

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2006
PLAN DE ESTUDIO 1993



***LA FISCALIZACION DE LOS TRIBUTOS FRENTE A LAS
GARANTIAS DEL DEBIDO PROCESO EN EL SALVADOR***

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO Y TÍTULO DE:
LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTADO POR:

ADA MARGARITA OSORIO RIVERA

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO
DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA

CIUDADA UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR MARZO 2008

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MASTER RUFINO ANTONIO QUEZADA SANCHEZ
RECTOR

MASTER MIGUEL ANGEL PEREZ RAMOS
VICERRECTOR ACADÉMICO

MASTER OSCAR NOE NAVARRETE ROMERO
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHAVEZ
SECRETARIA GENERAL

DOCTOR RENE MADECABEL PERLA JIMENEZ
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSE HUMBERTO MORALES
DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS
VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS HERNANDEZ
SECRETARIO

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

DOCTORA EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO DE INVESTIGACION

INDICE

INTRODUCCIÓN	i
<i>CAPITULO I</i>	1
<i>ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y MARCO CONCEPTUAL DE LA FISCALIZACION TRIBUTARIA Y DE LAS GARANTIAS DEL DEBIDO PROCESO</i>	1
1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA.....	1
1.2 DEFINICIÓN DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA	15
1.3. NATURALEZA JURÍDICA DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA	18
1.4. CARACTERÍSTICAS DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA.....	20
1.5. SUJETOS QUE INTERVIENEN EN LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA.....	21
1.6. JUSTIFICACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA	22
1.7. OBJETIVOS DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA.....	23
1.8. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA	24
1.9. DEFINICIÓN DE LAS GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO	29
1.10. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO.....	33
1.11. CARACTERÍSTICAS DE LAS GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO	35
1.12. ELEMENTOS DE LAS GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO Y SU APLICACIÓN GENERAL	36
<i>CAPITULO II</i>	40
<i>REGULACION JURIDICA DE LAS GARANTIAS DEL DEBIDO PROCESO EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION TRIBUTARIA</i>	40
2.1. EL DEBIDO PROCESO.....	40
2.2. ELEMENTOS DEL DEBIDO PROCESO	41
2.3. EL DEBIDO PROCESO Y LA GARANTÍA DE AUDIENCIA:	44
2.4. DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS:	47
2.4.1. RECHO DE PETICIÓN.....	47
2.4.2. DERECHO DE CONTRADICCIÓN	48
2.4.2.1. DERECHO A UTILIZAR LOS MEDIOS DE PRUEBA.....	48
2.4.2.2. DERECHO A SER OÍDO	49

2.4.2.3. DERECHO A OFRECER Y APORTAR PRUEBAS.....	53
2.4.2.4.. ALEGAR SOBRE EL MÉRITO DE LA PRUEBA.....	54
2.4.2.5. DERECHO A QUE SE TOMA UNA DECISIÓN FUNDAMENTADA	56
2.4.2.6. DERECHO A INTERPONER LOS RECURSOS CORRESPONDIENTES	57
2.4.2.7. DERECHO DE ACCESO AL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO	58
<i>CAPITULO III.</i>	60
<i>JURISPRUDENCIA JUDICIAL, ADMINISTRATIVA Y DERECHO COMPARADO DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA APEGADA AL DEBIDO PROCESO</i>	60
3.1. EL DEBIDO PROCESO Y SU APLICACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA, JURISPRUDENCIA DEL TAIIA Y LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	62
3.1.1. VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE JUSTICIA	62
3.1.2. ANÁLISIS DE LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE JUSTICIA POR PARTE DE LA DGII	66
3.1.3. VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE EFICACIA JURÍDICA Y PROCEDIMENTAL	68
3.1.4. ANÁLISIS DE LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EFICACIA	77
3.1.5. VULNERACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y LEGALIDAD	79
3.1.6. ANÁLISIS DE LA VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y LEGALIDAD	83
3.2. LEGISLACIÓN COMPARADA DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA APEGADA A LOS PRINCIPIOS DEL DEBIDO PROCESO EN LA REPÚBLICA DE CHILE	84
3.2.1. PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	84
3.2.2. PARÁMETROS DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA	87
3.2.3. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES	88
3.2.4. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES COMO LÍMITES A LAS POTESTADES DEL ESTADO.....	89
3.2.5. SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA Y EL DEBIDO PROCESO, REGULADO EN LA LEGISLACIÓN DE LA REPÚBLICA DE CHILE Y EL SALVADOR	95
3.2.6. SEMEJANZAS	95
3.2.7. DIFERENCIAS	96
3.2.8. CONCLUSIONES DE LA COMPARACIÓN	100

3.3. LEGISLACIÓN COMPARADA DE LA APLICACIÓN DEL DEBIDO PROCESO EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA.....	102
3.3.1. PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	102
3.3.2. PARÁMETRO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA.....	104
3.3.3. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES	106
3.3.4. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES COMO LÍMITES A LAS POTESTADES DEL ESTADO	107
3.3.5. SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA Y EL DEBIDO PROCESO, REGULADO EN LA LEGISLACIÓN DE ESPAÑA Y EL SALVADOR	112
3.3.6. SEMEJANZAS	112
3.3.7. DIFERENCIAS	115
3.3.8. CONCLUSIONES DE LA COMPARACIÓN	118
<i>CAPITULO IV</i>	120
<i>ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA APEGADO A LAS GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO</i>	120
4.1. LA NORMATIVA LEGAL QUE ESTABLECE LA APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS POR PARTE DE LA DGII	120
4.2. LA NORMATIVA LEGAL QUE ESTABLECE LA APLICACIÓN DEL DEBIDO PROCESO EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA.....	122
4.3. LA EFECTIVA REALIZACIÓN DE LOS ACTOS JURÍDICOS, COMO FACTOR INFLUYENTE PARA EL RESPETO A LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE	126
4.4. LA ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE LA DGII, COMO FACTOR DE INCIDENCIA EN LA VIOLACIÓN DE LAS GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA.....	127
4.5. LOS CRITERIOS DE APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN EFECTIVA DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN COMO FACTOR INFLUYENTE EN EL RESPETO AL DEBIDO PROCESO	129
<i>CAPITULO V</i>	132
<i>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</i>	132
5.1 Conclusiones.....	132

5.2 Recomendaciones	136
BIBLIOGRAFÍA	140

AGRADECIMIENTOS

A Dios todo poderoso ya que en su infinita misericordia, me permitió conocerlo iluminando mi camino y dando la sabiduría y los recursos necesarios para concluir la carrera.

A mi madre quien fue un pilar significativo al cuidar de mis hijos, sus oraciones y confianza en mi contribuyeron para alcanzar esta meta.

A mi hijo José Miguel un reconocimiento muy especial ya que a su corta edad fue la compañía, cuidado y apoyo para su hermana en mis largas horas de ausencia.

A mi hija Kenny Gabriela quien con su inocencia siempre fue mi inspiración y la razón para continuar luchando.

A la Dra. Evelyn Farfán por la paciencia y los conocimientos aportados en cada una de las asesorías proporcionadas para la realización de este trabajo de graduación.

A mis hermanos David y Claudia, por haber brindado su apoyo en los momentos difíciles.

A mi amiga Karen Elizabeth y a su madre quienes siempre me dieron palabras de ánimo para no desistir y superar muchos obstáculos.

Que Dios los bendiga a todos.

Ada Margarita Osorio Rivera

ABREVIATURAS

C.C.	Código Civil
C.Com.	Código de Comercio
C.P.	Código Penal
Pr. C.	Código Procesal Civil
C.T.	Código Tributario
C.T.Ch.	Decreto Ley No 830 sobre el Código Tributario de Chile
CN.	Constitución de la República de El Salvador
CNPT	Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica
CSJ	Corte Suprema de Justicia
DAI	Derechos Arancelarios a la Importación
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
DGRA	Dirección General de Renta de Aduana
DGT	Dirección General de Tributación de Costa Rica
LIR	Ley de Impuesto a la Renta de Chile
LISR	Ley de Impuesto sobre la Renta
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa
LODGII	Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos
LOFTAI	Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos
LOSII	Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos de Chile
LRE	Ley de Reactivación de las Exportaciones
LRJCA	Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa Costarricense
LRZFRF	Ley del Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales
LZFIC	Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización
NIT	Número de Identificación Tributaria

PNC	Policía Nacional Civil
RAF	Revisión de Actuación Fiscalizadora de Chile
RCAUCA	Reglamento Nacional del Código Aduanero Uniforme Centroamericano
RCT.	Reglamento del Código Tributario
RLISR	Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta
RLIVA	Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
SII	Servicio de Impuestos Internos de Chile
TAIIA	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas
UPET	Unidad de Programación y Evaluación Tributaria.
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria de España

INTRODUCCIÓN

A continuación se presenta el desarrollo del trabajo de investigación denominado “La Fiscalización de los Tributos Frente a las Garantías del Debido Proceso en El Salvador”.

En el primer Capítulo se desarrolla la evolución histórica del Procedimiento de Fiscalización Tributaria y su Marco Conceptual, como nace la fiscalización en la Edad Antigua, en la Edad Media y en la Edad Moderna. Así también se hizo una reseña de la historia de las Garantías del Debido Proceso y su Marco Conceptual, estableciendo el propósito de ambas figuras y como se entrelazan para concluir en un procedimiento tributario garante de los Derechos de los Administrados.

Continúa el Capítulo II con la Regulación Jurídica de las Garantías del Debido Proceso en el Procedimiento de Fiscalización Tributaria, mostrando las normas jurídicas que se relacionan directamente con el tema investigado, relacionando las normas jurídicas constitucionales con las secundarias, se desarrolla los Derechos de los Administrados en el Procedimiento de Fiscalización Tributaria como Garantías del Debido Proceso.

En el Tercer Capítulo se aborda Jurisprudencia y Derecho Comparado de la Fiscalización Tributaria Apegada al Debido Proceso, haciendo referencia a conceptos que la doctrina retoma sobre los principios que garantizan el Debido Proceso, exponiendo un análisis de sentencias relacionadas con el tema, emitidas por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de La República de El Salvador y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas. Luego se hace la

comparación del Procedimiento de Fiscalización Tributaria con el de las Legislaciones Tributarias de Chile y España, de esta comparación se destacan conclusiones importantes para la mejor aplicación del Procedimiento de Fiscalización Tributaria en El Salvador.

El Cuarto Capítulo del presente trabajo, trata el Análisis del Procedimiento de Fiscalización Tributaria apegado a las Garantías del Debido Proceso, la normativa legal para la aplicación del Procedimiento de Fiscalización de los tributos por parte de la DGII conforme al Debido Proceso, factores que influyen para el respeto a los Derechos y Garantías de los Administrados, la incidencia de la estructura organizacional de la DGII, y los criterios de aplicación e interpretación efectiva de la normativa tributaria en el procedimiento de fiscalización como.

Finalizamos el presente trabajo con las Conclusiones y Recomendaciones, como resultado del trabajo realizado, aportando alternativas de solución para que cada uno de los autores que intervienen en el Procedimiento de Fiscalización Tributaria, mejoren sus actuaciones, con el fin de alcanzar los objetivos financieros del Estado, así como crear conciencia en el contribuyente encaminada a la creación de una verdadera cultura tributaria.

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y MARCO CONCEPTUAL DE LA FISCALIZACION TRIBUTARIA Y DE LAS GARANTIAS DEL DEBIDO PROCESO

En el presente capítulo se hará una breve reseña de los datos históricos que es importante conocer para comprender como la Fiscalización Tributaria y las Garantías del Debido Proceso nacen, evolucionan y como se entrelazan en la aplicación del proceso de fiscalización tributaria; así también se proporcionará una referencia, de sus antecedentes, naturaleza, definición, características, quienes intervienen en la Fiscalización de los Tributos y que justifica este procedimiento y la aplicación del Debido Proceso.

1.1 Antecedentes Históricos de la Fiscalización Tributaria

Según el tratadista Luis Rodolfo Arguello, las raíces de la Fiscalización se encuentran en el Derecho Romano Civil, donde sobresalen ciertos procesos e instituciones que siglos más tarde son mezclados con los procesos y las instituciones del Derecho Mercantil para dar origen a la figura de la Revisoría Fiscal o Fiscalización Tributaria.¹

Así también la evolución de la Fiscalización Tributaria se encuentra en los distintos sistemas jurídicos a través de la historia iniciando con las **Civitas romana (monarquía)** se encuentran la Comisión por curia y el Colegio de los Pontífices. La monarquía, cuya verdadera y específica función era "ser un órgano de contralor y decisión de actos que si bien pertenecientes a la esfera

¹ Arguello, Luis Rodolfo. Manual de Derecho Romano. Editorial Astrea., Buenos Aires, 1976, pp.46 y sig.

privada, tenían importancia social” ciertamente el inicio de un control político-social en manos de los ciudadanos (privado).²

La segunda, el Colegio de los Pontífices, presidido por el Pontífice Máximo, era árbitro de lo divino y lo humano, tenía variadas funciones: ejercía el contralor de los distintos cultos privados y, en especial, del culto público; llevaba los archivos religiosos donde constaban los acontecimientos más notables relativos a la vida del Estado; redactaba el calendario y emitía dictamen en lo referente a la adopción de las personas y a los testamentos; interpretaba el derecho de la época; respondía a consultas de tipo jurídico; proporcionaba las fórmulas procesales.³

Nótese dos cosas, primera, en esa época de la Civitas no es posible encontrar la separación técnica que actualmente se hace entre política, religión, derecho y economía, pues la realidad era una sola: la Civitas; segunda, hay enorme parecido con lo que hoy se conoce como fiscalización pública y privada, archivos sobre acontecimientos, emisión de dictamen y procedimientos jurídicos.⁴

En el Imperio Romano las magistraturas republicanas mantuvieron lo esencial de sus poderes, excepto la Censura y el Visado cuyas funciones fueron asumidas por los emperadores. Sin embargo, aparece en esta época una verdadera legión de funcionarios imperiales que actuaban como delegados del emperador para el ejercicio de unas funciones especializadas. Sobresalen el Concejo Imperial, los perfectos, los procuradores, los curadores, los legati, los auditores los interventores y los fiscalizadores.

² Ibidem.

³ Ibidem.

⁴ Ibidem.

Los procuradores ejercían cargos de tipo administrativo de la hacienda pública; los auditores recibían las apelaciones contra las sentencias pronunciadas; los interventores tomaban parte en un asunto intercediendo o condenando; **y los fiscalizadores eran los encargados de promover los intereses del fisco (tesoro del Estado, conjunto de bienes públicos; a diferencia de la hacienda, patrimonio del emperador)** averiguando o delatando las operaciones de los particulares.⁵

Es importante para el presente estudio, considerar lo que ocurrió en Francia, España e Inglaterra.

Francia, dividida en norte y sur, vivió el fenómeno de dos maneras distintas. El sur, que formaba parte del Imperio Romano desde la caída de Julio César, aplicó el Derecho Romano después de la caída del Imperio de Occidente por intermedio de Brevario de Alarico. El norte, con gran población germánica, persistió en el derecho consuetudinario germánico reconociendo el valor territorial de la costumbre. Esta separación tuvo fin con el Código Napoleónico de 1804. Desarrolla especialmente las figuras del Comisario y del Contralor.⁶

España, conquistada por Roma, recibió de ésta sus sistemas jurídicos de Derecho escrito; invadida por los pueblos germanos inspiró su derecho en las costumbres de estos pueblos; y convertida al catolicismo recibió de la Iglesia el Derecho Canónico.⁷

⁵ Ibidem.

⁶ www.gerencie.com/historiadelarevisoriafiscal.htm

⁷ Ibidem.

La identidad jurídica española, elaborada por Alfonso X El Sabio en 1256 y escrita en Las Siete Partidas, es una mezcla de estas tres corrientes de Derecho, desarrolla con especial énfasis las figuras del **Revisor y del Censor**.⁸

Inglaterra fue el único país que se resistió al fenómeno de la recepción del Derecho Romano y, colocaba bajo la égida del Common Law, dio origen al segundo gran sistema jurídico, el Derecho Anglosajón, opuesto al Derecho. La figura del Auditor recibe en este sistema un desarrollo particular.⁹

Para las colonias españolas revistieron especial importancia las Ordenanzas de Bilbao; Estas, propiamente no contemplan institución alguna que pueda citarse como antecesora de la Revisoría Fiscal, pero sí funcionarios a quienes se les encargaban tareas específicas: los revisores, los inspectores y los fiscalizadores, entre una diversidad de nombres. En realidad éstos no eran profesionales en el sentido moderno del término sino individuos a quienes se les asignaban tareas de acuerdo a lo señalado en la Concesión y para la sociedad determinada objeto de ella.¹⁰

Libertad reglamentada surge en Francia con la ley de 1868, en su fondo es el sistema que actualmente rige y tiene la característica de establecer el Derecho de Inspección y Vigilancia e introducir distintos niveles de fiscalización. También recibió el nombre de Régimen de Responsabilidades; salvaguardando la libertad de comercio y la voluntad de asociación, eliminó la injerencia permanente y tallada de los funcionarios públicos, pero dejó en

⁸ Ibidem.

⁹ Ibidem.

¹⁰ Bermúdez, Hernando y Bermúdez, Gloria. La Revisoría Fiscal: Comentarios del Código de Comercio, Universidad Javeriana: Tesis de Abogado, Bogotá, 1985, pp. 15 y sig.

manos de los asociados y administradores la obligación de asumir las consecuencias de sus actos.¹¹

Sometió a permiso previo y a control oficial las sociedades anónimas regidas por normas especiales como las de seguros, capitalización y similares. Pero como se excluía la intervención de organismos oficiales, el Estado responsabilizaba, por el incumplimiento de la ley, a determinadas personas visibles (promotores, fundadores, administradores y aún sobre quiénes ejercían vigilancia y fiscalización). En caso de violación de los preceptos legales, respondían civil y penalmente, según la gravedad de la trasgresión cometida.

Este sistema consagró algunas pautas que en su gran mayoría, si bien con ligeras modificaciones, subsisten hoy. Entre esas pautas sobresale la instauración de la vigilancia privada con el fin de someter la gestión de directores y administradores a un control permanente. Desde entonces se previó que el ejercicio de esa fiscalización llevaba implícitas facultades para: **examinar constantemente la contabilidad, efectuar arquezos de valores**, asistir a las reuniones del órgano supremo, suplir a los demás órganos sociales cuando éstos dejen de cumplir algunas de sus obligaciones, **analizar las cuentas y obtenidos de cada ejercicio, e intervenir en la liquidación, entre otros.**¹²

Modernamente este sistema se ha desarrollado en lo denominado como Niveles de Fiscalización.

Desde el origen de la misma vida ciudadana se percibe la necesidad de un control político-social en manos de los ciudadanos sobre las

¹¹ Narváez García, José Ignacio. Teoría General de las Sociedades Jurídicas, Editorial Wilches: 5ª Edición, Bogotá, 1987, pp. 516 y sig.

¹² Narváez García, José Ignacio, Op. Cit., pp. 516 y sig.

instituciones de éstos: control privado de una acción con efectos públicos como los es especialmente la relación económica.

Sin embargo, conveniente hacer una aclaración importante: el hecho de encontrar las raíces de las instituciones actuales no quiere decir que las instituciones de hoy son iguales o las mismas de entonces. La evolución de las relaciones sociales, su complejidad creciente y su tecnificación acelerada, permiten encontrar las mismas raíces para diferentes instituciones de hoy. El desarrollo posterior tiene mucho que agregar al objeto de este estudio.

En El Salvador la fiscalización nace desde la existencia de la Primera Ley del Impuesto Sobre la Renta, decretada en el año de 1915 y publicada en Diario Oficial (D.O.) No. 118, Tomo 78 del 19 de mayo del mismo año. Su creación fue consecuencia directa de la fluctuante recaudación del erario. La iliquidez causada por los efectos de la primera Guerra Mundial y las necesidades de percibir ingresos fijos, fueron los motivos impuestos de esta Ley.¹³

Un mes después se derogó la primera Ley y entró en vigencia la Segunda Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyo propósito según los expertos era básicamente social, lo cual puede apreciarse al leer su considerandos:

“No es posible la existencia de la verdadera libertad, ni el mantenimiento de la paz social sin el establecimiento de un régimen severo de justicia fiscal, que reparta las cargas tributarias en proporción con las facultades económicas de los individuos”.¹⁴

¹³ Melara Méndez, Other Amado, “Normas y Procedimientos en la Auditoría Fiscal del Impuesto Sobre la Renta en El Salvador”, tesis para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1988. pp. 10 y sig.

¹⁴ Ley del Impuesto Sobre la Renta, D.O. 127 Tomo 78 del 2 y 5 de Junio de 1915

Un año más tarde nace una tercera Ley del Impuesto sobre la Renta (publicada en D.O. No. 140, Tomo 80, de 21 de junio de 1916) con una estructura notable y de mayor aplicabilidad, la cual tuvo efectos positivos para el objetivo de la percepción requerida.¹⁵

En 1951 se emite una nueva LISR¹⁶, en la cual se incorporaron modificaciones sustanciales puesto que se hizo una diferencia entre personas naturales y jurídicas, al mismo tiempo que se estableció una tabla impositiva diferente para ambas. Se estableció un tratamiento especial para las sociedades anónimas y los socios, lo cual fue establecido en el Título III de la mencionada Ley.

Con miras a una mejor redistribución del ingreso, aumentar los ingresos fiscales y gravar las rentas procedentes del capital y no las procedentes del trabajo, en 1961 surge nuevamente una reforma de Ley del Impuesto Sobre la Renta¹⁷, con ello se pretendía evitar la concentración de la riqueza, se hicieron cambios en las deducciones de las personas naturales quitándole límite al número de hijos que se deben tomar en cuenta para gozar de la deducción básica adicional, cambiándose las tablas para el cálculo del impuesto para las personas domiciliadas, siendo de tres tipos, según provinieran las rentas del trabajo, capital o mixtas.

“En la perenne controversia fisco-contribuyente, los sectores interesados cuestionaron la ley, habiéndose una vez más promulgado la llamada Quinta

¹⁵ Melara Méndez, Other Amador, Op. Cit. pp. 10 y sig.

¹⁶ Ley del Impuesto Sobre la Renta, D. L. Número 520 del 10 de diciembre de 1951.

¹⁷ Ley del Impuesto Sobre la Renta. D. Número 300, promulgado por el Directorio Cívico Militar el día 18 de septiembre de 1961.

Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual ha sufrido múltiples reformas, siempre condicionadas al momento histórico”¹⁸.

Esta fue aprobada por medio de Decreto Legislativo pero al no alcanzar los objetivos esperados y no regular el impuesto sobre capitalización o mandamiento en reserva de las utilidades procedentes de las sociedades anónimas y ser regulado en un decreto especial, la ley en mención fue reformada en 1978.¹⁹

En la década de los años 80's los factores que favorecían al desequilibrio de la economía interna, condujeron a una revisión global de las leyes impositivas existentes hasta esa fecha.

Entre los factores desequilibrantes que se consideran más significativos se encontraban: “La crisis del Modelo Económico Capitalista nacional y a nivel mundial, la guerra civil que sufría el país desde 1980, que al conjugarse aceleran y profundizan la decreción productiva; el alto costo económico bélico y la estrategia insurgente de golpear la producción... la dependencia económica externa expresada en la sensible baja de los precios y la exportación, el alza de los precios de los bienes importados, el fuerte receso de la inversión y la devaluación de la moneda”.²⁰

Como producto de esa revisión, el Gobierno presidido por el Ing. José Napoleón Duarte, el 22 de diciembre de 1986 promulgó, un conjunto de decretos conocidos en el medio social como “El Paquetazo”, estos, derogaron, modificaron y sustituyeron decretos, artículos y leyes del Sistema Tributario de esa época.

¹⁸ Melara Méndez, Amador, Op. Cit. pp. 10 y sig.

¹⁹ Ley del Impuesto Sobre la Renta. D. Número 46 del 12 de septiembre de 1978.

²⁰ Melara Méndez, Amador. Op. Cit. p. 11

A inicios de la década de los 90's, a iniciativa del Gobierno del Presidente Alfredo Cristiani, se deroga en todas sus partes la Quinta LISR y sus correspondientes reformas, para dejar vigente lo que podría llamarse la Sexta LISR²¹, y cuyo objetivo fue la de ampliar la base impositiva, reduciendo las excepciones, eliminando la doble tributación y la simplificación de las tablas del impuesto, así como dar una mayor transparencia, neutralidad, certeza y facilidad en la aplicación de los procedimientos administrativos.

Desde 1992 hasta 1996 la LISR, fue objeto de varias reformas anuales hasta 1999 que aparecen cuatro decretos legislativos, en los que se visualiza la preocupación del Estado por obtener una mayor recaudación de los impuestos de renta, ante el notable crecimiento de los ingresos de empresarios e industriales nacionales y la mínima variación en los ingresos tributarios, en comparación con los primeros.

Con las nuevas regulaciones, la Administración Tributaria esperaba evitar la evasión y elusión fiscal, además de recaudar por lo menos mil millones de colones adicionales, y al mismo tiempo obtener una mayor transparencia, imparcialidad, seguridad y facilidad de sus procedimientos.

Aún con las reformas, los especialistas en materia tributaria afirmaron que existía vacíos de ley, incoherencias, falta de claridad, disposiciones obsoletas, lo cual condujo durante los últimos veinte años a la existencia de varios anteproyectos del Código Tributario que no podían concretarse debido a inconformidades generadas en algunos sectores políticos y sociales del país, así como también, por las objeciones presentadas por especialistas en la materia.

²¹ Ley del Impuesto Sobre la Renta, D.L. No. 134, de fecha 18 de diciembre de 1991.

A pesar que este anteproyecto venía contemplándose desde hace varios años no se había dado a conocer ampliamente, sino hasta el mes de julio del año 2000 cuando se publicó en los principales periódicos del país, de forma breve, que el Ministerio de Hacienda había presentado a la Asamblea Legislativa, a iniciativa del Presidente de la República Lic. Francisco Flores, el Proyecto del Código Tributario de El Salvador, para hacer del conocimiento público los primeros indicios de la existencia de una ley que vendría a codificar la legislación fiscal vigente de ese momento.²²

Después de varios intentos de aprobación y discusiones encontradas sobre los beneficios o desventajas de la codificación, el Código Tributario fue aprobado por la Asamblea Legislativa de forma unánime, mediante el D.L. No. 230 del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. No. 241, Tomo 349 del 22 de diciembre del mismo año, entrando en vigencia el primero de enero del año 2001.

Las principales razones que impulsaron la aprobación del Código Tributario, se sustentaron en factores legales, económicos y fiscales, siendo estos últimos los que nos interesan en nuestro estudio.

