

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



SITUACIÓN JURÍDICA DE LOS ADMINISTRADOS FRENTE A LAS VÍAS DE IMPUGNACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (IVA).

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

PRESENTAN:

CARLOS MAURICIO SIBRIÁN SIBRIÁN
DAVID JOSUÉ URQUÍA MORENO
ERIKA MELISSA VARGAS CASTILLO

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO
LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, DICIEMBRE 2008

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MASTER RUFINO ANTONIO QUEZADA SÁNCHEZ
RECTOR

MASTER MIGUEL ÁNGEL PÉREZ RAMOS
VICERRECTOR ACADÉMICO

MASTER OSCAR NOE NAVARRETE ROMERO
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHÁVEZ
SECRETARIO GENERAL

DOCTOR RENÉ MADECADEL PERLA JIMÉNEZ
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSÉ HUMBERTO MORALES
DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS
VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS HERNÁNDEZ
SECRETARIO

LICENCIADA BERTHA ALICIA HERNÁNDEZ AGUILA
COORDINADORA DE LA UNIDAD DE SEMINARIO DE GRADUACIÓN

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZÁLEZ
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN

AGRADECIMIENTOS

Al concluir este trabajo queremos agradecer a quien debe agradecerse por encima de todos, a DIOS; a quien sea la gloria por darnos fuerza e inteligencia durante nuestros años de estudio y sostenernos hasta llegar al final.

Agradecemos también a nuestros padres, quienes enérgicamente nos animaron a esforzarnos y seguir adelante, instándonos a superarnos a nosotros mismos y nos sostuvieron económicamente para que pudiéramos concentrarnos en la consecución de esta meta; creyendo en nosotros nos apoyaron incondicionalmente y nos han demostrado una vez mas su amor.

Al licenciado Samuel Merino, quien con gran disposición de espíritu aceptó guiarnos en el proceso de este trabajo y nos encamino con su conocimiento y experiencia dedicándonos tiempo y esfuerzo.

A demás amigos y familiares que han estado con nosotros con sus buenos deseos y su ayuda cuando la hemos necesitado.

Carlos Mauricio Sibrián Sibrián

David Josué Urquía Moreno

Erika Melissa Vargas castillo

ÍNDICE

	PÁGINA
INTRODUCCIÓN.....	i
CAPÍTULO 1 NOCIONES GENERALES DE DERECHO TRIBUTARIO	
1.1. DEFINICIÓN DE DERECHO TRIBUTARIO	1
1.2. IMPORTANCIA JURÍDICA DEL DERECHO TRIBUTARIO DENTRO DEL DERECHO FINANCIERO	1
1.2.1. Terminología	2
1.3. PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO	3
1.4. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	8
1.5. CLASIFICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	11
1.6. DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL	12
1.6.1. Relación Jurídica Tributaria	12
1.6.1.1. Doctrina de la Relación Jurídica Principal.....	16
1.6.2. Obligación Jurídica Tributaria.....	19
1.6.2.1. Elementos de la Obligación Tributaria	20
1.6.3. Hecho Imponible.....	21
1.6.3.1. Estructura del Hecho Imponible	22
1.6.4. Sujetos Tributarios	23
1.6.5. Categorías Tributarias	28
1.6.5.1. El Tributo: Definición y Características.....	28
1.6.5.2. Clases de Tributos	31
1.6.5.2.1. Impuestos	32
1.6.5.2.2. Tasas.....	36
1.6.5.2.3. Contribuciones Especiales	37
1.7. DERECHO TRIBUTARIO FORMAL	38
1.7.1. Generalidades.....	38
1.7.2. El acto Administrativo	39

1.7.2.1.	Definición.....	40
1.7.2.2.	Clasificación del Acto Administrativo	43
1.7.3.	El Procedimiento Tributario	47
1.7.3.1.	Gestión Tributaria: Delimitación y Ámbito	47
1.7.4.	La Liquidación Tributaria.....	51

CAPÍTULO 2 EL PODER TRIBUTARIO Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

2.1.	CONCEPTO Y JUSTIFICACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO	53
2.2.	TITULARIDAD DEL PODER TRIBUTARIO	56
2.3.	CARACTERES DEL PODER TRIBUTARIO.....	57
2.4.	LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO	58
2.5.	ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	61
2.5.1.	Gobierno Estatal o Central	61
2.5.1.1.	Ministerio de Hacienda	62
2.5.1.1.1.	Atribuciones y Competencias.....	64
2.5.1.1.2.	Máximas Autoridades y Principales Dependencias	66
2.5.1.2.	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.....	68
2.5.1.2.1.	Competencias	68
2.5.1.2.2.	Organización y Funcionamiento	69
2.5.1.2.3.	Objetivos del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas	71
2.5.1.2.4.	Funciones del Tribunal	71
2.5.1.2.5.	Estructura Organizativa	72
2.5.1.3.	Dirección General de Impuestos Internos	73
2.5.1.3.1.	Estructura de la Dirección General de Impuestos Internos	76

2.5.2. Gobierno Local	84
-----------------------------	----

CAPÍTULO 3 PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA COMO ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

3.1. LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	86
3.1.1. Naturaleza y Fines del Procedimiento de Gestión.....	86
3.1.2. El Procedimiento de Recaudación de Impuestos y el Procedimiento de Liquidación Tributaria	88
3.1.2.1. Procedimiento de Recaudación	88
3.1.2.2. Procedimiento de Liquidación Tributaria	89
3.1.2.2.1. Clases de Liquidación	90
3.2. EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE IMPUESTOS	92
3.2.1. Definición.....	92
3.2.2. Fines.....	94
3.2.3. Antecedentes Históricos	95
3.2.4. Entes encargados de la ejecución de Procedimiento de Liquidación Oficiosa.....	96
3.2.5. Procedimiento a seguir.....	97
3.2.5.1. Procedencia	97
3.2.5.2. Bases para la Liquidación de Oficio	101
3.2.5.3. Liquidación de Corrección de Error Aritmético	108
3.2.5.4. Procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas	111
3.2.5.5. Requerimiento Especial en caso de Liquidación de Corrección	115
3.2.5.6. Firmeza de las resoluciones	120
3.2.5.7. Determinación sobre Base Presunta	124
3.2.5.7.1. Procedencia	124

3.2.5.7.2. Presunciones	126
3.2.5.7.3. Clases	127
3.2.5.7.4. Definición Legal	128

CAPÍTULO 4 NOCIONES GENERALES DE LA IMPUGNACIÓN Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS

4.1. GENERALIDADES.....	135
4.2. LA IMPUGNACIÓN Y SUS VARIANTES: LOS RECURSOS	136
4.3. EL DERECHO A LOS RECURSOS O DERECHO A RECURRIR.....	140
4.4. PRESUPUESTOS DE LA IMPUGNACIÓN	143
4.5. FINES.....	146
4.6. CLASIFICACIÓN DE LAS VÍAS DE IMPUGNACIÓN	147
4.7. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN	152
4.8. EFECTOS DE LOS RECURSOS	153
4.9. RECURSOS ADMINISTRATIVOS	154
4.9.1. Definición.....	155
4.9.1.1. Significado de los Recursos Administrativos	159
4.9.2. Naturaleza Jurídica y Fundamento de los Recursos Administrativos	160
4.9.3. Características de los Recursos Administrativos	161
4.9.4. Alcance de los Recursos Administrativos	164
4.9.5. Requisitos de los Recursos Administrativos	165
4.9.5.1. Requisitos referentes al Sujeto	165
4.9.5.2. Requisitos referentes al Objeto.....	167
4.9.5.3. Requisitos referentes al Escrito de Interposición	168
4.9.6. Principios Generales del Procedimiento Administrativo en vía de Recurso	169

4.9.7.	Los Recursos Administrativos como Presupuesto de la Impugnación Jurisdiccional	172
4.9.8.	Efectos de la Interposición del Recurso	173
4.10.	LOS RECURSOS TRIBUTARIOS	176

CAPÍTULO 5 RECURSOS PROCEDENTES ANTE EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE IMPUESTOS

5.1.	EL RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS	177
5.1.1.	Definición.....	177
5.1.2.	Procedimiento a Seguir según la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas	178
5.1.2.1.	Procedencia de la Apelación.....	178
5.1.2.2.	Competencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas	179
5.1.2.3.	Plazo para apelar	180
5.1.2.4.	Iniciación, Requisitos y Formas del Recurso	182
	5.1.2.4.1. Requisitos de Presentación del Escrito	184
	5.1.2.4.2. Contenido del Escrito.....	185
5.1.2.5.	Tramitación del Recurso	186
	5.1.2.5.1. Improcedencia del Recurso	186
	5.1.2.5.2. Admisión del Recurso.....	187
5.1.2.6.	Efectos del Recurso	189
5.1.2.7.	Informe de la Dirección General de Impuestos Internos.....	190
5.1.2.8.	Apertura y Producción de Pruebas	192
5.1.2.9.	Resolución del Recurso	193

5.1.2.10.	Consideraciones Finales respecto a las atribuciones del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas	194
5.2.	EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	197
5.2.1.	Alcance de la Jurisdicción Contencioso Administrativa	197
5.2.2.	El Acto de Liquidación Oficiosa impugnante ante la jurisdicción Contencioso Administrativa	200
5.2.3.	El Procedimiento a seguir	201
5.2.3.1.	Objeto	201
5.2.3.2.	Competencia	202
5.2.3.3.	Procedencia	202
5.2.4.	Actos por los cuales no es procedente la Pretensión Contencioso Administrativa	204
5.2.5.	Partes en el Proceso	207
5.2.6.	Representación y Defensa. Postulación Procesal	212
5.2.7.	Interposición de la Demanda	214
5.2.7.1.	Plazo de presentación de la Demanda	214
5.2.7.2.	Forma y Requisitos de la Demanda	217
5.2.7.3.	Admisión del Recurso y Declaratoria de Inadmisibilidad.....	222
5.2.7.4.	Emplazamiento y Apersonamiento de la Administración	224
5.2.7.5.	Suspensión del Acto Administrativo que se impugna	226
5.2.7.5.1.	Presupuestos	226
5.2.7.5.2.	Procedimiento para la adopción de Medidas Cautelares	227
5.2.7.5.3.	Comunicación de la suspensión al funcionario competente para ejecutar el acto ..	229

5.2.7.5.4. Procedimiento	230
5.2.7.6. Alegatos Conclusorios	231
5.2.7.7. Terminación del Procedimiento	232
5.2.7.7.1. La terminación por sentencia	232
5.2.7.7.2. La terminación por otros medios	234
5.2.7.7.3. Régimen General a todos los Medios de Terminación	236
5.2.7.7.4. Ejecución de la Sentencia.....	236
5.2.7.7.5. Forma de la Sentencia	239
5.2.7.7.6. Notificación de la Sentencia	240
5.3. EL AMPARO	241
5.3.1. Procedencia	243
5.3.2. Competencia	246
5.3.3. Las Partes en el Amparo.....	246
5.3.3.1. Legitimación Procesal Activa	247
5.3.3.2. Legitimación Procesal Pasiva	247
5.3.3.3. Intervención del Fiscal General de la República	248
5.3.4. Inicio del Procedimiento	248
5.3.4.1. Demanda	248
5.3.4.2. Lugar de Presentación de la Demanda	250
5.3.5. Suspensión del acto Reclamado	250
5.3.6. Procedimiento	253
5.3.7. Sobreseimiento en el Amparo	255
5.3.8. Ejecución de la Sentencia.....	256
5.3.9. Efectos de la Sentencia.....	257
5.3.10. Plazo para el cumplimiento de la Sentencia	258
5.4. MECANISMOS INTERNACIONALES DE PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE	259
5.4.1. La Comisión Interamericana de Derechos Humanos	259

5.4.1.1.	Funciones de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos	260
5.4.1.2.	Competencia de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos	261
5.4.1.3.	El Procedimiento a seguir ante la Comisión	261
5.4.2.	La Corte Interamericana de Derechos Humanos	264
5.4.2.1.	Competencia y Funciones de la Corte	265
5.4.2.2.	Procedimiento ante la Corte	265

CAPÍTULO 6 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1.	CONCLUSIONES.....	267
6.2.	RECOMENDACIONES	269

