General de la República con apoyo de la Policía Nacional Civil y participación de delegados de la Administración Tributaria.*"

obligación tributaria; ya que no llevan en regla la contabilidad o los documentos que respaldan, las operaciones económicas que efectúan en cada periodo o ejercicio, por lo que hay fiscalizaciones que fracasan.

Consideramos que para que exista una efectiva determinación del impuesto por medio del Procedimiento de Liquidación Oficiosa, es necesario que hay una doble responsabilidad al momento de la búsqueda de la verdadera determinación por una parte la DGII al realizar el procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos de IVA y Renta, encuentra en la legislación los mecanismos legales definidos con claridad, haciendo uso de las herramientas idóneas para cumplir eficazmente su actuación, las cuales deben de encontrarse reguladas para respetar el debido proceso a los administrados, y la otra parte de responsabilidad esta en los contribuyentes los cuales deben de proporcionar toda la información necesaria, real e idónea que la Administración requiera para la determinación efectiva del impuesto.

#### **4.7.2 La Legislación Tributaria que regula el Procedimiento de Liquidación Oficiosa y su aplicación efectiva por parte de la DGII.**

La Dirección General de Impuestos Internos, en muchos casos, no efectúa un Procedimiento de Liquidación Oficiosa, con la eficacia que se persigue, por una inadecuada aplicación de la Ley, haciendo una inadecuada aplicación en el desarrollo de las fases que comprende este procedimiento.

Algunos factores que se puede mencionar esta que hay algunos funcionarios de la DGII en el ejercicio de sus funciones que se exceden en

las facultades que se les otorga, incumplen plazos, ejecutan un procedimiento lento, cuya duración crea genera inseguridad jurídica.

Nuestra legislación le otorga cierta potestad a la Administración Tributaria sobre el contribuyente dentro de un marco legal establecido, el problema se visualiza cuando el funcionario en virtud de esta facultad no se limita a lo encomendado y vulnera derechos al contribuyente como lo es la presentación del Auto de Designación de Auditor<sup>397</sup> para iniciar el Procedimiento de Fiscalización, en el que se encuentra los parámetros a seguir por el funcionario.

El incumplimiento de plazo es un factor que incide en que no se aplica la ley adecuadamente, nos referimos que para la aportación de pruebas la Ley establece que son diez días, y existen casos en que solo se le ha proporcionado ocho días al contribuyente de plazo, para aportar pruebas de descargo, evidentemente violenta el derecho de defensa que inviste al contribuyente.

En la practica el informe que emite el auditor, en cuanto a la fiscalización y las pruebas del contribuyente, sirven de base para la valoración de la prueba, y en consecuencia se procede a la liquidación de

---

<sup>397</sup> Por ejemplo se le extiende al Auditor Fiscal de la DGII, credencial para que visite a un contribuyente, y requiera de este el cumplimiento de las obligaciones formales, como lo son presentación de Declaraciones, Balances Generales, Estados Financieros, etc., de cierto periodo o ejercicio, dependiendo del impuesto del que se trate, y resulta que de esta actuación desemboca una Fiscalización, donde no hay designación para ello y posteriormente una liquidación de oficio del impuesto, o en otros casos es muy común que se le exige al contribuyente la presentación de informes de periodos o ejercicios de los cuales no están facultados según el auto de designación, es de hacer notar que no es la regla general, pero existen casos, y la DGII se pronuncia solo cuando el contribuyente no aplica bien la Ley, no cuando este se ve afectado

oficio definitiva, ya que cuando el informe llega a la unidad de apertura a Pruebas no se hace un nuevo informe, o no se verifica la información dada por la Unidad de Auditoria, sino que se quedan solo con la información vertida en la fiscalización<sup>398</sup>.

Para la realización de la Fiscalización no existe un plazo determinado, lo cual genera en la realidad, un procedimiento de liquidación muy lento, ni para la resolución que se emite luego de la audiencia y apertura aprueba, existe plazo previamente determinados, es por ello que las fiscalizaciones pueden durar de tres meses a un año, o más. La administración toma de parámetro para fijar el tiempo de duración de las fiscalizaciones el plazo de la caducidad establecido en la ley, que regula cinco años cuando no se ha presentado declaración y tres años cuando se ha presentado declaración<sup>399</sup>. Lo que genera que la resolución de liquidación de oficio del impuesto que emita la Administración Tributaria atente contra el principio de seguridad jurídica, debido al tiempo de notificación de la misma.