Con la unificación de un solo marco jurídico en materia fiscal, se pretendió mejorar el control sobre aquellas personas responsables del pago

²² Guerrero, Francisco Rafael: “Tendremos Por Fin un Código Tributario”, publicada en la sección Editoriales de El Diario de Hoy, 12 de diciembre de 2000. “La necesidad y los esfuerzos de crear los Códigos Tributarios, no son de ahora y tal vez el antecedente más importante a destacar lo constituye el Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado por tres reconocidos tratadistas de esta rama” Carlos Giuliani Fonrouge, argentino; Rubén Gómez de Souza, brasileño, y Ramón Valdés Costa, uruguayo”. Para el Doctor Guerrero, el mérito debe darse a un salvadoreño, el Doctor Álvaro Magaña, quien es el autor de la iniciativa del modelo de este Código, que sirvió como base para que autores suramericanos elaboraran un nuevo proyecto, el cual inspiró, con el pasar de los años lo que hoy en día constituye el Código Tributario de El Salvador.

de impuestos, facilitar la recaudación fiscal para obtener como resultado un incremento en los

Así también esta normativa fiscal, trajo novedades en lo que a la relación Fisco-Administrado se refiere, ya que con el propósito de que la Administración ejerza un mejor control sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se incluyeron algunas figuras nuevas con relación a la legislación anterior tales como:

Ingresos del Estado, así como también, garantizar los derechos y obligaciones entre el Fisco y los Contribuyentes, a fin de proporcionar los elementos indispensables que permitieran el **cumplimiento de los principios de Seguridad Jurídica e Igualdad** en la tributación para ambas partes.²³

a) **Dictamen Fiscal e Informe Fiscal.** Dictamen Fiscal es el documento en el que se hace constar la opinión relacionada con el cumplimiento o no, de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un representante de la Administración, en pleno uso de sus facultades profesionales de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría (Art. 129 CT).

²³ Banco Central de Reserva de El Salvador, Indicadores Financieros Anuales, Boletín de Estudios Financieros, San Salvador, diciembre de 2000.

El 22 de marzo de 2001 la DGII, convocó a una conferencia de prensa para dar a conocer el “Plan de Verificación de Obligaciones Tributarias”, cuyo objetivo principal era verificar el cumplimiento de las disposiciones del CT por medio de visitas a más de 30 mil negocios y establecimientos dedicados al comercio, industria y servicios.

Con este Plan de Verificación, vigente a esta fecha, se pretende detectar deficiencias y proceder a la asesoría correspondiente, así como también, identificar a quienes estén violando la ley para sancionarles de acuerdo a la misma.

El Informe Fiscal es el documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el Auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen Fiscal (Art. 129 CT).

b) **Control de Inventario:** Se incluye la obligación de practicar un inventario físico al comienzo del negocio y al final de cada ejercicio impositivo, además de incorporar un control constante y minucioso, de manera que pueda identificarse plenamente cada artículo inventariado.

c) **Otros Requisitos en la Emisión y Entrega de Documentos Legales:** Los documentos legales a ser emitidos deberán cumplir con los mismos requisitos ya exigidos en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, incorporándose la disposición de que para la emisión de los comprobantes de crédito fiscal que amparen una operación superior a los \$11,428.57 deberá consignarse en el documento original los nombres, firmas y números de identidad personal de la persona que recibe y de la que entrega el documento, igual condición será cumplida para las facturas cuando el monto de las mismas sea mayor o igual a \$568.00 (Art. 114 CT).

De igual forma los contribuyentes que reciban facturas u otro tipo de documentos, en concepto de transferencia de Bienes o Servicios de los sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes del IVA, deberán indicar nombre, dirección, NIT, tanto de él como del Sujeto excluido. Además cuando las operaciones sean superiores a \$1,995.00 deberá incluir su firma en la copia del documento (Art. 119 CT).

d) **Medidas Cautelares:** Son las que se utilizan en los casos de prevención de insolvencia, a efecto de garantizar el pago de las deudas firmes que se encuentran pendientes a cargo del Sujeto Pasivo. Se incluyen dentro de

éstas exigencias una fianza bancaria, extendida por Compañías de Seguro o similares, para garantizar el pago de impuestos, multas e intereses adeudados (Art. 273 y 274 CT).

e) **Medidas Precautorias:** Son las que utiliza el Fisco para garantizar la percepción oportuna e íntegra de los tributos y prevenir un perjuicio eventual del mismo. Estas incluyen los allanamientos y registro de las oficinas, establecimientos comerciales, domicilios particulares y otros, a efecto de realizar recuentos de toda documentación que constituya un medio de prueba útil para que la Administración Tributaria realice sus funciones de fiscalización, inspección, investigación y control. Estas medidas pueden hacerse efectivas mediante la solicitud al juez competente por medio del Fiscal General de la República (Art. 176 CT).

f) **Celebración de Convenios:** La Administración Tributaria podrá celebrar convenios entre Instituciones Gubernamentales Autónomas y Semi autónomas. Fiscalía General de la República, Alcaldías Municipales, Centro Nacional de Registro y cualquier otra institución que sea necesaria para obtener información de los sujetos pasivos, que vendría a formar parte de sus registros, con el fin de identificarlos, investigarlos y poder así determinar y recaudar los tributos que administra, de ser necesario llevar a cabo el cobro por medio del ejercicio de la acción penal (Art. 276 CT).

g) **Fedatario:** Es una especie de agente encubierto, cuya actuación se considera legítima, por lo que el acta de comprobación correspondiente tendrá fuerza probatoria y estará facultado para la verificación de:

- El cumplimiento de las obligaciones que tienen todas las empresas de emitir y entregar documentos legales a los consumidores correspondientes por cada operación que se realice según lo dispuesto en el Art. 107 CT.

- Que los documentos emitidos cumplan con los requisitos legales exigidos, según lo establece el Art. 114 CT.

- La inscripción en el Registro de Contribuyentes, conforme a lo establecido en el Art. 86 CT. (Art. 180 CT).

h) **Orientación al Contribuyente o Público en General:** a efecto de dar a conocer el alcance de la nueva normativa la Administración Tributaria divulgará las guías de orientación, así como también, está en la obligación de responder de forma escrita cualquier consulta que le formule el Sujeto Pasivo, por medio de Representante Legal o Apoderado (Art. 26 y 27 CT).

i) **Notificaciones por Correo:** La Administración Tributaria podrá notificar los actos administrativos que no involucren ejercicio de la función fiscalizadora, de determinación de impuestos, imposición de multas y devolución de impuestos, por medio de correo certificado, correo electrónico u otros medios tecnológicos de comunicación, mediante envío certificado de una copia del acto correspondiente a la dirección que el contribuyente ha señalado para recibir notificaciones (Art. 165 y 168 CT).

j) **Indicios y Presunciones:** Indicio Es cualquier signo prudencial que sirva para establecer la capacidad contributiva de las personas. Presunción, por otra parte, es el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas (Art. 191 CT).

k) **Publicación de los Deudores:** La Administración Tributaria tiene la potestad de divulgar por cualquier medio de comunicación, los nombres de los contribuyentes o responsables deudores al fisco, toda vez que estas sean firmes, liquidadas y exigibles (Art. 277 CT).

l) **Incentivos a Consumidores:** Con el objetivo de incentivar la cultura de exigir factura y al mismo tiempo constituir una medida de control en la emisión de documentos, la Administración Tributaria podrá establecer premios, por medio de rifas, sorteos o concursos, en los que participaran aquellos consumidores que hayan exigido su factura o algún documento equivalente, siempre y cuando cumplan con todos los requisitos establecidos en el Código Tributario (Art. 118 CT).

m) **Premios Considerados Como Renta Gravada:** Los premios provenientes de la Lotería Nacional de Beneficencia, según lo establece el Código Tributario, se consideran renta gravable, reteniendo el 5% de impuesto, siempre que dichos premios sean superiores a \$5,714.29 y que el beneficiario tenga su domicilio en El Salvador.

Cuando el beneficiario no tenga domicilio en el país, se le retendrá el 25%, cualquiera que sea el monto del premio (Art. 160 CT).

1.2 Definición de Fiscalización Tributaria

Para una mayor comprensión del tema se exponen algunos conceptos de tratadistas tales como el profesor SAINZ DE BUJANDA, quien conceptualiza la Fiscalización Tributaria como “el conjunto de actividades, reguladas por el ordenamiento jurídico (Derecho tributario formal), que tienen por objeto dar efectividad material a las normas reguladoras del

tributo, determinando la cuantía de las deudas tributarias y procediendo a su cobro”.²⁴

De la anterior definición entendemos por tanto que la Fiscalización Tributaria es una amplia gama de actos llevados a cabo por la Administración Tributaria para constatar el cumplimiento o no de las obligaciones y deberes de sus Administrados.

El tratadista Argentino Vicente Oscar Díaz, considera que las facultades de inspección o fiscalización de la Administración Tributaria, consiste en “comprobar y verificar los hechos, actos, situaciones, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible, como la integración de las bases imponibles o en su defecto la realización de actuaciones de información siempre referidas a una situación tributaria concreta”.²⁵

Así tomando en cuenta los elementos que integran la Fiscalización de los Tributos, podemos definir la fiscalización como el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos en el Código Tributario.

Esto implica verificar la razonabilidad con que el administrado ha registrado la contabilización de las operaciones resultantes de sus

²⁴ Sainz De Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, décima edición, Madrid, 1993, p. 309.

²⁵ Díaz, Vicente Oscar. Límites al Accionar de la Inspección Tributaria y Derechos del Administrado, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 37.

relaciones con el fisco, su grado de adecuación con principios y normas contables, debiendo para ello investigar si las declaraciones fiscales se han realizado razonablemente con arreglo a las normas fiscales de aplicación.

Así también por fiscalización podemos entender la comprobación que la Administración realiza a sus administrados a fin de verificar si ha reflejado adecuadamente las obligaciones tributarias, en función de lo devengado, habiendo provisionado correctamente los riesgos derivados de posibles contingencias fiscales, y si se ha producido su pago efectivo según los plazos y de acuerdo a los requisitos formales establecidos.

La Fiscalización tributaria centra su actuación en verificar si el sujeto pasivo, ha cumplido sus obligaciones tributarias, exigiendo, en caso contrario, el cumplimiento de tal obligación de acuerdo con la legislación vigente, lo que incluirá deuda tributaria, y sanción más intereses.

No podemos dejar a un lado el concepto vertido por el Doctor Kirio Waldo Salgado Mina, en su tesis doctoral al conceptualizar la fiscalización como una “serie de actos de control, que tienen por objeto principal, asegurar que el manejo de fondos y bienes públicos se desarrolle con regularidad y eficacia, bajo un plan metódico y coordinado, a fin de garantizar que las actividades de vigilancia e inspección, que operen simultáneamente con la gestión hacendaría”.²⁶

Así también la Fiscalización Tributaria se encuentra regulada en el marco legal del Código Tributario en el Art. 173 “La Administración Tributaria

²⁶ Salgado Mina, Kirio Waldo, “Principios Constitucionales Relativos a la Fiscalización y Control de la Hacienda Pública en El Salvador”, tesis para optar al grado de doctor en Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1977. p.72

tendrá facultades de Fiscalización...”, con el fin de normar las facultades de verificación de las obligaciones tributarias, crear mecanismos legales adecuados que conlleven a la recaudación fiscal, desarrollar los derechos de los administrados, mejorar las posibilidades de control y garantizar un adecuado flujo de recursos financieros que permitan alcanzar los objetivos económicos del Estado.

1.3. Naturaleza Jurídica de la Fiscalización Tributaria

La Fiscalización Tributaria, no tiene otro fundamento jurídico más que la potestad tributaria del Estado, ya que en virtud de esa potestad el Estado puede utilizar los mecanismos necesarios y viables para exigir coactivamente a los ciudadanos, la información necesaria para el control de sus obligaciones tributarias, con el fin de cumplir sus objetivos económicos.²⁷

La potestad del Estado consiste en la facultad que tiene para exigir el cumplimiento de los deberes de aquellos sujetos obligados por el Código Tributario, para obtener la verdad objetiva en torno a los hechos imposables.²⁸

Dicho poder tiene su fundamento en la voluntad popular, que aprueba el presupuesto y en consecuencia, genera la obligación, a cargo del Estado, de realizar los actos conducentes a la óptima recaudación impositiva y de solventar de la mejor manera posible la satisfacción de necesidades previstas y autorizadas.²⁹

²⁷ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros, “Manual de Derecho Financiero”, UCA editores, 1ª edición, San Salvador, 1993, pp. 361 y sig.

²⁸ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette, Op.Cit. pp.164 y sig.

²⁹ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette, Op.Cit., p.44

En El Salvador no es, sino hasta la Constitución Federal de 1824 donde se define un régimen de principios constitucionales en el texto de aquel documento aparecen las primeras disposiciones, relativas a la formación de un patrimonio fiscal exclusivo del nuevo Estado, cuando señala al Congreso Federal, la atribución de Decretar y designar rentas generales para cubrir los gastos de la administración General.³⁰

Al estudiar la historia de independencia de El Salvador, se considera que es a través de esta que nace la Fiscalización tributaria, aunque doctrinariamente se considere su naturaleza en los distintos sistemas jurídicos de otros países.

Sin embargo a nivel de Constituciones Federales, la Carta Magna de 1898 fortalece el control y fiscalización de la Hacienda Pública por el argumento contenido en la disposición del Artículo 117 el cual establecía un artículo relativo a la Fiscalización del Tesoro Nacional, como se llamaba entonces a la Hacienda Pública, este artículo en referencia dispuso instituir un Tribunal Superior de Cuentas, para que fiscalizara la administración del Tesoro Nacional, con atribuciones de examinar, aprobar o desaprobado las cuentas a quienes administraran Fondos de la Nación.³¹

La Fiscalización Tributaria como institución jurídica, subyace en la facultad otorgada constitucionalmente a la Administración Tributaria, puesto que se le faculta para decretar impuestos, ésta examinará los mecanismos adecuados para el cumplimiento de este mandato constitucional, haciéndolo mediante la Fiscalización a sus administrados.

³⁰ Constitución Federal de 1824, Título IV, Sección 2 “De las atribuciones del Congreso”, Art. 69 No. 6,7 y 8.

³¹ Salgado Mina, Kirio Waldo, Op. Cit. pp.11 y 12

Con el fin de mantener los actos de juridicidad de la Administración Tributaria, el derecho prevé diversos mecanismos de fiscalización que constituyen el régimen legal de la justicia administrativa y que están relacionados estrechamente con el cumplimiento de una serie de deberes por parte de aquellos sujetos obligados, de una u otra forma, con la Administración.³²

1.4. Características de la Fiscalización Tributaria

La fiscalización tributaria, posee un conjunto de características que han sido abordadas de forma breve pero con la profundidad necesaria la cual permitiera sentar bases sólidas en el desarrollo de la investigación, siendo estas, de acuerdo a Sainz de Bujanda³³, las siguientes:

1. Tiene carácter procedimental y accesorio. La fiscalización es una fase del procedimiento de gestión, cuya finalidad se centra en controlar imparcialmente la veracidad de los datos de hecho, contenidos en la declaración y que tengan sustento en las normas tributarias vigentes.

2. Es de carácter potestativo, ya que para la obtención de esta verdad, la Administración dispone de un conjunto de potestades prescritas en los ordenamientos jurídicos tributarios. Ante esta potestad de la Administración, los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria están sometidos a todo un complejo y bien reestructurado diseño de deberes formales.

³² Kury de Mendoza, Silvia Lizette, Op.Cit. p.364

³³ Sainz de Bujanda. op. cit. pp. 317-318.

3. Asimismo otra de sus características es la dualidad, ya que al buscar el cumplimiento de las normas tributarias, se actúa en dos sentidos:

a) Asesorando al contribuyente, es decir, dándole a conocer sus derechos y obligaciones;

b) Sancionando el incumplimiento de obligaciones tributarias, es decir, todas aquellas situaciones irregulares penadas por la ley, con el fin de establecer una correcta liquidación tributaria.

1.5. Sujetos que Intervienen en la Fiscalización Tributaria

En la Fiscalización Tributaria intervienen el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos de Impuestos Internos, (Sujeto Activo), con el fin de controlar todo el proceso tributario y por medio de la cual puede solicitar toda información que desee, practicar las visitas e inspecciones que considere convenientes, sobre todo en lo relacionado con libros y papeles de comercio, realizar cruces de información y llevar a cabo juicios coactivos fiscales.

En todo inicio de auditoria interviene un funcionario delegado por la Dirección General, que mediante auto jurídico designa, nombra, delega su facultad fiscalizadora a uno o varios miembros del cuerpo de auditores para que desarrollen la labor de fiscalización.

En el auto de designación describe la responsabilidad y delimita el alcance de la ejecución de la Fiscalización al auditor, es de aclarar que la responsabilidad es compartida por todo el personal que intervienen en el proceso de fiscalización.

De conformidad al artículo 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, le compete ejecutar todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones al Director, Subdirector, los auditores y demás empleados de la Dirección General y serán responsables civilmente por los perjuicios que ocasionaren al Fisco o a los Contribuyentes, por los errores que cometieren por impericia o negligencia en sus dictámenes y resoluciones o “como consecuencia de negligencia, malicia o impericia en sus actuaciones, sin perjuicio de la responsabilidad penal correspondiente”.

Además interviene el Sujeto Pasivo quien para el C.T. Art. 30, es aquel obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

1.6. Justificación de la Fiscalización Tributaria

La necesidad y justificación de la fiscalización de toda administración se encuentra en la naturaleza del ser humano y su natural inclinación a incumplir con sus obligaciones y deberes tributarios. La Fiscalización o inspección, tiene la finalidad de influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo asuman conductas conformes a derecho.

La Fiscalización Tributaria es creada como un mecanismo de la Administración Tributaria, para alcanzar los objetivos financieros del Estado, por la necesidad pública y es el Estado quien estima esa necesidad, su urgencia y su gravedad.

Así también esta desempeña un papel de especial importancia en la vida del país, a tal punto que una labor eficaz, independiente y objetiva, es incentivo para la inversión, el ahorro, el crédito y en general facilita el dinamismo y el

desarrollo económico. Como órgano de fiscalización, esta estructurada con el ánimo de dar seguridad a los propietarios de las empresas sobre el sometimiento de la administración a las normas legales y estatutarias, así como acerca de la seguridad y conservación de los activos sociales, amén de la conducta que ha de observar en procura de la fidelidad de los estados financieros.

1.7. Objetivos de la Fiscalización Tributaria

La Administración Tributaria en el Art. 173 CT. establece la facultad de fiscalización y los objetivos que persigue al hacer uso de este mecanismo contralor de los sujetos pasivos, entre estos objetivos encontramos:

1.7.1. Identificación de los Contribuyentes: Antes de ni siquiera pensar en cuantificar o medir el grado de evasión o gravedad de los niveles de incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, se impone como primera tarea de toda área de fiscalización la de lograr la identificación de todos los contribuyentes, para lo cual la administración deberá de disponer de registros confiables.

Dentro de esta primera tarea el objetivo a alcanzar consistirá en actualizar la información a efecto de que el universo de los contribuyentes identificados por la administración, coincida con el de los contribuyentes en su conjunto.

1.7.2. Detectar el incumplimiento de obligaciones y deberes: Posterior a la identificación de la totalidad de los contribuyentes, se impone como siguiente tarea, la de constatar y verificar el cumplimiento de las obligaciones y deberes por parte de los sujetos obligados. Es decir, ya que la administración ha conocido e identificado a los sujetos obligados a cumplir

con determinados derechos y obligaciones, el siguiente paso es precisamente comprobar si quienes cumplieron constituyen la totalidad de quienes debieron haberlo hecho.

En esta etapa la administración se limita simplemente a la constatación del cumplimiento del deber formal y de declarar o de presentar avisos, etc. Sin importar la veracidad de los datos consignados en ellos, aquí también la función de los auditores será precisamente hacer que quienes estando obligados a declarar y no lo hicieron, lo hagan.

1.7.3 Detectar incorrecciones y falsedades en declaraciones: Es evidente que no basta con lograr que los contribuyentes obligados a declarar declaren, es importante como siguiente paso descubrir las incorrecciones y eventualmente falsedades y errores contenidos en las declaraciones, lo anterior con el objeto de eliminar o al menos reducir la brecha que media entre los contribuyentes que declaran y aquellos que lo hacen incorrectamente.

Esta fase es una de las que presenta mayor grado de dificultad para la Administración, por lo difícil que resulta detectar las citadas anomalías. Identificar al contribuyente que ha cumplido en su deber de declarar, es tarea hasta cierto punto sencillo y mecánica, en cambio descubrir el error en la declaración presentada, presupone un mayor grado de dificultad.

1.8. Antecedentes Históricos de las Garantías del Debido Proceso en el Procedimiento de Fiscalización Tributaria

El denominado principio del Debido Proceso de Ley (Due process of Law), en cuanto su origen, debe ser enmarcado en conjunto dentro del

liberalismo o ideología política democrático-burguesa, en la cual el constitucionalismo es uno de sus aspectos doctrinales esenciales, fruto de las grandes revoluciones burguesas que, como expresión del rechazo al absolutismo monárquico y freno a los abusos y arbitrariedades del antiguo régimen.³⁴

El Debido Proceso es concebido por la Ley, y especialmente por la Constitución, como aquellos instrumentos que establecen, organizan y estructuran los poderes del Estado, sus límites, y los derechos individuales y fundamentales de los ciudadanos como el mejor freno a los excesos y abusos de los gobernantes sobre gobernados.³⁵

El constitucionalismo es el fruto de esas revoluciones burguesas de los siglos XVII, XVIII, XIX, como son: La Revolución Francesa y su Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, la Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América, y la Declaración de Independencia de las Naciones Iberoamericanas del Siglo XIX.³⁶

El Debido Proceso de Ley (Due Process of Law) aún fruto de ese nuevo orden político jurídico, es propio del sistema de Derecho Anglo-Sajón (Common Law), cuyos precedentes, aparecen ya en el año 1215, en la Carta Magna de Inglaterra, en la cual la nobleza pretendía protegerse de los abusos de la autoridad del rey y en cuya cláusula 48 establecía: “Ningún hombre libre podrá ser apresado, puesto en prisión, ni desposeído de sus

³⁴ Vázquez, Domingo, “Estudio El Debido Proceso”, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional APEC, primera edición, República Dominicana, 1998, pp.169 y sig.,

³⁵ Ibidem.

³⁶ Ibidem.

bienes, costumbres y libertades, sino en virtud del juicio de sus pares, según la ley del país”.³⁷

Sin embargo es en los Estados Unidos de América donde las enmiendas V, y XIV³⁸ de la Constitución Federal consagran el denominado “Due Process of Law”³⁹, cuya aplicación y desarrollo, en la sociedad norteamericana y en el sistema anglosajón durante siglos, es una obra particularmente debida a la Doctrina y la Jurisprudencia; especialmente la Doctrina y la Jurisprudencia Norteamericana.⁴⁰

En El Salvador, con fundamento en la Constitución es probable dar paso al concepto de la Garantía del Debido Proceso, tanto en el aspecto adjetivo o procesal como en su aspecto material o sustantivo⁴¹: Así también la jurisprudencia del país ha afirmado que la constitución incorpora el sistema de valores esenciales que constituyen el orden de convivencia política e informan el ordenamiento jurídico, dándole forma sustancial a éste, siendo ese el papel principal de la ley suprema, creando en su esencia las instituciones de todo el sistema jurídico.

En nuestro país la jurisprudencia constitucional ha retomado el término de Debido Proceso, el cual lo ha equiparado con la Garantía de

³⁷ Linares Quintana, Tratado de Ciencia del Derecho Constitucional T VI, cit. P. 101. Citado por Francisco Bertrand Galindo y Otros en “Manual de Derecho Constitucional Tomo II, p. 864.

³⁸ La V enmienda establece que “ninguna persona será privada de su vida, libertad o propiedad sin el debido procedimiento legal”; y la enmienda XVI, es una limitación a los poderes de los gobiernos locales y dispone que “ningún Estado privará a ninguna persona de la vida, libertad o propiedad sin el debido procedimiento legal”.

³⁹ La Declaración de Independencia es el documento en el que los colonos americanos proclamaron su independencia política del dominio británico. El segundo Congreso Continental, al que acudieron representantes de las 13 colonias, adoptó la Declaración el 4 de julio de 1776. En ella se recogen las quejas y razones que llevaron a los colonos a proclamar la independencia.

⁴⁰ Vásquez, Domingo, Op. Cit., p. 170

⁴¹ Clara, Mauricio Alfredo, Revista de Derecho Constitucional, No. 6, 1993, El Salvador, p. 9.

Audiencia y otras ocasiones con Derecho de Audiencia, al sostener repetidamente, "...que existe violación al derecho de audiencia cuando el afectado por la decisión estatal no ha tenido la oportunidad real de defenderse, privándosele de un derecho sin el correspondiente proceso o cuando en el mismo no se cumplen las formalidades esenciales, procesales o procedimentales establecidas en las leyes que desarrollan el debido proceso..."⁴².

Apareció por primera vez consignada en el Art. 76 de la Constitución de 1841 cuyo texto era: "Ninguna persona puede ser privada de su vida, de su propiedad, de su honor o de su libertad, sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las fórmulas que establecen las leyes, ordenes, providencias o sentencias retroactivas, proscriptivas, confiscatorias, condenatorias sin juicio y que hacen trascendental la infamia, son injustas, opresivas y nulas. Las autoridades o individuos que comentan semejantes violaciones, responderán en todo tiempo con sus personas, y bienes a la reparación del daño inferior".

Las constituciones de 1864, 1871, 1872, 1880, 1883 y 1886 mantuvieron casi el mismo texto, con algunas variantes, entre las que podemos mencionar las siguientes: "enjuiciarse dos veces por el mismo delito"; las tres últimas sustituyeron "oír y vencer en juicio con arreglo a las formulas que establecen las leyes" por "ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes", es decir que omitieron la palabra fórmula, con lo cual se dio más amplitud al termino, ya que al mencionarse las leyes, no distinguían y abarcaban tanto las sustantivas como las procesales, además

⁴² Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Amparo ASO45597.98, 18 de diciembre 1998. El Salvador.

suprimieron la sanción por la violación cometida; y la última eliminó el honor como causal, Art. 82,109,27,23,19 y 20.⁴³

Las constituciones federales de 1898 y 1921, hicieron referencia a la garantía de audiencia en sus Art. 27 y 58 al establecer: “Ninguna persona puede ser privada de su libertad y la propiedad, sin ser previamente oída y vencida en juicio, conforme a las leyes, ni puede ser enjuiciada civil criminalmente dos veces por la misma causa”.⁴⁴

En la Constitución de 1939 se amplió la garantía de audiencia a la posesión al establecer en el Art. 37 “Ninguna persona puede ser privada de su vida, de su libertad, de su propiedad ni de su posesión, sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, ni puede ser enjuiciada civil o criminalmente dos veces por la misma causa”. La posesión como causa que origina la garantía de audiencia se ha mantenido a la fecha, con excepción de la Constitución de 1945, que conservó el texto de la Constitución de 1886.⁴⁵

En la Constitución de 1950 se incorporó un segundo inciso en el que se contempla el derecho al hábeas Corpus, Art. 164. La Constitución vigente amplió el ámbito de los derechos protegidos por la garantía de audiencia, se agregó “Cualquier otro de sus derechos” Art. 11, siendo consecuente con el Art. 2 que estableció la seguridad jurídica como garantía individual.⁴⁶

⁴³ Bertrand Galindo, Francisco y otros, “Manual de Derecho Constitucional”, UCA editores, 2ª. Edición, Tomo II, San Salvador, 1996, p. 866 y sig.