BIBLIOGRAFÍA.....	272
-------------------	-----

ANEXOS.....	282
-------------	-----

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación versa sobre la situación jurídica de los administrados frente a las vías de impugnación en el procedimiento de liquidación oficiosa de los impuestos de IVA y Renta, como queda enunciado de su tema; por lo que principalmente trata de dicho procedimiento establecido en nuestro Código Tributario indistintamente del impuesto de que se trate. Dicho procedimiento puede realizarse –según nuestro Código- sobre base cierta y sobre base presunta, e incluso base mixta y es especialmente en estos últimos casos en que las presunciones sobre las que opera, producen la violación de derechos y garantías del administrado, causándole agravio. En este sentido, el principal punto de estudio de esta investigación, está constituido por las vías de impugnación que permiten al sujeto pasivo de una obligación tributaria, que ha sido sujeto de una resolución de la administración, pueda pedir, vía recurso, su anulación, modificación o explicación. Así, se presenta la siguiente estructura:

En el capítulo I se hace una referencia general al contenido del Derecho Tributario, señalando sus principios, entre ellos los Constitucionales y los legales; las fuentes de que se nutre y las clasificaciones más reconocidas doctrinariamente en esta importante rama del Derecho, entre ellas la que lo divide en Derecho Tributario Formal y Derecho Tributario Material. Al mismo tiempo se definen conceptos importantes, como lo son el de la Relación Jurídica, La Obligación Jurídica, el Hecho Imponible, los Sujetos Tributarios y el Tributo. Se desarrolla también, lo relativo al Acto Administrativo y la Liquidación Tributaria

El capítulo II está enfocado en el Poder Tributario y la Administración Tributaria y sus funciones; iniciando el estudio con la definición de Poder Tributario, sus caracteres principales, su titularidad y sus límites; para después pasar a la Administración Tributaria definiendo lo que debe entenderse por Administración Tributaria Estatal, los objetivos y funciones y de la misma, atribuciones, competencias y organización del Ministerio de Hacienda; se detallan las funciones de recaudación y fiscalización, como parte del procedimiento de gestión. Se establecen la competencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, sus objetivos, funciones y estructura organizativa. Se presenta una breve reseña histórica de la Dirección General de Impuestos Internos, su Ley Orgánica y estructura organizativa, se hace un detalle de las funciones de los Departamentos y Unidades más importantes que actualmente la componen.

El Procedimiento de liquidación Oficiosa de Impuestos, como Acto Administrativo Tributario, es desarrollado en el capítulo III; el estudio inicia con los procedimientos de Gestión Administrativa Tributaria, su naturaleza y fines. Continúa con el Procedimiento de liquidación y de Recaudación, las clases de liquidación y la más importante para nuestra investigación, la Liquidación de Oficio de los Impuestos, su procedimiento y procedencia, así como sus fines; se examinan las bases sobre las que opera la Liquidación de Oficio, el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas. También se hace un breve análisis de la determinación sobre base presunta y el desarrollo del procedimiento de Liquidación Oficiosa por medio de presunciones que se encuentran descritas en el Código Tributario.

El capítulo IV presenta una teoría general de los medios de impugnación, comenzando su estudio con el derecho a recurrir, los presupuestos de

procedencia y admisibilidad, sus fines y las clasificaciones establecidas por distintos doctrinarios, como la que los divide en Recursos Ordinarios y Extraordinarios. Se presentan además, sus características mas sobresalientes y sus efectos. Luego se pasa a tratar lo concerniente a los recursos administrativos especificando su contenido, fines, características y alcance; sus requisitos y su interposición como presupuesto de impugnación jurisdiccional y los efectos que se derivan de su interposición.

Como parte mas importante de nuestro trabajo presentamos en el capitulo V los Medios de Impugnación de los que en materia tributaria disponen los contribuyentes en contra de las resoluciones emanadas de la Administración Tributaria que consideran les causa agravio; es así como se inicia con el desarrollo del procedimiento, en la vía administrativa, del Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, visto como presupuesto para poder acceder a la vía jurisdiccional si el agravio persiste. Posteriormente, se trasciende al ámbito judicial, desarrollándose el procedimiento del juicio Contencioso Administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, y el del recurso de Amparo ante la Sala de lo Constitucional, ambas de la corte Suprema de Justicia. En cada uno se expresan los plazos correspondientes y los requisitos de procedencia y admisibilidad de manera general. En el ultimo apartado del capitulo se presenta la posibilidad de acceder a la jurisdicción internacional en caso que se considere que el agravio persiste, pero su revisión procederá en tal caso, exclusivamente sobre la violación de derechos fundamentales y no por el acto administrativo del que se recurrió en un primer momento.

CAPÍTULO 1 NOCIONES GENERALES DE DERECHO TRIBUTARIO.

1.1. DEFINICIÓN DE DERECHO TRIBUTARIO.

Dentro de las definiciones de Derecho Tributario que más nos parecen acertadas, florecen las siguientes: Calvo Ortega lo define como “un conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención de ingresos por parte de los entes públicos por medio del tributo”¹. Por su parte Giuliani Fonrouge lo define como “... la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y las que suscitan entre estos últimos”².

1.2. IMPORTANCIA JURÍDICA DEL DERECHO TRIBUTARIO DENTRO DEL DERECHO FINANCIERO.

El Derecho Tributario es una de las partes en que científicamente se divide el Derecho Financiero. De tal manera que si el Derecho Tributario regula la obtención de ingresos, el Derecho Financiero se ocupa de disciplinar la conexión entre los ingresos obtenidos y los gastos que deben ser satisfechos por el Estado.

La enorme importancia adquirida por el estudio doctrinal de los tributos y la paralela falta de atención que se ha prestado a los otros tres institutos

¹ CALVO ORTEGA, R. “*Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario, parte general*”. 8ª edición, Civitas Ediciones S.L., Madrid, 2004. Pp. 47.

² GIULIANI FONROUGE, C. “*Derecho Financiero*”. obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, VI I, 6ª edición, ediciones De Palma, Buenos Aires. 1997. Pp. 43.

(Deuda pública, Monopolios y Patrimonio)³, se debe principalmente, a las siguientes razones:

1. El tributo, como obligación que proviene de la ley, incide patrimonialmente en el contribuyente, independiente de su voluntad.
2. Las prestaciones tributarias son los ingresos públicos ordinarios de mayor cuantía en la actualidad.
3. La aplicación de los tributos produce efectos directos en el patrimonio de los contribuyentes.
4. Las sanciones tributarias han ganado relevancia debido a la creciente comprobación e inspección administrativa.
5. Las garantías a favor de las Administraciones Públicas han ido en aumento. Por ejemplo, con la creación de figuras como el sustituto, el responsable y los obligados a dar información.

Estos fenómenos, entre otros, explican el por qué el Derecho Tributario se ha convertido en el *buque insignia* del Derecho Financiero, pero sin agotar su contenido claro está.

1.2.1. Terminología.

En cuanto a la terminología, no hay uniformidad al respecto. La doctrina italiana, española y brasileña, usan la denominación *Derecho Tributario*. Los alemanes le dicen *Derecho Impositivo*. La doctrina francesa, argentina y mexicana prefieren la expresión *Derecho Fiscal*, así también la doctrina anglosajona⁴, aunque a esta denominación se le objeta que abarca a toda la

³ Cuya aplicación también es susceptible de determinar derechos económicos,

⁴ Quienes la llaman "Fiscal Law".

actividad del Fisco (Derecho Financiero) y no solamente a la de carácter tributario. En el transcurso de esta investigación se utilizarán como sinónimos las expresiones *Derecho Tributario* y *Derecho Fiscal*, a pesar de que nos parece más correcta la primera de ellas.

1.3. PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO⁵.

Los principios del Derecho Tributario, que nutren la producción de sus normas y su aplicación, son numerosos. Atendiendo a su fuente, la doctrina los divide en principios constitucionales y legales⁶.

Los principios del Derecho (entre ellos los Tributarios) “siempre tratan de algo normativo, de preceptos del deber ser que se que formulan en orden a la realización de determinados objetivos”⁷ Debido a ello, los principios del Derecho Tributario son utilizados para la integración e interpretación del Ordenamiento Tributario⁸.

a) Principios Constitucionales del Derecho Tributario.

Luis María Cazorla Prieto⁹, define los principios constitucionales como “las directrices generales que, incluidos en la Constitución y con valor jurídico

⁵ En cuanto a los Principios del Derecho Tributario véase la sentencia de diecinueve de abril de dos mil cinco, Ref. 45 – I – 2003.

⁶ La diferencia entre ellos radica, en que mientras los principios constitucionales vinculan al legislador ordinario, y su incumplimiento origina la inconstitucionalidad de la norma que sea; los principios legales no establecen la vinculación antes mencionada, debido a la menor jerarquía de los mismos, pero siempre son respetados por el legislador ordinario, siempre y cuando sean reconocidos en las leyes ordinarias.

⁷ NEUMARK, Fritz. *“Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales”*, Madrid, 1994, Pp. 24.

⁸ El Art. 8 C. T. ratifica lo dicho anteriormente, al decir que “A los casos que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes tributarias específicas, se aplicarán supletoriamente los Principios Materiales y Formales del Derecho Tributario, y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines”

⁹ En su obra *“Los principios constitucionales financieros en el nuevo orden jurídico”*. Dirección General de lo Contencioso del Estado, Instituto de Estudios Fiscales s.a (España).

directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate”. Los principios constitucionales, relacionados con la materia tributaria, se tratarán someramente a continuación, ya que por su complejidad y extensión, requerirían una tesis individual para su estudio.

- ✓ *Principio de Legalidad.* Unos de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido por reserva de ley¹⁰. Por otra parte, es doctrina admitida, que la creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo y que no es lícito, desde el punto de vista constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravados por la ley. Así lo establece el Art. 231 inc. 1º Cn., que dice *“No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público.”*

- ✓ *Principio de Igualdad.* El principio de igualdad tributaria ha sido definido como la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes. Podríamos decir, que este principio es un tipo especial de la igualdad ante la ley recogida normalmente en las Constituciones de varios países del mundo y concretamente en el Art. 3 de nuestra Ley Fundamental¹¹. El maestro español Juan Martín Queralt, en “Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional”,

¹⁰ En El Salvador, el Art. 8 Cn., dispone que *“Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe”*

¹¹ Que literalmente dice: *“Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión. No se reconocen empleos ni privilegios hereditarios”.*

nos explica que “lo que prohíbe el principio de igualdad jurídica es la discriminación, es decir, que la desigualdad del tratamiento legal sea injustificado por no ser razonable”.

- ✓ *Principio de Capacidad Económica.* Algunos autores de la ciencia económica o jurídica también denominan a este principio: principio de capacidad de pago o capacidad contributiva. Siempre se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de una Administración Pública. Para Calvo Ortega la capacidad económica es una “situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas”¹². Para mayor comprensión, un propietario, un consumidor, un profesional o un trabajador, están en situaciones de capacidad económica en relación con obligaciones (tributos) exigidos precisamente por la propiedad de bienes, el consumo de productos, la obtención de un beneficio profesional o el rendimiento del trabajo por cuenta ajena, respectivamente. Sigue diciendo Calvo Ortega: “tiene capacidad económica el titular de una situación patrimonial concreta y suficiente frente a la obligación tributaria que se derive de esa misma situación”¹³. En El Salvador, nos recuerda Álvaro Magaña, “la fórmula equivalente a la expresión “relación equitativa”, de nuestras últimas tres Constituciones fue recogida inicialmente en ocho Constituciones sucesivas, desde 1841 hasta 1886 y, era, con “la debida proporción” por lo que, en casi todas las del siglo pasado (excepto la primera de 1824), esa fue la formulación hasta que en 1939 se convirtió en “relación equitativa y justa” y finalmente en 1950, se adopta el texto

¹² Ob. Cit. CALVO ORTEGA. R. Pp. 52.

¹³ *Ibidem.* Pp. 52.

vigente, que igual a los anteriores constituye una clara referencia al principio de “capacidad económica” que como nos recuerda en su Curso Juan Martín Queralt y los otros profesores españoles, viene desde Bayona en 1807 y de ahí llega hasta nosotros “la proporción a los haberes”, que en España pasa de “haberes” a “capacidad contributiva” o “capacidad económica” que no es más que el principio material de justicia en el ámbito tributario”¹⁴.