---

<sup>398</sup> En la practica, el funcionario valiéndose de su cargo en la Administración Tributaria puede dar un tratamiento diferente, a los contribuyentes, y beneficiar algún sector en particular, para obtener algún provecho, ya sea de quienes ostentan el poder político o económico, o en el peor de los casos perjudicar al contribuyente en su patrimonio, al haber cometido algún error involuntario procedimental o de criterio de aplicación de la Ley.

<sup>399</sup> Código Tributario Artículo 175.- *“Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este Código caducarán: a) En tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y para liquidar de oficio el impuesto que corresponda, así como la aplicación de sanciones conexas y en cinco años para la fiscalización, liquidación del impuesto y aplicación de sanciones en los casos en que no se haya presentado liquidación; b) En tres años para requerir la presentación de liquidaciones de impuestos; y, c) En tres años para la imposición de sanciones aisladas por infracciones cometidas a las disposiciones a este Código, contados desde el día siguiente al que se cometió la infracción o en el plazo de cinco años en los casos que no se hubieren presentado liquidación del impuesto, retenciones o pago a cuenta dentro del plazo legal”*

### **4.7.3 Percepción de la actuación de la DGII en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, por parte de los contribuyentes.**

La percepción de los contribuyentes en la actuación del Fisco, no varía de los elementos que hemos identificado que afectan la eficacia de la Administración Tributaria como lo son:

Que los funcionarios de la DGII, cuando realizan un procedimiento de liquidación oficiosa, se exceden en las facultades que la ley les otorga, y que existen casos en que trabajan bajo lineamientos parciales, enfocados en un criterio pro-Fisco, sin importar que se vulneren derechos a los contribuyentes<sup>400</sup>.

La falta de transparencia, en la actuación de la DGII, ya que estos no dan a conocer los criterios que utilizan para liquidar de oficio, a los contribuyentes porque manejan la información de una forma hermética. Además en el desarrollo del procedimiento, 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.

Pero también ha mejorado la DGII en cuanto a la realización de consultas o piden asesoría, las cuales ya no solo brinda información personal, sino que ha creado un departamento de “Call Center” de Asistencia Tributaria lo cual ha mejorado la solución de consultas de los contribuyentes, así como la actualización constante del sitio web del Ministerio de Hacienda, unificando de esa forma la contradicción con la misma Ley o con el criterio de

---

<sup>400</sup> Véase capítulo 4.7.2 pág. 68

otras unidades de la DGII, que pueden surgir, permitiendo de esta forma hacer valer los derechos a los contribuyentes.

En los contribuyentes, recae la obligación de autoliquidar el impuesto, y es necesario que ellos conozcan los criterios que aplica la DGII, de la Ley, lo que permitiría que existan menos errores en las declaraciones, evitando que se haga uso de la liquidación de oficio lo que disminuiría la mora judicial, y crearía una mayor cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

#### **4.7.4 El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa que compete a la DGII.**

El presente trabajo comprendió el analizar y establecer el grado de eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa como se encuentra regulado en el Código Tributario y su aplicación. Tomando en cuenta que el término eficaz conlleva el lograr hacer efectivo un propósito.

La 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 eficaz. Contemplando 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 factores y limitantes que influyen negativamente; y que son el reto a

superar por parte de la Administración, para que este sea Eficaz, dichos factores y limitantes son los siguientes:

1. Existe inadecuada aplicación de la Ley, en el desarrollo de las fases que comprende el procedimiento.

2. La existencia de vacíos en la Ley, referentes al plazo para culminar las fiscalizaciones y para que se dicte el informe del auditor fiscal.

3. Otro vacío que se identificó en el Código Tributario, es referente a que no existe contemplada definición alguna del término Liquidación de Oficio de los Impuestos; que el legislador se limitó a establecer los presupuestos para liquidar, y que esta limitante crea controversias al momento de aplicar este instituto jurídico, a casos concretos.

4. Que algunos funcionarios de la DGII, en el ejercicio de sus funciones se exceden en las facultades discrecionales que la ley les establece, y otorgan un tratamiento diferente a los contribuyentes, por beneficiar algún sector en particular.

5. Que algunos funcionarios de la DGII, incumplen plazos como el determinado por la Ley para aportar pruebas por parte del contribuyente, y este por el desconocimiento de sus derechos, o poca información que maneja no hace valer dichos derechos.