⁴⁴ Ibidem.

⁴⁵ Ibidem.

⁴⁶ Ibidem.

La constitución actualmente esta considerada en el Art. 11 inciso primero que establece: “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 vencida en juicio con arreglo a las leyes, ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa”.

1.9. Definición de las Garantías del Debido Proceso

La doctrina advierte de la complejidad de la Institución del Debido Proceso para ser definida, así también no existe uniformidad de criterios por parte de los tratadistas cuando tratan de definirlo; sin embargo, el costarricense Mario Houed, define el Debido Proceso de ley “como el proceso en el cual no se prive a ningún individuo de la tutela de sus derechos fundamentales, que concluya en el dictado de una sentencia fundada en el fiel cumplimiento de los principios supremos inherente a un Estado de Derecho”.⁴⁷

Así también Eduardo J. Couture, cuando estudia la garantía del debido proceso, refiere que el mismo consiste, en último término, en no ser privado de la vida, libertad o propiedad sin la garantía que supone la tramitación de un proceso desenvuelto en la forma que establece la ley, y de una ley dotada de todas las garantías del proceso parlamentario, pues de lo contrario, “el proceso como instrumento de la justicia se habría desnaturalizado”.⁴⁸

⁴⁷ Houed, Mario y otros, “Proceso Penal y Derechos Fundamentales” Investigaciones Jurídicas, San José Costa Rica, 1998, p. 29

⁴⁸ Couture, Eduardo J., “Fundamentos del Derecho Procesal Civil”, Ediciones De Palma, Buenos Aires, Argentina 1997, p. 161.

En la Constitución de El Salvador, expresamente aparece el término Debido Proceso solamente en el Art. 14 al expresar que: “Corresponde únicamente al Órgano Judicial la facultad de imponer penas, No obstante, la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo al **debido proceso**, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas...”.

Así también la garantía anterior para la doctrina y la jurisprudencia nacional, han convenido en que el Debido Proceso es un derecho fundamental de toda persona, extranjera, natural o jurídica, y no sólo un principio o derecho de quienes ejercen la función jurisdiccional.

Sin embargo, la base constitucional del Debido Proceso, se encuentra en el Art. 11 de la Constitución al afirmar la Sala de lo Constitucional, en Sentencia de Amparo D 07/93 y Sent. De Amparo D 08/93, que esta disposición de la norma fundamental, consagra la *garantía de audiencia* como presupuesto ineludible para la privación u obstaculización válida de derechos.⁴⁹

“La Constitución fija los principios rectores con arreglo a los cuales se deben formar la unidad política y se deben asumir las tareas del Estado. Contiene los procedimientos para resolver los conflictos en el interior de la comunidad. Regula la organización y el procedimiento de formación de la unidad política y de la actuación estatal, crea las bases y determina los principios del orden jurídico en su conjunto”.⁵⁰

⁴⁹ Corte Suprema de Justicia, Revista de Derecho Constitucional No. 6, Enero-Marzo, Publicaciones de la Corte Suprema de Justicia, San Salvador, 1993, p.264 y 279.

⁵⁰ Hesse Konrad, citado por González, Rodolfo Ernesto. Selección de Ensayos Doctrinarios. UTE. El Salvador.1998

El derecho de audiencia y del debido proceso, como lo ha reconocido la Sala de lo Constitucional, es un intento de englobar bajo su expresión omnicomprendiva la garantía consagrada, principalmente en los Art. 2 y 11 de la CN. ésta ha recurrido a nociones propias de otros ordenamientos, tales como debido proceso y garantía de audiencia, esta ambivalencia puede verse reflejada en la jurisprudencia de dicho tribunal, puesto que en el proceso de amparo el contenido de protección se da frente a violaciones a la garantía de audiencia.⁵¹

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

Dicho artículo después de enunciar los atributos de la persona humana que integran el núcleo de los derechos fundamentales, finaliza el primer inciso consagrandolo el derecho de la persona a ser protegida en la conservación y defensa de los mismos. En esta consagración radica la esencia de las garantías constitucionales y especialmente jurisdiccionales de los mencionados derechos.⁵²

Art. 11 CN. “Ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión ni a cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes; ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa...”.

⁵¹ González, Rodolfo Ernesto. Selección de Ensayos Doctrinarios. UTE, El Salvador, 1998 p.60

⁵² Corte Suprema de Justicia, Revista de Derecho Constitucional Op. Cit., Sentencia de Amparo 14-C-93, de fecha 17 de abril de 1993. Dicha Sentencia, hace referencia a que la disposición establecida en el Art. 2 CN., obliga al Estado salvadoreño a dar protección jurisdiccional a través de un proceso jurisdiccional, es decir un proceso en el cual se cumplan todas las garantías constitucionales.

El inciso primero de la disposición antes citada establece lo que se conoce según nuestra jurisprudencia como derecho de audiencia, el cual se caracteriza, en primer lugar, por ser un derecho de contenido procesal, instituido como protección efectiva de los demás derechos de los gobernados; y en segundo lugar, es un derecho relacionado con las restantes categorías jurídicas constitucionalmente protegidas.

Resumiendo y partiendo de las reflexiones anteriores, se puede definir el Debido Proceso de Ley o simplemente el Debido Proceso, como aquel en el cual los sujetos activo y pasivo concurren al mismo en condiciones de igualdad dentro de un marco de garantías, de tutela y respecto de los derechos, libertades y garantías fundamentales, que les son reconocidos por el ordenamiento, a fin de concluir en una decisión justa y razonable.

La condición de igualdad ante la administración, consiste en que los órganos que ejercen la función administrativa deben en igualdad de circunstancias, no dar lo que nieguen a otros y viceversa.⁵³

Por tanto, entendiendo el Debido Proceso como un “conjunto de garantías y principios establecidos en la Constitución de la República”,⁵⁴ los cuales exigen que como objeto de nuestro estudio, antes de proceder a limitar la esfera jurídica del contribuyente o a privársele por completo de un derecho, debe ser oída y vencida con arreglo a las leyes preestablecidas y que regulan la relación fisco-contribuyente.

⁵³ Bertrand Galindo, Francisco y otros, Op. Cit. p. 803

⁵⁴ Corte Suprema de Justicia, Revista de Derecho Constitucional Op. Cit., Sentencia de Habeas Corpus ref. 78-2000 de fecha 20-7-2000.

1.10. Naturaleza Jurídica de las Garantías del Debido Proceso

Así como para definir las Garantías del Debido Proceso, no existe unanimidad por parte de los tratadistas, respecto a la naturaleza jurídica del Debido Proceso, ya que le consideran un principio procesal, una garantía procesal y un derecho fundamental.

En nuestra Constitución, la observancia del Debido Proceso constituye un Principio de la función jurisdiccional, significando que rige su ejercicio dentro del proceso. Art. 11 y 14 CN.

Según Mauricio A. Clara⁵⁵-Jurista salvadoreño- sostiene que el Debido Proceso, es a un tiempo garantía y principio fundamental. Como garantía es tutela de los demás derechos consagrados en la constitución, a los que protege, asegura o garantiza su cumplimiento – no es por eso un mero derecho, el de ser oído, sino un derecho cuya función es tutelar la vida propiedad etc., de una persona – Que una persona no sea privada de esos derechos, si no es mediante un proceso judicial, en el que se le otorguen a cabalidad todos los derechos procesales.

No obstante, para el tratadista Domingo Vásquez⁵⁶, la naturaleza, del Debido Proceso, constituye uno de los llamados principios generales del derecho, con vocación universal, subyacente a todo ordenamiento jurídico particular y general, constituyendo, dentro de los mismos un valor supremo en la escala de los valores normativos o fuentes, que implica las siguientes consecuencias:

⁵⁵ Clara, Mauricio A., Ensayo sobre el Debido Proceso Legal, revista de Derecho Constitucional, No. 6 El Salvador, 1996, pp. 44 y 45.

⁵⁶ Vásquez, Domingo. Op. Cit. p. 176

a) Su observación o aplicación procede siempre, aún cuando no sea formulado por ninguna norma legislativa, constitucional, ordinaria o tratado internacional, porque subyace en todo el ordenamiento jurídico general y particular.

b) Tiene una vocación universal, es común a todo ordenamiento y sistema jurídico sin excepción.

c) Es trascendente en el tiempo y espacio, por aplicarse a todo individuo en cualquier época o lugar donde se encuentre.

El Debido Proceso en su carácter de garantía le sigue siendo reconocida por muchos autores y constituciones, pero ya no sólo contra las arbitrariedades, sino como una seguridad a que *se respeten todas la formas y procedimientos legales dentro de un proceso.*

Para Aníbal Quiroga, constituye la primera de las Garantías Constitucionales de la Administración de Justicia al permitir el acceso libre e irrestricto a los Tribunales de Justicia a todo ciudadano con el objeto de someter su derecho en disputa a la resolución del Órgano Jurisdiccional, para que sea dirimida con certeza y eficacia, esto es, para que pueda hacer realidad el derecho material en el caso concreto sintetizando la justicia inherente de este derecho.⁵⁷

En nuestra opinión, el Debido Proceso posee una naturaleza tridimensional, ya que constituye un derecho fundamental de las personas, representa un principio procesal y además una garantía de la

⁵⁷ Quiroga, Aníbal, Comisión Andina de Juristas “Protección de los Derechos Humanos”, Definiciones Operativas, Editorial Ediar. S.A., Lima, Perú, 1997, p.306.

administración de justicia, ya que, como se ha expuesto, según el enfoque, la perspectiva, la ubicación o ejercicio dentro del proceso, funcionará en cada una de las dimensiones señaladas.⁵⁸

Conviene tener presente las diferencias que existen entre la naturaleza de la Fiscalización Tributaria y las Garantías del Debido Proceso, ya que la primera constituye una institución jurídica; mientras que la naturaleza jurídica de la segunda es de Derecho Constitucional por referirse a la protección de los ciudadanos.

1.11. Características de las Garantías del Debido Proceso

Las características de las garantías del Debido Proceso, son las siguientes:

- Inherentes al sujeto pasivo, en razón de su naturaleza humana, de donde resultan ante todo, y son valores normativos supremos y universales que constituyen los principios generales del derecho que subyacen y permean de modo común, todo sistema de ordenamiento jurídico, no importa el lugar, la realidad sociopolítica, el régimen político, la ideología, y sistema de gobierno imperante, ni el momento histórico, puesto que trascienden toda categoría existencia de tiempo y espacio con sus circunstancias actuales de existencia.

- Trascendente en el tiempo y en el espacio, es consagrado en la actualidad, ya se de modo indirecto o directamente por la constitución de los distintos Estados que se proclaman como Estado democráticos y de

⁵⁸ Ibidem.

derecho, adquiriendo rango o categoría constitucional como derecho fundamental.

1.12. Elementos de las Garantías del Debido Proceso y su Aplicación General

El Art. 3 C.T. establece que las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los principios que garantizan el Debido Proceso⁵⁹, siendo estos:

- Principio de Justicia (Art. 131 6º CN.)
- Principio de Igualdad (Art. 3 CN.)
- Principio de Legalidad (Art. 131 6º CN.)
- Principio de Celeridad
- Principio de Proporcionalidad
- Principio de Economía
- Principio de Eficacia
- Principio de Verdad Material

El contenido de los principios anteriormente descritos serán desarrollados en el siguiente capítulo, ya que comprenden todas las garantías y derechos previstos en la Constitución, y que pone en juego todo proceso en relación a la Administración Tributaria y los Contribuyentes en el mismo, para concluir en una sentencia justa.

⁵⁹ Código Tributario, emitido por medio del Decreto Legislativo número 230, de fecha 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial número 241, tomo 349 de fecha 22 de diciembre de 2000; todas las posteriores citas del Código Tributario se harán sobre la base de ésta cita.

A juicio del tratadista Domingo Vázquez,⁶⁰ el Debido Proceso, también implica los siguientes elementos:

- **Derecho de Acceso al Tribunal:** este derecho implica que el juez o tribunal sea independiente e imparcial, además de ser el juez natural u ordinario; este derecho se aplica a todo tipo de proceso, dado que, por el principio de la igualdad de todos los individuos ante la ley el derecho se vulnera si se priva o se limita el acceso al juez, o se le obliga a comparecer ante un juez que no sea el juez natural u ordinario; y si el tribunal o juez no es independiente ni imparcial, se vulnera y se desnaturaliza la justicia como supremo valor del sistema jurídico y del Estado de Derecho; por lo que debemos concluir que ese aspecto del Debido Proceso es válido y aplicable al proceso administrativo.

- **El Derecho a la Tutela Efectiva de sus Derechos:** El acceso al tribunal debe orientarse a la protección efectiva de los derechos que implica y pone en juego el proceso con relación al titular del derecho. Así, para que la decisión que resulte sea justa y razonables debe ser fundada y congruente, en este sentido, debe haber una relación concordante entre los argumentos de derecho o norma aplicable y los hechos englobados en esa norma, los cuales ella se va a aplicar de modo que el fallo sobre el conflicto planteado, cuya solución es sometida al juez, sea lo suficientemente motivada como para que no implique ni injusticia, ni vulneración de derechos para cualquiera de las partes. Debe además existir el derecho de recurrir a las instancias superiores para ejercer los recursos que la ley pone en sus manos para enmendar la sentencia.

⁶⁰ Vázquez, Domingo. Op. Cit.. pp. 181 y sig.

- **El Elemento de Igualdad:** Considerado como consustancial al proceso y uno de los elementos dogmáticos del mismo, sin el cual no se aplica ni tiene sentido el derecho de defensa, el derecho a la igualdad constituye un principio o elemento del Debido Proceso puesto que implica la oportunidad de que todas las partes al concurrir al tribunal gocen de los mismos medios de ataque y de defensa, es decir, que puedan defenderse en iguales condiciones e iguales oportunidades, con la posibilidad racional de hacer valer sus alegatos, medios y pruebas sin estar colocadas en situación de desventaja.

- **El Derecho de Audiencia:** Manifestación concreta del derecho de acceso a los tribunales y posibilidad que permite la realización en la práctica del derecho de defensa, el derecho de audiencia consiste en el derecho a ser oído por el tribunal; es obvio que resultaría imposible de ejercer el derecho de defensa si el juez no escucha a las partes o el acto de emplazamiento y las conclusiones escritas no contienen los medios que las partes invocan en apoyo de sus pretensiones, de modo que el juez pueda tener conocimiento de los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoyan las mismas.

- **El Derecho de Defensa:** De importancia capital dentro del contenido del debido proceso, el derecho de defensa consiste en la facultad de todo titular de derecho a disponer de todos los medios, garantías e instrumentos que el ordenamiento pone a su alcance para la defensa real y efectiva de sus derechos e intereses jurídicos, cuya privación o desconocimiento en su perjuicio conlleva a lo que denominamos indefensión o violación del derecho de defensa. La violación del derecho de defensa no sólo se produce cuando se vulneran las reglas procesales, sino también cuando se atenta contra cualquier otro derecho envuelto en el proceso, ya

sea por parte del órgano jurisdiccional, o por la de una de las partes, siempre que implique la privación o disminución de las posibilidades de defenderse.

- **Garantías Fundamentales de Orden Procesal:** Se trata de una serie de derechos cuya finalidad es garantizar de modo real y efectivo el derecho de defensa y la objetividad e imparcialidad procesal, razones por las cuales tales garantías están presentes en todo proceso, siendo las siguientes:

- a) Derecho a la aportación de la prueba
- b) Derecho a juicio contradictorio
- c) Derecho a un juicio sin dilaciones
- d) Derecho a las garantías procesales
- e) El Principio de legalidad
- f) La regla non bis in idem

CAPITULO II

REGULACION JURIDICA DE LAS GARANTIAS DEL DEBIDO PROCESO EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION TRIBUTARIA

2.1 El Debido Proceso

En el capítulo anterior la Garantía del Debido Proceso, fue conceptualizada, como un “conjunto de garantías y principios establecidos en la Constitución de la República”,⁶¹ los cuales exigen que como objeto de nuestro estudio, antes de proceder a limitar la esfera jurídica del contribuyente o a privársele por completo de un derecho, debe ser oída y vencida con arreglo a las leyes preestablecidas y que regulan la relación fisco-contribuyente.

El doctor Francisco Bertrand Galindo, considera al Debido Proceso, como la condición de igualdad ante la administración, consiste en que los órganos que ejercen la función administrativa deben en igualdad de circunstancias, no dar lo que nieguen a otros y viceversa.⁶²

Sin embargo en materia tributaria el legislador regula los derechos inmersos en el Debido Proceso, estos comprenden una amplia gama de derechos de los contribuyentes, garantizados a la luz de los Principios Constitucionales aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria establecidos en el Art. 4 de C.T. los cuales desarrollaremos en este capítulo.

⁶¹ Corte Suprema de Justicia, Op. Cit. p. 40

⁶² Bertrand Galindo, Francisco y otros, Op. Cit. p. 803

Las Garantías del Debido Proceso, se traduce en la existencia de mecanismos de protección frente a la violación de las garantías constitucionales en las que pueda incurrir la Administración.

Por los conceptos antes mencionados, podemos observar que las Garantías del Debido Proceso constituyen una garantía tanto para los procesos judiciales como para los procedimientos administrativos, siendo así perfectamente aplicable esta garantía a los procedimientos administrativos tributarios, como lo es el de la fiscalización tributaria.

Así tenemos que el Debido Proceso constituye una verdadera garantía constitucional, protegiendo en el ámbito impositivo a los contribuyentes de las inconstitucionales pretensiones de la Administración Tributaria y de las inconstitucionales normas adjetivas presentes en las leyes tributarias.

2.2 Elementos del Debido Proceso

2.2.1. Principio de Justicia: Regulado en el Art 3 literal a) CT. establece que la Administración garantizará la aplicación eficaz de las normas tributarias las cuales comprenden el conjunto de principios y garantías del contribuyente.

2.2.2. Principio de Igualdad: Regulado en Art 3 literal b) CT. prohíbe cualquier diferencia entre personas, ya que todos son iguales ante la ley y en la aplicación de la ley, este principio no se refiere a una igualdad en términos numéricos, sino que se trata de asegurar el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en análogas situaciones.

Este principio de Igualdad en Derecho Tributario, determina que la Administración Tributaria, trate igualmente a los iguales y desigualmente a los desiguales, prohibiendo las desigualdades, irracionales y arbitrarias que tengan como objetivo beneficiar o perjudicar ciertos contribuyentes a realizar auténticos valores del ordenamiento jurídico.

2.2.3. Principio de Legalidad: Regulado en el Art. 231 CN y Art. 3 literal c) CT. en materia tributaria, el principio de legalidad se suscribe en el aforismo jurídico “**nulo impuesto sin ley**”, lo que quiere decir que irrestrictamente, todo impuesto que se pretenda cobrar al contribuyente debe estar contenido en una ley, y no sólo eso, sino debe contener también en sus disposiciones, de forma clara, todos los elementos esenciales de dicho impuesto, a saber, el objeto, sujetos, base, tasa, tarifa o cuota, forma y períodos de pago, exenciones, excepciones, entre otras.

Esta es la más clásica de las garantías del contribuyente, se relaciona con el origen mismo del constitucionalismo, determina que la ley es el instrumento por el cual se regularán las relaciones fisco-contribuyente.

Este principio, constituye una regla de Derecho Constitucional Tributario, universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos, y obliga a que la ley trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de criterios razonables esencialmente influidos por la capacidad contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas.⁶³

⁶³ Casás, José Osvaldo, *Principios Jurídicos de la Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen I, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 219

2.2.4. Principio de Celeridad: Regulado en el Art 3 literal d) CT. lleva implícito la agilidad en los procesos de manera que estos se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible, creando en la Administración, la obligación de actuar en un plazo razonable, su vulneración se produce siempre como consecuencia de una omisión por parte de la Administración para resolver dentro de los plazos previstos las pretensiones que se formulen.

2.2.5. Principio de Proporcionalidad: Regulado en el Art 3 literal e) CT. implica que los actos de la Administración Tributaria deben ser específicos e idóneos para alcanzar los fines requeridos por el Estado.

2.2.6. Principio de Economía: Regulado en el Art 3 literal f) CT. establece que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios, de tal manera que resulte en menor gasto para ambos sujetos de la relación tributaria.

2.2.7. Principio de Eficacia: Regulado en el Art 3 literal g) CT. establece que los actos de la Administración deberán lograr su finalidad recaudatoria, realizándose en forma debida y correcta, con la necesaria firmeza, pero, al mismo tiempo con la mayor moderación posible, en proporción a los derechos fundamentales del contribuyente.

2.2.8. Principio de Verdad Material: Regulado en el Art 3 literal h) CT. este principio regulará las actuaciones de la Administración de tal manera que para el logro de sus objetivos, deberán basarse única y exclusivamente en los hechos investigados y conocidos.

2.3 El Debido Proceso y la Garantía de Audiencia:

El Debido Proceso y la Garantía de Audiencia, como lo ha reconocido la Sala de lo Constitucional, ha retomado diferentes acepciones para referirse al contenido de El Debido Proceso, dentro de las que podemos mencionar “garantía del debido proceso”, “garantía de audiencia” y “derecho de audiencia”.

En cuanto a la terminología usada por esta Sala para referirse a lo que doctrinariamente se conoce como Debido Proceso, se hará referencia a algunas sentencias donde la Sala de lo Constitucional se ha pronunciado sobre este tema.

La Sala de lo Constitucional se pronuncia sobre la Garantía de Audiencia como aquella que: “protege al gobernado contra toda privación arbitraria de cualquiera de sus derechos subjetivos, sean estos reales o personales, independientes que dicho derecho este expresamente consagrado en la constitución. Se afirma que existe violación a la garantía de audiencia cuando el gobernado no ha tenido la oportunidad de defensa, privándosele de un derecho sin el correspondiente juicio o cuando en el mismo no se cumplen las formalidades procesales esenciales del procedimiento, las cuales se concretizan en la oportunidad de defensa y la oportunidad probatoria”.⁶⁴

En el pronunciamiento anteriormente descrito, la Sala hace referencia a la violación de Garantía de Audiencia, cuando no se cumplen las formalidades procesales del procedimiento, teniendo en cuenta que la

⁶⁴ Corte Suprema de Justicia, Revista de Derecho Constitucional No. 6, Sentencia de Amparo Referencia D-07-93, Enero-Marzo de 1993, El Salvador, pp. 264 y sig.

Fiscalización de los tributos, es un conjunto de procedimientos llevados a cabo por la Administración Tributaria con el fin de alcanzar los objetivos financieros del Estado, podemos establecer que de verse vulneradas algunas formalidades o requisitos en el procedimiento de fiscalización tributaria, se se estaría violentando claramente la Garantía del Debido Proceso.

Así también la Sala, se pronuncia: “La Garantía Constitucional del Debido Proceso, presupone que los actos y diligencias practicados sean válidos para que los elementos de juicio que sean estimados en contra o a favor del gobernado cumplan con el requisito de legalidad que es condición **sine qua nom** de toda prueba. Por lo que no puede estimarse como elementos probatorios aquellos datos que hayan sido recabados en actos procesales que no son válidos”.⁶⁵

Si la Garantía del Debido Proceso, establece actos y diligencias válidos, en el procedimiento de Fiscalización Tributaria, estos actos deberán apegarse en su totalidad a las disposiciones Constitucionales, jurisprudencia, Código Tributario, Reglamento del Código Tributario y supletoriamente la doctrina legal emanada por la Sala de lo Constitucional y Contencioso Administrativo, pues así lo establece el Art. 5 literales a,b,c,d del CT.

En Sentencia de Amparo, la Sala de lo Constitucional, manifiesta: “Para considerar que existe un Debido Proceso, es necesario que aquel sea sustanciado conforme a la constitución, y además que se respete íntegramente el derecho de audiencia, ya que dicho derecho es un efecto

⁶⁵ Corte Suprema de Justicia, Revista de Derecho Constitucional No. 14, Sentencia de Habeas Corpus referencia 018L94, Abril-Junio de 1995, El Salvador, p. 70.

esencial y configurativo para la protección de los derechos constitucionales de los mismos impetrantes”.⁶⁶

El Derecho de Audiencia se fundamenta en el Art. 11 CN. en la que se establece que nadie puede ser privado de sus derechos sin ser previamente oído y vencido en juicio, y CT lo regula en el Art. 4 Inc. 2 como uno de los derechos del contribuyente estableciendo que éste, posee el derecho a ser oído, debiendosele conceder audiencia.

El Derecho de Audiencia, no se limita simplemente a oír, sino implica la necesidad de permitirle al contribuyente la oportunidad real de resitirse o defenderse, sea mediante actividad probatoria o actividad de alegación, mediante la presentación de los escritos, a fin de agotar las pruebas que obren a su alcance, con el objeto de demostrar si son ciertos o no las infracciones establecidas en el dictamen fiscal.

Por tanto la Garantía de Audiencia constituye un derecho fundamental para todos los contribuyentes es importante otorgar al contribuyente la oportunidad de defenderse y presentar todas las pruebas que sean idóneas para acreditar sus excepciones en los procedimientos administrativos, generalmente en marco del ejercicio de las facultades de fiscalización tributaria, de lo contrario se violaría el derecho a ser oído y, en consecuencia, se colocaría al contribuyente en un estado absoluto de indefensión.

⁶⁶ Corte Suprema de Justicia, Líneas y Criterios Jurisprudenciales de la Sala de lo Constitucional, año 2001, El Salvador, p. 26.

2.4. Derechos de los Administrados:

Regulados en el Art. 4 literal a) y b) CT, dichos derechos poseen un rol importante, pues representa una necesidad para el desarrollo eficaz de las funciones de las administraciones tributarias modernas y un avance en la cultura tributaria de sus administrados.

Para abordar la problemática de la aplicación de las Garantías del Debido Proceso en la Fiscalización de los Tributos, es importante conocer los derechos que como contribuyentes se tienen ante la Administración.

2.4.1. Derecho de Petición

Regulado en el Art. 18 de la CN, Art. 4 literal a) y 26 del CT confiere al Contribuyente el derecho a externar sus peticiones o consultas, por medio de un escrito dirigido a la Administración Tributaria.