- ✓ *Principio de Progresividad.* Nosotros entendemos progresividad con Pérez Royo, como aquella característica de un sistema tributario según la cual “a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza”. Es decir, “Los que tienen más, contribuyen en proporción superior a los que tienen menos”. Con respecto al desarrollo de este principio en nuestras Constituciones, Álvaro Magaña señala, que “nosotros pensamos que la expresión “en relación equitativa” de nuestro art. 131 N° 6° de la Constitución¹⁵, fue un paso en la orientación del sistema tributario a la progresividad cuando sustituye los términos empleados por las primeras Constituciones nuestras del siglo XIX o sea: “con la debida proporción”, muy parecida a la de las primeras Constituciones españolas que era: “en proporción de sus haberes”, que podía considerarse como un criterio proporcional”¹⁶.

¹⁴ MAGAÑA, Álvaro. “Constitucionalización del Principio de Reserva de Ley Tributaria en el Salvador”. Publicaciones Especiales de la Corte Suprema de Justicia. Departamento de Publicaciones. San Salvador, 1993. Pp. 56.

¹⁵ Que literalmente dice: “Corresponde a la Asamblea Legislativa:... 6°. - Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias...”

¹⁶ Ob. Cit. MAGAÑA, Álvaro. Pág. 69 y 70.

✓ *Principio de Generalidad.* Este principio supone que todos los sujetos de derecho están sometidos al poder tributario y que no se pueden establecer exoneraciones individuales o de grupo (a personas físicas o jurídicas) que no estén justificadas por el propio ordenamiento y concretamente por la Constitución misma. El Profesor Fernando Sainz de Bujanda, en sus “Lecciones de Derecho Financiero”, conceptualizó este principio así: “El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas publicas”¹⁷. El principio de generalidad, “es por una parte, una reacción contra privilegios históricos que declaraban exentas a personas y clases determinadas y, por otro lado, una manifestación concreta del más amplio de igualdad ante la ley; en nuestro caso, ante la ley fiscal”¹⁸. Es esta característica subjetiva la que diferencia el principio de generalidad tributaria del de capacidad económica; aquél responde a la pregunta a quién se grava y éste a cómo se grava. Con respecto a la proximidad y relación con el principio de igualdad, el principio de generalidad puede formularse de la siguiente forma: todos deben soportar las cargas tributarias. El principio de igualdad añade: todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado. Esto es, “que el principio de igualdad se proyecta a través de las exigencias del principio de generalidad”¹⁹.

b) Principios Legales del Derecho Tributario.

Debido a la cantidad numerosa de principios legales del Derecho Tributario, solo enunciaremos algunos. Por ejemplo, el principio de autotutela (protección del crédito tributario) ha sido establecido en las leyes ordinarias y

¹⁷ SAINZ DE BUJANDA. F “*Lecciones de Derecho Financiero*”. 10º ed., Publicada por la Universidad Complutense, Madrid, 1993.

¹⁸ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. Pp. 50.

¹⁹ Ob. Cit. MAGAÑA, Álvaro Pp. 63.

mantenido por su necesidad por el poder legislativo y lo mismo puede decirse de los que afectan más directamente al contribuyente: subsidiariedad de la responsabilidad, indisponibilidad de las situaciones subjetivas, carga de la prueba, etc.

1.4. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Debemos entender la locución *fuentes del Derecho* en el sentido de “los distintos modos de manifestación del Derecho Positivo, o si se quiere, de las normas jurídicas enfocadas con relación a su origen”²⁰.

Los autores coinciden en enumerar como fuentes del Derecho Tributario: la Ley, los Tratados Internacionales y los reglamentos. Otros incluyen la Constitución, la costumbre y los principios generales del Derecho. Muy pocos mencionan a la jurisprudencia y la doctrina. Nosotros desarrollaremos las fuentes del Ordenamiento Tributario con base en lo establecido en el Art. 5 C. T., que reza así:

“Constituyen fuentes del ordenamiento tributario:

a) Las disposiciones constitucionales;

b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley;

c) Los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo; y,

²⁰ TORRÉ, Abelardo. *“Introducción al Derecho”*. 7° edición. Editorial Perrot. Buenos Aires, (s/f). Pp. 277.

d) *La Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.*

Supletoriamente constituirán fuentes del ordenamiento jurídico tributario, la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Se entiende por doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes". Desglosando el artículo anterior colegimos como fuentes del Derecho Tributario las siguientes:

a) La Constitución: como norma jurídica fundamental del sistema jurídico salvadoreño, reviste su importancia como medio creador de normas tributarias; no solamente al contemplar los principios generales básicos y disposiciones sobre la materia tributaria, sino también al organizar un sistema de control judicial de constitucionalidad de las leyes²¹. Ejemplos de los principios del Derecho, acogidos en la Constitución, con respecto a la actividad tributaria son: el principio de igualdad²² y el principio de legalidad tributaria²³.

²¹ Así lo señala Giuliani Fonrouge en su obra ya citada, Pp. 81.

²² Contenido en el Art. 3 de la Constitución.

²³ Art. 231 de la Constitución, que literalmente dice: "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público. Los templos y sus dependencias destinadas inmediata y directamente al servicio religioso, estarán exentos de impuestos sobre inmuebles".

- b) La Ley: la fuente inmediata de mayor importancia en el Derecho Tributario, indudablemente, es la Ley. En nuestro país “nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe” (Art. 8 Cn), y aplicando el concepto a la materia tributaria, significa que sin aquella no podrían existir los tributos²⁴.
- c) Los Tratados y las Convenciones Internacionales que tengan fuerza de ley: los tratados que tengan rango de ley desde el momento en que entran en vigencia, ésta es la tesis sostenida en la exposición de motivos de nuestra Constitución vigente, plasmado además en el Art. 144 Cn²⁵.
- d) Los reglamentos de aplicación que dicte el Órgano Ejecutivo: los reglamentos de aplicación son los que se dictan con el objeto de hacer posible la ejecución de la ley, detallando lo que ella regula, desarrollándola, complementándola y asegurando su cumplimiento. Debido a que los reglamentos ocupan una posición de subordinación con respecto a la ley, parte de la doctrina estima que la única fuente originaria en el Derecho Tributario es la Ley misma. Si bien es cierto – en nuestra opinión – la Ley es la fuente inmediata más importante, no por ello puede

²⁴ Entre las leyes tributarias vigentes actualmente en nuestro Ordenamiento Jurídico, citaremos el Código Tributario, la Ley de Impuesto sobre la Renta, la Ley de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces, Lay Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios, etc.

²⁵ Que dice: “*Los tratados internacionales celebrados por El Salvador con otros estados o con organismos internacionales, constituyen leyes de la República al entrar en vigencia, conforme a las disposiciones del mismo tratado y de esta Constitución. La ley no podrá modificar o derogar lo acordado en un tratado vigente para El Salvador. En caso de conflicto entre el tratado y la ley, prevalecerá el tratado.*”

desconocerse el valor propio de otras fuentes, como el reglamento, en la medida o en el ámbito de su influencia²⁶.

- e) La Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias: entiéndase el vocablo jurisprudencia como el “conjunto de sentencias o fallos dictados por los Jueces u órganos jurisdiccionales, resultantes de la aplicación del Derecho Positivo”²⁷. Para el caso en cuestión, la jurisprudencia debe ser emitida por la Sala de lo Constitucional, en los procesos de Constitucionalidad de las leyes tributarias.
- f) Supletoriamente, la doctrina legal emitida por los siguientes órganos: Sala de lo Constitucional en los procesos de Amparo; sala de lo Contencioso – Administrativo y Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas²⁸.

1.5. CLASIFICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Así como el Derecho Financiero es unitario, lo es también su rama principal: el Derecho Tributario. No obstante, buena parte de la doctrina frecuentemente fracciona la disciplina que nos ocupa, efectuando una primera separación entre un pretendido Derecho Tributario Material o

²⁶ Ejemplos de reglamentos de ejecución en materia tributaria son los siguientes: Reglamento de aplicación del Código Tributario, Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Reglamento de la Ley del IVA, etc.

²⁷ Ob. Cit. TORRÉ, Abelardo. Pp. 324.

²⁸ El inciso final del Art. 5 C. T., define lo que se entiende por doctrina legal, al decir “*la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes*”.

Sustancial, y otras ramas, como el Derecho Tributario Internacional, Derecho Tributario Procesal, Derecho Tributario Penal, etc.²⁹

Existe otra división famosa en lo que cabe al Derecho Tributario, la cual lo secciona en Derecho Tributario Material y Derecho Tributario Formal o Administrativo. Tal división ha sido acogida por la doctrina germánica, española y latinoamericana, y admitida y desarrollada por nosotros a continuación.

1.6. DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL.

Conviene ahora hablar sobre el Derecho Tributario Material, en éste se contienen “los aspectos sustanciales”³⁰ de la relación jurídica existente entre el Estado y los sujetos pasivos, es decir los contribuyentes. El Derecho Tributario Material tiene como función regular la relación antes dicha y estudia básicamente el hecho imponible y sus consecuencias jurídicas, además éste establece los sujetos tributarios (activo, pasivo y quines pueden ser obligados al pago); y las circunstancias objetivas o subjetivas de las exenciones y beneficios tributarios.

1.6.1. Relación Jurídica Tributaria.

“La relación fundamental del Derecho Tributario consiste en el vínculo obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que pretende el

²⁹ A nuestro parecer, esta escisión es errónea, puesto que el Derecho Tributario debe ser concebido orgánicamente, sin negar por ello, que éste contiene diversas facetas vinculadas con otras ramas del Derecho.

³⁰ VILLEGAS, Héctor B. “*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*”. 8° Ed., Editorial Tecnos, Grupo Anaya S. A., Madrid, 2004. Pp. 317

cobro de un tributo, y un sujeto pasivo que está obligado al pago”³¹. La relación jurídica tributaria puede verse desde dos perspectivas: una amplia y otra estricta; la primera comprende aquellos vínculos jurídicos que producen la aplicación de la norma jurídica tributaria entre el Gobierno, ya sea estatal (central) o local; la segunda perspectiva comprende única y exclusivamente lo relacionado con el crédito (del ente público) y la deuda tributaria (del sujeto obligado al pago).

“Esta relación tiene como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. Esta relación representa un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación y la otra (deudor) que tiene la obligación de deber efectuar la prestación de dar, hacer, no hacer o de tolerar y en una forma muy amplia las llamamos relaciones jurídicas fiscales y, en una forma más restringida, relaciones jurídicas tributarias”³².

La relación tributaria amplia comprende entonces: la obligación tributaria, las obligaciones de carácter patrimonial reguladas por las leyes tributarias y que no producen ingresos tributarios³³ y los derechos y deberes derivados del ordenamiento financiero, los cuales carecen de contenido patrimonial.

Tal relación jurídica puede definirse, según Héctor B. Villegas en dos sentidos; por una parte, “como la vinculación dada por la norma jurídica entre una circunstancia condicionante y una consecuencia jurídica, siendo la

³¹ *Ibidem*, Pp. 317.

³² DE LA GARZA, S. “*Derecho Financiero Mexicano*”. 19° edición. Editorial Porrúa, México, 2001. Pp. 451.

³³ KURI DE MENDOZA, S. y otros. “*Manual de Derecho Financiero*”. 1° edición. Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial. San Salvador, 1993. Pp. 36.

primera la realización de un hecho imponible y la segunda la obligación al pago del impuesto³⁴; y por otra “como la vinculación establecida por esa norma jurídica entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación del sujeto pasivo. Tanto el primer elemento como el segundo forman parte de la consecuencia jurídica del hecho imponible”³⁵.

También puede definirse como “un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”³⁶.

La relación Jurídica Tributaria es pues, el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor Tributario, o una entidad pública, que en virtud de una ley posee este derecho, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente (generador de esos supuesto legales) o los responsables (aquellos que sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación atribuida a este). Este vínculo Jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al cumplirse los presupuestos hipotéticamente encuadrados en la Ley.

La relación jurídica tributaria tiene las siguientes características:

1. *Es una relación o vínculo obligacional “ex lege”³⁷*: esto porque no surge una pretensión de la administración al tributo y de manera

³⁴ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. Pp. 319.

³⁵ *Ibidem*, Pp. 319.

³⁶ CARTOLÍN PASTOR, H. *La relación Jurídico - Tributaria*.

http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/relacion_juridico.doc. Cf. Pp. 1. Consultada el 06 de julio de 2008 a las 14:30 hrs.