6. Que influye en la eficacia de la actuación de la DGII, la existencia de una excesiva carga laboral.

En conclusión el grupo considera que el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta, que realiza la DGII, no es satisfactorio en su aplicación, y que solo al superar las fallas encontradas se podrá alcanzar un alto grado de Eficacia, que permita que la Administración Tributaria, pueda cumplir los propósitos siguientes:

a) Contribuir en lograr niveles de ingreso, gasto e inversión que respondan a



las necesidades del desarrollo económico y social de El Salvador en armonía con el Plan de Gobierno.

b) Asegurar en tiempo, la sostenibilidad de las finanzas del Estado.

c) Incrementar los niveles de cumplimiento tributario.

d) Reducir la evasión y elusión fiscal.

e) Fortalecer una cultura de cambio que garantice la calidad en la prestación de los servicios que ofrece la DGII.

## **CAPITULO 5.**

### **5.1 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.**

Después de investigar y analizar el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, que se establece en la Legislación Tributaria Salvadoreña se han obtenido las siguientes conclusiones y recomendaciones:

#### **5.1.1 Conclusiones.**

1. La Administración Tributaria juega un papel importante en el Sistema Tributario de un país, pues es a través de ésta que se logra recaudar gran parte de los ingresos del Estado, y es por ello que desde la Edad Antigua la Administración Fiscal, ya ocupaba un lugar preponderante dentro de la Administración Estatal.
2. El Código Tributario posee un marco jurídico homogéneo en cuanto a procedimientos dirigidos para el impuesto de IVA y Renta, siendo de gran beneficio que exista un único Procedimiento de Liquidación Oficiosa a aplicar, porque permite que la Dirección General de Impuesto Internos estandarice sus procedimientos, simplificando las funciones de la administración y permitiendo que el procedimiento sea más expedito, y eficaz.
3. La Legislación Tributaria, provee al contribuyente del recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, por desacuerdo en resoluciones emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos. Aunque es la misma administración la

que conoce, es muy positivo pues éste es un órgano administrativo, con autonomía funcional, diferente y superior al que dictó el acto.

4. La Dirección General de Impuestos Internos, posee facultades que están determinadas por la normativa tributaria como lo es la fiscalización y control, siendo herramientas indispensables de las cuales se puede valer para la determinación de la obligación tributaria.
5. El Procedimiento de Liquidación Oficiosa se encuentra desarrollado claramente y de forma amplia en nuestra Legislación Tributaria, lo cual contribuye a fortalecer la seguridad jurídica que necesitan los contribuyentes en las resoluciones emitidas por los entes encargados.
6. El Código Tributario otorga al auditor los mecanismos legales idóneos, para que ejecute una fiscalización eficaz, pues le proporciona las herramientas necesarias para obligar al contribuyente a colaborar con la Administración Tributaria para proceder a la Liquidación de Oficio,
7. Es necesario implementar políticas tributarias que infundan en los contribuyentes una cultura tributaria de cumplimiento de las obligaciones, que vendría a disminuir el índice de fiscalizaciones a realizar, pues 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.
8. La Dirección General de Impuestos Internos no logra una eficacia plena en sus actuaciones en lo concerniente al Procedimiento de Liquidación Oficiosa, debido a que al aplicar la norma tributaria en un

caso concreto se ve afectado por diferentes factores, entre ellos la escasa colaboración por parte del contribuyente, aunque sea una obligación según la Ley.

9. Los criterios que aplican la Dirección General de Impuestos Internos son poco transparentes y en algunos casos poseen subjetividad generando que los contribuyentes posean la percepción de que efectúa un procedimiento de liquidación oficiosa que no es plenamente eficaz.
10. Los Dirección General de Impuestos Internos, al realizar el proceso de liquidación oficiosa de forma lenta, vulnera algunos derechos de los administrados, generando que exista poca neutralidad en algunos casos.
11. Existe una excesiva carga labora para la Dirección General de Impuestos Internos, debido al gran universo de contribuyentes existentes, lo que influye negativamente en sus actuaciones al liquidar de oficio los tributos.

### **5.1.2 Recomendaciones.**

1. El Estado debe estar constantemente modernizándose por lo que recomendamos, a la Administración Tributaria capacitar constantemente a los funcionarios, en materia Tributaria y sus innovaciones así como en materias afines que se relacionan directamente, implementando unificación en los criterios de aplicación de las normas, ya sea que se trate de Economía, Comercio, Bursátil,

Aduana, Zonas Francas, etc., a fin de que su actuación sea uniforme.