El Contribuyente debe exponer su petición de forma clara y precisa, cumplimiento con las formalidades y requisitos en la presentación de escritos, según las disposiciones establecidas en el Art. 34 del CT.; ejercer este derecho no implica que el contribuyente dejará de cumplir con las obligaciones tributarias que le corresponden.

La Administración Tributaria, por medio del Director General de la DGII está en la obligación de resolver lo solicitado y hacerle saber la respuesta por escrito al solicitante, a más tardar en 45 días hábiles después de presentado el documento donde conste la petición o consulta.

2.4.2. Derecho de Contradicción

El Art. 4 literal “b” CT, regula una de las manifestaciones más importantes de los derechos integrantes del derecho a la defensa, el derecho a ser oído o de contradicción, también llamado derecho de audiencia; para Devis Echandía, este derecho comprende la observancia de dos principios esenciales para la convivencia en sociedad: en primer lugar, la prohibición de juzgar y sentenciar a alguien sin oírlo previamente y sin proporcionarle las herramientas adecuadas para defenderse en igualdad de condiciones, y en segundo lugar, la prohibición de que alguien haga justicia por sus propios medios.⁶⁷

El Código Tributario en el derecho de contradicción subsume los siguientes derechos:

2.4.2.1. Derecho a utilizar los medios de prueba

Regulado en el Art. 4 literal b) No. 1, 200 y 205 CT., este derecho garantiza al contribuyente la oportunidad de presentar los alegatos y pruebas que considere más adecuados para la defensa de sus intereses, lo cual no significa que éste intervendrá efectivamente en el procedimiento. Este derecho consiste en brindarle al administrado la oportunidad respectiva para ser oído, por lo que quedará en él ejercer o no tal derecho, por ello la materialización de este derecho no es más que una herramienta para la realización de la garantía del Debido Proceso y una manifestación del principio de igualdad de las partes en el proceso.

⁶⁷ Devis Echandía, Hernando, *Compendio de Derecho Procesal*, Tomo I-Teoría del Proceso, Editorial ABC, décima edición, Bogotá, 1985, p. 213

En ese sentido, puede invocar como medios de prueba cualquier documentación fehaciente, incluyendo los emitidos por la Administración Tributaria, siempre que estén individualizados y se indique su fecha, número y oficina que lo expidió.

Por tanto, aunque el contribuyente decida no hacer uso de su oportunidad para presentar alegatos y pruebas, la misma debe ser respetada, se le debe otorgar el plazo necesario para hacerlo valer, de lo contrario, la ley que desconozca este derecho fundamental incurrirá en una violación a este derecho.

Para ejercer su derecho, un elemento de gran importancia en la garantía que estudiamos, es la facultad que tienen las partes de hacer usos de los recursos o medios de impugnación previstos en la ley contra las resoluciones judiciales.

2.4.2.2. Derecho a ser oído

Regulado en el Art. 4 literal b) No. 2, Art. 11 y 12 de la CN., implica que el sujeto pasivo tenga la oportunidad real de defenderse, en el respectivo proceso previamente establecido, y además, que se cumplan las formalidades esenciales del proceso, hacer saber al sujeto contra quien se realiza el proceso, la infracción o el ilícito que se le reprocha y facilitarse el ejercicio de los medios de defensa.

Desde el momento que la Administración Tributaria envíe la Notificación de Auto de Audiencia y Apertura de Pruebas, como resultado de una fiscalización, previo a la liquidación de oficio, el Sujeto Pasivo tendrá

cinco días hábiles para ejercer su Derecho de Audiencia y externar su conformidad o no, con respecto a lo que se le está imputando.

Cuando se proceda contra un Contribuyente imponiendo sanciones aisladas por aquellas infracciones verificadas por el Auditor, en el ejercicio de sus funciones, la Administración Tributaria deberá iniciar el proceso correspondiente, concediéndole audiencia por un plazo de tres días hábiles, contados a partir de la fecha en que se le envió la notificación respectiva.

Este es el principal de los derechos, implica que el afectado a quien se le vulnera esta garantía, tenga la oportunidad real de defenderse, en el respectivo proceso previamente establecido, y además que se cumplan las formalidades esenciales del proceso. Hacer saber al sujeto contra quien se realiza el proceso, la infracción o el ilícito que se le reprocha, y facilitarle el ejercicio de los medios de defensa.

Así también “Como manifestación del Debido Proceso, exige que el proceso debe preceder al acto de privación, es decir, que toda persona titular de un derecho que esté siendo obstaculizado o del cual se priva a aquel, está legitimada para exigir un proceso, o procedimiento en su caso, a fin de ejercer su derecho de defensa”.⁶⁸

Esta garantía implícita en la fiscalización de los tributos, supone una protección al contribuyente, así conforme a lo establecido por la Sala de lo Constitucional en Sentencia de Amparo, “...contra toda privación arbitraria de cualquiera de sus derechos subjetivos, sean estos reales o personales, independientemente que dicho derecho este expresamente consagrado en la constitución. Se afirma que existe violación a esta garantía, cuando el contribuyente no ha tenido la oportunidad de defensa, privándosele de un

⁶⁸ Corte Suprema de Justicia, Revista de Derecho Constitucional No. 24, 1997, El Salvador p. 427

Derecho sin el correspondiente juicio o cuando en el mismo no se cumplen las formalidades procesales esenciales del procedimiento, las cuales se concretizan en la oportunidad de defensa y la oportunidad probatoria”.⁶⁹

En sentencia de Amparo, la Sala de lo Constitucional, hace mención en lo relacionado al derecho de audiencia, como aspectos esenciales de la misma los aspectos siguientes: "...de modo genérico y sin carácter taxativo pueden mencionarse: a)Que la persona a quien se pretende privar de alguno de sus derechos se le siga un proceso, establecido para cada caso por las disposiciones constitucionales respectivas; b)Que dicho proceso se ventile ante entidades previamente establecidas; c)Que en el proceso se observen las formalidades esenciales procesales o procedimentales; y d)Que la decisión se dicte conforme a las leyes existentes al momento en que se halla realizado el hecho que la hubiere motivado”.⁷⁰

La Garantía de Audiencia se basa en el antiguo aforismo jurídico de que “toda persona tiene derecho a ser oído y vencido en juicio”, por tanto el contribuyente tiene el derecho a manifestar lo que a su derecho convenga y a tener la oportunidad de aportar pruebas que soporten lo dicho, ante una imputación hecha por la Administración Tributaria.

El tratadista Flores Zavala alude a Gabino Fraga y Narciso Bassols, que establecen que para que se respete la Garantía de Audiencia, en un procedimiento administrativo, el afectado debe tener conocimiento del inicio del procedimiento, del contenido de la cuestión a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada, para darle la oportunidad de presentar su defensa.

⁶⁹ Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Amparo D 07-93, Revista de Derecho Constitucional No. 6, Enero-Marzo de 1993, El Salvador, pp. 264 y 279

⁷⁰ Corte Suprema de Justicia, Sentencia de Amparo 362-97 de 10/12/1998, Revista de Derecho Constitucional, No. 29, 1998 El Salvador, p. 703.

Así también se debe organizar un sistema de comprobación, de modo que tanto quien sostenga una cosa y quien la niegue, comprueben su veracidad y una vez agotado el trámite, los interesados reciban la oportunidad de presentar alegaciones y por último, que se concluya el procedimiento con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas y fije la forma de cumplirse.

De la Garza manifiesta: “que en materia tributaria, la Garantía de Audiencia se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la Autoridad en determinación de impuestos productos de un procedimiento administrativo, en el procedimiento oficioso y contencioso que establece el Código Tributario y en algunas leyes particulares que conceden recursos o instancias administrativas a los particulares contra resoluciones dictadas por las autoridades fiscales, no importando en que momento del procedimiento se otorgue, siempre y cuando efectivamente se otorgue”.⁷¹

De acuerdo a lo expresado por los tratadistas anteriormente aludidos y siendo un derecho fundamental de acuerdo a la Constitución, el derecho de audiencia es un elemento de trascendental importancia en el proceso tributario, ya que con ello se le otorga al contribuyente la oportunidad de defenderse y presentar todas las pruebas para su debido estudio y valoración.

Es necesario recordar que la Garantía del Debido Proceso constituyen los pilares fundamentales de un verdadero “Estado de Derecho”, por lo que la Administración Tributaria debe ejercer las facultades fiscalizadoras

⁷¹ De la Garza, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1999, p. 63

apegadas a los máximos postulados y derechos constitucionales del contribuyente, fundamentalmente a la Garantía de Audiencia.

2.4.2.3. Derecho a ofrecer y aportar pruebas

Regulado en Art. 4 literal b) No. 3 y 200 CT. así como el contribuyente tiene el derecho de contradecir las pretensiones de la Administración Tributaria con ocasión de un procedimiento de fiscalización, igualmente se le tiene que respetar tanto el derecho subjetivo de probar, como la oportunidad procedimental de ejercer tal derecho, de lo contrario implicaría una violación al derecho de defensa en caso de no garantizarle al contribuyente su derecho a aportar pruebas para desvirtuar las afirmaciones que haga la Administración Tributaria.

El Art. 202 CT. establece el momento en que deberán aportarse las pruebas y bajo los siguientes alcances:

- En el desarrollo del proceso de fiscalización o en cumplimiento de las obligaciones de informar que establece el Código Tributario.
- Dentro de las oportunidades de audiencia y defensa concedidas en el procedimiento de liquidación oficiosa o de imposición de sanciones que contempla este Código, al igual que dentro del trámite del recurso de apelación. En este último caso, se podrá recibir pruebas ofrecidas que no fueron producidas ante la Administración Tributaria, cuando se justificaren ante ésta como no disponibles.

Luis Fraga Pittaluga señala, "...el contribuyente, el responsable o el tercero, han de tener la posibilidad de probar todo aquello que les favorezca

y que contribuya al mejor conocimiento del asunto y al establecimiento de la verdad material, a través de cualquier medio de prueba legal, pertinente o conducente”.⁷²

Este derecho debe ser con el fin de que la Administración Tributaria pueda decidir el asunto planteado con base a todos los elementos necesarios que le permiten un profundo y verdadero análisis del caso, respetando así el debido proceso.

2.4.2.4. Alegar sobre el Mérito de la Prueba

Regulado en Arts. 4 literal b) No. 4, Art. 37 y 203 CT. en el proceso de audiencia y apertura a pruebas, el Sujeto Pasivo, puede alegar sobre el mérito de las pruebas presentadas en su contra y desvirtuar total o parcialmente, los cargos que se le imputan, mostrando la evidencia contundente que ampare sus alegatos.

Los actos en los cuales se suprime este derecho son transgresiones al debido proceso, tal como lo señala el maestro Couture: “la ley que priva del derecho a probar equivale a la ley que priva del derecho a defenderse. Son inconstitucionales, porque el Debido Proceso, es aquél que encuentra en la prueba de los hechos, el necesario sostén de las afirmaciones de la defensa”.⁷³

⁷² Fraga Pittaluga, Luis, La Defensa del Contribuyente Frente a la Administración Tributaria, Ediciones Funeda, Caracas, 1998, p.12

⁷³ Couture, Eduardo J. Estudios de Derecho Procesal Civil, tomo I-La Constitución y el Proceso Civil, Ediciones De Palma, segunda edición, Buenos Aires, 1978, p. 198

Así también indica LUIS FRAGA PITTALUGA, que “En el ejercicio de este derecho fundamental, no pueden haber cortapisas de ninguna especie, salvo las limitaciones que excluyen toda posibilidad de valoración con respecto a las pruebas ilegales, impertinentes o inconducentes. De resto, el contribuyente, el responsable o el tercero, han de tener la posibilidad de probar todo aquello que les favorezca y que contribuya al mejor conocimiento del asunto y al establecimiento de la verdad material, a través de cualquier medio de prueba legal, pertinente y conducente”.⁷⁴

Es importante resaltar que la falta de oportunidad de prueba, por parte de la Administración y de cumplir con la apertura y desarrollo del respectivo período de apertura evaluación de las pruebas, puede viciar de nulidad la resolución que dicte para decidir el asunto planteado, debido a la indefensión del contribuyente ante la Administración.

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Costa Rica ha juzgado que la prueba objetiva “implica, desde luego, la prohibición absoluta de valerse de medios probatorios ilegítimos y darles a éstos, si de hecho los hubiera, ninguna trascendencia formal o material”⁷⁵.

El proceso inicia partiendo del informe presentado por la Dirección de Fiscalización, enviado al Departamento Jurídico, después de realizar la fiscalización en el cual se detallan los hallazgos e incumplimientos por parte del contribuyente detectados según los criterios del auditor designado.

En caso que se determine incumplimiento en las obligaciones tributarias la Administración envía al contribuyente copia del informe del

⁷⁴ Fraga Pittaluga, Luis. Las Garantías Formales de los Contribuyentes en la Constitución de 1999, Ediciones Funeda, Caracas, 2001, p.57

⁷⁵ Corte Suprema de Justicia, Revista Jurisprudencia Constitucional No 1º, Publicaciones de la Corte Suprema de Justicia, San José, 1994 pp.60 y sig.

auditor con el auto de audiencia y apertura a prueba a efecto que este conozca los resultados del informe y pueda ejercer sus garantías de audiencia y defensa según lo establece el Art. 166 C.T.

El plazo para presentación de pruebas será de cinco días hábiles que se computarán a partir de la notificación respectiva para que el contribuyente pueda ser oído y señale sus inconformidades, vencido el plazo de audiencia se abrirá apertura a pruebas teniendo para ello un plazo de diez días, en el cual el contribuyente deberá presentar todas las pruebas de descargo de hecho y de derecho que puedan ayudar a desvirtuar el informe de la DGII; las pruebas se deben presentar por escrito en el plazo anteriormente señalado, además se deben aclarar aquellos puntos que se aceptaren y rechazaren.

El análisis de las pruebas implica que, 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 pertinentes.

La Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas envía notificación de lo resuelto al contribuyente, la cual puede ser absolutoria o determinársele impuesto o imponer las multas respectivas.

2.4.2.5. Derecho a que se tome una decisión fundamentada

Regulado en Art. 4 literal b) No. 5 Art. y 186 del CT. este derecho se refiere al hecho de que una vez aportadas las pruebas y argumentos, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de la DGII se encargará de valorarlos.

Al final del proceso, la resolución debe ser tomada con bases fundamentadas y debidamente probadas, conforme a las disposiciones legales aplicables, que demuestren la veracidad o no de las infracciones que se le atribuyen al sujeto pasivo.

Valoradas las pruebas, ya sea que se desvirtuaran o confirmaran los hechos imputados al contribuyente, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas emitirá el informe y la resolución respectiva, los cuales deben darse a conocer al contribuyente y servirán como base para la liquidación del impuesto, conjuntamente con el informe de auditoría.

2.4.2.6. Derecho a interponer los recursos correspondientes

Regulado en Art. 4 literal b) No. 6 CT. y Art. 1 y sig. LTAII, este Derecho es un instrumento procesal que brinda una protección reforzada a los Derechos Constitucionales de la persona, cuando no ha tenido, de conformidad con el artículo 2 CN. la protección en la conservación y defensa de sus derechos, así también implica la obligación constitucional de que la Administración Tributaria, actúe con pleno sometimiento a la ley ya que los recursos son instrumentos y mecanismos de control de las actuaciones administrativas.

Los contribuyentes tienen derecho, en los términos legalmente previstos, a interponer en vía administrativa los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos dictados por la Administración Tributaria,

Los recursos frente a las actuaciones de la Administración, serán mecanismos de control en la relación fisco-contribuyente, a fin de garantizar su funcionamiento ajustado al ordenamiento jurídico y la protección de los administrados frente al ejercicio de las potestades del Estado.

El Art. 2 LTAII establece que serán objeto de recurso aquellas resoluciones emitidas por la DGII o DGRA, en las cuales el contribuyente no estuviere de acuerdo y contará con un término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación, para interponer el recurso.

El Tribunal de Apelaciones conoce del recurso interpuesto por el Contribuyente y se encarga de dar el trámite correspondiente para poder emitir una sentencia sobre la resolución apelada por éste. Dicha sentencia puede ser de tres tipos:

Confirmatoria: Es la que confirma y acepta en todas sus partes la resolución emitida por la DGII.

Revocatoria: Es la que objeta toda la resolución emitida por la DGII dándole la razón al Contribuyente.

La Modificatoria: Esta confirma y revoca en parte la resolución emitida por la DGII modificando el impuesto a pagar.

La resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones, debe ser notificada inmediatamente al Contribuyentes. En caso de existir inconformidad puede recurrir a la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

2.4.2.7. Derecho de Acceso al Expediente Administrativo

También regulado en el Arts. 4 literal c), 34 y 35 CT estipula que el contribuyente que desee consultar las actuaciones que haya realizado ante la Administración Tributaria o las que ésta ha efectuado en el ejercicio de sus funciones, tienen el derecho de solicitar acceso del

expediente a su nombre, siendo este el medio más idóneo y apropiado del que disponen para conocer con claridad y suficiencia la opinión fiscal.

Dicha solicitud debe presentarse por escrito ante la Administración Tributaria y cumplir con los requisitos establecidos en el Art. 34 del CT. en el cual manifiesta que puede hacerlo personalmente o a través de representante legalmente establecido, consignando en el escrito el cargo del funcionario y la Institución a quien lo dirige, nombre y generales del interesado y el contribuyente cuando proceda, el número de NIT, en dicho escrito expresaran los hechos y razones que motivan su pretensión en términos precisos, el lugar, fecha y firma del sujeto pasivo o de su representante legal.

Así también el Art. 8 RCT establece el procedimiento a seguir para el contribuyente que desee tener acceso a su expediente, dicho artículo hace mención a que posterior a la presentación del escrito antes mencionado, la Administración Tributaria, examinará la solicitud y documentación adjunta, comunicando al contribuyente o representante que acuda a realizar la consulta del expediente.

CAPITULO III

JURISPRUDENCIA JUDICIAL, ADMINISTRATIVA Y DERECHO COMPARADO DE LA FISCALIZACION TRIBUTARIA APEGADA AL DEBIDO PROCESO

Entenderemos por jurisprudencia las reiteradas interpretaciones que de las normas tributarias, realizan la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, como el TAIIA, en sus resoluciones y que sirven de precedentes, constituyéndose como fuentes de Derecho, según el país también podemos decir que es el conjunto de fallos firmes y uniformes dictados por los órganos jurisdiccionales.

Al referirnos a jurisprudencia judicial aludimos a los fallos dictados por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, relacionados con los impuestos.

Así también nos referimos a la jurisprudencia administrativa al señalar los fallos dictados por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas acerca de las actuaciones de la relación fisco-contribuyente.

Referente a la jurisprudencia administrativa de nuestro país, esta proviene de los recursos presentados por los contribuyentes, en caso de no estar de acuerdo con la resolución pronunciada por la DGII, mediante la cual considera se le ha vulnerado un derecho, este debe acudir a interponer el Recurso de Apelación, ante el TAIIA, para lo cual el Art., 2 LTAIIA establece un término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.

La jurisprudencia judicial, emanada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, ante Recurso interpuesto por los contribuyentes no conformes con la decisiones del TAIIA en Recurso de Apelación, pretenden que les sean reconocidos sus derechos en relación con la legalidad de los actos de la Administración Tributaria, conforme a los requisitos establecidos en el Art. 10 de la LJCA.

Sin embargo, aunque en El Salvador la jurisprudencia judicial proviene únicamente de la Sala de lo Contencioso Administrativo, para conocer el contenido íntegro de las normas vigentes hay que considerar cómo las mismas se vienen aplicando en cada momento, según el país⁷⁶: El estudio de

⁷⁶ <http://es.wikipedia.org/wiki/Jurisprudencia>

En el Derecho Anglosajón es una fuente de primera magnitud, debido a que los jueces deben fundamentar sus decisiones o sentencias judiciales mediante un estudio minucioso de los precedentes.

La jurisprudencia en Chile no tiene eficacia general, de modo que es perfectamente posible que los tribunales interiores puedan resolver en contradicción con fallos anteriores de tribunales superiores. Sin embargo, la parte agraciada puede sentar un recurso, para que esta resuelva si el tribunal ha fallado fundada en un error de derecho.

En España, no se considera a la jurisprudencia fuente de derecho, ya que el Art. 1.1 del Código Civil no lo establece como tal, estableciendo únicamente como fuentes del derecho a la ley, la costumbre y los principios generales del derecho. No obstante el Art. 1.6 del Código Civil dispone que la jurisprudencia completara el ordenamiento jurídico, por lo que aunque no sea fuente propiamente dicha, su facultad para modular la Ley y establecer cuales han de ser los principios generales del Derecho, le otorga relevancia. La fuente de derecho supletoria de la ley y la costumbre son los principios generales del derecho.

La Jurisprudencia Española se constituye a partir de dos Sentencias que interpreten una norma en igual sentido, emanadas del Tribunal Supremo de Justicia, las que no reúnen estas características, únicamente gozan de la consideración de “precedentes”, sirviendo únicamente como apoyo a una determinada tesis sostenida en juicio, al carecer de auténtico contenido normativo. Del mismo modo, una Sentencia emanada por un Tribunal Superior de Justicia carece de relevancia normativa para Tribunales Superiores de otras Comunidades Autónomas, que pueden emitir fallos no concordantes con dichas interpretaciones, e incluso contradictorios.

Es necesario hacer referencia al Tribunal Constitucional, ya que pese a no ser un órgano judicial, sino constitucional, también emite sentencias, con la denominación técnica de “jurisprudencia”. Dichas sentencias, por el especial grado de su órgano emisor, tienen efectos normativos, al ser el TC el único órgano legitimado para interpretar validamente la Constitución. En efecto el Art. 5.1 Ley Orgánica de Procedimientos Judiciales, claramente determina que las sentencias del TC, son vinculantes, y los jueces y tribunales deben interpretar todas las normas conforme con la interpretación que de las mismas resulte de las resoluciones dictadas por el TC en todo tipo de procesos.

las variaciones de la jurisprudencia a lo largo del tiempo es la mejor manera de conocer las evoluciones en la aplicación de las leyes.

3.1. El Debido Proceso y su Aplicación en el Procedimiento de Fiscalización Tributaria, Jurisprudencia del TALLA y la Sala de lo Contencioso Administrativo

3.1.1. Vulneración al Principio de Justicia ⁷⁷

Recurso interpuesto por el señor Ricardo Augusto Cevallos Cortéz, en su carácter de representante legal de la Sociedad Payless Shoesource of El Salvador, Limitada de Capital Variable, impugnando resolución emitida por la DGII del año 2005 que declara multa por infracción cometida a la Ley de Impuesto sobre la Renta y al Código Tributario de conformidad a los establecido en el Art. 243 lit. a) del referido Código, por omitir llevar registros de control de inventarios estando obligado a ello, respecto de los períodos mensuales comprendido del uno de julio al treinta y uno de diciembre de dos mil dos, circunstancia que fue sancionada con la cantidad de Ocho Mil Ochocientos Cuarenta y Ocho Dólares Setenta y Ocho Centavos de Dólar (\$8,848.78).

Argumentos de la parte demandante: Esta manifiesta que las razones en las que basa su inconformidad es que efectivamente el Art. 243 literal a) del CT establece la sanción por omitir llevar registros de control de inventarios, en la resolución objeto del recurso de apelación, hace referencia a multas; sin embargo no se encuentra conforme con el monto

⁷⁷ Resolución por Recurso de Apelación, con referencia número R0507014M, de fecha 30 de noviembre de 2005, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.

determinado y principalmente el procedimiento que se empleo para el cálculo de la misma, ya que la ley en el artículo antes mencionado establece que la multa será el cero punto cinco por ciento (0.5%) sobre el Patrimonio o Capital Contable, que figure en el Balance General menos el superávit por revalúo de activo no realizado, la que no podrá ser menor a nueve salarios mínimos mensuales.

Al respecto el demandante alega, que de acuerdo a la disposición ya citada, el porcentaje del 0.5 por ciento (0.5%) utilizada para determinar la multa **se aplicó sobre un patrimonio o capital contable negativo** de Un Millón Setecientos Sesenta y Nueve Mil Setecientos Cincuenta y Seis Dólares con Setenta y Siete Centavos de Dólar (\$1,769,656.77), contradiciendo el texto de la disposición del Art. 243 literal a) del CT, ya que cuando uso los términos “**patrimonio o capital**” se esta refiriendo desde todo punto de vista al total de recursos de la empresa, susceptibles de generar una renta positiva.

Además argumenta, que si el legislador hubiera querido que el alcance del procedimiento para la imposición de la multa fuera aplicado tanto a patrimonio o capital positivo y también negativo lo hubiera dejado plasmado en el texto del literal a) pero al no hacerlo la DGII no puede interpretar antojadizamente para su beneficio económico la imposición de una multa sobre Patrimonio o Capital contable negativo.

En este recurso Payless Shoesource, manifiesta que existe una contradicción obvia, ya que un capital contable negativo al aplicarle el cero punto cinco por ciento (0.5%), da como resultado una cantidad positiva, matemáticamente al aplicar el porcentaje anterior a la cantidad negativa, tiene que dar como resultado otra cantidad también negativa, en

consecuencia sería una cantidad a pagar por el Fisco o un crédito a favor del contribuyente, sin embargo considerando que esta no sería una posición lógica y acertada, considera que se debe de proceder a aplicar la sanción mínima que estipula el Art. 243 literal a) del CT.

Argumentos de la DGII: Manifestó que su actuar ha sido conforme a Derecho, apegándose a los procedimientos establecidos, no tendiendo más opción que aplicar la respectiva sanción como lo establece el Art. 243 lit. a) CT, al haber comprobado el cometimiento de la infracción por parte del contribuyente social, consistente en omitir llevar registros de control de inventarios, que aunque el resultado del Balance General es negativo para la contribuyente social, se aclara que este saldo es el registrado en el Balance General de la empresa y que el artículo en discusión ordena que sobre ese monto o resultado se aplique el cero punto cinco por ciento, siendo clara la ley al ordenar la aplicación sobre dicho concepto, patrimonio o capital contable, no dando margen para que la Administración Tributaria evalúe situaciones como que el saldo sea negativo o positivo, siendo aplicable únicamente el salario mínimo cuando no exista Balance o no sea posible establecer el patrimonio que figure en el Balance General.

Pronunciamiento del TAIIA: con base a los argumentos anteriores se pronuncia en el sentido de que al verificar dentro del expediente del Impuesto respectivo a folios 112, en el contenido del Balance General al treinta y uno de diciembre de dos mil dos, que el Capital Contable determina un saldo negativo de Un Millón Setecientos Sesenta y Nueve Mil Setecientos Cincuenta y Seis dólares Setenta y Siete Centavos de Dólar, reflejando con ello la verdadera situación económica de la contribuyente social, es decir, que no hay capacidad económica como para aplicar directamente la base de imposición prevista en la ley, la que presupone que para que aplique deba

exceder en su resultado una cuantía mayor a los nueve salarios mínimos mensuales.