³⁷ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A. “*Lecciones de Derecho Tributario*”. 7º edición, Editorial ECAFSA, México, 2001. Pp. 215 - 218

correspondiente una obligación para el particular, si una ley, en el sentido material y no formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponde la pretensión y la obligación y la medida de ésta; en principio significa la existencia de un conjunto de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde. Es claro que la fuente inmediata de este vínculo obligacional es la ley. Sin embargo las obligaciones legales o “ex lege” no sólo resultan de la ley sino que también deben estar unidas a la realización de un hecho que el Derecho Positivo le da la calidad de generador de ese vínculo obligacional³⁸.

2. *Es una relación de derecho y poder.* para la teoría de la relación tributaria como relación de poder sostenida por parte de la doctrina germánica clásica la relación existente entre el Estado y los particulares no es una relación de Derecho, sino una relación entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder; este planteamiento en el ámbito doctrinal, llevó a excesos en la práctica, por lo que fue reemplazada por otra que abogaba por una igualdad en las relaciones entre el fisco y contribuyentes equiparándola en su contenido a las relaciones de Derecho Privado. Sin embargo, esta paridad jurídica entre el acreedor y deudor pertenece sólo al deber ser pues no responde a la realidad tributaria³⁹.

³⁸ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. Cf. Pp. 1 - 4.

³⁹ Por nuestra parte sostenemos que el Fisco tiene facultades coactivas adicionadas que no se agotan en el momento legislativo, sino que son utilizadas para velar por el cumplimiento de la ley tributaria, provocando de esta forma un desbalance material en la relación obligacional entre acreedor y deudor. Además, aun cuando el acreedor (Estado) no satisfaga al contribuyente con una adecuada, eficiente y correcta aplicación del ingreso que éste le entrega, el sujeto pasivo o deudor tributario está en la obligación, bajo la pena de ser coaccionado, de cumplir con su deber fiscal.

3. *Es una Relación Simple y no Compleja:* este punto representa una propuesta controversial que posteriormente trataremos en este mismo capítulo.
4. *Es una relación central alrededor de la cual existen las demás relaciones:* demostrada la relación central, ésta se convierte en una relación central ante la cual giran las otras relaciones jurídico-tributarias como relaciones sustantivas de carácter accesorio, las relaciones que surgen de la actividad administrativa tributaria, las relaciones que aparecen a consecuencia de un “Ilícito Penal Tributario” y las relaciones procesales tributarias.
5. *La Relación Jurídico-Tributaria es una Relación Obligación Personal y No Real:* se trata de un vínculo jurídico creado entre el sujeto activo (el fisco o sus delegaciones autorizadas por ley) y un sujeto pasivo persona (natural o jurídica) y no entre un sujeto activo (Estado) y las cosas supuestamente elevadas a la categoría de sujetos pasivos⁴⁰.

1.6.1.1. Doctrina De La Relación Jurídica Principal.

Diversos conflictos ha generado lo relativo al contenido de la relación jurídica tributaria, por una parte algunos autores sostienen que de la misma manera que la norma jurídica surge para regular al Estado y a los contribuyentes, regula los derechos y deberes de los mismos, los cuales deberán ser recíprocos, y éstos componen una relación especial, que denominan “*relación jurídica tributaria*”, la cual es compleja debido a que de ella derivan poderes, derechos y obligaciones positivas o negativas y también derechos

⁴⁰ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. Pp.1a la 4.

de las personas sujetas a potestad”⁴¹. Esta relación comprende además el objeto final de la institución, es decir, el pago del tributo.

Algunos otros, rechazan totalmente la posición anterior, y afirman, por su parte, que no hay tal complejidad en dicha relación jurídica tributaria, puesto que se trata de una “simple relación obligacional”⁴².

De esta forma se han esbozado estas dos tesis al respecto:

A. Tesis Administrativa: En esta tesis encontramos dos vertientes: por una parte, las que no sustentan una relación compleja: la relación Jurídica Impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto, puede ser más concretamente indicada con el término de deuda impositiva, a la que corresponden un crédito del ente público, mientras que con la expresión más genérica de “Derechos y Obligaciones tributarios” se designan todos los otros derechos y deberes que también emanan de la relación impositiva⁴³. Y por otra parte, están las que sustentan una relación tributaria única: la cual consistiría en una obligación de dar, que todas las obligaciones

⁴¹ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. Pp. 322.

⁴² *Ibidem*, Pp. 323.

⁴³ En efecto, la circunstancia de que se produzcan los presupuestos materiales a los que la ley vincula la obligación impositiva, determina el nacimiento de la deuda impositiva, pero no necesariamente el que de todas las demás obligaciones tributarias, las cuales en cambio, puede surgir en virtud de un acto administrativo.

sustantivas o formales no sería si no simples accesorios y eso de dar relaciones jurídica.

B. Tesis de la Naturaleza Simple de la Relación Jurídico-Tributaria: En contra de quienes sustentan la relación jurídico-tributaria existen autores que sostienen el contenido simple de dicha relación. En esta posición encontramos a Jarach quien sostiene que “no existe una relación compleja con pluralidad de sujetos y pluralidad de obligaciones y deberes. Tampoco la relación tributaria propiamente dicha comprende en sí los deberes y las obligaciones de naturaleza formal. Existe una relación sustantiva, que nace de verificarse el presupuesto legal establecido en la ley fiscal y cuyos sujetos son de un lado el Estado u otra entidad pública y de otro lado el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables^{44_45}. En conclusión⁴⁶, existe una multiplicidad de Relaciones Jurídico tributarias de

⁴⁴ El autor más representativo de la primera postura es Giannini, sumándose a él Sainz de Bujanda, Berliri, Pugliese y Blumenstein. Véase: GIANNINI, A.D. *“Instituciones de Derecho Tributario”*. Traducción española. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, Pp. 28; SAINZ DE BUJANDA, F. *“Notas de Derecho Financiero”*. Tomo I, Vol. 2. Madrid, 1975. Pp. 204; BERLIRI, Antonio. *“Principios de Derecho Tributario”*. Vol. 2. Traducción española, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964. Pp. 122; PUGLIESE, Mario. *“Derecho Financiero”*. Traducción española, México, 1946, Pp. 40, 42 y 43.; BLUMENSTEIN, Ernesto. *“Sistema de Derecho Tributario”*. Traducción italiana, Giuffré, Milano, 1954, Pp. 297. La segunda de las posturas tiene como exponente principal a Dino Jarach y Vanoni. Véase: JARACH, Dino. *“Curso Superior de Derecho Tributario”*, 2º edición. Argentina, 1969, Pp. 160- 163; VANONI, Ezio. *“Elementos del Derecho Tributario”*. 1º edición. Milano, 1962. Pp. 219- 225.

⁴⁵ Es la segunda postura doctrinal la que nos merece mayor crédito ya que las obligaciones formales (prestaciones de hacer o de no hacer o simples tolerancias) no siempre derivan directamente de la ley, como es el caso de la relación jurídica tributaria sustantiva, sino que algunas veces lo hacen de manifestaciones de voluntad de la autoridad administrativa, sean estas regladas o discrecionales.

⁴⁶ Cabe mencionar que con el paso del tiempo y el estudio constante del contenido de la relación jurídica tributaria, se han hecho críticas y se argumentan deficiencias de las teorías antes expuestas, tenemos así entre ellas: “Pertencientes las anteriores teorías a lo que se ha dado en llamar «perspectiva estática del fenómeno tributario», que centran el tributo en torno a un elemento fijo determinado por ley, les son achacables, siguiendo al profesor

carácter diverso. La relación sustantiva principal; las relaciones sustantivas accesorias; las relaciones de carácter formal y las relaciones de derecho administrativo y de derecho penal. La relación tributaria sustantiva es una relación sencilla, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas. Habiendo definido el contenido de la relación jurídica tributaria, es conveniente decir que para efectos de esta investigación, únicamente se tratará como contenido de la misma lo que concierne a la obligación tributaria.

1.6.2. Obligación Tributaria.

Esta institución jurídica suele definirse como “la obligación de pago de la cuota tributaria, esto es, de la cantidad que según el hecho imponible realizado y por la aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, debe ingresar al sujeto de acuerdo con la capacidad

RODRIGUEZ BEREIJO, los siguientes defectos: “-La excesiva indeterminación y vaguedad del concepto mismo de relación jurídica tributario y de su contenido. 2.- Al centrar el estudio de la dogmática tributaria en el debito *d'imposta* u obligación tributario principal, se deja en la sombra toda una serie de situaciones jurídicas subjetivas activas y pasivas distintas procedente de la obligación de contenido patrimonial. Y, por consiguiente, se soslaya el estudio de las potestades de la Administración en la aplicación de los tributos. 3.-Por las razones antes apuntadas, el dogma de la relación jurídico - tributaria compleja no permite construir una dogmática unitaria del fenómeno tributario, en cuanto no sirve para explicar todo el conjunto de poderes, deberes, obligaciones, situaciones de sujeción que se producen como consecuencia del ejercicio del poder de imposición. 4.-Consecuencia de todo ello fue un cierto abandono de los problemas administrativos o «formales» de las relaciones tributarios, lo que condujo a la elaboración de una dogmática de las instituciones tributarios hecha casi exclusivamente desde aspectos sustantivos o materiales de la obligación tributario; que llevó a la «glorificación del hecho imponible» como núcleo del derecho tributario, en frase de Jarach... 5.-La visión intersubjetiva del fenómeno tributario lleva a la construcción del concepto de relación jurídica tributario y de la obligación tributaria sobre la base de los esquemas del Derecho Civil , aunque configurándola como una obligación de Derecho Público”. Tomado de “*La Relación Jurídico-Tributaria. El Hecho Imponible*”. LUCHENA MOZO, Gracia M^a. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Castilla-La Mancha.

económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición”⁴⁷.

También suele definirse como “la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo jurídico entre el Estado, acreedor tributario; y el deudor tributario responsable o contribuyente, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal”⁴⁸.

Nuestro Código Tributario⁴⁹ la define en su Art. 16 como “...el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”.

1.6.2.1. Elementos De La Obligación Tributaria.

Como toda institución jurídica, la obligación tributaria tiene sus elementos distintivos, estos son, por un lado, el sujeto activo, que es el Estado⁵⁰, por otro lado está el sujeto pasivo, que serían los contribuyentes, de estos sujetos se tratará más adelante de manera más amplia. También forma parte

⁴⁷ QUERALT, Juan Martín y otros. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. 9º Ed., Editorial Tecnos S. A., Madrid, 1998.

⁴⁸ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. Cf. Pp. 7.

⁴⁹ D. L. Nº 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D. O. Nº 241, tomo 349, del 22 de diciembre de 2000, y entró en vigencia el día uno de enero del año 2001.

⁵⁰ Que se convierte en el sujeto activo por ser el titular de la potestad tributaria quien actúa en un primer momento desde su potestad legislativa de otro órgano, en este caso del Órgano Ejecutivo.

de la obligación tributaria el hecho imponible, como fuente generadora de la misma. De todo lo anterior, se hablará más adelante de manera más amplia.

1.6.3. Hecho Imponible.

Vistas las diferentes orientaciones doctrinales en torno a la obligación tributaria, nos corresponde estudiar ahora el elemento imprescindible para que aquélla surja: el hecho imponible. Independientemente de cuál sea la postura que se adopte en torno a ella, lo que resulta absolutamente necesario para que el contribuyente soporte una detracción económica de carácter coactivo es la realización de un presupuesto de hecho al que la norma une como consecuencia jurídica el pago de un tributo. Ese presupuesto normativo es el hecho imponible.

“El hecho imponible es aquél presupuesto de hecho que la norma prevé y a cuya realización se une el nacimiento de la obligación tributaria; su función esencial se centra en constituirse como efecto generador del tributo, o más concretamente, de la obligación tributaria”⁵¹.

La Ley General Tributaria española, en su Art. 28 define al Hecho Imponible como “...*el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*”.