2. Es necesario implementar políticas tributarias que infundan en los contribuyentes una cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que vendría a disminuir el índice de fiscalizaciones a realizar, pues 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 está obligado a cumplir el contribuyente.
3. Se debe implementar una política de divulgación de información tributaria al público, donde se conozcan las interpretaciones que se realizan a las consultas que los contribuyentes efectúan, siempre guardando la confidencialidad del contribuyente, pero permitiendo que los administrados se informen, pues la legislación existente constantemente se está reformando y esto da pie a la existencia de diversidad de criterios de aplicación, creando incertidumbre e inseguridad jurídica.
4. Se recomienda dotar a la Dirección General de Impuestos Internos con más personal, capacitado y competente, distribuyéndolos en dependencias o unidades a lo largo del país, permitiendo que la mayor carga no recaiga únicamente en la zona central y en las regionales de oriente y occidente, logrando la descentralización, y facilitando a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones.
5. A los contribuyentes se recomienda llevar la contabilidad de sus operaciones económicas en forma correcta, y cumplir con las obligaciones formales y sustantivas que la ley tributaria les impone,

con lo cual evitarán ser sujetos a un Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos de IVA y Renta.

6. Se recomienda a la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de la UES, que se fortalezca la enseñanza en cuanto a la materia tributaria, desarrollando ampliamente los de Procedimientos Tributarios, como lo es el de Liquidación Oficiosa, permitiendo al estudiante el conocimiento en dicho campo, logrando obtener profesionales altamente capacitados y con conocimientos técnicos en ésta materia de vital importancia.
  
7. Se recomienda a los legisladores el desarrollo más amplio respecto al procedimiento de liquidación oficiosa en el Código Tributario, de forma que sea entendible para la mayor parte de la población, evitando posibles controversias en cuanto a la forma debida de aplicación del procedimiento; por ejemplo podría incluirse una definición de Liquidación de Oficio de los Tributos, un plazo determinado para ejecutar el procedimiento de fiscalización, y para dictar la resolución que se emite luego de la audiencia y apertura aprueba, con lo cual se realizaría un Procedimiento de Liquidación Oficiosa mas expedito, dando cumplimiento a una pronta y efectiva administración de justicia.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **LIBROS.**

BAYONA, “**Derecho Financiero**”. Volumen I, 2° Edición, 1989.

BERLIRI, A. “**Principios de Derecho Tributario**”. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.

CABANELLAS, Guillermo, “**Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**”, 21ª Edición, Editorial Heliasta, Tomo VII, Buenos Aires, 1989.

CAÑENGUEZ MONTANO, S, “**Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador**”, Editorial Universidad de El Salvador, San Salvador, 2002.

CARRASCO IRRIZARTE, Hugo. “**Derecho Fiscal**” I, Segunda Edición, Editorial IURE, Madrid, 2000.

DE LA GARZA, S. “**Derecho Financiero Mexicano**”, Editorial Porrúa, Octava Edición, México, 1978.

DE SANTO, V. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales y de Economía**. 2ª Editorial Universidad, Buenos Aires, 1999

DIAZ. V. “**La Seguridad Jurídica en los Procesos Tributario**”. Primera Edición.

DINO J. “**Finanzas Publicas y Derecho Tributario**”. 2° Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

DUVERGER, M. **“Hacienda Publica”**. Boch, casa Editorial, Barcelona, 1968  
Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994.

FOLCO, C **“Procedimiento Tributario”**, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2000

GADEA, M.A. **“La imposición sobre base presunta”**, Impuestos LVII-B, jornada 2006.

GARCÍA VIZCAÍNO, C. **Derecho Tributario**, Tomo I. Ediciones Depalma, Buenos Aires. 1996.

GIULIANI FONROUGE, C., **Derecho Financiero**, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1970.

KURI DE MENDOZA, S. **“Manual de Derecho Financiero”**, 1ª Ed. Centro de Investigación Y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1993.

LLOBREGAT. J, **“El Procedimiento Administrativo Sancionador”**, volumen I, Cuarta Edición, Editorial Tirant Lo Blanch. 2001.

MARTIN, J, **Derecho Tributario General**, 2ª Edición, Ediciones Depalma Buenos Aires, 1995.

OSSORIO, M. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**, Editorial Heliasta S. R. L. Buenos Aires, 1984



PEREZ DE AYALA, J. **“Derecho Tributario”**. Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1968.

PÉREZ ROYO, F **“Derecho Financiero y Tributario”**, Parte General, Civitas, Madrid, 1991.

QUERALT, J. **“Curso de Derecho Financiero y Tributario”**, Novena Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1998,

RAMOS, I. **“Derecho Tributario Parte General y legislación Española”** Barcelona: Editorial Ariel, 1976.

RIPERT, **Traité élémentaire de droit civil de Planiol**, 2ª Edición, Libr. Générale, Paris, 1947.

SAINZ DE BUJANDA, F. **“Lecciones de Derecho Financiero”**, 9ª. Ed. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1991

SOLER, O., **Derecho y Defensas del Contribuyente frente al Fisco**, Editorial de Derecho y Economía Argentina, Buenos Aires, 2001.