Al no exceder manifiesta el TAIIA, sea porque el monto del patrimonio o capital contable no sea suficiente como para que en la aplicación del cero punto cinco por ciento resulte una cuantía mayor a la de la multa mínima, o porque el patrimonio mismo manifiesta un resultado negativo, en cuyos casos la aplicación de la sanción lo será en el monto de los nueve salarios mínimos. Y esto explica el error de apreciación de la DGII, cuando pretende cifrar la base imponible utilizando montos positivos, o negativos de patrimonio como en este caso, siendo que todo monto negativo de patrimonio equivale a cero a los efectos de la aplicación de la multa mínima.

Para el TAIIA, en el presente caso lo que se está violentando es el Principio de Justicia conforme a la definición del Código Tributario en el Art. 3 lit. a), ya que la Administración no ha hecho aplicación oportuna y correspondiente de la norma tributaria, pretendiendo sancionar sobre una base de imposición negativa, cuando el criterio de aplicación de la misma es que esa base debe reflejar una capacidad económica suficiente por parte del infractor como para soportar pasivamente la sanción prevista en la ley, pues de lo contrario, la correspondiente norma por aplicar será en los términos de la sanción mínima prevista en el Art. 243 literal a) CT.

Por consiguiente el Tribunal es del parecer que debido al reconocimiento de la alzada sobre el sometimiento de la infracción y no habiendo un saldo positivo en cuanto al Capital Contable para poder cifrar la base de la imposición de la sanción, lo correcto es aplicar la multa mínima, como bien lo establece en el referido artículo cuando reza sobre la sanción “la que no podrá ser inferior a nueve salarios mínimos mensuales”,

concluyendo este ente Contralor que procede la argumentación manifestada por la recurrente social, debiendo modificarse la resolución objeto de alzada, ajustándose la cuantía de la multa en la cantidad de Un Mil Doscientos Noventa y Seis Dólares (\$1,296.00), que es el equivalente a nueve salarios mínimos.

3.1.2. Análisis de la Violación al Principio de Justicia por parte de la DGII

Luego de conocer los alegatos de las partes sobre el punto controvertido, que era determinar si la resolución contra la cual se interpuso el recurso de Apelación vulneraba el Debido Proceso al determinarse multa del cero punto cinco por ciento (0.5%) sobre Patrimonio o Capital Contable negativo.

Al respecto se considera que efectivamente la DGII, vulneró el Debido Proceso al violentar el Principio de Justicia conforme a lo establecido en el Art. 3 lit. a) CT. al impugnar la disposición del Art. 243 literal a) CT. puesto que al utilizar los términos “patrimonio o capital” alude al total de recursos del contribuyente y que sean capaces de generar una renta positiva.

El Principio de Justicia, garantiza la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias, se considera aplicado por la Administración Pública, cuando esta dicta y ejecuta actos aplicando en correcta forma la norma y cumpliendo con eficacia su actividad.

Se considera que al imponer una sanción sin el criterio adecuado y establecido por el legislador, se evidencia la vulneración de los derechos y

garantías del contribuyente, ya que el procedimiento para establecer la sanción por incumplimiento no se realizó de acuerdo al principio de justicia y dentro de los parámetros establecidos en este principio y regulado en el Art. 131 No. 6 CN y Art. 3 literal a) CT, y que menciona como la Administración Tributaria, basada en este principio, garantizará la aplicación oportuna y correspondiente a las normas tributarias, lo cual no fue atendido por la DGII, teniendo que recurrir a la instancia superior, como es el TAIIA, para hacer valer los Derechos y Garantías que frente a la Administración goza el Contribuyente.

La falta de aplicación de las garantías del Debido Proceso, crea desconfianza e inseguridad jurídica en los sujetos del tributo, frente a la Administración, ya que la misma en sus argumentos, hace mención de jurisprudencia emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo, en casos similares, lo que claramente evidencia que este no es un caso aislado, y que la Administración se rige bajo una premisa que para ellos es la correcta en diferentes circunstancias.

Considerando por tanto la importancia de la aplicación del Debido Proceso en los procedimientos de fiscalización tributaria, teniendo en cuenta las circunstancias de cada sujeto pasivo y en especial cuando se trata de sanciones económicas y que pudieran agravar aún más la situación de un contribuyente, al utilizar criterios no acorde al caso en particular.

3.1.3. Vulneración al Principio de Eficacia Jurídica y Procedimental ⁷⁸

Recurso interpuesto por el señor Guillermo Alfaro Calderón, en su carácter de representante legal y Presidente de la Junta Directiva de la Sociedad “Guillermo Alfaro Calderón, Sociedad Anónima de Capital Variable” impugnando resolución emitida por la DGII del año 2005 que determina a cargo de la Contribuyente Social, multas por: 1) Evasión No Intencional de Impuesto de conformidad al Art. 253 del CT, por la cantidad de SIETE MIL QUINIENTOS VEINTIOCHO DOLARES (\$7,528.00) respecto de los períodos tributarios de febrero, marzo, mayo, junio, julio y agosto de dos mil dos.

Así también multa por la emisión de los documentos obligatorios sin cumplir con uno o más de los requisitos o especificaciones formales exigidos por el CT, de conformidad a lo establecido en el Art. 239 literal b) de la referida Ley, por la cantidad de NUEVE MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y CUATRO DOLARES NOVENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR (\$9,484.96), respecto de los períodos tributarios de abril a diciembre de dos mil dos.

Argumentos de la parte demandante: Esta manifiesta que de conformidad a lo preceptuado por la Constitución de la República en su Art. 18, en concatenación con lo que dispone el Art. 2 de la LOF del TAIIA, las razones en las que basa su inconformidad de hecho y derecho, es que el informe rendido por auditoria se limito a compulsar un diminuto porcentaje de los clientes de la contribuyente, cuando de conformidad al informe de auditoria y que fue proporcionado a los auditores fiscales por la sociedad,

⁷⁸ Resolución por Recurso de Apelación, con referencia número I0504006TM de fecha 14 de octubre de 2005, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.

relativo al detalle de notas de créditos emitidas por devolución de productos vencidos gravados, es considerablemente grande a la pequeña muestra tomada por los referidos auditores.

Así también, aclara el contribuyente que lo más curioso del caso, es que estos seis clientes compulsados, tres de ellos proporcionaron el número de los comprobantes de crédito fiscal con el cual se relacionan las notas de crédito; cuando de conformidad a lo prescrito en el Art. 203 CT, era obligación de la oficina fiscalizadora el comprobar las afirmaciones de ingresos omitidos, de hechos no declarados y que se le imputan a la contribuyente. Por lo que la actuación de auditoría fue exigua al no verificar físicamente la información que se le proporcionó.

Otro hecho de trascendental importancia es que en ningún momento se le requirió a la sociedad Guillermo Alfaro Calderón, Sociedad Anónima de Capital Variable, para que subsanara o corrigiera el incumplimiento por no haber efectuado los ajustes al crédito fiscal por las notas de crédito emitidas, siendo que bajo los alcances del Art. 261 numeral 2º. CT, debe comprenderse que los momentos en que puede hacerse el requerimiento (...) debe ser expreso a los efectos precitados de subsanar el incumplimiento habido; por consiguiente, la actuación de los referidos auditores fiscales se manifiesta sin base legal, por carecer de la oportunidad de subsanación, negándosele a la sociedad dicho derecho al no haberse requerido para ello, conforme los describe el Código Tributario.

En relación a que la sociedad emitió documentos obligatorios sin cumplir con los requisitos exigidos por el Código Tributario, respecto a los períodos comprendidos de enero a diciembre de dos mil uno, la contribuyente social cuenta con los comprobantes de crédito fiscal, que

dieron origen a las notas de crédito y que estas últimas relacionan o hacen referencia al número de comprobante de crédito fiscal, que dieron origen a las notas de crédito y que estas últimas relacionan o hacen referencia al número de comprobantes de crédito fiscal.

Así también en escrito de Alegaciones Finales el impetrante manifestó que en el período legalmente establecido, a las quince horas con cinco minutos del ocho de marzo de dos mil cinco, la citada contribuyente social, aportó ante la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, de la DGII, pruebas idóneas y conducentes, (...), documentación que se presentó en original y copia para que al ser cotejadas entre si, se le devolvieran las originales a la Sociedad en comento.

Aunado a lo anterior y para mejor proveer, en el petitorio del escrito presentado dentro del término de prueba, se le pidió a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de la Dirección General de Impuestos Internos, se nombraran peritos o auditores fiscales con el objeto de que se verificara y se constatará en las oficinas administrativas de la sociedad, toda la documentación original presentada como prueba de descargo y exhibirles toda clase de documentos o contabilidades que contribuyan al esclarecimiento de los puntos reclamados y demostrar que la contribuyente social tomo en consideración el valor de las notas de crédito, como parte del débito fiscal, en los mismos períodos o en otros anteriores.

Sin embargo, en lo que respecta a la petición antes referida, no hubo pronunciamiento alguno por parte de la precitada Unidad, ni mucho menos se avocaron a las oficinas administrativas a efecto de darle respuesta a la petición de la sociedad y a la hora de resolver, no se menciona este incidente. Aclarándose que el fin perseguido con referida petición, no era la

de oponer algún tipo de excepción dilatoria sino el de ejercitar un legítimo derecho.

Existiendo así, un pronunciamiento de fondo por parte de la DGII, sin que se le brindara a la contribuyente social que represento, una respuesta sobre la petición formulada, vulnerándose con tal proceder lo que al efecto establece la Constitución de la República en su Art. 18.

En jurisprudencia emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo, en Sentencia de Amparo, pronunciada el once de febrero de mil novecientos noventa y siete, con número de referencia 458-97, “El derecho de petición y respuesta queda satisfecho cuando la autoridad o funcionario responda la solicitud presentada por el interesado...”.

En términos similares, la Honorable Sala de lo Constitucional se pronunció mediante la Sentencia de Amparo de fecha veintiocho de septiembre de dos mil uno, bajo el número de referencia 485-2000, de la siguiente manera: “La existencia del derecho de petición como derecho individual, es resultado del Estado de Derecho...”.

Así mismo el derecho de defensa está íntimamente vinculado al referido derecho de audiencia, pues cuando éste establece que todo juzgado, antes de solucionar la controversia, tiene que haber posibilitado, de acuerdo a la ley o en aplicación directa de la Constitución las oportunidades procedimentales para oír la posición del demandado, principio contradictorio, y sólo puede privarlo de algún derecho después de haberlo vencido.

Argumentos de la DGII: Manifestó que en lo relativo al argumento que arguye la contribuyente social, respecto a que cuenta con documentación

que respalda la existencia de pruebas que no le fueron apreciadas en su totalidad, lo cual conlleva a esta Dirección General, a dar una opinión que no se corresponde con la realidad de la contribuyente, motivando errores de hecho y de derecho en las correspondientes diligencias.

Al respecto es de señalar que la aseveración efectuada por la contribuyente social, inquieta a esta Oficina, en el sentido de que la información o prueba documental que en esta oportunidad y ante esa Instancia superior manifiesta poseer, según lo expresado en su escrito de interposición del recurso, es la misma información que en su oportunidad fue presentada por la sociedad contribuyente ante esta Oficina o si acaso se trata de otro tipo de información y pruebas que en ningún momento fueron aportadas en el desarrollo del proceso de fiscalización o en la etapa procesal de apertura a pruebas conferida por esta Dirección General, no siendo pertinente en este último caso su análisis, debido a que la prueba no puede ser manipulada de tal forma que se utilice a conveniencia de los contribuyentes, dejando su aportación o utilización al capricho de los administrados.

En relación a lo manifestado por la contribuyente en cuanto a que el informe de auditoría se limitó a compulsar un diminuto porcentaje de sus clientes, cuando de conformidad al anexo 3 del referido informe de auditoría, las notas de crédito emitidas por devolución de productos vencidos gravados, es considerablemente grande, siendo que de dichas compulsas solo tres vincularon los comprobantes de crédito fiscal con las notas de crédito; sobre el particular, la DGII, señala que en el desarrollo de las facultades de fiscalización e investigación reconocidas en el Art. 173 CT, llevo a cabo las compulsas a los diferentes proveedores de la contribuyente social a las que hace mención en el escrito de interposición del recurso.

Asimismo, es importante recalcar que bastaba solamente con verificar la fecha de emisión de los Comprobantes de Crédito Fiscal plasmada en la nota de crédito, para establecer que las mismas fueron emitidas dentro del plazo de tres meses establecido en el Art. 62 numeral 1) literal a) de la ley de IVA, por lo tanto no ameritaba verificación alguna sino el rechazo en expresión de punto de mero derecho.

La DGII también aclara que no era necesario compulsar al cien por ciento de los clientes detallados en el anexo No. 3 del informe de auditoría de fecha catorce de enero de dos mil cinco, sino que bastaba con tomar una muestra de los clientes mas representativos de la sociedad contribuyente que habían recibido las Notas de Crédito a las que ha hecho referencia, ya que lo que se pretendía era valorar los argumentos vertidos por la contribuyente y determinar su procedencia.

Referente a lo que de conformidad con lo dispuesto en el Art. 203 del CT, era obligación de la DGII, comprobar la afirmación de ingresos omitidos, de hechos no declarados de los cuales se le inculpan a su representada, al respecto la DGII, considera que tal aseveración resulta improcedente, puesto que de asistirle la razón a la sociedad impetrante, hubiera podido aportar en las oportunidades procesales de audiencia y apertura a pruebas, elementos de pruebas distintas a las utilizadas y mencionadas por los auditores en su informe de fecha catorce de enero de dos mil cinco, situación que no ha ocurrido y que da pie para afirmar que la Administración Tributaria ha efectuado lo que le corresponde sobre una base firme y sustentada para atribuir los incumplimientos consignados en el informe en comento, así como también en el auto de audiencia y apertura a pruebas.

En lo referente a que los auditores fiscales utilizaron indistintamente como prueba el detalle aportado por la sociedad y que consta en el anexo 3, ya que en un primer momento no se le da el valor de merito cuando las compulsas con los clientes antes apuntados, sin embargo se retoma la información contenida en las mismas para sustentar la improcedencia de los ajustes al debito y determinar incumplimiento a las leyes tributarias.

Al respecto se aclara a la contribuyente, que si bien es cierto proporcionó las fotocopias de las Notas de Crédito que se plasman en el citado anexo, la confección del mismo fue realizada por los auditores designados con el fin de ilustrar de forma clara y precisa a la contribuyente social los resultados obtenidos de la investigación realizada.

Por lo anterior afirma la Administración, que lo expresado por la contribuyente carece de validez, ya que en el expediente respectivo que la Dirección General lleva a nombre de la sociedad contribuyente no se adjunta manifestación alguna por escrito, en que la contribuyente haga constar que está haciendo entrega del Anexo 3, ya que el mismo como antes de menciono fue elaborado por los auditores que llevaron a cabo la fiscalización.

En lo que se refiere al punto de inconformidad, en el cual manifiesta que en ningún momento se le requirió a su representada para que subsanara o corrigiera el incumplimiento por no haber efectuado ajustes al crédito fiscal por las notas de crédito emitidas, siendo que bajo los alcances del Art. 261 numeral 2) CT, debe comprenderse que los momentos en que puede hacerse el requerimiento son o bien el auto de requerimiento propiamente dicho (el cual no se hizo), en ocasión de emplazarse o al concederle la audiencia pertinente .

Sobre lo anteriormente planteado por el contribuyente, cabe señalar que el Art. 262 del CT. establece los momentos en los cuales las sanciones pueden ser atenuadas, es así, que el numeral 2) del citado artículo dispone que cuando el infractor **subsana** el incumplimiento determinado, “*dentro del plazo*” que la Administración Tributaria señale para hacerlo, *al haberlo requerido, emplazado u otorgado audiencia*.

Siendo que la Administración Tributaria mediante auto de audiencia y apertura a pruebas emitido a las ocho horas quince minutos del día once de febrero de dos mil cinco, notificado a las catorce horas veinticinco minutos del día quince de febrero de dos mil cinco, le requirió a la contribuyente impetrante, subsanar los incumplimientos que constan en el informe de auditoria de fecha catorce de enero de dos mil cinco.

Es de señalar que la contribuyente social únicamente subsanó parcialmente el último de los incumplimientos atribuido, al referenciar las notas de crédito correspondientes a los períodos tributarios comprendidos de abril a diciembre de dos mil dos, debido a que las notas emitidas por la contribuyente durante los citados períodos tributarios, no hacían referencia a los números de los comprobantes de crédito fiscal que modifica.

Pronunciamiento del TAlIA: Con base a los argumentos anteriores se pronuncia con relación a la notificación efectuada a la contribuyente social, a quien se le entregó original de la resolución, lo que es suficiente para la demostración sobre la producción del acto administrativo reclamado.

Asimismo la Administración Tributaria agrega en cuanto a la liquidación oficiosa de impuesto que: se encuentra en poder de la impetrante, cumpliéndose así con la finalidad del acto de comunicación en sí, propiciado

materialmente a la mencionada contribuyente hacer uso en tiempo y forma del recurso de apelación respectivo, con lo cual se confirma que no se causó a la impetrante perjuicio alguno que la haya situado en estado de indefensión.

Considera el Tribunal sobre el punto en estudio que no convence el argumento esgrimido por la Administración, sobre todo por que una cosa es la notificación del acto y otra la existencia del mismo, de tal manera que lo primero conlleva a la eficacia del mismo y lo segundo, a su validez.

Y es que la Ley de la materia requiere como requisito sustantivo y de forma la producción del acto escrito, según se aprecia del Art. 183 del CT cuando prescribe que: “La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo *mediante resolución razonada* en los siguientes casos (...)”, se constituye ahí un requisito de forma, ineludible para la emisión del acto administrativo liquidatorio, sin el cual aflora ineludiblemente la invalidez, ya que por su naturaleza este tipo de actos de naturaleza pública se proyectan, cuando son reguladores, con eficacia y ejecutividad una vez son notificados en legal forma.

Por tanto considera el TAIIA, que la ausencia de resolución escrita y demostrativa del cumplimiento de su producción conforme a la Ley, evidencia además un claro descuido administrativo de las insoslayables repercusiones negativas en el ámbito jurídico, de ahí que en el presente caso deba sin opción alguna resolverse por la invalidez resolutive, conforme a los fundamentos expresados.

En vista de los puntos anteriormente expuestos, el Tribunal considera que no es necesario conocer sobre los puntos de agravio del contribuyente,

procediendo la revocatoria de la resolución liquidadora de la Dirección General.

3.1.4. Análisis de la Violación al Principio de Eficacia

Luego de conocer los alegatos de las partes sobre el punto controvertido, que era determinar si la resolución contra la cual se interpuso el recurso de Apelación vulneraba el Debido Proceso al determinarse a cargo de la Contribuyente Social Remanente de Crédito Fiscal que le corresponde reclamarse respecto del período tributario de abril de dos mil dos, para ser utilizado en el período tributario de mayo de se mismo año por la cantidad de CUATRO MIL CIENTO VEINTITRES DOLARES SESENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (\$4,123.65).

Así como Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y a la Prestación de Servicios, por la cantidad de TREINTA MIL CIENTO ONCE DOLARES NOVENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR (\$30,111.92), correspondiente a los períodos tributarios de febrero, marzo, mayo, junio, julio y agosto de dos mil dos; y las Multas impuestas por: 1) Evasión No Intencional de Impuesto de conformidad al Art. 253 del CT, por la cantidad de SIETE MIL QUINIENTOS VEINTIOCHO DOLARES (\$7,528.00) respecto de los períodos tributarios de febrero, marzo, mayo, junio, julio y agosto de dos mil dos.

Emisión de documentos obligatorios sin cumplir con uno o más de los requisitos o especificaciones formales exigidos por el CT, de conformidad a lo establecido en el Art. 239 literal b) de la referida Ley, por la cantidad de NUEVE MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y CUATRO DOLRES NOVENTA

Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR (\$9,484.96), respecto de los períodos tributarios de abril a diciembre de dos mil dos.

En el presente caso, aunque el TAIIA, se pronunciara respecto a la resolución proveída por la DGII, procediendo con la REVOCATORIA, por la ausencia de resolución liquidadora original en expediente respectivo, no queriendo pronunciarse sobre los puntos señalados por el contribuyente, respecto a los Derechos que éste considera le fueron vulnerados, esto no excluye de la responsabilidad a la DGII, de no haber aplicado el Debido Proceso en la fiscalización realizada a la sociedad.

En el procedimiento en mención, no fue respetada la disposición establecida en el Art. 203 CT. respecto a que corresponde a la Administración Tributaria comprobar la existencia de hechos no declarados y que hayan sido imputados al contribuyente, sin embargo se procedió a compulsar un diminuto porcentaje de los clientes de la contribuyente, lo cual no se considera suficiente la muestra tomada, puesto que la sociedad proporcione en su momento, detalle considerablemente grande, relativo a las notas de crédito.

Al respecto se considera que efectivamente la DGII, vulneró el Debido Proceso al violentar el Principio establecido en el Art. 4 No. 3 CT. referente a la aportación de pruebas y su legal forma establecido en el Art. 203, respecto de a quien le corresponde probar los hechos imputados al contribuyente.

Se considera que la DGII, evidencia en su actuación la falta de aplicación del Debido Proceso, aparte de lo que establece el TAIIA, en su resolución, como un “claro descuido administrativo”, ya que si el Tribunal se hubiese pronunciado sobre los otros puntos planteados por el contribuyente,

hubiera encontrado otros derechos vulnerados sobre los cuales pronunciarse respecto a este caso.

3.1.5. Vulneración a los Principios de Justicia y Legalidad ⁷⁹

El señor Jaime Antonio Molina Barrera, en su carácter personal promueve Juicio Contencioso Administrativo, en contra de la DGII, del año 2003, que declaró sin lugar la devolución del excedente de Impuesto sobre la Renta para el ejercicio impositivo de dos mil dos, al señor Jaime Antonio Molina Barrera.

Argumentos de la parte demandante: Este manifiesta que en la resolución objeto del recurso, se declaró sin lugar la devolución del excedente de Impuesto sobre la Renta para el ejercicio impositivo del año dos mil dos, manifiesta el actor, que le dio cumplimiento a la obligación tributaria de declarar Impuesto sobre la Renta para el año antes mencionado, el día ocho de abril de dos mil tres, en donde después de las deducciones respectivas, resultaba la suma de seis mil setecientos setenta y un dólares como dinero a devolver. Agrega que la DGII, con el afán de fiscalizar su declaración, le pidió y rechazó de hecho documentación de gastos administrativos legalmente realizados, sin que se le entregara ningún comprobante escrito.

Señala que en la Unidad Administrativa le hicieron una modificación a su declaración, para que la presentara oficialmente, por ello la presentó el dos de septiembre de dos mil tres. Sostiene que con la citada modificación,

⁷⁹ Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con referencia No. 303-M-04, de fecha 19 de julio de 2006

la cantidad a devolver para el ejercicio impositivo dos mil dos, era de cero dólares.

Por ello, al percatarse de que eso no podía ser, el cinco de septiembre presentó nuevo escrito dejando sin efecto la citada modificación y sostiene "...sólo así me resolvieron por escrito a través de la resolución que objeto mediante esta demanda, y en tal actuación administrativa me expresan que el rechazo a mis gastos administrativos obedece a que no les he probado con la documentación idónea por lo que persiste la falta de comprobación y agrega además que ante "la presentación voluntaria" de la declaración modificatoria, que comprendieron a los años de 2001 y 2002. De manera tal se evidencia que si hubo una FISCALIZACION, no fue para nada una simple verificación".

Al respecto cita el demandante que dicha "modificación voluntaria...en esencia no es tal, ya que mediante escrito del 5 de septiembre de 2003 la deje sin valor y entonces no me devuelven lo que conforme a derecho me corresponde".

Finalmente sostiene que por su condición de profesional liberal no esta obligado a llevar contabilidad formal, sino solo registros de ingresos y gastos, los cuales efectivamente presentó, sin embargo la DGII, los rechazó aduciendo que "...no son idóneos que no cumplen a su criterio con las formalidades del caso".

Argumentos de la DGII: La autoridad demandada rindió el primer informe solicitado en sentido positivo, afirmando los hechos planteados en la resolución objeto del recurso. Se le solicitó posteriormente un nuevo informe con las justificaciones de legalidad del acto adversado. Se ordenó notificar la

existencia de este proceso al Fiscal General de la República, como representante de la autoridad demandada.

La DGII señala en su segundo informe que efectivamente reviso la declaración de impuesto sobre la renta del señor Molina Barrera correspondiente al ejercicio impositivo de dos mil dos, la cual presentaba deficiencias legales. Por ello se le pidió al actor que las subsanara y lo hizo mediante modificación con cantidad cero a devolver el día dos de septiembre de dos mil tres. El mismo contribuyente presentó el cinco de septiembre escrito en el que expresaba inconformidad con la modificación.

Agrega que “Frente a la posición del contribuyente respaldado en las razones por él aludidas, esta Dirección General procedió a verificar la presencia o no de los gastos administrativos que reclama el referido contribuyente para la producción de la renta gravable. Para tal fin esta Oficina Tributaria teniendo como base los escritos presentados por el contribuyente de fechas 14 de julio de 2003, comisionó a los señores Blanca Margarita López de Portillo y Mauricio Adeliz Cuellar Pérez, auditor y Supervisor de esta Oficina respectivamente, para que se pronunciaran sobre el particular, quienes procedieron a revisar la documentación pertinente que obra en poder del contribuyente emitiendo el respectivo informe de fecha 10 de septiembre de 2003”.

Señala que: “...el contribuyente no lleva contabilidad formal, carece de registros especiales y no cuenta con planillas de cotizaciones a la seguridad social, además comprobaron que no retuvo el Impuesto sobre la Renta correspondiente sobre los valores pagados, de conformidad a lo que disponen los artículos 203, 206 y 139 del CT. y Art. 73 y 74 del RACT”.

Argumentos de la Sala de lo Contencioso Administrativo: Con base a todo lo expuesto por las partes, la Sala considera que los argumentos expuestos por la autoridad administrativa en el acto adversado, no son idóneos y suficientes para resolver el rechazo a la documentación que el contribuyente posee para respaldar sus gastos administrativos, pues como ya se ha expuesto, el arquitecto Molina Barrera no está obligado a llevar una contabilidad formal sino únicamente registros, y las irregularidades que la autoridad le atribuye en todo caso podrían ser objeto de sanción o multa, más no de la negativa a la devolución.