A lo largo de la historia existió una coincidencia básica en considerar al hecho imponible como elemento único del Derecho Tributario Material, y

⁵¹ LUCHENA MOZO, G. “*La Relación Jurídico-Tributaria. El Hecho Imponible*”, Universidad de Castilla-La Mancha.

como tal en el pilar del mismo, que es capaz de aglutinar los restantes y de constituirse en eje del Derecho Tributario Sustancial. En ese sentido, se afirmaba que “del hecho imponible derivaba toda la disciplina jurídica del tributo, obteniéndose a partir de él, no solo los supuestos gravados, sino también los sujetos pasivos, el momento de nacimiento de la obligación tributaria y su régimen jurídico, la legislación aplicable, la clasificación entre los distintos impuestos y,..., hasta la cuantía de la deuda tributaria”⁵². “El hecho imponible aparecía así configurado como el presupuesto de hecho acuñado por la norma y a cuya realización unía el nacimiento de la obligación tributaria, siendo su función primordial este efecto generador del tributo en su conjunto”⁵³.

1.6.3.1. Estructura Del Hecho Imponible.

El supuesto de hecho fijado en la norma se compone de dos elementos: uno, formado por el elemento objetivo, constituido por el acto o hecho tenido en cuenta por el legislador para configurarlo; y otro, el subjetivo, que vendría dado por la necesaria relación entre el sujeto que debe abonar el tributo y el hecho que lo motiva.

A) Elemento Subjetivo: Un elemento esencial que la norma ha de contemplar en un primer momento es el sujeto que resultará gravado una vez realice un hecho que genere la obligación de pagar el impuesto.

B) Elemento Objetivo: Manteniendo la línea argumentativa de Sainz de Bujanda, el elemento objetivo del hecho imponible puede ser analizado

⁵² Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. Pp. 327.

⁵³ Ibidem. Pp. 327.

desde cuatro perspectivas: aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo⁵⁴. El aspecto material se plasma en el acto o hecho mismo que es tenido en cuenta para establecer el tributo y que supone manifestación de capacidad económica. Es “una situación de hecho” que en la mayoría de los supuestos coincidirá con la definición recogida por el texto de la ley como hecho imponible. El aspecto espacial “indica el lugar de producción del hecho imponible, siendo decisivo para determinar el ente público al que se sujeta”⁵⁵, este aspecto será especificado por la Ley. Es a través del aspecto temporal que se determina el instante en que el hecho imponible se entiende fue realizado íntegramente lo que trae como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria. El aspecto cuantitativo “expresa la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad”⁵⁶.

1.6.4. Sujetos Tributarios.

Una vez establecidos que los sujetos tributarios son parte de los elementos esenciales de la obligación jurídica tributaria, cabe definir y diferenciar cada uno de ellos; de esta manera, se tiene que existen dos sujetos intervinientes: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

A) Sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

Este es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado la potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud del “*ius imperium*” recauda

⁵⁴ VALDÉS COSTA, R. “*Instituciones de Derecho Tributario*”, 1° edición, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1992. Pp. 41.

⁵⁵ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. Pp. 331.

⁵⁶ *Ibidem*, Pp. 333.

tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho⁵⁷.

Como expresa la Ley, estas entidades tienen facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento. Además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio al Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley, del ejercicio de la potestad y ésta solo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado. La razón de este hecho radica en que los organismos independientes cuenten con recursos económicos que les permita solventar sus necesidades financieras. Estas características de los entes tributarios menores no es ilimitada ya que dependen de la ley su accionar será siempre un reflejo de la voluntad del Estado⁵⁸. El Código Tributario establece en su Art. 19 que el “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo”. El sujeto activo será entonces, el Estado, quien a través de sus órganos exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen.

B) Sujeto Pasivo de la relación jurídica tributaria.

El sujeto pasivo, es quien debe satisfacer una prestación por una obligación sustantiva o formal a favor del fisco, ya sea de manera propia o a través de un tercero. El sujeto pasivo en general, quien tiene la carga tributaria, es quien debe proporcionar al Fisco la prestación pecuniaria pero se puede encontrar que la persona que la Ley señala como sujeto pasivo, no es

⁵⁷ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. Cf. Pp. 4.

⁵⁸ Ibidem, Pp. 5.

necesariamente el pagador del tributo, sino quien ve disminuido su patrimonio, que es otro y que se convierte en el verdadero tributante⁵⁹.

Para efectos de una mejor comprensión de las diferentes categorías de sujetos pasivos se presenta de la siguiente manera:

a) *Contribuyente*. Es el sujeto de derecho titular de la obligación principal y realizador del Hecho Imponible. El Contribuyente es quien merece propiamente el nombre de Destinatario Legal Tributario, porque es con base en su capacidad contributiva que el legislador creó el tributo. Cuando el contribuyente es sustituido por otro sujeto pasivo tiene a su cargo la obligación de resarcir a quien pagó en su nombre. La Ley General Tributaria española lo define en su Art. 31, como “la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible”, por nuestra parte, el Código Tributario, en su Art. 38 plantea que “son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”

b) *Responsable*. Éste se define como “aquel que, sin tener condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”⁶⁰, por otro lado nuestro Código Tributario considera como responsable a “...quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”⁶¹. Se establece también que la

⁵⁹ El Art. 30 del Código Tributario establece que “se considera sujeto pasivo... [al] obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable”.

⁶⁰ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. Cf. Pp. 5.

⁶¹ Art. 42 del Código Tributario vigente en El Salvador, que dice así: “Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”.

responsabilidad es de carácter solidario⁶², es decir que todos “Los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. Cada deudor solidario lo será del total de la obligación tributaria”, esto según el Art. 31 C. T. en relación con el Art. 49 del mismo cuerpo normativo; entonces la responsabilidad solidaria se entiende como “la actuación total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato (en este caso, en virtud de la ley tributaria), nexo obligatorio común que fuerza a cada uno de dos o más deudores a

⁶² Nuestro Código establece diferentes categorías de responsables, se tiene así que se puede ser responsable por representación, estos los enumera el Art. 43 que literalmente dice:

“Son responsables solidarios en calidad de representantes, cualquiera de las personas que a continuación se mencionan y que hayan participado en el hecho que dio lugar a la evasión de impuestos:

- a) Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces;*
- b) Administrador único o representantes legales de las personas jurídicas durante el período que comprenda su gestión;*
- c) Los mandatarios respecto de los impuestos e intereses generados por los bienes que administren o dispongan durante el período de su administración;*
- d) Los síndicos de quiebras, los depositarios de concurso de acreedores, liquidadores de sociedades, curadores y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones;*
- e) El contratante local y el representante del conjunto cultural, artístico, deportivo o similar domiciliado o no, sea integrante o no del mismo, y que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjunto, a nombre de éste;*
- f) Los que administren o tengan la disponibilidad de los bienes de empresas y de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;*
- g) El fiduciario respecto del fideicomiso;*
- h) Los curadores especiales en el caso de los ausentes y los curadores de la herencia yacente; e,*
- i) Los herederos por los impuestos a cargo de la sucesión.*

Los representantes de sociedades en liquidación, concurso de acreedores y quiebras deberán en la oportunidad en la que se verifiquen los créditos de los acreedores solicitar a la Administración Tributaria informe respecto de las deudas tributarias pendientes. La transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria.

La responsabilidad establecida en este artículo, se limita al valor de los bienes o patrimonios que se administren, salvo que los representantes hubieran actuado con dolo, culpa o negligencia grave, en cuyo caso responderán en forma solidaria con sus bienes propios hasta el total del impuesto adeudado”.

cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor [el Estado] con derecho a ello”⁶³. Doctrinariamente, se encuentran los llamados “Responsables Sustitutos” figura que se presenta cuando el legislador reemplaza al contribuyente por el responsable sustituto, generándose así un solo vínculo jurídico entre éste y el acreedor. El sustituto reemplaza pues al generador del hecho imponible. También existe el denominado “Responsable por Sucesión”⁶⁴ en este caso la Obligación Tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. Se establece también, tanto en la doctrina como en nuestro Código Tributario a los Agentes de Retención y Percepción⁶⁵, el agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al Fisco por concepto de tributo, por ejemplo un empleador respecto al dinero que debe pagar a sus trabajadores en el caso del impuesto a la Renta. Los agentes de retención como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que

⁶³ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. Pp. 6.

⁶⁴ Esta figura jurídica la contempla nuestra legislación en el Art. 40 del Código Tributario, que literalmente dice: “Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercitados, o en su caso, cumplidos por el sucesor o sucesores a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario”.

⁶⁵ Tal figura está contemplada en los Arts. 47 y 48 del Código Tributario, que literalmente dicen: Art. 47: “Son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción, los sujetos designados por este Código o por la Administración Tributaria, a efectuar la retención o percepción del impuesto que corresponda, en actos u operaciones en los que intervengan o cuando paguen o acrediten sumas”; Art. 48 “Efectuada la retención o percepción del impuesto, el agente de retención o percepción será el único responsable ante el Fisco de la República del pago, por el importe retenido o percibido y deberá enterarlo en la forma y plazo establecidos en este Código y las leyes tributarias correspondientes. De no realizar la retención o percepción responderá solidariamente.

Todo sujeto que retenga o perciba impuestos sin norma legal o designación expresa que lo autorice, o que las efectúe indebidamente o en exceso, responde directamente ante la persona o entidad a la cual efectuó la retención, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar”.

corresponde al contribuyente con los fondos de éste que hayan retenido⁶⁶. El agente de Percepción es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco, como el caso de un empresario de espectáculos que recibe junto con el valor del boleto el tributo que paga el público. Por medio de él el legislador le impone la obligación de cobrar el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito particular⁶⁷.

1.6.5. Categorías Tributarias.

Desde el inicio de esta investigación se ha venido hablando del “Tributo”, entonces pues, corresponde ahora definirlo, como parte esencial del Derecho Tributario Material, cabe también enumerar sus características y hacer una clasificación y descripción somera de los mismos.

Y es que el carácter esencialmente histórico de las categorías tributarias, pone de manifiesto una evolución conceptual y de contenido de lo que se ha considerado como tributo, de esta manera, definiremos lo desde diferentes perspectivas y criterios.

1.6.5.1. El Tributo: Definición Y Características.

Juan Martín Queralt, define al tributo como “un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un

⁶⁶ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. Pp. 6.

⁶⁷ Ibidem, Pp. 6.

hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”⁶⁸; también se define de una forma más sintetizada como “un ingreso ordinario de derecho publico que corresponde al estado o a otro ente publico”⁶⁹. También puede entenderse como tributo “todo pago o erogación que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en virtud de una ley formalmente sancionada pero originada de un acto imperante, obligatorio y unilateral, creada por el Estado en uso de su potestad y soberanía”⁷⁰. Por otra parte, manifiesta Héctor Villegas, siguiendo a Sainz de Bujanda, que “se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria – habitualmente pecuniaria – establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines del Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados”⁷¹; el tributo tiene como finalidad contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁷². Por su parte, Fernando Pérez Royo define al tributo “como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos”⁷³.

Los tributos, son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su *lus Imperium* y en virtud de una ley, con el fin de satisfacer y cubrir los gastos públicos⁷⁴. Es mediante estos que los integrantes del Estado

⁶⁸ Ob. Cit., QUERALT, Juan Martín y Otros. Pp. 90

⁶⁹ BLANCO, David. “Principios. Fuentes. Normativa fiscal. Normas y categorías tributarias. Tributos. Responsabilidad. Apuntes resumidos de varios temas”.

⁷⁰ Monografías. <http://www.monografias.com/trabajos14/eltributo/eltributo.shtml> consultada el 14 de julio de 2008 a las 10:20 hrs.

⁷¹ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. Pp. 151.

⁷² CALVO ORTEGA, R. “Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario, parte general”. 8ª edición, Civitas Ediciones S.L., Madrid, 2004.

⁷³ PÉREZ ROYO, F. “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”. 9ª edición, Editoriales Civitas, Madrid, 1999. 33

⁷⁴ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. Pp. 151.

contribuyen al sostenimiento del Gobierno de forma proporcional a su capacidad económica⁷⁵. De esta manera podemos desprender de la definición del tributo sus caracteres, de ahí que:

a) Es una prestación monetaria, esto de acuerdo a la legislación vigente⁷⁶. Aunque cabe mencionar que esto no es igual en otras legislaciones, ya que diferentes códigos admiten que los tributos son (o pueden ser) prestaciones en especie, ya que lo importante del tributo es que sea “pecuniariamente valuable”⁷⁷⁻⁷⁸.

b) Exigida en el ejercicio del Poder de Imperio del Estado, es decir que puede ser exigida mediante coacción, la que se manifiesta en la obligatoriedad del pago mismo y en la falta de voluntad del obligado al pago y en cuanto a la creación del tributo.

c) Exigible en virtud de una ley, carácter que deviene del principio de legalidad, en virtud del cual debe establecerse el tributo previamente en una ley lo que se establece como límite formal a la coacción del Estado.