SOMERS, H **“Finanzas Públicas e Ingreso Nacional”**. Fondo de Cultura Económica, México, 1967.

VALDEZ COSTA, R. **“Curso de Derecho Tributario”**. Montevideo: Uruguay, 1970.

VILLEGAS, Héctor B. **“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”**, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1975.

## **TESIS**

ALEMÁN BOLAÑOS, V, 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, R. **“El Procedimiento De Liquidación Del Impuesto Sobre La Renta En El Código Tributario Y La Falta De Un Instrumento Adecuado Que Oriente Sobre El Mismo”**; Tesis presentada para optar al grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2003

DERAS DE REYES SANTOS, V. **“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.

GARCIA CABRERA, C.; **“El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios e Impuesto sobre la Renta”**, Tesis presentada para optar al Grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2007,

MAJANO CHICAS, F. **“Consideraciones Generales Sobre la Teoría del Gasto Público”**. Tesis presentada para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 1983,

## **LEGISLACION**

**Código de Procedimientos Civiles** D.O. N° 1, Tomo: 12 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

**Constitución de la Republica**, D.C. N° 38, del 15 de diciembre de 1983, publicado en el D.O. N° 234, Tomo N° 281, del 16 de diciembre de 1983.

**Ley de Papel Sellado y Timbres**, D.L. 1 Junio de 1915, D.O. No. 147, Tomo 78 del 25 de Junio de 1915.

**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 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.

**Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios**, D.L. No. 296, del 24 de Julio de 1992, D.O. No. 143, Tomo 316, del 31 de Julio de 1992.

**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.

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en proceso de amparo promovido por Orlando Castro de la Cotera contra providencias del Alcalde Municipal de San Salvador y la Compañía de Alumbrado Eléctrico de San Salvador, S.A. de C.V. ref. 374-99, del día cuatro de noviembre de mil novecientos noventa y nueve

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en proceso de amparo promovido por por el abogado José Rafael Guerra Guerretta, apoderado general judicial de Consorcio Santa Teresa, S.A. de C.V., contra actos de la Dirección General de Contribuciones Directas y de la Dirección General de Impuestos Internos, ambas del Ministerio de Hacienda, ref. 30-S-94 con fecha diez de diciembre de mil novecientos noventa y siete

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en proceso constitucional de Habeas Corpus promovido por el Licenciado Erick Ricardo Zelaya , en favor de Carlos Arturo Muyschondt Parker contra quien en el Juzgado Segundo de Hacienda se ha adoptado la medida cautelar de detención provisional, por el ilícito de Defraudación al Fisco, ref. 288-98 de fecha veinticuatro de agosto de mil novecientos noventa y ocho

Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en juicio contencioso administrativo promovido por el Licenciado José Rafael Guerra Guerreta, actuando en su calidad de apoderado general judicial de la Sociedad La Cordillera Salvadoreña, S.A. de C.V., del domicilio de Nueva San Salvador, impugnando de ilegal el acto dictado por el señor Alcalde Municipal de Nueva San Salvador y el que dictó el Concejo Municipal de esa misma ciudad, ref. 24-L-96 del día veintinueve de abril de mil novecientos noventa y siete

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovido por el licenciado Mario Concepción Martínez Sandoval, en carácter de Representante Legal de la Sociedad INVERSIONES ROBLE, S.A. de C.V. impugnando de ilegal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 49-I-2000 , año 2001

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovida por el señor Noe Salvador Zelaya contra La Dirección General de Impuestos Internos y El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 31-Z-2004, año 2007

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencias Definitivas, promovido por el licenciado Mario Concepción Martínez Sandoval, en carácter de Representante Legal de la Sociedad INVERSIONES ROBLE, S.A. de C.V. impugnando de ilegal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ahora de Aduanas referencia 49-I-2000 , año 2001

Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia Número 275-M-2003, de fecha 30 de Noviembre de 2004.

Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia Número 297-M-2003, de fecha 19 de Junio de 2006.

Sentencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, con Referencia Número 999-2002, de fecha 31 de Octubre de 2003

## **OTROS**

**Investigación Y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial**, San Salvador, 1993.

**Revista de Derecho Constitucional Presupuestario Salvadoreño**. Dr. Álvaro Magaña 1° Edición 1996 de la Sección de Publicaciones de la Corte Suprema de Justicia.

Tributación en la Edad Antigua

**[www.consejerofiscal.com/default.aspx?tabid=74](http://www.consejerofiscal.com/default.aspx?tabid=74)**.

4:00pm, 20 de Junio del

2008