Por ello la Sala establece que efectivamente existen las violaciones alegadas por el actor, pues el acto impugnado no cuenta con respaldo legal, por lo que con base en las razones expuestas y en los Arts 139, 140 g), 203 y 206 del Código Tributario; 20 y 411 del C. Com.; 3 y 99 de la Ley del Seguro Social; 2, 31,32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; y 421 y 427 del C. Pr. C. a nombre la de República, esta Sala FALLA:

A. Que es ilegal la resolución pronunciada por la DGII, a las ocho horas, quince minutos del veinticuatro de octubre de dos mil tres mediante la cual declaró sin lugar la devolución del excedente de Impuesto sobre la Renta para el ejercicio impositivo de dos mil dos, al señor Jaime Antonio Molina Barrera.

B. Condenase a costas, a la autoridad demandada conforme al derecho común.

C. Como medida para el restablecimiento del derecho violado, ordenase a la DGII, que reponga el procedimiento administrativo, desde el momento de la presentación de la Declaración de Impuesto a la Renta para el ejercicio impositivo de dos mil dos, presentada el ocho de abril de dos mil

tres, y valore debidamente los registros con los que respalda sus gastos el arquitecto Jaime Antonio Molina Barrera.

D. Remítase el expediente administrativo a su respectiva oficina de origen.

E. En el acto de notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal.

3.1.6. Análisis de la Violación a los Principios de Justicia y Legalidad

Que habiéndose conocido los alegatos de las partes, sobre el punto de controversia, que era establecer la ilegalidad de la resolución pronunciada por la DGII, a las ocho horas quince minutos del veinticuatro de octubre de dos mil tres mediante la cual declaró sin lugar la devolución del excedente de Impuesto sobre la Renta para el ejercicio impositivo de dos mil dos, al señor Jaime Antonio Molina Barrera.

Por lo que nuestro punto de vista, es que contrario a lo que sustentaba la DGII, la obligatoriedad de llevar contabilidad formal, establecido en el Art. 139 CT, no es aplicable, en los términos planteados por la DGII, a sus actividades como profesional independiente, apegándose más el Art. 140 literal g) del CT., y la Sala se ha pronunciado acertadamente al analizar, a la luz de los artículos antes mencionados, y de los aplicables al caso como son Art. 203 y 206, CT, 20 y 411 del C. Com.; 3 y 99 de la Ley del Seguro Social.

Así también evidencia nuevamente la falta de aplicación al Debido Proceso, al no apegarse a los principios rectos en sus actuaciones como son las establecidas por CT en el Art. 3 literal a) referente al **Principio de**

Justicia, el cual garantiza la correcta aplicación de la normativa tributaria, y c) referente a la **Legalidad en sus actuaciones**, siendo que al no aplicar la normativa acorde al caso, violenta irreversiblemente los derechos de sus administrados, teniendo estos que acudir a las instancias superiores para hacer valer sus derechos y garantizar el cumplimiento de la Ley.

En esta sentencia, se observó la importancia, que la interpretación y aplicación de la legislación tributaria, posee al momento de declarar sin lugar la devolución del excedente del Impuesto sobre la Renta, ya que esto determinó, en este caso en particular, como son vulnerados los derechos de los contribuyentes, por una mala aplicación de la normativa tributaria, y al incurrir en esto no hay garantía de que los criterios que maneja la DGII van a ser siempre los correctos, tal como sea comprobado, con la resolución de la Sala al declarar ilegal la resolución emitida por la Administración.

3.2. Legislación Comparada de la Fiscalización Tributaria Apegada a los Principios del Debido Proceso en la República de Chile

3.2.1. Procedimiento de Fiscalización

En la República de Chile, la eficacia de la fiscalización tributaria no solo depende de la capacidad disuasiva de la evasión que tiene la Administración, sino también a los mecanismos de control garantes del Debido Proceso, el reconocimiento de derechos y garantías de los contribuyentes determinan la relación fisco-contribuyente, los hace mas eficaces y con una mayor probabilidad de detectar a los contribuyentes que no cumplen con las disposiciones tributarias.

La Constitución es uno de sus instrumentos principales en su actuación ante el contribuyente, la aplicación de normas que establecen las bases, ejecución y desarrollo de la política fiscal, la creación de los órganos estatales y la atribución de potestades, las que establecen las relaciones y soluciones de conflictos entre ellos.

Así también la Administración Chilena encuentra sus facultades en tres cuerpos legales como son El Código Tributario⁸⁰, Ley de IVA, Ley de Renta y las Circulares⁸¹ pertinentes. A través de estas disposiciones la Administración se encuentra facultada para efectuar el procedimiento en estudio, según lo regula el Art.6 C.T.Ch. en relación con la Ley Orgánica de dicha institución.⁸²

Su estructura organizacional se encuentra regulada en los Arts.2, 3 y 4 LOSII, establecen que el SII depende del Ministerio de Hacienda conformado por una Dirección Nacional, y una Dirección de Grandes Contribuyentes ubicadas en la región metropolitana, así también cuenta con Dependencias que tienen competencia de acuerdo al territorio, denominadas Direcciones Regionales.

Tomando como base que la misión fundamental de toda Administración Tributaria, es el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en Chile la información más relevante para el control de los contribuyentes es la que éstos aportan periódicamente, a través de sus declaraciones de impuestos, ya que en ellas, los contribuyentes entregan información que refleja la determinación de su base imponible y el impuesto a pagar, y estas

⁸⁰ Código Tributario Chileno en www.minha.ch/portada.php; consultado el 7 de septiembre de 2007.

⁸¹ Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, Ley de Impuesto a la Renta y Circulares, consultado en www.sii.c/documentos/circulares/2007.htm el 11 de septiembre de 2007.

⁸² Idem.

tienen el carácter de declaración jurada, por cuanto el contribuyente al ser fiscalizado, debe responder por la validez y veracidad de la información que declara.⁸³

La fiscalización de las obligaciones tributarias consiste básicamente en contrastar las declaraciones de impuestos de los contribuyentes, con la información en poder de la Administración, para ello una de las fuentes de información más valiosa la constituyen los otros contribuyentes que operan con el sujeto de fiscalización, es decir, la información de terceros relacionados con quien es fiscalizado o a quien se quiere controlar la correcta declaración y pago de los impuestos.⁸⁴

El hecho de que la administración cuenta con información masiva acerca de grupos de contribuyentes que le permita validar la base imponible que estos declaran, constituye una herramienta que fomenta la declaración voluntaria de todas las obligaciones tributarias de los contribuyentes mas adversos al riesgo de ser fiscalizados, así también permite validar una a una las bases imponibles de los contribuyentes, de modo de poder seleccionar aquellos en que se aprecie alguna discrepancia entre la base imponible declarada y la determinación que realiza la Administración.

En cuanto a la recepción de antecedentes, la Administración chilena, ha desarrollado gran capacidad operativa para disponer y dirigir los recursos físicos humanos necesarios para absorber la afluencia de contribuyentes obligados a aportar información.

⁸³ Vasconcelo Aravena, Fernando, "*Tributación Fiscal en Chile*", Trabajo de Investigación, consultado en www.monografias.com/trabajos37/tributacion/chile el 7 de septiembre de 2007.

⁸⁴ Ibidem

3.2.2. Parámetros de Fiscalización Tributaria

La Administración Tributaria, cuenta con diferentes parámetros para determinar el proceso de fiscalización tributaria a fin de garantizar en la mayoría de los casos, satisfacer las expectativas tributarias del contribuyente.

a) **Fiscalización Preventiva:** En este tipo de fiscalización, la Administración utiliza información histórica de comportamiento de los contribuyentes, información de declaraciones e información de terceros para fiscalizar en forma preventiva el cumplimiento tributario. Esto significa procesar información para identificar potenciales incumplidores con los cuales es necesario adoptar medidas más restrictivas en cuanto al nivel de facilidades que le otorga la Administración.

b) **Fiscalización Masiva:** Las facultades de la Administración para requerir información de terceros permite contar con información para realizar procesos masivos de fiscalización, cuya principal característica es el uso intensivo de información proporcionada por distintas fuentes, lo cual permite cruzar la información, establecer las diferencias entre las distintas fuentes y citar al contribuyente para que las aclare o las confirme.

c) **Fiscalización Selectiva:** La gran cantidad de información obtenida en los procesos de fiscalización masiva, sumada a la información recabada por requerimientos específicos permite realizar procesos de selección de casos para fiscalización selectiva, la cual es producida a través de empresas, basada en el supuesto que los contribuyentes que consumen bienes y servicios de uso personal a través de la empresa son los que probablemente

asumen conductas sistemáticas de abultamiento de créditos para disminuir su tributación.

En tal sentido se notifica a los establecimientos de venta directa a público como Supermercados para que informaran todos los datos contenidos en las facturas de venta emitidas durante el periodo del año. Con los datos obtenidos se selecciona a los contribuyentes que tenían una mayor frecuencia de compras con facturas en horas y días no laborales, posteriormente se verifica quienes de éstos son contribuyentes de IVA y Renta, como resultado se notifica a los contribuyentes resultantes de los cruces para fiscalización.

3.2.3. Los Derechos de los Contribuyentes

La amplitud de las facultades con que cuenta la Administración tiene su límite en el derecho que la Constitución Política del Estado garantiza, la privacidad de la personas, por lo que debe tener especial cuidado con el uso que hace de estas facultades, especialmente el de la fiscalización puesto que tiene acceso a información que pudiera revelar secretos profesionales, comerciales o industriales, situaciones que escaparían a lo estrictamente tributario, llegando incluso a contar con información que permita inferir sobre el comportamiento personal de determinados contribuyentes.

Para garantizar los derechos del contribuyente, la Administración ha tenido que generar los procedimientos y sistemas internos de gestión que garanticen un adecuado control de las interacciones que tiene la fuerza fiscalizadora con los contribuyentes, para evitar prácticas abusivas en el uso de estas facultades.

Así también ha dotado a los sistemas computacionales institucionales que permiten tener acceso a la información capturada por la Administración, con mecanismos de claves personales que permiten identificar y delimitar la responsabilidad de cada funcionario usuario de los sistemas, mecanismos de perfiles que permiten discriminar sobre el nivel de acceso a los distintos tipos de información de acuerdo a la responsabilidad de las labores que son propias de cada cargo y con mecanismos de bitácoras que permiten hacer un seguimiento sobre en que tipo de información consultó un determinado funcionario.

Es importante mencionar que la Administración, previo al inicio de un procedimiento de fiscalización tributaria, se encuentra en la obligación de informar al contribuyente, entregándole un folleto informativo, respecto al proceso de auditoria y **de los derechos que le asisten al contribuyente** en dicha situación.

Para el caso de la Dirección de Grandes Contribuyentes, a lo anterior se suma el envío de una carta al contribuyente en la que se le explica el proceso de auditoria, se identifica a los funcionarios responsables de la auditoria y se le invita a aclarar todas las dudas que tenga, respecto al proceso de fiscalización que se inicia.

3.2.4. Los Derechos de los Contribuyentes como límites a las potestades del Estado

La potestad ha sido definida como aquella situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la

constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas o mediante la modificación del estado material de cosas existentes.⁸⁵

Carlos Giuliani Fourouge, la potestad tributaria "...significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción".⁸⁶

Sin embargo, esta potestad tiene sus límites jurídicos, para el tratadista José Luis Zavala, estos límites estarían compuestos por los principios de legalidad, equidad o justicia tributaria, igualdad o generalidad, derecho a la propiedad y la neutralidad impositiva.⁸⁷

Apegadas a la doctrina de Chile, las garantías del contribuyente son:

a) **Garantía de legalidad del tributo o de la carga impositiva:** Este principio constitucional se denomina también principio de reserva legal, y se consagra y regula principalmente en los Art. 19 No. 20, 32 No. 8, 60 No. 14, 62 Inc. 4 No. 1 de la Constitución Política de la República de Chile.

b) **Garantía de igualdad de los tributos o de su igual reparto:** En materia tributaria se relaciona con el carácter general de los tributos (principio de generalidad, todos deben contribuir conforme su capacidad contributiva; implica igualdad ante la ley tributaria, igualdad ante la justicia o en la aplicación de la ley, que se relacionan con el principio del Debido Proceso, en cuanto establecen que Fisco y Contribuyente se encuentran en la misma situación jurídica, y sometidos a la misma ley y a la misma jurisdicción.

⁸⁵ Santamaría Pastor, J.A., Fundamentos de Derecho Administrativo, Editorial Centros de Estudios Ramón Arce, Madrid, 1988, Vol. I, p. 879

⁸⁶ Giuliani Fourouge, Carlos, Derecho Financiero, Editorial Desalma, Buenos Aires, 1965, volumen I, p.266

⁸⁷ Zavala Ortiz, José Luis, Manual de Derecho Tributario, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2001

La doctrina de Chile, expresa que este principio no se refiere a una igualdad en términos numéricos, sino que se trata de asegurar el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en análogas situaciones. Ello no contraría la formación de categorías por parte del legislador a fin de distribuir la carga impositiva entre los contribuyentes de acuerdo a criterios tales como capacidad contributiva, origen de las rentas, beneficio del contribuyente u otro.

c) **Garantía de igualdad y la no discriminación arbitraria:** En este principio se conjugan dos términos que en apariencia son contradictorios, el de la igualdad y la no discriminación arbitraria, dado a que el legislador se ve en la necesidad de discriminar entre distintas situaciones, con el fin de velar que las personas soporten un mismo tratamiento tributario, con relación a su poder contributivo o capacidad económica.

d) **Garantía de igualdad y generalidad:** algunos autores se refieren a este principio como igualdad o generalidad tributaria, y lo entiende como "aquel en virtud del cual el tributo sólo puede afectar a los sujetos que se encuentran en el supuesto de hecho que la ley ha previsto, el hecho gravado",⁸⁸ este principio se extiende también al hecho de que el impuesto no pueda tener destinaciones especiales, que deben ir a las arcas generales de la nación. Este principio tiene una excepción, las exenciones, las que son adoptadas en razón de circunstancias de orden económico, político y social apreciadas ellas por el legislador.

⁸⁸ Zavala Ortiz, José Luis, Op. Cit. p. 20

e) **Principio de generalidad tributaria:** se señala que consiste en que la ley sea una disposición abstracta e impersonal, que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista.

La ley tributaria debe tener aplicación respecto de todos los contribuyentes que se encuentren en la situación prevista por la ley, de modo tal que los tributos sean pagados por todos aquellos que se encuentren en la situación objetiva contemplada en la ley.

El principio de la generalidad señala la mayor parte de la doctrina, implica que verificados los supuestos que prevé la ley para que una persona se constituya en deudora frente al Fisco, queda constituida en esa calidad sin que pueda liberarse de su obligación. Pero todas las personas dentro de esa categoría están obligadas, y no pueden establecerse tributos a personas individuales.

f) **Garantía del respeto a la propiedad privada:** Los tributos constituyen una limitación al derecho de propiedad. La doctrina nacional señala que dicha privación se explica y justifica por el fin social que el Estado debe cumplir por mandato de la Constitución Política.

No obstante que el Estado está facultado para imponer a las economías particulares gravámenes de naturaleza tributaria, la Constitución Política restringe el ejercicio de esta facultad en casos que signifiquen privación a este derecho en su esencia, ello según el tenor expreso del Art. 19 N° 26 de la Carta fundamental.

g) **Garantía de equidad tributaria:** Para la doctrina nacional, la determinación del tributo, ha de fundarse en el principio del beneficio (igual tratamiento tributario entre quienes reciben los mismos beneficios, y entre

quienes reciben distintos beneficios ha de fijarse en proporción al beneficio recibido), o en el principio de *capacidad económica* o contributiva (relacionada a la capacidad de pago de cada contribuyente).

h) **Garantía de protección jurisdiccional:** El principio de la protección jurisdiccional se traduce en la existencia de mecanismos de protección frente a la violación de las garantías constitucionales en las que pueda incurrir la autoridad.

Esta Garantía consiste en el derecho del contribuyente a que las diferentes controversias que puede mantener con el Fisco sean resueltas siempre por un *tribunal* idóneo e independiente, se relaciona con el principio de legalidad del tribunal, que se traduce en el derecho al tribunal natural, órgano jurisdiccional predeterminado por la ley independiente e imparcial y a través de un *procedimiento* racional y justo.

El procedimiento racional y justo se debe traducir en uno que observe el trato igualitario ante la justicia, el derecho a la defensa, la bilateralidad de la audiencia, la libre aportación de las pruebas y su examen, el fundamento de los fallos, el establecimiento de recursos ante un superior jerárquico igualmente independiente e imparcial.

i) **Garantía de control de constitucionalidad de la ley tributaria:** A fin de concretar el principio de supremacía constitucional, y con ello lograr la emisión de leyes respetuosas de los derechos constitucionales, es fundamental la existencia de mecanismos de control de la constitucionalidad de las leyes. En Chile, el principal órgano a cargo de ello es el Tribunal Constitucional, el cual le ha tocado ver algunos casos con relación a leyes tributarias (en sentencias de fechas 6 de diciembre de 1994, 31 de julio de 1995, etc.). Quien analice los fallos del Tribunal Constitucional podrá quedar

muy insatisfecho con su actividad como órgano tutelar de los derechos fundamentales del contribuyente.

j) **Garantía de la esencia del derecho:** Si bien es cierto esta garantía de garantías es asumida con vehemencia por prácticamente toda la doctrina tributaria, no todos los tratadistas la explican, pero una idea interesante que agrega se refiere al hecho de que en la búsqueda de lo esencial de los derechos del contribuyente, debe tenerse presente el marco general de disposiciones constitucionales que conforman el orden público económico, dando un elemento de carácter sistemático a la interpretación constitucional, que no se ve en la generalidad de la doctrina tributaria.

k) **Garantías del orden público económico:** Al Estado le está vedado afectar el contenido esencial del derecho a desarrollar actividades económicas como impedir su libre ejercicio. En este sentido, se considera parte consustancial de toda actividad económica, la libertad de organización, contratación, inversión y la de fijar sus políticas comerciales, entre las que cabe considerar, sus precios y posibles márgenes de beneficio. Especialmente este último tema debe llamar la atención, pues la libertad a desarrollar libremente actividades económicas lleva consigo, lógicamente, el derecho a optar por utilidades, asumiendo el riesgo de ganancia o pérdida.

Por ello, es inconstitucional cuando el Estado establece un sistema impositivo por el cual se apropia de un porcentaje significativo e irrazonable del precio final de venta, regulando, de esta manera, el margen de utilidad del industrial o comerciante, pues genera que en concreto sea el Estado, y no aquellos, el verdadero propietario de la actividad económica.

Con las Garantías anteriormente expuestas, apreciamos que Chile, impulsa un sistema tributario, apegado al Debido Proceso, sin embargo esto

no implica que en cierto momento un procedimiento de fiscalización menoscabe las garantías del contribuyente.

3.2.5. Semejanzas y Diferencias entre el Procedimiento de Fiscalización Tributaria y el Debido Proceso, regulado en la Legislación de la República de Chile y El Salvador

3.2.6. Semejanzas

Las semejanzas que existen entre ambas Legislaciones son:

1) Procedimiento de Fiscalización:

Su actuación en el procedimiento de fiscalización tributaria, encuentra su base en la Constitución Política, la aplicación de normas que establecen las bases, ejecución y desarrollo de la política fiscal, la creación de los órganos estatales y la atribución de potestades, tiene su asidero legal en su Carta Magna.

En El Salvador, las facultades de fiscalización tributaria de la DGII, basadas en la legislación tributaria son muy parecidas a las de Chile, cuya actuación siempre esta en miras a ejercer las facultades de fiscalización y control, tanto a través de planes de fiscalización tales como el plan playa, punto fijo y plan fedatarios, cuyo objetivo principal es la verificación de ingresos reales del contribuyente; así también mediante la comprobación de la información presentada por el contribuyente en sus declaraciones ya sea de Renta o IVA.

La iniciación del procedimiento de inspección por parte del SIICH, es similar con la forma como se inician los procedimientos de verificación tributaria en El Salvador, ya que se inician en ambas administraciones, tanto de oficio, como a petición de parte.

2. Derechos y Garantías del Contribuyente:

Aún con las facultades otorgadas por la Constitución Política de Chile, el SII, encuentra sus límites en la misma normativa ya que el Estado garantiza derechos a los contribuyentes frente al fisco normadas en los artículos 19, 20, 32 No. 8, 60No. 14, 62 inciso 4 No. 1; Así también la Administración Tributaria Salvadoreña, limita las potestades de la Administración al garantizar derechos normados en la Constitución en el Art. 31 numeral 6, Art. 3 y en el CT Art. 3 y 4.

Es importante tomar en cuenta, que los derechos y garantías en materia tributaria son similares en la relación fisco-contribuyente, entre estos las más comunes son, la garantía de igualdad, el principio de generalidad tributaria, el principio de legalidad, capacidad económica, progresividad y prohibición de confiscatoriedad.

3.2.7. Diferencias

Las diferencias que existen entre ambas Legislaciones son:

1. Instrumentos Normativos que regulan el Procedimiento de Fiscalización Tributaria y los Derechos y Garantías de los contribuyentes

En Chile, el instrumento normativo que regula los procedimientos de Auditoría es la Circular No. 58 del 2000, y la Circular No. 63 del 2000, establece procedimientos específicos para auditorías tributarias y los formularios a utilizar, a diferencia de El Salvador cuya normativa para su actuación fiscalizadora se encuentra en el Código Tributario especialmente en el Capítulo I, referente a los Principios que regirán su actuación y los Derechos del Contribuyente.

Lo anterior constituye una marcada diferencia con la Legislación Salvadoreña, en la que existe un solo instrumento normativo, como lo es el CT. en el que se concentran las disposiciones relativas a los Principios y Derechos de los Administrados, así como las facultades de fiscalización y control tributario.

Cabe señalar que una diferencia importante en la legislación Chilena, es que la emisión de Circulares les ha brindado la oportunidad de llenar vacíos legales así como modernizar constantemente los procedimientos de fiscalización tributaria, a diferencia de la legislación salvadoreña, que aunque se jacte de poseer un solo instrumento legal tributario, en el cual se desarrolla los principios y derechos de los contribuyentes, existen aun vacíos, que conllevan a constantes reformas al Código Tributario.

2. Notificación de Procedimiento de Fiscalización

A diferencia de el procedimiento de fiscalización en El Salvador, el SII de Chile, previo al inicio de un procedimiento de fiscalización tributaria, se encuentra en la obligación de informar al contribuyente, **entregándole un folleto informativo, respecto al proceso de auditoría y de los derechos que le asisten al contribuyente** en dicha situación, lo cual no opera en la

Administración salvadoreña, cuyo procedimiento únicamente es informado al contribuyente mediante auto de nombramiento de auditor.

Así también en Chile la Dirección de Grandes Contribuyentes, previo al procedimiento de fiscalización, envía carta al contribuyente en la que se le explica el proceso de auditoría, se identifica a los funcionarios responsables de la auditoría y se le invita a aclarar todas las dudas que tenga, respecto al proceso de fiscalización que se inicia.

Contrario a la actuación de la DGII, quien a través de la Subdirección de Grandes y Medianos Contribuyentes así como las Regionales, inician el procedimiento de fiscalización, mediante auto de nombramiento de auditor fiscal, sin dar explicación del procedimiento que se llevará a cabo, ni estímulo alguno al contribuyente para aclarar dudas, ni mucho menos dar a conocer tanto los derechos del contribuyente en el desarrollo del procedimiento tributario.

3. Estructura Organizacional de la Administración Tributaria

La estructura organizacional Chilena, se encuentra regulada en la LOSII, la cual establece que el SII depende del Ministerio de Hacienda conformado por una Dirección Nacional, y una Dirección de Grandes Contribuyentes ubicadas en la región metropolitana, así también cuenta con Dependencias que tienen competencia de acuerdo al territorio, denominadas Direcciones Regionales.

La estructura organizacional tributaria en El Salvador, es de tipo funcional, ya que en la área metropolitana de San Salvador posee una Dirección General, la cual coordina el funcionamiento de la Subdirección de

Medianos Contribuyentes, Subdirección de Grandes Contribuyentes y Regionales de Oriente y Occidente.

La eficacia o no de una estructura u otra, la determina los resultados de los ejercicios fiscales para el Estado, así como la disponibilidad y aceptación del contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, si a la fecha la tributación en Chile, es considerada un ejemplo para otros países, es posible que sea su estructura una herramienta para tal fin; sin embargo en El Salvador con la estructura organizacional existente ha alcanzado muchos de los objetivos financieros y una mejor relación fisco-contribuyente.

4. Los Recursos

En el procedimiento de verificación tributaria de Chile, si el contribuyente no está de acuerdo con el informe de los resultados de la fiscalización, puede acogerse a la instancia de RAF, que es una instancia administrativa de la que conoce el Departamento Tribunal Tributario o la Unidad del SII que posea jurisdicción.

Si en esta etapa no se resuelve el conflicto, se recurre a la siguiente instancia ante el Director Regional respectivo, mediante la figura del recurso de Reclamo, por lo que el contribuyente posee doble oportunidades para dirimir el conflicto ante la administración tributaria, antes de llegar a la instancia jurisdiccional que es la siguiente instancia.

A diferencia de la Administración Tributaria en El Salvador, el contribuyente únicamente puede presentar ante el TAI, un Recurso de Apelación, y si el conflicto no es dirimido en esta instancia, puede interponer

la demanda ante una instancia superior, como lo es la Sala de lo Contencioso Administrativo, iniciando un Juicio Contencioso Administrativo.

Contrario a El Salvador, en la Administración Tributaria Chilena, el interponer el Recurso de Apelación, supletoriamente se interpone el Recurso de de Reclamo, siendo de esta manera como el contribuyente ahorra tiempo y recursos económicos, al hacer uso de un procedimiento único de revisión y reclamo, siempre ante la Administración Tributaria.

3.2.8. Conclusiones de la Comparación

Al efectuar una comparación entre la Legislación Tributaria que regula el Procedimiento de Fiscalización Tributaria y las Garantías del Contribuyente en la República de Chile, con la de nuestro país, se han determinado algunas semejanzas y diferencias entre ambas legislaciones, ya que la razón por la que se optó por este país, fue precisamente por las similitudes con la normativa tributaria salvadoreña, así como por el hecho de que la Administración Tributaria Chilena, es conocida por sus estándares de eficiencia y eficacia en los niveles de recaudación tributaria.

Es de notar que en Chile, la justicia constitucional internacional, constituye una instancia de protección subsidiaria de los derechos fundamentales que opera en caso de errores o fallas de la jurisdicción nacional la protección efectiva de los derechos humanos, y en lo pertinente, los derechos de los contribuyentes.

Lo anterior conlleva a que el contribuyente aprecie, que en los procedimientos de Fiscalización Tributaria, sus derechos y garantías les son respetadas lo cual facilita la relación fisco-contribuyente en los niveles de

recaudación y voluntariedad de las obligaciones tributarias; lo cual lleva a Chile a ubicarse entre los países con mejores niveles de cumplimiento tributario, constituyentes como ejemplo para otras administraciones tributarias a nivel internacional.