⁷⁵ Siguiendo el principio de Progresividad del Derecho Tributario y que en este capítulo ya se ha tratado.

⁷⁶ Art. 11 del Código Tributario vigente, que literalmente establece: “*Tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines*”.

⁷⁷ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. Pp. 152.

⁷⁸ No obstante, tal posición tiene sus detractores y aparecen argumentos que la atacan, así se han hecho las críticas siguientes: a) todo deudor del Estado debe pagar sus tributos en dinero, ya que la economía de trueque es incompatible con las deudas tributarias; b) este tipo de cobro de deudas impositivas se presta a una aplicación discrecional o arbitraria que puede estar influida por cuestiones electorales o por empresarios empeñados en librarse de los tributos; c) existe el riesgo de quiebre de las finanzas estatales, esto al extender esta modalidad de pago ilimitadamente, y consecuencia de esto el Estado reduciría su ingreso en dinero y podría quedarse sin recursos para solventar las necesidades básicas. A tal postura nos inclinamos, de la misma manera el legislador en cuanto a la regulación de los tributos.

d) Para cubrir los gastos y necesidades públicas⁷⁹.

1.6.5.2. Clases De Tributos.

Los tributos como una prestación monetaria puede clasificarse, en este apartado de la investigación se abarcan las clasificaciones más aceptadas doctrinariamente y por el Derecho Positivo, a las cuales nos adherimos, y que se ha aplicado en nuestra legislación. Así tenemos que los tributos tienen una clasificación tripartita: impuestos, tasas y contribuciones especiales, tal clasificación se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas⁸⁰. El impuesto, “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente”⁸¹. La tasa se define como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente”⁸². La contribución especial es “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador los beneficios derivados de actividades estatales”⁸³. Tales figuras jurídicas se desarrollan más ampliamente más adelante.

⁷⁹ Afirma Fernando Pérez Royo, que las características fundamentales del tributo son dos: la coactividad y el carácter contributivo. En cuanto a la coactividad, se resuelve en el hecho de ser éste (el tributo) una prestación pecuniaria establecida unilateralmente por el Ente público, a través de los procedimientos establecidos en la ley (en sentido formal) sin la intervención de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla. El segundo carácter – contributivo – constituye la razón de ser la institución y es la nota distintiva en la relación a otras prestaciones, multas y sanciones pecuniarias, que siendo igualmente coactivas carecen de esta finalidad. Ob. Cit. PÉREZ ROYO, F. Pp. 33.

⁸⁰ La Corte Suprema de Justicia en sus Líneas Jurisprudenciales establece que “El vocablo tributo es un concepto genérico que engloba, conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el Derecho positivo, los impuestos, tasas y contribuciones especiales.”

⁸¹ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. Pp. 155 (Definición según el Art. 15 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA - BID).

⁸² *Ibidem*. Pp. 155. Art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA – BID.

⁸³ *Ibidem*. Pp. 155. Art. 17 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA – BID.

Otra clasificación importante es la que divide a los tributos en no vinculados y vinculados. Los primeros son aquellos en los que “no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se refiera a él o que le beneficie. Por ello, su obligación nacerá ante un hecho o situación que, según la valoración del legislador, revele capacidad de contribuir al sostenimiento del Estado”⁸⁴, a esta clase pertenecen los impuestos. Los segundos, son aquellos en los que “el hecho o circunstancia que genera la obligación de contribuir está estructurado en forma tal que se integra con una actividad o gasto a cargo del Estado que de alguna forma afecta al obligado o repercute en su patrimonio”⁸⁵, a esta clase pertenecen las tasas y las contribuciones especiales.

1.6.5.2.1. Impuestos.

“El impuesto representa la categoría tributaria fundamental, es la que más visiblemente se aprecian las notas propias del tributo”⁸⁶. De acuerdo con la ciencia de la Hacienda clásica, el impuesto aparecía definido a partir de dos notas, complementarias entre sí. En primer lugar, el impuesto es considerado como el tributo a emplear para el financiamiento de los servicios públicos indivisibles, es decir, sin beneficiario identificado singularmente. En segundo lugar, el impuesto aparece como tributo aplicado en función del principio o criterio de capacidad de pago, entendido, no como un concepto valorativo, sino puramente descriptivo: la única forma de repartir entre los contribuyentes el coste de los servicios públicos indivisibles es la

⁸⁴ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. Pp. 156.

⁸⁵ *Ibidem*. Pp. 156.

⁸⁶ Ob. Cit. PÉREZ ROYO, F. Pp. 110.

consideración de la capacidad de pago, considerada como índice del presumible disfrute o provecho individual de dichos servicios⁸⁷.

Entonces pues, podemos definir al impuesto como “los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que pone de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o de a adquisición o gasto de la renta”⁸⁸. Expresa Rafael Calvo Ortega que “la esencia es que el hecho imponible manifieste capacidad económica..., puede ser un negocio (una compraventa), un acto jurídico (la aceptación de una herencia), un hecho jurídico (la percepción de un interés o de un dividendo), de un hecho económico (el incremento de valor de un bien por el simple paso del tiempo o de la obtención de u beneficio empresarial), etc.”⁸⁹ Por otra parte nuestro Código Tributario lo define como “...el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo”⁹⁰. El impuesto tiene elementos propios, estos son:

a) “Su independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto”⁹¹, el cual puede vincularse o no con el

⁸⁷ Ibídem. Pp. 110.

⁸⁸ Art. 26 de la Ley General Tributaria Española. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. (Vigente hasta el 1 de julio de 2004) y Ley 58/2003 de 17 de diciembre: General Tributaria.

⁸⁹ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. Pp. 119.

⁹⁰ Art. 13 del C. T. que literalmente dice: “*Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo*”.

⁹¹ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. Pp. 158.

contribuyente, pero en el caso en que se vinculasen no es de gran importancia con respecto al nacimiento y existencia de la obligación de pagarlo.

b) “Su cobro debe hacerse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación tributaria”⁹².

c) Las condiciones a que se refiere el elemento anterior, no pueden constituirse por hechos o circunstancias que no sean idóneas para reflejar capacidad contributiva.

d) El impuesto debe estructurarse de forma tal que quienes tengan mayor capacidad contributiva (aptitud económica) aporten en mayor medida.

Los impuestos pueden dividirse de diferentes formas, pero modernamente y por interés jurídico existe una clasificación de ellos que es la más aceptada y a con la cual concordamos:

A) Ordinarios y extraordinarios (permanentes y transitorios): los permanentes son aquellos “cuya vigencia no tiene límite de tiempo”⁹³, es decir, que rigen mientras no se deroguen, así por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado (IVA); los transitorios son “los que tienen un lapso de duración, transcurrido el cual... dejan de existir”

B) Reales y personales: los primeros “consideran en forma exclusiva la riqueza gravada, con prescindencia de la situación personal del

⁹² *Ibidem*. Pp. 158.

⁹³ *Ob. Cit.* VILLEGAS, Héctor B. Pp. 160.

contribuyente”. Los personales tienen en cuenta la situación del contribuyente, “valorando elementos que integran su capacidad de pago”, por ejemplo el impuesto sobre la renta.

C) Proporcionales y progresivos: se dice que un impuesto es proporcional “cuando mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada”. Por otro lado es progresivo “cuando aumenta a medida que incrementa el valor de la riqueza gravada”.

D) Directos e indirectos: directos “son aquellos que no pueden trasladarse, es decir, se exigen de las mismas personas que se pretende que los paguen”. Los indirectos, por el contrario, son trasladables, es decir que pueden cobrarse a una “persona dando por sentado o suponiendo como algo probable que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra”^{94_95}

Además de las anteriores clasificaciones, Fernando Pérez Royo incluye:

E) Subjetivos y objetivos⁹⁶; e

F) Instantáneos y periódicos⁹⁷.

⁹⁴ *Ibidem*. Cf. Pp. 160 y 161.

⁹⁵ La Corte Suprema de Justicia, en sus líneas jurisprudenciales, sobre los impuestos indirectos dice “Es característica de los impuestos indirectos, que quien realmente lo paga es el adquirente del bien y/o servicio y los prestadores o proveedores de los mismos al fijar el precio ya han considerado o deberían haber incluido la porción que en concepto de impuesto... corresponde sobre los mismos, al Fisco”. Sentencia del día veintiséis de enero de mil novecientos noventa y seis. Ref. 11-Z-94

⁹⁶ Estos se refieren a que tienen en cuenta las circunstancias personales (generalmente familiares) de cada sujeto pasivo, adaptando la carga a dichas circunstancias, o por el contrario, las ignore. Tomado de PÉREZ ROYO. F. Pp. 160.

⁹⁷ Los primeros son aquellos en los que el hecho imponible se agota con su propia realización; los segundos son aquellos en los que el hecho imponible consiste, no en un acto, sino en una situación que se prolonga en el tiempo, o bien, en los que el hecho imponible es de realización progresiva. Tomado de PÉREZ ROYO, F. Pp. 161.

1.6.5.2.2. Tasas.

Históricamente las tasas aparecen “como el instrumento adecuado para la financiación del coste corriente de los servicios públicos de carácter divisible, es decir, con beneficiarios o usuarios directos, identificables caso por caso”⁹⁸.

Estas “son prestaciones tributarias exigidas a aquellos a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad estatal”⁹⁹. Nuestro Código Tributario las define como “...el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente”, esto según el Art. 14 de ese cuerpo normativo.

Las características de las tasas las veremos a continuación:

- a) La tasa tiene carácter tributario, es decir que el Estado la exige en virtud de suponer de Imperio.
- b) Sometimiento al principio de legalidad.
- c) Su hecho imponible está integrado con una actividad estatal y que está vinculada al pago de la tasa.
- d) Debe existir una comprobación de la efectiva prestación de la misma.
- e) “El producto de la recaudación es destinado al servicio respectivo”¹⁰⁰
- f) La actividad vinculante debe ser gratuita y prestada por el Estado.

⁹⁸ *Ibidem*. Pp. 113

⁹⁹ *Ibidem*. Pp. 161.

¹⁰⁰ Así lo dispone el Art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina: “*su producto no puede tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación*”.

1.6.5.2.3. *Contribuciones Especiales.*

“Dentro de los tributos que la ciencia de la Hacienda clasificaba entre los basados en el principio del beneficio, aparecen junto a las tasas, las contribuciones especiales. Estas se emplean también para la financiación de actividades o situaciones de la administración. Pero se trata, no ya de sufragar gastos corrientes, sino gastos de inversión”¹⁰¹.

Las contribuciones especiales “son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras y gastos públicos o de especiales actividades del Estado”¹⁰², se caracterizan las contribuciones especiales por la existencia de un beneficio “que puede derivar no solo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a ciertos grupos sociales”¹⁰³. Por su parte, el legislador define las contribuciones especiales, en el Art. 15 del Código Tributario vigente, y lo hace de la siguiente manera: “Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación”.

Las ventajas de este tipo de tributos son “la inmediatez en relación con la realización del gasto público, mejor ajuste gasto – ingreso y la posibilidad de

¹⁰¹ Ob. Cit. PÉREZ ROYO, F. Pp. 116.

¹⁰² Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. Pp. 195.

¹⁰³ *Ibidem*. Pp. 195.

reducir las desviaciones que pudieran producirse en situaciones determinadas”¹⁰⁴.

1.7. DERECHO TRIBUTARIO FORMAL.

1.7.1. Generalidades.

El Derecho Tributario Formal o Administrativo complementa al Derecho Tributario Material o Sustantivo. Está constituido por las reglas jurídicas pertinentes para determinar si corresponde que el fisco perciba de determinado sujeto una suma en concepto de tributo, y la forma en que la acreencia se transformará en un importe tributario liquido, que será el que ingresará al Tesoro público. Contiene asimismo, las normas que otorgan al estado poderes de verificación y fiscalización¹⁰⁵.

Jarach sostiene que el Derecho Tributario Material contiene el conjunto de normas que disciplinan el tributo y las relaciones accesorias, es decir, que lógicamente se vinculan con el tributo, en tanto que el Derecho Tributario Formal es el conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa y las relaciones que teleológicamente se vinculan con el tributo¹⁰⁶. Este se refiere a “a aplicación de la norma material al caso concreto”¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. Pp. 126.

¹⁰⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, C. “*Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas, análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*”. Tomo II. 1° edición. Ediciones De Palma. 1996. Pp. 326.

¹⁰⁶ Ibídem. Pp. 326.

¹⁰⁷ VALDEZ COSTA, R. “*Instituciones de Derecho Tributario*”. 1° edición. Ediciones De Palma, Reimpresión 1996. Buenos Aires. Pp. 14.

Se define también como el “conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surgen entre la Administración Pública y los particulares, como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad”¹⁰⁸. “Es aquél que suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido”¹⁰⁹.

Constituyen el Derecho Tributario Formal, los preceptos que conducen a la aplicación del Derecho Tributario Material, ello significa que conforman las normas que regulan: la liquidación en sentido amplio, la recaudación, el régimen de revisión de los actos administrativos y el procedimiento para hacer efectivas las sanciones. Regulan los procedimientos que la Administración y los administrados han de seguir para hacer efectivas las normas del Derecho Tributario Material¹¹⁰.

1.7.2. El Acto Administrativo.

En este apartado hablaremos del acto administrativo, en un primer momento, desde la perspectiva del Derecho Administrativo para posteriormente abarcar lo relacionado al acto administrativo tributario, que es el objeto de éste.

¹⁰⁸ Ministerio de Hacienda. Jurisprudencia y Glosario temático.
http://www.mh.gob.sv/portal/page?_pageid=177,62690&_dad=portal&_schema=PORTAL
Consultado el 16 de julio de 2008 a las 13:50 hrs.

¹⁰⁹ *Ibidem*.

¹¹⁰ ALARCÓN, Gloria. “*Manual del Sistema Fiscal Español*”, versión en línea, publicada en el año 2005. <http://books.google.com.sv/books?id=a4jCOUIPeGwC&printsec=frontcover>
Consultada el 16 de julio de 2008 a las 13:55 hrs.

1.7.2.1. Definición.

El Acto Administrativo es la concepción intelectual del *hecho administrativo*. Jurídicamente tiene presunción de legitimidad, por lo que determina la obligación del particular de cumplirlo y el nacimiento de los términos de impugnación y caducidad. Suele definirse como la “declaración de voluntad, de conocimiento, deseo o juicio, emanado por un sujeto de la Administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa”¹¹¹. El acto administrativo es el último eslabón de la cadena de legalidad¹¹² y a través del mismo discurre la mayor parte de la actividad administrativa¹¹³. El acto administrativo es considerado como una declaración unilateral de voluntad o de juicio dictada por una Administración Pública en ejercicio de potestades contenidas en la ley respecto a un caso concreto. Específicamente, constituye una declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo, realizada por la Administración en el ejercicio de una potestad administrativa distinta a la reglamentaria. En consecuencia, configura una declaración intelectual, una exteriorización de la conducta, es decir, una manifestación externa de voluntad, juicio, o una expresión de conocimiento o deseo; implicando, por consiguiente, que las actividades puramente materiales no constituyen actos administrativos¹¹⁴. El acto administrativo se caracteriza principalmente por:

¹¹¹ GAMERO CASADO, E. “*La Jurisdicción Contenciosa Administrativa*”. Monografía, primera parte Publicación CNJ, 2001. Pp. 4.

¹¹² Sobre el mismo punto, la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la corte Suprema de Justicia emitió argumentaciones en la sentencia del 5/6/98, ref. 25-E-97, que recogiendo la teoría general en esta materia describe la cadena de legalidad como formada por los eslabones ley- reglamento- acto administrativo. Tomado de GAMERO CASADO, E. Pp. 4.

¹¹³ *Ibíd.* Pp. 4

¹¹⁴ Líneas jurisprudenciales de la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

<http://www.csj.gob.sv/LINEAS%20JURISPRUDENCIALES.nsf/0/e94757abc7b068fd0625699d006ca4c5?OpenDocument> Consultada el 16 de julio de 2008 a las 15:10 hrs.

1. Es una *declaración de voluntad*, deseo, de conocimiento o de juicio, con ello se hace referencia al contenido del acto, que puede ser muy variado, por ejemplo: otorgar una licencia (declaración de voluntad), ordenar el derribo de un edificio ilegal (declaración de deseo), certificar las calificaciones de un alumno de un centro público (declaración de conocimiento), o resolver *recursos administrativos* y emitir informes y dictámenes (declaración de juicio¹¹⁵).
2. El acto administrativo es esencialmente *unilateral*, sin que requiera mediación de voluntad del sujeto destinatario para alcanzar validez.
3. Se encuentra *regulado por el Derecho Administrativo*, aunque en este punto hay que recordar la aplicación supletoria del Derecho común en orden de integrar las lagunas legales.
4. Es *dictado por una administración pública*.
5. El acto administrativo es *fiscalizable* ante la jurisdicción contencioso-administrativa.
6. Es *singular y concreto y tiene carácter consuntivo*¹¹⁶.

¹¹⁵ La jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo confirma el calificativo como verdadero acto administrativo de las meras declaraciones de juicio; en su sentencia de 16/10/98, ref. 109-A-96, afirma: "Al respecto es importante aclarar, que el acto administrativo es considerado como una declaración unilateral de voluntad o de juicio dictada por una Administración Pública en ejercicio de potestades contenidas en la ley respecto a un caso concreto. A partir de tal concepto surgen diversas clasificaciones del acto administrativo, dentro de las cuales se encuentra la que hace referencia a los actos que no contienen declaraciones de voluntad, sino solamente de juicio, comprendiendo en tal categoría los informes, dictámenes y opiniones. Por consiguiente las opiniones emitidas por los entes u órganos que tienen atribuida tal potestad, constituyen actos administrativos". Tomado de GAMERO CASADO, E. Pp.5.

¹¹⁶ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. Cf. Pp. 5- 7.

Por otra parte, son elementos del acto administrativo los siguientes:

- *Elementos esenciales:* sujeto (estado: realiza el acto), causa (motivo o circunstancia que origina el acto), objeto (particulares: sobre quien recae el acto), finalidad (bien común), forma (de realización), voluntad (expresión escrita o verbal del acto), competencia (principio de jerarquía) y notificación (para ser válidos los actos deben ser notificados a los particulares).

- *Elementos accidentales:* término (periodo de tiempo de vigencia), condición (para la aplicación) y modo (forma de implementación).

Y son caracteres del acto administrativo los siguientes:

1. Legitimidad (presunción de validez)
2. Ejecutividad (obligatoriedad de cumplimiento),
3. Ejecutoriedad (autoridad para obtener la ejecución del acto después de la publicación),
4. estabilidad (prohibición de revocación luego de la notificación),
5. Impugnabilidad.

Una vez definido el acto administrativo, en el ámbito del Derecho Administrativo, cabe decir que el acto en materia tributaria tiene la misma estructura y contenido y lo definiremos de la siguiente manera: “se entenderá por acto administrativo tributario la declaración unilateral, productora de efectos jurídicos singulares sean de trámite o definitivos, dictada por la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad administrativa”¹¹⁷,

¹¹⁷ Ministerio de Hacienda. Jurisprudencia y Glosario temático.
http://www.mh.gob.sv/portal/page?_pageid=177,36682&_dad=portal&_schema=PORTAL
Consultada el 16 de julio de 2008 a las 15:30 hrs.

esto según el Art. 20 del Código Tributario¹¹⁸. La decisión general o especial que, en ejercicio de sus funciones, toma la autoridad administrativa tributaria, y que afecta a derechos, deberes e intereses de particulares o de entidades públicas.

Y siendo que el acto administrativo tributario no puede ser producido de cualquier manera, a voluntad del titular del órgano o a quien compete tal producción, sino que ha de seguir un procedimiento determinado según los términos de la ley aplicable al mismo, constituyendo un vínculo jurídico, de naturaleza dinámica y evolutiva, desarrollado en derechos, obligaciones, y cargas; vínculo que se mantiene entre la Administración y el administrado a través de distintas fases cronológicas del mismo, y que concluyen con la decisión de la Administración¹¹⁹.

1.7.2.2. Clasificación Del Acto Administrativo.

En cuanto a la clasificación del acto administrativo, existen diferentes criterios, siendo los más importantes los siguientes:

1. En función de la administración que los dicta: según este criterio los actos pueden ser del Órgano Ejecutivo, de las municipalidades o de la Administración Pública.

¹¹⁸ Art. que literalmente dice: *“Para los efectos de este Código, se entenderá por acto administrativo la declaración unilateral, productora de efectos jurídicos singulares, sean de trámite o definitivos, dictada por la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad administrativa”*.

¹¹⁹ Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Contencioso – Administrativo. <http://www.jurisprudencia.gob.sv/Lnmateria.htm>, véase como ejemplo la Sentencia del 28/05/1997, Ref. 45-B-95. Consultada el 16 de julio de 2008 a las 16:00 hrs.

2. En función del número de órganos que intervienen en su elaboración: según este criterio puede clasificarse a los actos administrativos como simples, los elaborados exclusivamente por un órgano, y complejos, los dictados simultáneamente por dos o más órganos que pueden o no pertenecer a la misma administración.

3. En función de su contenido, que pueden ser: favorables, los que amplían las facultades de los administrados; y desfavorables o de gravamen, los que restringen las facultades de los administrados.

4. En función de su modo de expresión, que pueden ser expresos, aquellos en los que la administración efectúa una declaración explícita dirigida a los particulares; tácitos o implícitos, aquellas actuaciones que conllevan implícitamente una declaración de juicio, deseo o voluntad que no se ha exteriorizado expresamente; y presuntos, que se trata de una situación de inactividad de la administración a la que por ministerio de ley se le aparejan determinadas consecuencias jurídicas¹²⁰.

5. En función del nivel que ocupa el acto en el procedimiento administrativo, distinguiendo los actos definitivos¹²¹, actos que causan estado o agotan la vía administrativa y actos que no lo hacen y actos firmes y no firmes.

6. En función de la impugnabilidad del acto vía administrativa, los definitivos¹²², y los que agotan la vía administrativa¹²³.

¹²⁰ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. Pp. 25.

¹²¹ Entre ellos tenemos por ejemplo los actos de trámite.

¹²² Es decir, los que son susceptibles de recurrir vía administrativas.

¹²³ Es decir, los que no son recurribles vía administrativa.

7. En función de la susceptibilidad de impugnación del acto: los firmes, que son aquellos que no pueden ser objeto de recurso alguno; y no firmes, que son aquellos que aún pueden ser recurridos, bien vía administrativa o jurisdiccional¹²⁴.

8. En función del número de destinatarios del acto: en este criterio se pueden distinguir los actos singulares, que se dirigen a una sola persona; los generales, que se dirigen a una pluralidad indeterminada de destinatarios, y los plúrimos, que se dirigen a varias personas a la vez, pero estas están totalmente identificadas¹²⁵.

9. En función del grado de vinculación de la administración al momento de dictarlos, se distingue entre actos discrecionales y los reglados, esto según el Art. 3 literal a), Ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa¹²⁶.

La Sala de lo Contencioso – Administrativo en sus líneas jurisprudenciales los clasifica de la siguiente manera: los actos que no contienen declaraciones de voluntad, sino solamente de juicio, comprendiendo en tal categoría los informes, dictámenes y opiniones. Por consiguiente, las opiniones consultivas emitidas por los entes y órganos que tienen atribuida tal potestad, constituyen actos administrativos¹²⁷. “Señala Trevijano Fos en su texto “Los Actos Administrativos” que éstos pueden clasificarse atendiendo a diversos parámetros, no siendo excluyentes entre sí. Atendiendo a sus destinatarios, los actos se clasifican en externos e internos, entendiendo por estos últimos los que no dan lugar nunca a relaciones intersubjetivas, sino interorgánicas.

¹²⁴ Ob. Cit. GAMERO CASADO. E. Pp. 56.

¹²⁵ Ibídem. Pp. 27

¹²⁶ Ob. Cit. GAMERO CASADO, Eduardo. Pp. 12- 18

¹²⁷ En ese sentido han sido dictadas las Sentencias: del 28/10/1998, Ref. 134-M-97, del 28/10/1998, Ref. 135-M-97, del 16/10/1998, Ref. 109-A-96.