En cuanto a las normas jurídicas que regulan el Procedimiento de Fiscalización Tributaria, existe diferencia entre ambas Administraciones, ya que Chile posee el Decreto Ley No. 830 sobre el C.T.Ch. publicado en 1975, pero que no incide ni afecta en la eficacia del procedimiento, porque para ello cuentan con Circulares, que son aplicables a las diferentes etapas del procedimiento, lo cual permite innovaciones que contengan lineamientos y criterios acordes a la necesidad tanto del Estado como de sus Administrados.

En cambio la norma jurídica en El Salvador, en lo que al Procedimiento de Fiscalización Tributaria y los Derechos y Garantías de los Administrados, se refiere, esta regulado en el Código Tributario, el cual entre en vigencia en el año 2001, cuyo marco jurídico fue creado con el fin de regular adecuadamente la relación entre el Fisco y los Contribuyentes, lo cual permite garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, como lo reza en sus considerandos.

Por lo anterior, se considera que no se encuentra en los instrumentos jurídicos el hecho de que en determinadas casos no se respete las garantías del Debido Proceso en los Procedimientos de Fiscalización Tributaria, lo cual conlleva a una mala relación fisco-contribuyente, y una poca cultura tributaria, a diferencia de Chile.

3.3. Legislación Comparada de la Aplicación del Debido Proceso en el Procedimiento de Fiscalización Tributaria en España

3.3.1. Procedimiento de Fiscalización

En España el objeto del procedimiento de inspección, es el de comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones, así también tiene por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones, además de descubrir la existencia, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.

Los objetivos principales de la Ley General Tributaria Española, es la de reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria.

La Constitución Española aprobada el 27 de diciembre de 1978 es la norma jurídica fundamental del Estado, como resulta entre otros de su propio artículo 9.1, que establece: “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”.

Debe destacarse, que la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico español no se limitan a consagrar derechos y libertades, sino que arbitran garantías judiciales y procedimentales destinados a lograr el respeto de los mismos o cuando menos la posibilidad de reaccionar con rapidez y eficacia contra las posibles infracciones, gozando los ciudadanos a tal efecto no sólo del amparo ordinario, a otorgar por los jueces, sino también, y llegado el caso, del amparo que otorga el Tribunal Constitucional.

Así también la Administración Tributaria Española, basa sus facultades en dos cuerpos legales como son la Ley General Tributaria⁸⁹ y el Reglamento General de Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria Española⁹⁰. A través de estas disposiciones la Administración se encuentra facultada para efectuar el procedimiento en estudio.

Su estructura organizacional se encuentra regulada según Real Decreto 689/2000, de 12 de mayo dispone su adscripción al Ministerio de Hacienda, a través de la Secretaría de Estado. Se organiza territorialmente en 17 Delegaciones Especiales (cuyo ámbito territorial coincide con el de las Comunidades Autónomas), 56 Delegaciones (dependientes de las Delegaciones Especiales), y 257 Administraciones (integradas en las Delegaciones), además de 68 Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales.

De conformidad con el Art. 103 de la Ley 31/1990, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), es la organización responsable de la

⁸⁹ Ley 58/2003 de 17 de diciembre, (B.O.E. No. 302, de 18 de diciembre de 2003), en www.lexureditorial.boe.es, consultado el 20 de agosto de 2007.

⁹⁰ Ibidem

aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

La AEAT, ejerce sus funciones respecto a los tributos cuya aplicación corresponda a la Administración Tributaria del Estado, así como sobre los recargos establecidos sobre tales tributos a favor de otros entes públicos, los tributos cedidos y el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Las facultades de inspección de los tributos en España, consiste básicamente en examinar, entre otros, los siguientes documentos:

- a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los contribuyentes, relativos a cualquier tributo.
- b) Contabilidad de los contribuyentes, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.
- c) Libros registro establecidos por las normas tributarias
- d) Facturas, justificantes y documentos sustantivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
- e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

3.3.2. Parámetro de Fiscalización Tributaria

La AEAT cuenta según el Art. 170 del Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Inspección, con el plan o los planes parciales de inspección como parámetros que comprenden las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad.

El Plan o Planes Parciales de Inspección: Normado en el Art. 116 de la Ley General Tributaria y 170 No. 4 del Reglamento de Actuaciones y Procedimientos de Inspección, se basa en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes, estos se elaboraran anualmente basándose en las directrices del Plan de Control Tributario, en el que se tendrán en cuenta las propuestas de los órganos inspectores territoriales, y se utilizará el oportuno apoyo informático.

Los planes parciales de inspección recogen los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate, además estos planes en curso de ejecución podrán ser objeto de revisión, de oficio o a propuesta de los órganos territoriales.

Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras, tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de

manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

3.3.3. Los Derechos de los Contribuyentes

La Constitución española, dedica no pocos preceptos a tratar de asegurar que la actividad de la Administración se someta a derecho. Así el Art. 106.1 establece que los tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican. El Art. 117.1 proclama que la justicia emana del pueblo y se administra en nombre del rey por jueces y magistrados integrantes del Poder Judicial, independientes, inamovibles, responsables y sometidos únicamente al imperio de la ley.

El Art. 117.3 de la CE, complementa lo anterior disponiendo que el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgado y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los juzgados y tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan.

La atención que el texto constitucional presta al problema del control de legalidad de la actividad administrativa, es con miras a que no se postule posiciones ajenas al Estado constitucional democrático de derecho, es que éste, en sus normas reguladoras, discipline en términos de equilibrio y respeto a los principios constitucionales, los derechos del contribuyente como ciudadano y los derechos de la administración financiera y tributaria como veladora del interés público.

3.3.4. Los Derechos de los Contribuyentes como límites a las potestades del Estado

Habiendo definido anteriormente la potestad del Estado, como aquella situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas o mediante la modificación del estado material de cosas existentes.⁹¹

Potestad a la que España, no es la excepción puesto que también al igual que otros países tiene la facultad de exigir contribuciones a sus Administrador.

Sin embargo, la potestad española, también tiene sus límites jurídicos, y estos son aquellos principios que protegen a sus administrados y garantizan sus derechos frente a la Administración Tributaria.

La moderna doctrina tributaria en España, pregona que la libertad, que rige actualmente la propia concepción de Estado, debe también estar presente en la relación de tributación. En este sentido la relación entre el contribuyente y el Fisco es una relación jurídica y no simplemente de poder, a pesar que su fundamento sea la soberanía estatal.

Siendo la relación tributaria una relación jurídica y no meramente de poder, hay principios que la regulan, y cuya eficacia es el resultado de la supremacía de la Constitución y del efecto vinculante del conjunto de normas que en ella existe.

⁹¹ Santamaría Pastor, J.A., op. cit., p. 879

La existencia de principios constitucionales tributarios establece los límites al poder tributario del Estado, al mismo tiempo, protege al contribuyente de los abusos estatales, su carácter universal, permite que estos principios puedan ser considerados comunes a todos los sistemas jurídicos o por lo menos a los más importantes. Se destacan entre estos, los principios de legalidad, de igualdad y de prohibición de confiscatoriedad.

En España, los principios constitucionales tributarios se encuentran establecidos en el Capítulo II del Título I de la Constitución Española de 1978, relativo a los derechos y libertades de los españoles, y en la Sección 2ª. Referente a los derechos y deberes de los ciudadanos, específicamente numerados en el Art. 31 de la Ley Fundamental de ese país, que dispone:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia y economía.

3. Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

Apegadas a la doctrina Española, las garantías o principios que rigen la relación tributaria son:

a) **Principio de Generalidad Tributaria:** Para el tratadista Juan Martín Queralt, este principio constituye un requerimiento directo dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia, la cual es tipificar como hecho

imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica, así también debe informar, con carácter general el ordenamiento tributario, vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias. Ello ocurrirá cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación razonable.⁹²

Este principio implica que la contribución a las cargas públicas y al sostenimiento de los gastos públicos debe hacerse con criterios de generalidad, contrarios a cualquier vestigio de singularidad no justificada.

Debemos entender por tanto, que el principio de generalidad tributaria supone, la prohibición de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos. Constituye la condición fundamental para alcanzarse un sistema tributario justo y equitativo en el que todos los que deben contribuir lo hacen en la medida de su riqueza o capacidad de pago.

b) **Principio de Capacidad Económica:** Para el tratadista Álvaro Rodríguez Bereijo, este principio tiene dos significados diferentes, por una parte es la razón de ser o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir y del cumplimiento del deber constitucional, constituyéndose el elemento indispensable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo.⁹³

⁹² Queralt, Juan Martín, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos S.A., Madrid, 1999, p. 131

⁹³ Rodríguez Bereijo Álvaro, Jurisprudencia Constitucional y Principios de la imposición-Garantías Constitucionales del Contribuyente, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia 1998, p.158

En este sentido, la capacidad económica es la aptitud para contribuir, es la medida, razón o proporción de cada contribución, individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos.

c) **Principio de Igualdad Tributaria:** En la Constitución Española se encuentra regulado en el Art. 14 de la CE de 1978 y dice: “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

Este principio se ha convertido en el principio esencial de los ordenamientos constitucionales modernos al configurarlos como uno de los valores superiores de los mismos.

Para Juan Martín Queralt, este principio se traduce en forma de capacidad contributiva, exige que situaciones económicas iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma.⁹⁴

d) **Principio de Progresividad:** Este principio semejante al de igualdad, constituye “el núcleo que inspira todo el sistema tributario justo”.⁹⁵

En este sentido, la justicia tributaria será posible solamente cuando este inspirada en los principios de igualdad y progresividad, y tenga como límite infranqueable la no confiscación.

⁹⁴ Queralt, Juan Martín, op. cit., p. 134

⁹⁵ Rodríguez Bereijo, Álvaro, op. cit. p. 165

En España, el Tribunal Constitucional ha venido entendiendo el principio de progresividad como un principio que se proyecta sobre el conjunto de sistema tributario y que opera no sólo en el momento de establecimiento de los tributos sino también en todas las fases de su aplicación.

e) **Principio de Prohibición de Confiscatoriedad**: El principio de que el sistema tributario, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio, constituye, según señala Álvaro Rodríguez Bereijo, “una de las innovaciones más singulares de la Constitución Española, sin parangón con otros ordenamientos constitucionales”.⁹⁶

En España este principio, a pesar de ser un concepto que, por su propia naturaleza, permanece fuera del ordenamiento tributario, se trata de una garantía del contribuyente contra una posible y radical aplicación de la progresividad, por parte del Estado, que puede resultar en la apropiación de sus bienes, por lo que podemos decir que este principio consiste en el reconocimiento del derecho a la propiedad privada, establecido en el Art. 33.1 CE. de 1978.

e) **Principio de Legalidad Tributaria o de Reserva de Ley**: en materia tributaria, aparece previsto en el Art. 31.3 de la vigente Ley Fundamental Española que dispone: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley”.

Juan Martín Queralt, manifiesta que “...el principio de reserva de ley cumple básicamente una doble finalidad:

⁹⁶ Rodríguez Bereijo, Álvaro, op. cit. p. 174

a) garantiza el respeto al denominado principio de autoimposición, de forma que los ciudadanos no pagan más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aprobación.

b) Cumple una finalidad claramente garantista del derecho de propiedad.”⁹⁷

Podemos concluir que el principio de legalidad tributaria es, al mismo tiempo, una garantía del contribuyente y un límite al poder de tributar del Estado.

3.3.5. Semejanzas y Diferencias entre el Procedimiento de Fiscalización Tributaria y el Debido Proceso, regulado en la Legislación de España y El Salvador

3.3.6. Semejanzas

Las semejanzas que existen entre ambas Legislaciones son:

1) Procedimiento de Fiscalización:

La iniciación del procedimiento de inspección, según lo establece el Art. 147 de la Ley General Tributaria Española 58/2003 de 17 de diciembre, es similar en la forma como se inician los procedimientos de verificación tributaria en El Salvador, ya que se inician en ambas administraciones, tanto de oficio, como a petición de parte.

En España la Fiscalización se centra en la comprobación de las principales obligaciones tributarias periódicas, siendo estas las

⁹⁷ Queralt, Juan Martín, op. cit. p. 153

declaraciones-liquidaciones que determinados contribuyentes se encuentran obligados a presentar por desarrollar actividades empresariales o profesionales, o por satisfacer rendimientos sujetos a retención, al igual que en El Salvador, estos rubros son fundamentales en su actividad, el resto presenta, en términos cuantitativos una menor relevancia.

Los objetivos de fiscalización son hasta cierto grado similares tanto en la AEAT de España y DGII en El Salvador, puesto que la fiscalización tributaria, pretende un examen y verificación de los registros contables principales y auxiliares, así como de sus justificantes, el análisis de los sistemas de control interno y la realización de comprobaciones de cumplimiento, con especial incidencia en aquellas áreas que presentan mayor posibilidad de riesgo y la realización de comprobaciones sustantivas sobre los expedientes y documentos tramitados.

2. Derechos y Garantías del Contribuyente:

Regulados en el Art. 31.1 de la CE en la cual ordena que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...mediante un sistema tributario justo...que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”, siendo este último un límite a la potestad del gobierno de exigir tal contribución puesto que en aras de alcanzar sus objetivos, debe respetar los derechos y garantías del contribuyente, también normadas en la CE en el Art. 31.3., Art. 34 de la Ley General Tributaria.

Es importante tomar en cuenta, que los derechos y garantías en materia tributaria son similares en la relación fisco-contribuyente, entre estos las más comunes son, la garantía de igualdad, el principio de generalidad tributaria, el principio de legalidad, capacidad económica, progresividad y

prohibición de confiscatoriedad, estos derechos que con carácter concreto se reconocen a los interesados en los diferentes procedimientos tributarios de ambas legislaciones.

2. Los Recursos:

En el procedimiento de fiscalización tributaria en España, la obligación constitucional de que la Administración Pública actúe con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho, trae como consecuencia la existencia de instrumentos y mecanismos de control de sus actuaciones, para garantizar su funcionamiento ajustado al ordenamiento jurídico y la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes, frente al ejercicio de las potestades exorbitantes que tienen atribuidas.

Los recursos y reclamaciones administrativas que cabe interponer contra los actos dictados por las Administraciones Tributarias son:

Recurso de Reclamación Económico Administrativa, interpuesto contra los actos dictados por las Administraciones Tributarias y ante el Tribunal Económico Administrativo correspondiente, en el plazo de quince días, contados desde el siguiente a aquel en que haya sido notificado el acto impugnado.

Recurso de reposición: con carácter potestativo, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación expresa.

En todo caso, en el ámbito de las Administraciones Tributarias, contra los actos y resoluciones que agoten la vía administrativa se podrá interponer

recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado o Sala de lo Contencioso Administrativo.

Similar a la Administración Tributaria en El Salvador, el contribuyente puede presentar ante el TAI, un Recurso de Apelación, y si el conflicto no es dirimido en esta instancia, puede interponer la demanda ante una instancia superior, como lo es la Sala de lo Contencioso Administrativo, iniciando un Juicio Contencioso Administrativo.

3.3.7. Diferencias

Las diferencias que existen entre ambas Legislaciones son:

1. Instrumentos Normativos que regulan el Procedimiento de Fiscalización Tributaria y los Derechos y Garantías de los Contribuyentes

En España, el instrumento normativo que regula los procedimientos de Inspección de los Tributos es el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, gran parte de las normas procedimentales de carácter general se incluyen en la parte común de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, además de la Ley General Tributaria, siendo esta el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, a diferencia de El Salvador cuya normativa para su actuación fiscalizadora se encuentra en el Código Tributario especialmente en el Capítulo I, referente a los Principios que regirán su actuación y los Derechos del Contribuyente.

El hecho de que El Salvador, cuente con un solo instrumento normativo en el cual se concentren las disposiciones relativas a los Principios y Derechos de los Administrados, así como las facultades de fiscalización y control tributario, crea una marcada diferencia con la Legislación Española.

Otra diferencia importante en la legislación Española, es la emisión de Leyes Independientes en materia tributaria, lo cual le ha permitido adecuar los actos de la Administración a los principios constitucionales, han modernizado los procedimientos administrativos y las relaciones entre los ciudadanos y la Administración, estas Leyes han permitido una importante aproximación a las normas generales del derecho administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios, a diferencia de la legislación salvadoreña, que aunque la normativa tributaria esta recién aprobada, y garantice derechos y garantías del contribuyente, existen aun vacíos, que conllevan a constantes reformas al Código Tributario.

2. Notificación de procedimiento de fiscalización

En el procedimiento de fiscalización en España, iniciados a solicitud del interesado o de oficio, siempre se notifican en su inicio, así también la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en su Art. 112 que cuando no sea posible efectuar la notificación, al obligado tributario o a su representante, esto se hará por medio de anuncios que se publicaran, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado", o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las Provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte, diferente a lo establecido en la normativa tributaria salvadoreña,

cuyo procedimiento es informado al contribuyente mediante auto de nombramiento.

En España el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales, a diferencia de la normativa salvadoreña, la cual se encuentra regulada en el Art. 165 al 172 CT y su Reglamento en Art. 109 y sig. RCT, esto proporciona una ventaja para la legislación salvadoreña, cuyas actuaciones de no ser notificadas por los medios establecidos, tendrán carácter de nulidad absoluta, lo cual obliga a que dicha figura sea de gran importancia para la Administración Tributaria en El Salvador.

3. Estructura Organizacional de la Administración Tributaria:

La estructura organizacional Española, regulada según Real Decreto 689/2000, de 12 de mayo dispone su adscripción al Ministerio de Hacienda, a través de la Secretaría de Estado. Se organiza territorialmente en 17 Delegaciones Especiales (cuyo ámbito territorial coincide con el de las Comunidades Autónomas), 56 Delegaciones (dependientes de las Delegaciones Especiales), y 257 Administraciones (integradas en las Delegaciones), además de 68 Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales.

A diferencia de la estructura organizacional Española, en El Salvador su estructura organizacional es de tipo funcional, ya que en la área metropolitana de San Salvador posee una Dirección General, la cual coordina el funcionamiento de la Subdirección de Medianos Contribuyentes, Subdirección de Grandes Contribuyentes y Regionales de Oriente y Occidente, significativa y comparativamente pequeña a la de España, por el territorio, esto contribuye a un mejor control fiscal en nuestro país.

La actual estructura organizacional de la Administración Tributaria salvadoreña, ha alcanzado muchos de los objetivos financieros y una mejor relación fisco-contribuyente, aunque muchas veces se hallan vulnerado los derechos de los contribuyentes, al ser parte de la Estructura el TAIIA, fungiendo como juez y parte en los procesos tributarios.

3.3.8. Conclusiones de la Comparación

Al efectuar una comparación entre la Legislación Tributaria que regula el Procedimiento de Fiscalización Tributaria y las Garantías del Debido Proceso en España, con la de nuestro país, se han determinado algunas semejanzas y diferencias entre ambas legislaciones; siendo que la razón por la que se optó por este país fue por la existencia de normas similares a las de nuestra constitución, en lo que respecta a procedimientos de inspección y garantías.

Los principios constitucionales tributarios establecidos en el Art. 31 de la CE de 1978, constituyen la garantía de una distribución justa de la carga tributaria y del gasto público, es decir de un justo Derecho Tributario, y límites al poder tributario del Estado, así también en los Art. 141 a 159 de la Ley General Tributaria, regulan específicamente los Derechos en el Procedimiento de Inspección los cuales garantizan la legalidad de la actuación inspectora.

El hecho de que la legislación Española, considere las fuentes supremas o supraconstitucionales las cuales constituyen un límite a la acción del poder constituyente derivado o instituido y los principios establecidos por el constituyente originario como fuentes directas del Derecho Tributario, y

más específicamente en el tratamiento de los derechos del contribuyente, permite y contribuye a una mejor relación fisco-contribuyente, ya que el obligado considera que sus derechos y garantías siempre serán respetadas por la Administración Tributaria.

Además en cuanto a las normas jurídicas que regulan el Procedimiento de Fiscalización Tributaria, existe diferencia entre ambas Administraciones, ya que España posee una normativa especial para los procedimientos de inspección siendo la Ley General Tributaria y el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, esta normativa regula las relaciones fisco-contribuyente.

A diferencia la norma jurídica en El Salvador, en lo que al Procedimiento de Fiscalización Tributaria y los Derechos y Garantías de los Administrados, esta regulado en el Código Tributario, el cual entre en vigencia en el año 2001, cuyo marco jurídico fue creado con el fin de regular adecuadamente la relación entre el Fisco y los Contribuyentes, lo cual permite garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, como lo reza en sus considerandos.

Por lo que razonamos que pese a tener una sola normativa tributaria, El Salvador, muchas veces no garantiza los Derechos y Garantías del Contribuyente, en los procedimientos de fiscalización de los tributos, lo cual no permite un moderno Estado de Derecho en la relación con sus Administrados en materia tributaria.

CAPITULO IV

ANALISIS DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA APEGADO A LAS GARANTIAS DEL DEBIDO PROCESO

4.1 La Normativa Legal para la Aplicación del Procedimiento de Fiscalización de los Tributos

La normativa legal del Procedimiento de Fiscalización de los Tributos por parte de la DGII, se encuentra regulada en el CT y su respectivo Reglamento de Aplicación, esta normativa establece un procedimiento capaz de garantizar los Derechos y Garantías del Debido Proceso de los que goza el contribuyente ante la Administración, se encuentran normados para ser aplicados en todos los Procedimientos de la Administración.

La normativa tributaria en lo referente al Procedimiento de Fiscalización Tributaria, ha sido constantemente reformada en aras de modernizar los procedimientos tributarios, llenar vacíos y corregir deficiencias jurídicas que deterioraban la relación fisco-contribuyente.

En la presente investigación se contó con la opinión de contribuyentes que en el Procedimiento de Fiscalización Tributaria, le fueron transgredidos sus Derechos y Garantías, funcionarios de la DGII, Profesionales de las Ciencias Jurídicas y Contadores involucrados en el área tributaria.

Todos fueron de la opinión, que la normativa tributaria en nuestro país pretende asegurar la igualdad jurídica entre la Administración y los Contribuyentes, puesto que establece los Derechos del contribuyente

regulados en el Art. 4 CT. siendo estos de petición y respuesta, de contradicción y de acceso al expediente, así como las obligaciones formales reguladas en el Art. 85 CT las cuales según la Teoría del Derecho Usual, son las obligaciones de “hacer” y de “informar”; y las obligaciones sustantivas que se pueden denominar de “dar” ya que su origen es el pago que el obligado debe efectuar.

La Administración con el objeto de verificar el adecuado cumplimiento por los sujetos pasivos de sus deberes y obligaciones tributarias, se encuentra facultada para realizar los procedimientos de inspección, investigación y control, regulado en el Art. 173 CT, esta facultad se extiende según este artículo, hasta los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios.

Así también la Administración Tributaria para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización, cuenta con las herramientas jurídicas necesarias para la iniciación, desarrollo y conclusión de dicho procedimiento, capaces de garantizar los Derechos y Garantías del contribuyente.

A juicio de los representantes de la Administración, se cuenta con los medios jurídicos idóneos, tendientes a mejorar cada día mediante reformas, con miras a alcanzar los objetivos financieros y garantizar los derechos de los administrados, sin embargo en el desarrollo del procedimiento de fiscalización no se alcanzan estos objetivos, en muchas ocasiones por no aplicar correctamente los lineamientos que establece la Administración, descuido o falta de pericia de los involucrados en la fiscalización o simplemente por no contar con la documentación necesaria por parte del contribuyente como pruebas de descargo, para apoyar sus requerimientos.

Por lo anterior y conforme a la presente investigación, se considera que efectivamente la Administración cuenta con las herramientas jurídicas idóneas y capaces de respetar el Debido Proceso a los administrados, así como para alcanzar los objetivos financieros propuestos por el Estado, sin embargo la eficiente aplicación de la normativa jurídica y de los lineamientos para el desarrollo de la fiscalización, dependerá de la correcta aplicación de estas herramientas.

4.2 La Aplicación de la Normativa Legal del Debido Proceso en el Procedimiento de Fiscalización Tributaria

En el análisis de los casos estudiados para la presente investigación, se constató que la Administración a pesar de contar con la normativa necesaria para la realización de un eficiente procedimiento de fiscalización, en muchos casos el Debido Proceso no es respetado, por la incorrecta aplicación de las normas jurídicas y los lineamientos para la realización del procedimiento en mención debiéndose en muchas ocasiones a los factores siguientes:

El auditor aun siendo profesional, no cuenta con innovadoras capacitaciones que le permitan conocer y aplicar adecuadamente la normativa jurídica y los lineamientos previstos para la fiscalización con miras a establecer parámetros para una adecuada relación fisco-contribuyente, esto permite que el auditor no efectúe una oportuna y correcta aplicación de la norma tributaria, utilizando criterios de aplicación opuestos a la norma, en el informe de resultados de la fiscalización.

Si bien es cierto que la Administración esta facultada para fiscalizar, inspeccionar, investigar y controlar las actividades del contribuyente que

estén relacionadas con el fisco, la administración debe asegurarse que al realizar el procedimiento de fiscalización, este sea realizado por personal y funcionarios idóneos capaces de aplicar criterios contables y jurídicos que garanticen los derechos de los contribuyentes.

Por lo anterior, el auditor y funcionario al emitir el informe final de la fiscalización de un contribuyente y establecer multas por infracciones cometidas a la normativa tributaria, deben hacerlo basados en sólidos criterios contables y jurídicos ya que se han presentado casos en los cuales la DGII, establece multa sobre Patrimonios o Capitales Contables negativos, contrariando la normativa jurídica que establece en el Art. 243 literal a) del CT, que la multa será sobre el Patrimonio o Capital Contable, que figure en el Balance General menos el superávit por revalúo de activo no realizado, lo cual implica un patrimonio o capital positivo, por lo que el criterio empleado para el cálculo de una multa, muchas veces no es la correcta, vulnerando las Garantías del Debido Proceso.

Una interpretación y aplicación de las disposiciones que desarrollan el Debido Proceso es la que debe verse configurada en las resoluciones emitidas por la Administración ya que estas deben ser coherentes con la normativa constitucional y tributaria.

El acto de notificación, es otro de los derechos y garantías vulneradas en el procedimiento de Fiscalización, ya que se han presentado casos en el desarrollo del Procedimiento de Liquidación, en el cual al emitir la resolución liquidadora el acto de notificación original de este no aparece agregada al expediente no pudiendo demostrar el cumplimiento de dicho acto de comunicación y es que la ley de la materia requiere como requisito sustantivo y de forma la producción del acto escrito, según se aprecia del Art. 183 del

CT. cuando prescribe que: “La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante *resolución razonada...*”.

Una resolución razonada constituye un requisito de forma, ineludible para la emisión del acto administrativo liquidatorio, sin el cual el acto se invalida, ya que por su naturaleza este tipo de actos de naturaleza pública se proyectan, una vez notificados en legal forma, por lo que al carecer de la notificación escrita y demostrativa del cumplimiento de su producción conforme a la ley, evidencia la vulneración del Debido Proceso hacia el contribuyente.

Podemos también mencionar, como violación al Debido Proceso, la negativa de la Administración de otorgar Devolución de Renta, atribuyendo infracciones al contribuyente plasmadas en el informe de fiscalización, el cual si bien es cierto que en un momento dado estas tendrían validez jurídica, muchas veces son atribuidas a criterio del auditor, sin que haya una segunda valoración de los hechos se procede a enviar informe a la Unidad de Apertura a Pruebas quien valora conforme al informe de fiscalización, restando valor a las pruebas emitidas por el contribuyente, emitiendo resolución que perjudica el patrimonio del contribuyente por un criterio de ley mal aplicado.

Un criterio de ley mal aplicado, emana de una mala interpretación de la normativa tributaria, para comprender mejor el sentido de la ley tributaria, o bien su intención o espíritu, esto debe hacerse conforme a lo establecido en la Constitución tomando como base los derechos fundamentales englobados en el Debido Proceso, considerando que las garantías y derechos del contribuyente son superiores al Estado, al mismo tiempo es necesario tomar en cuenta las reglas de interpretación que emanan de los tratados

internacionales de derechos humanos y al no tomarse en cuenta los parámetros antes detallados se vulneran los derechos y garantías del contribuyente.

En cuanto a los plazos de resolución para dirimir conflictos entre la Administración Tributaria y sus administrados, ya sea ante el TAIIA o el Contencioso Administrativo, es importante citar lo establecido en el Art. 8 Inc. 1º del Pacto de San José:

“Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y **dentro del plazo razonable** por un juez o tribunal competente, independiente o imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, **fiscal** o de cualquier otro carácter”.

Si consideramos que el TAIIA en su Art. 4 Inc. 6 indica que el plazo con el que cuenta el Tribunal para resolver el recurso de apelación y notificar la sentencia no puede exceder de **nueve meses**, contados a partir de la fecha en que sea interpuesto el recurso de apelación por el contribuyente, ese tiempo si bien es cierto que se encuentra dentro del plazo legalmente establecido, crea expectativas e inseguridad al contribuyente, puesto que las sentencias analizadas en el presente trabajo de investigación fueron resueltas en un período de cinco a ocho meses.

Y en relación a las resoluciones emitidas por la Sala de lo Contencioso Administrativo, cuyo termino de pronunciamiento es un plazo de cinco a siete meses, prueba de ello son las resoluciones analizadas en esta investigación, lo cual viene en detrimento del patrimonio del contribuyente, el cual deberá

esperar meses y algunas oportunidades años, para la devolución de un impuesto, o el no pago de una infracción.

Concluyendo por tanto que los plazos de resolución en un conflicto tributario, no son meramente espacios de tiempo, sino lapsos que crean incertidumbre e inseguridad jurídica en el contribuyente que depende de una resolución a fin de que se determine sus derechos u obligaciones ante el fisco.

4.3 La Efectiva Realización de los Actos Jurídicos, como Factor Influyente para el Respeto a los Derechos y Garantías del Contribuyente

A criterio de algunos contribuyentes, así como de los profesionales involucrados en el área tributaria, los casos de vulneración al Debido Proceso, muchas veces ocurre por descuido, negligencia o poco conocimiento de las repercusiones en la realización de la notificación del acto administrativo.

La notificación no sólo es el acto por medio del cual se informa al contribuyente el inicio del procedimiento de fiscalización tributaria u otros hechos o circunstancias relativos al mismo, sino también constituye una garantía al Debido Proceso.

El acto de notificación regulado en el Art. 165 al 172 del CT. establece que todas las actuaciones de la Administración deberán notificarse y en caso específico de la fiscalización de los tributos, el Art. 174 Inc. 8 el procedimiento inicia con la notificación del auto de designación del auditor, y deberá realizarse de acuerdo a lo establecido en el RACT

La aplicación incorrecta de las formalidades que el Código Tributario establece, conlleva muchas veces a vulnerar los Derechos de los Contribuyentes, así como a que el contribuyente retome estas anomalías para la evasión de una multa o invalidar actos que podrían ir en contra de sus intereses económicos, afectando al fisco y sus objetivos financieros ante el Estado y consecuentemente el bienestar social, según los funcionarios de la DGII entrevistados, es un acto de estricto cumplimiento y conveniente para ambas partes, por lo que debe ser realizado apegado a las reglas y formalidades que la ley establece.

Así también la capacitación y actualización de la normativa tributaria para los auditores, funcionarios o empleados de la Administración que sean designados para efectuar una notificación, es un factor determinante, para que dicho acto sea realizado conforme a los requisitos legalmente estipulados, a fin de evitar incurrir en la vulneración del Debido Proceso para el contribuyente, y que realicen su trabajo eficaz y eficientemente lo que conlleva al logro de objetivos recíprocos y una mejor relación fisco-contribuyente, iniciando el proceso de una verdadera cultura tributaria.

4.4 La Estructura Organizacional de la DGII, como Factor de Incidencia en la Violación de las Garantías del Debido Proceso en el Procedimiento de Fiscalización Tributaria

La estructura organizacional de la Administración juega un papel importante para el desarrollo de sus actividades con miras a alcanzar sus objetivos financieros, ya que no es suficiente contar con un sistema normativo único y compilado en un solo instrumento jurídico, ya que de su estructura dependerá también la eficacia en la aplicación de la norma puesto que es una herramienta para identificarse plenamente con cada status de

contribuyente y aplicar eficaz y eficientemente la norma con criterios adecuados y garantes del Debido Proceso.

Se cuenta en nuestro país con una estructura organizacional capaz de alcanzar márgenes de recaudación acordes al sistema económico nacional, como son las oficinas administrativas centrales ubicadas en San Salvador y sus dependencias, pequeños, medianos y grandes contribuyentes así como las oficinas regionales que son dos: Oriente y Occidente, y cuentan con las mismas funciones que la DGII central, pero ubicada en una zona específica, estas oficinas también al igual que la central realizan el procedimiento de fiscalización tributaria.

Sin embargo esta estructura si bien es cierto ha permitido a la Administración alcanzar sus objetivos económicos, no ha logrado garantizar que en el procedimiento de fiscalización se respeten las garantías del Debido Proceso para el contribuyente vulnerándose sus derechos lo cual se vería reducido, de contar con más oficinas tanto para la percepción de ingresos como para la atención de todo tipo de consultas tributarias.

Actualmente la Administración, está conciente en la incidencia de su estructura en el alcance de sus objetivos financieros, prueba de ello es que recientemente fue inaugurada contiguo a sede central una oficina para atención al contribuyente, se espera que este desarrollo continúe para un fortalecimiento de la relación fisco-contribuyente.

Su estructura actualmente no permite una mejor atención al contribuyente, ya que la demanda es grande, y no sólo en oficinas centrales sino también en las regionales de oriente y occidente, la ampliación de estas oficinas proporcionaría una eficaz y eficiente atención al contribuyente y

menor tiempo de respuesta a sus peticiones, así como mejoraría los procedimientos de fiscalización, puesto que necesariamente incrementaría el personal, disminuyendo la carga laboral existente.

Así como la ampliación y mejora de su estructura organizacional también es necesaria la optimización de la red virtual ya existente, a fin de contar con una participación activa del contribuyente, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, ya que representa un mecanismo adecuado para verificar el cumplimiento de los deberes y facilitar la consulta de sus procesos y peticiones referentes a la fiscalización.

4.5 Los Criterios de Aplicación e Interpretación Efectiva de la Normativa Tributaria en el Procedimiento de Fiscalización como Factor Influyente en el Respeto al Debido Proceso

Para los contribuyentes los criterios de interpretación que de la normativa tributaria, realiza la Administración, al resolver y pronunciarse sobre los resultados del procedimiento de fiscalización, vulnera los derechos y garantías del contribuyente así como afecta la eficacia de la Administración Tributaria ya que crea inseguridad jurídica que implica la desconfianza del administrado sobre los actos de la administración.

Los criterios de interpretación de la normativa tributaria es un factor determinante para la seguridad jurídica de los administrados, ya que es la expectativa de que el marco legal es y será confiable, estable y predecible, para que sea así, es indispensable que las resoluciones sobre los resultados de la fiscalización, se realicen según el sentido lógico de la norma y no según la lógica discrecional de la Administración.

Al interpretar la norma bajo la premisa de la seguridad jurídica, garantizara al administrado el hecho de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si éstos llegarán a producirse, le serán asegurados por el Estado, protección y reparación, creando la certeza de que su situación jurídica frente a la Administración, no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos dentro de un sistema de derecho positivo vigente, general, heterónimo y equitativo.

Para los contribuyentes la Administración no sólo vulnera sus derechos en las resoluciones emitidas como resultados de un proceso de fiscalización, sino también cuando dan respuesta a consultas o solicitudes de asesorías ya que se les brinda información contraria a la norma o ambigua, incapaz de proporcionar la seguridad de que una actuación u otra, frente al fisco, sea la correcta legalmente y procedimentalmente hablando, esto se debe entre otras razones a que la Administración evade el compromiso ante el contribuyente, de un criterio de aplicación e interpretación eficiente de la normativa tributaria, o por temor de que de ser vinculante, contrarie otros criterios y desvirtúen su posición ante el contribuyente y ante los intereses mismos de la Administración.

El Derecho a la formulación de consultas del Administrado como parte de sus Derechos y expuesto en el Capítulo II de la presente investigación, se encuentra regulado en el Art. 18 de la CN, Art. 4 literal a) y 26 del CT confiere al Contribuyente el derecho a externar sus peticiones o consultas, por medio de un escrito dirigido a la Administración Tributaria, estas deben ser motivadas sobre el sentido y alcance de la norma tributaria

El Contribuyente debe exponer su petición de forma clara y precisa, cumplimiento con las formalidades y requisitos en la presentación de escritos, según las disposiciones establecidas en el Art. 34 del CT.

La Administración Tributaria, por medio del Director General de la DGII está en la obligación de resolver lo solicitado y hacerle saber la respuesta por escrito al solicitante, a más tardar en 45 días hábiles después de presentado el documento donde conste la petición o consulta.

A juicio de los administrados los criterio de aplicación e interpretación de la norma tributaria, deben ser sólidos y capaces de crear una convicción en el contribuyente para asegurar la observancia general de las normas ante el fisco lo cual permite que el contribuyente actúe dentro del marco legal con miras a una cultura tributaria y mejores relaciones entre los sujetos del tributo.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Después de investigar y analizar el Procedimiento de Fiscalización Tributaria apegado al Debido Proceso, establecido en la Legislación Tributaria Salvadoreña, y hacer la comparación con el establecido en Chile y España, se han elaborado las siguientes conclusiones y recomendaciones:

5.1 Conclusiones

1. El rol que la Administración Tributaria juega es de trascendental importancia para el Estado, por ser el ente encargado de la percepción de ingresos para lo cual se requiere una eficiente Fiscalización Tributaria, cuyo procedimiento debe apegarse a los principios y garantías del Debido Proceso, el cual constituye un pilar fundamental de un verdadero Estado de Derecho.

2. El apego al Debido Proceso en las actuaciones de Fiscalización Tributaria, es fundamental para que las cargas tributarias que se imponen al contribuyente se sujeten a sus derechos más elementales lo cual contribuye a una mejor relación tributaria entre el sujeto pasivo y el fisco.

3. El conocimiento de la normativa tributaria y los métodos para una buena interpretación de la misma son necesarios para todo funcionario que participa en la fiscalización de los tributos, tomando en cuenta que del

efectivo desarrollo del procedimiento de fiscalización dependerá el respeto a las garantías del Debido Proceso y la eficacia en la recaudación de los tributos

4. La dependencia del TAIIA del Ministerio de Hacienda, crea incertidumbre e inseguridad jurídica en el contribuyente, a pesar de su independencia funcional y el hecho de que sus sentencias denotan imparcialidad y apego a derecho.

5. Existen garantías inherentes al Debido Proceso que son comunes en los sistemas tributarios estudiados y se revisten de las mismas características conceptuales en particular los principios de capacidad contributiva, de igualdad y de legalidad tributaria, estos principios constituyen las garantías del contribuyente y límites al poder tributario del Estado.

6. Las consultas efectuadas por los contribuyentes a la Administración Tributaria, es el medio más idóneo y apropiado del que disponen para conocer con claridad y suficiencia la opinión fiscal respecto a los derechos y obligaciones tanto materiales como procedimentales que estos tienen frente al fisco, a fin de evitar dudas e imprecisiones sobre la normativa tributaria que atentan contra sus derechos e interfiere negativamente en la relación con el fisco.

7. El Procedimiento de Fiscalización en Chile, no se regula en un solo instrumento jurídico como en nuestro país, puesto que cuentan con un C.T. que regula disposiciones generales al respeto, pero para la aplicación del procedimiento cuentan con circulares que exponen criterios y lineamientos los cuales van reformando de acuerdo a las necesidades, evitando así constantes reformas al Código Tributario como en nuestro país.

8. La estructura organizacional en Chile juega un papel importante que lo ha llevado a ubicarse como un ejemplo para otros países, sin embargo la estructura organizacional que a la fecha posee la Administración Tributaria en El Salvador le ha permitido alcanzar ciertos márgenes significativos de recaudación fiscal, tomando en cuenta que continua en mejora de su estructura con el fin de facilitar el contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

9. En Chile se cuenta con una doble oportunidad para dirimir el conflicto ante la Administración Tributaria, ya que si no esta de acuerdo con el informe de los resultados de la fiscalización puede acogerse a la instancia de RAF, si en esta etapa no se resuelve el conflicto recurre ante el Director Regional respectivo, previo a la instancia jurisdiccional, a diferencia de El Salvador que en caso de que el contribuyente no este de acuerdo con la resolución emitida por la DGII, presenta recurso de apelación ante el TAlIA, siendo su única oportunidad ante la Administración previo a la instancia superior como es el Contencioso Administrativo, esta es una limitante para el contribuyente ya que el juicio contencioso implica más costos y tiempo.

10. En España los recursos que interpone el contribuyente contra los actos dictados por las Administraciones Tributarias son el Recurso de Reclamación Económico Administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo, y en caso de inconformidad por parte del contribuyente, presenta recurso ante el Juzgado o Sala de lo Contencioso Administrativo, existiendo similitud con el proceso tributario salvadoreño .

11. El Procedimiento de Fiscalización en El Salvador es semejante con el Procedimiento de Chile, aunque los parámetros son parecidos el fin perseguido hace la diferencia, ya que Chile busca garantizar en la mayoría

de los casos las expectativas tributarias del contribuyente y en nuestro país se busca garantizar los objetivos financieros del Estado.

12. En El Salvador, los parámetros para la aplicación del procedimiento de fiscalización tributaria es similar al realizado en la República de Chile, pero existe diferencia en los resultados, puesto que Chile ha alcanzado márgenes de recaudación, efectividad y mejor relación fisco-contribuyente, debido a la correcta aplicación de su normativa tributaria.

13. La normativa tributaria en El Salvador para la realización del Procedimiento de Fiscalización, posee las herramientas necesarias para que este sea realizado conforme a las garantías del Debido Proceso, puesto que están contempladas en el Código Tributario.

14. La cultura tributaria en nuestro país, es deficiente, por lo que es necesario crear políticas tendientes a este fin con miras a disminuir los procedimientos de fiscalización tributaria ya que los supuestos en los que se basa la Administración para proceder a fiscalizar es la no declaración de ingresos reales por parte del Administrado.

15. Para los contribuyentes los criterios de análisis y aplicación de la normativa tributaria en el Procedimiento de Fiscalización Tributaria, vulnera sus derechos, ya que no se aplica conforme a la lógica de la norma, sino a la lógica discrecional de los funcionarios de la Administración Tributaria.

16. A juicio de los Contribuyentes, el procedimiento de fiscalización tributaria, no es imparcial, puesto que generalmente se encuentra enfocado en los pequeños y medianos contribuyentes no así a los grandes quienes

tienen los recursos necesarios para disfrazar ingresos no percibidos por el fisco, vulnerando de esta manera los derechos de los administrados.

5.2 Recomendaciones

1. La percepción de los contribuyentes es que el inadecuado criterio de análisis e interpretación de la normativa tributaria, por parte de los funcionarios de la Administración, vulnera sus derechos, por lo que se recomienda a la Administración Tributaria, capacitar a sus funcionarios a fin de que al emitir una resolución se apliquen los parámetros y criterios lógicos de la norma y no criterios discrecionales a favor del fisco lo cual no sólo transgrede el principio de legalidad, sino que crean desconfianza, incertidumbre y falta de seguridad jurídica en sus administrados.

2. Es necesario un diseño de jurisdicción de los procedimientos de fiscalización tributaria, ágil, eficaz y no costosa, alcanzar una regulación legal de los procedimientos de fiscalización respetuosa de los derechos constitucionales de los ciudadanos.

3. La Administración precisa adoptar políticas y estrategias de información, educación hacia el contribuyente mediante conferencias, seminarios, coloquios y preparación académica en las universidades, que permitan al administrado conocer sus derechos y deberes frente al fisco, creando un nivel de conciencia sobre su papel en el cumplimiento de los objetivos financieros del Estado.

4. Las respuesta a las consultas realizadas por el contribuyente, debe realizarse no sólo de manera ágil, sino también precisa y puntual, es

decir que debe evitar respuestas ambiguas, ya que se consulta por una duda en la claridad de la norma, por lo que la respuesta debe dejar clara la posición del fisco y no dejar a criterio del contribuyente la aplicación y el análisis de la norma tributaria.

5. Siendo que uno de los parámetros para la aplicación de la fiscalización tributaria, es la lucha contra la evasión y ocultación de ingresos, es necesario que la Administración cree políticas para desarrollar en sus administrados una cultura tributaria, a través de un mayor nivel de conciencia respecto al cumplimiento tributario, junto a un endurecimiento de la ley contra el incumplimiento y las prácticas de evasión, sin menoscabar los derechos del contribuyente.

6. A los contribuyentes se les recomienda, el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias, a fin de ir desarrollando en nuestro país una cultura tributaria capaz de garantizar el respeto al Debido Proceso en el desarrollo del procedimiento de fiscalización y recordar que nuestros derechos inician cuando termina nuestras obligaciones, lo cual permitirá contar con las herramientas de hecho y derecho ante cualquier arbitrariedad de la Administración.

7. Se recomienda a la Universidad de El Salvador, como a las Universidades del Sector Privado, mejoras en los planes de estudio a fin de contemplar en ellos la materia de los tributos en forma amplia y práctica a fin de que el estudiante conozca los procedimientos tributarios y los elementos necesarios para contrarrestar las violaciones a las Garantías del Debido Proceso a las que se enfrenta el contribuyente frente al fisco.

8. Para evitar las constantes reformas al Código Tributario, sería

conveniente tomar como parámetro la normativa tributaria Chilena, la cual para actualiza su normativa a través de circulares, lo que le permite mantenerse a la vanguardia en los procesos tributarios.

9. Al contar con una estructura organizacional capaz de alcanzar márgenes elevados de recaudación es importante considerar la independencia del TAIIA de la misma Administración, ya que es difícil, para el contribuyente, la creencia en la imparcialidad de sus resoluciones, a pesar de su independencia funcional.

El sistema de control administrativo debe ser independiente de la misma Administración. Un Estado de derecho no puede encomendar el control de la legalidad administrativa a la propia administración encargada de aplicarla, ya que es como ser juez y parte en un proceso.

10. El acceso ágil mediante recursos a la Sala de lo Contencioso Administrativo es un requisito indispensable para mantener un sistema equilibrado de prerrogativas administrativas y garantías del contribuyente.

11. Un régimen de recursos administrativos obligatorios y de lentitud desesperante en su tramitación y resolución, como el que rige en nuestro país, es un obstáculo a favor de las arbitrariedades de los poderes públicos, incompatible en las exigencias del Estado de Derecho.

12. Es importante que la Administración Tributaria tenga como parámetros de Fiscalización tributaria, garantizar al contribuyente sus expectativas económicas mediante impuestos justos y necesarios, sociales sabiendo que sus impuestos serán invertidos para el desarrollo social, y culturales porque es de esta manera como creará conciencia de la

importancia de sus tributos lo cual conlleva a una efectiva relación fisco-contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

Arguello, Luis Rodolfo. "Manual de Derecho Romero", Editorial Astrea, Buenos Aires 1976.

Bertrand Galindo, Francisco y Otros, "Manual de Derecho Constitucional", Universidad José Simeón Cañas-UCA Editores, 2ª. Edición, Tomo II, San Salvador, 1996.

Couture, Eduardo J. "Fundamentos del Derecho Procesal Civil", Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1997.

Couture, Eduardo J. "Estudios de Derecho Procesal Civil", Tomo I, Ediciones De Palma, 2ª. Edición, Buenos Aires, 1978.

Clara, Mauricio Alfredo, "Revista de Derecho Constitucional" No. 6, El Salvador, 1993.

Casás, José Osvaldo, "Principios de la Tributación", Tomo I, Derecho Tributario, Volumen I, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002.

Díaz, Vicente Oscar, "Límites al Accionar de la Inspección Tributaria y Derechos del Administrado", Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1997.

Devis Echandía, Hernando, "Compendio de Derecho Procesal", Tomo I, Editorial ABC, Décima Edición, Bogota 1985.

De la Garza, Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1999.

Fraga Pittaluga, Luis. "Defensa del Contribuyente Frente a la Administración Tributaria", Ediciones Funeda, Caracas, 1998.

Fraga Pittaluga, Luis. "Las Garantías Formales de los Contribuyentes", Ediciones Funeda, Caracas, 2001.

Gonzalez, Rodolfo Ernesto, "Selección de Ensayos Doctrinarios, UTE, El Salvador, 1998.

Giuliani Fourouge, Carlos, "Derecho Financiero", Editorial Desalma, Buenos Aires, 1965.

Houed, Mario y Otros, "Proceso Penal y Derechos Fundamentales", Investigaciones Jurídicas, San Jose, 1998.

Kuri de Mendoza, Silvia Lizette, et. al. "Manual de Derecho Financiero", Primera Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993.

Líneas y Criterios Jurisprudenciales, Sala de lo Constitucional, Corte Suprema de Justicia años 2001 Primera Edición, San Salvador, 2002.

Narváez García, José Ignacio, "Teoría General de las Sociedades Jurídicas", Editorial Wilches, 5ª. Edición, Bogota 1987.

Queralt, Juan Martín, et al., “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Novena Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1998.

Quiroa, Anibal, Comisión Andina de Juristas, “Protección de los Derechos Humanos”, Definiciones Operativas, Editorial Ediar. S.A. Lima, 1997,

Rodríguez Bereijo, Alvaro, “Jurisprudencia Constitucional y Principios de la Imposición-Garantías Constitucionales del Contribuyente”, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998.

Sainz De Bujanda, Fernando, “Lecciones de Derecho Financiero”, Servicio de publicaciones de la Facultas de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, décima edición, Madrid, 1993.

Santamaría Pastor, J. A., “Fundamentos de Derecho Administrativo”, Editorial Centros Ramón Arces, Madrid, 1988.

Vásquez. Domingo, “Estudio El Debido Proceso”, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional APEC, primera edición, República Dominicana, 1998.

Zavala Ortiz, José Luis, “Manual de Derecho Tributario”, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2001.

DICCIONARIO

Osorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1997.

TESIS

Bermúdez, Hernando y Bermúdez, Gloria, “La Revisoría Fiscal-Comentarios del Código de Comercio”, Tesis para optar al grado de Abogado, Universidad Javeriana, Bogota 1985.

Melara Méndez, Other Armado, “Normas y Procedimientos en la Auditoría Fiscal del Impuesto Sobre la Renta en El Salvador”, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 1998.

Salgado Mina, Kirio Waldo, “Principios Constitucionales Relativos a la Fiscalización y Control de la Hacienda Pública en El Salvador”, Tesis para optar al grado de doctor en Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 1977.

LEGISLACIÓN

Constitución de la República de El Salvador de 1983, Decreto Constituyente No.38, del 15 de diciembre de 1983, D.O., No. 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

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

Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de enero del año 2001.

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

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

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

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

FUENTES HISTORICAS

Constitución Federal de 1824, “De las Atribuciones del Congreso”, Título IV, Sección 2, San Salvador, 1824.

Ley de Impuesto sobre la Renta, D.O. 127 Tomo 78 del 2 de junio de 1915.

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

Reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta, D.L. No. 134, de fecha 18 de diciembre de 1991.

Ley de Impuesto sobre la Renta, D.L. No. 134 del 18 de diciembre de 1991.

JURISPRUDENCIA

Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia No. 303-M-04, de fecha 19 de julio de 2006.

Sentencia de Amparo, con Referencia Número ASO45597.98, de fecha 18 de diciembre de 1998.

Sentencia de Amparo, con Referencia Número 14-C-93, de fecha 17 de abril de 1993,

Sentencia de Habeas Corpus, con Referencia Número 78-2000, de fecha 20 de julio de 2000.

Sentencia de Amparo, con Referencia Número D-07-93, de fecha enero-marzo 1993

Sentencia de Habeas Corpus, con Referencia Número 018L94, de fecha abril-junio de 1995.

SITIOS WEB

Historia de la Revisoría Fiscal en www.gerencie.com/historiadela-revisoría-fiscal.htm. consultado el 21 de agosto de 2006.

Código Tributario Chileno en www.minhda.ch/portada.php, consultado el 7 de septiembre de 2007.

Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, Ley de Impuesto a la Renta y circulares en www.ssi.cl/documentos/circulares/2007.htm el 11 de septiembre de 2007.

Vasconcelo Aravena, Fernando, "Tributación Fiscal en Chile", Trabajo de Investigación, consultado en www.monografias.com/trabajos37/tributacion/chile el 7 de septiembre de 2007.

Ley 58/2003 de 17 de diciembre, (B.O.E. No. 302, de 18 de diciembre de 2003), en www.lexureditorial.boe.es, consultado el 20 de agosto de 2007.

<http://es.wikipedia.org/wiki/Jurisprudencia>, consultado el 13 de septiembre de 2007.

www.gerencie.com/historiadelarevisorafiscal.htm, consultado el 21 de agosto de 2006

REVISTAS Y PUBLICACIONES

Guerrero, Francisco Rafael, "Tendremos por fin un Código Tributario, Editoriales de El Diario de Hoy, 12 de diciembre 2000.

Banco Central de Reserva de El Salvador, "Indicadores Financieros Anuales", Boletín de Estudios Financieros, San Salvador, 2000.

Corte Suprema de Justicia, Revista de Derecho Constitucional No. 6 Enero-Marzo, Publicaciones de la Corte Suprema de Justicia, San Salvador, 1993.