Cuando un acto administrativo tiene sólo destinatarios internos, es cuando se dirige única y exclusivamente a los propios agentes de la organización donde el acto se tomó, o que sólo afecta a su propio aparato organizativo o funcional. Cuando la orden, señalamiento o determinación trascienden en cualquier forma este ámbito interior o doméstico, y alcanzan de cualquier manera a las personas privadas o a otras organizaciones públicas, el acto tiene destinatarios externos. Existe también la clasificación que distingue entre los denominados “actos favorables” y “actos de gravamen”. La primera categoría hace alusión a aquellos actos que inciden favorablemente en su destinatario externo; en los términos que expone Eduardo García de Enterría en su texto Curso de Derecho Administrativo, Tomo I: “con la ampliación de su patrimonio jurídico, otorgándole o reconociéndole un derecho, una facultad, un plus de titularidad o de actuación, liberándosele de una limitación, de un deber, de un gravamen, produciendo pues, un resultado ventajoso para el destinatario”^{128_129}. Los actos de gravamen o limitativos son aquéllos que restringen su patrimonio jurídico, imponiendo una obligación o una carga nueva, reduciendo, privando o extinguiendo algún derecho o facultad hasta entonces intactos. Un acto favorable puede definirse como aquél que incide en la esfera jurídica del administrado en forma ventajosa ya sea otorgándole un derecho o facultad o quitándole una carga, un gravamen o liberándolo de una obligación¹³⁰.

¹²⁸ Líneas Jurisprudenciales de la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

<http://www.csj.gob.sv/LINEAS%20JURISPRUDENCIALES.nsf/0/e94757abc7b068fd0625699d006ca4c5?OpenDocument> Consultada el 21 de Julio de 2008 a las 09:25 hrs.

¹²⁹ En el mismo sentido la sentencia del 20/03/1997, Ref. 17-T-96.

¹³⁰ Véase la sentencia del 28/05/1997, Ref. 45-B-95.

1.7.3. El Procedimiento Tributario.

El Procedimiento Tributario es “el conjunto de actuaciones que el contribuyente, responsable o declarante en general realiza personalmente o por intermedio de representantes para cumplir con la obligación tributaria sustancial. Igualmente, el conjunto de actuaciones que la administración tributaria cumple para que se realice dicha obligación”¹³¹.

La comprobación de la existencia y fijación de la cuantía de la obligación requiere un procedimiento individualizado en el cual la participación de los sujetos pasivos y de la administración puede adquirir distintas características. Hay tributos que se liquidan y pagan sin intervención de la administración¹³². Otras veces la administración controla en todos los casos o determina de oficio el tributo. Y es de esta manera que se vale del procedimiento tributario para hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

1.7.3.1. Gestión Tributaria: Delimitación Y Ámbito.

Explicados anteriormente los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria, corresponde ahora examinar los mecanismos procedimentales a través de los cuales se lleva a cabo la efectiva adquisición de la prestación por parte del Estado o ente público designado para tal efecto. Se trata del conjunto de procedimientos que pueden resumirse bajo el rótulo de *gestión*

¹³¹ Universidad Surcolombiana, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. <http://www.gerencie.com/introduccion-al-procedimiento-tributario.html> consultada el 21 de julio de 2008 a las 10:00 hrs.

¹³² Ello sucede en los casos de cumplimiento espontáneo de la obligación directamente por el deudor o por el intermedio de otros órganos estatales ajenos a la administración fiscal, otros tributos se liquidan también sin la intervención de la administración, la que se limita a percibir el importe liquidado por el contribuyente, reservándose el derecho a una eventual fiscalización.

tributaria, la cual se resume en principio en dos actividades fundamentales: la liquidación y la recaudación¹³³. La gestión tributaria “es una tarea administrativa de mera aplicación del contenido sustancia del instituto [jurídico denominado *tributo*], pero sin efectos ni incidencia sobre él; desarrollado a través de procedimientos y actos administrativos con los que se persigue, fundamentalmente, comprobar los términos en los que se han producido los hechos imponibles y obtener los ingresos que de esa realización derivan”¹³⁴.

Podemos entonces, a partir de lo anterior, definir al procedimiento de *gestión tributaria*, que se considera que son “todas aquellas actuaciones conducentes a la satisfacción de las actuaciones tributarias”¹³⁵. La Gestión Tributaria mide el conjunto de acciones en el proceso de la gestión pública vinculado a los tributos, que aplican los gobiernos, en su política económica. Los tributos, son las prestaciones en dinero que el Estado, en su ejercicio de poder, exige con el objeto de tener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Grandes problemas ha acarreado delimitar el contenido de la gestión tributaria, en algunos casos el procedimiento de gestión tributaria se entiende en un sentido muy amplio, como ocurre en la legislación española, que comprende incluso la revisión de actos en vía administrativa; en otros excluyendo esta última y a la recaudación; en otros, finalmente, en un sentido restringido, que deja afuera, además a la inspección. Quizá el sentido que

¹³³ La primera tiene como objeto la determinación de la deuda tributaria y del importe de la misma, mientras que la segunda se orienta a su realización, a exigir el pago, incluso vía coactiva.

¹³⁴ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y Otros. Pp. 382.

¹³⁵ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. Pp.315.

mejor corresponde al significado no técnico del término sea el primero y más amplio de los tres anteriores. Según esto, “*gestión tributaria*” sería toda actividad tendente a la aplicación de los tributos¹³⁶. Todo lo anterior conlleva problemas de diferenciación conceptual y con ello de aplicación práctica, y la deficiente codificación de las normas, sin embargo, puede concluirse con alcance general, que la *gestión tributaria* se identifica especialmente con la *liquidación* del tributo, sin perjuicio de que en un contexto más amplio incluya, indudablemente, la fase de recaudación.

De manera general el procedimiento de gestión tributaria tiene cuatro fases: iniciación, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva.

La iniciación, de acuerdo al ordenamiento jurídico, puede darse a través de la declaración o iniciativa del sujeto pasivo, retenedor o del obligado de ingresar a cuenta; la iniciación de oficio; y la iniciación por actuación investigadora de los órganos administrativos y la denuncia pública¹³⁷.

La liquidación provisional es la siguiente fase, y consiste en un acto administrativo por el que la Administración, a la vista de los datos declarados por el sujeto¹³⁸, o de los que obran en su poder de antemano, adopta el primer pronunciamiento sobre la cuantía del tributo, notificándolo al sujeto y exigiéndole su ingreso.

¹³⁶ Lo usual es, que cuando se habla de gestión tributaria se esté haciendo referencia a la “liquidación”, designando al todo por su parte más importante.

¹³⁷ Es de aclararse que en el ordenamiento legal salvadoreño, no está contemplada la figura de la denuncia, siendo esta una realidad sustentada en la práctica.

¹³⁸ Es decir, una declaración hecha por el contribuyente sobre base cierta (término que posteriormente ha de definirse) y que constituye una Autoliquidación del tributo.

En la comprobación, tercera fase del procedimiento de gestión tributaria, la Administración no solo comprueba los datos declarados y aportados por el sujeto, sino que investiga otros que pudieran haberse ocultado, y en general, verifica todas las circunstancias, los datos, elementos y valoraciones relevantes para la cuantificación del tributo, buscando al mismo tiempo constancia de esos datos¹³⁹.

La última fase es la liquidación definitiva, que consiste en la emisión del acto administrativo por el que, tras la pertinente comprobación y a la vista de los datos obtenidos y considerados ya firmes, la Administración se pronuncia definitivamente sobre la cuantía del tributo. Dicho acto se notifica al sujeto pasivo, exigiéndole el pago.

Ésta figura jurídica es un elemento importante de la política económica, porque financia el presupuesto público; es la herramienta más importante de la política fiscal, en él se especifica tanto los recursos destinados a cada programa como su financiamiento¹⁴⁰. Es importante mencionar que los ingresos y gastos gubernamentales se ven afectados por el comportamiento de otras variables macro económicas, como el tipo de cambio, los términos de intercambio, el crecimiento del PBI, etc.¹⁴¹

¹³⁹ Su finalidad es, pues, no solo la obtención de los datos mismos, sino también de los medios de comprobación que los acreditan.

¹⁴⁰ Este presupuesto es preparado por el gobierno central y aprobado por la Asamblea Legislativa, es un proceso en el que intervienen distintos grupos públicos y privados, que esperan ver materializadas sus demandas. Es un factor clave que dichas demandas se concilien con las posibilidades reales de financiamiento, para así mantener la estabilidad macro económica. La pérdida de control sobre el presupuesto es fuente de desequilibrio e inestabilidad con efectos negativos insospechados.

¹⁴¹ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. Pp. 321.

Además la Gestión tributaria puede incentivar el crecimiento a determinados sectores, por ejemplo, otorgando exoneraciones, incentivos. De este modo la gestión tributaria es un elemento importante porque va ayudar a crecer, mantener o decrecer la economía en la medida que los indicadores de gestión se hayan llevado en forma eficiente a través de estrategias (Recaudación, presentación de la Declaración Jurada, para detectar el cumplimiento de los contribuyentes). La gestión tributaria “óptima es aquella en la que la política fiscal es estable y el Sistema Tributario eficiente (diseñado para nuestra realidad). Si la gestión tributaria es óptima atrae inversión”¹⁴².

1.7.4. Liquidación Tributaria

La liquidación tributaria, como una figura jurídica procedimental, ha de desarrollarse posteriormente con mayor amplitud, lo que nos ocupa en este apartado son cuestiones puramente teóricas y que se tratarán de manera breve.

Los tributos al ser una prestación a favor del Estado, deben liquidarse, entendiendo según Sainz de Bujanda por “*liquidación tributaria*”, la “serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”; o como “aquella actividad de aplicación de normas publicas, que tiene por finalidad cuantificar la obligación del contribuyente”¹⁴³. Tal actividad puede ser realizada de dos maneras; la primera, conocida como “*autoliquidación*” que la hace el contribuyente de manera voluntaria contando con los elementos necesarios para tal efecto; y la segunda es la “*liquidación*

¹⁴² Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. Pp. 326.

¹⁴³ KURI DE MENDOZA, S. y otros. “*Manual de Derecho Financiero*”. 1ª edición. Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial. 1993. San Salvador. Pp. 39.

de oficio”, que se definir como “aquella establecida al no mediar la autoliquidación, es decir cuando no es realizada por el sujeto pasivo debido a que no cuenta con los elementos necesarios para formular el mismo la liquidación”¹⁴⁴, el cual se desarrollará de manera más amplia en un capítulo especial para el efecto ¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. Pp. 327.

¹⁴⁵ Son sus beneficios los que han permitido que sea adoptada como forma más de iniciar la actividad fiscalizadora de los entes que configuran la administración, entendida como una forma de iniciación de oficio del procedimiento de gestión.

CAPÍTULO 2 EL PODER TRIBUTARIO Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

2.1. CONCEPTO Y JUSTIFICACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO.

Usualmente la expresión *Poder Tributario* significa “la facultad o la posibilidad jurídica de Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”¹⁴⁶.

Como ocurre a menudo en la ciencia del Derecho, muchos conceptos jurídicos carecen de precisión y también de aceptación universal, justo por la abundante terminología que, con pretensiones sinónimas, han elaborado diversos tratadistas para cada caso en particular. Y el concepto de poder tributario no es la excepción¹⁴⁷. Por lo tanto, se hace necesario fijar la terminología a usar a continuación, para lo cual conviene seguir el criterio de la mayor parte de la doctrina española, que reserva *Poder* para la actividad normativa de creación o establecimiento de los tributos y, el vocablo *Potestad*, para aplicarlo a su exigibilidad, es decir a la aplicación concreta de la norma que crea el tributo. Ya lo señalaba Rodríguez Bereijo, al decir que resulta necesario decidir si el poder tributario “es el poder de crear y establecer tributos (y por lo tanto opera solamente en la fase de producción de las normas) o por el contrario, si comprende también la potestad de aplicar los tributos (y por lo tanto opera también en la fase de aplicación de las normas)”¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Ob. Cit. FONROUGE. Pp. 325.

¹⁴⁷ Así, en la doctrina italiana, Donato Giannini y Berlin, en lugar de poder tributario, emplean la expresión Potestad Tributaria; el español Sainz de Bujanda, Giuliani Fonrouge y Jarach prefieren Poder Tributario, el argentino Bielsa habla de Poder Fiscal, Blumenstein e Ingresso a su vez lo llaman Poder de imposición, etc.

¹⁴⁸ RODRÍGUEZ BEREIJO, Á *“Introducción al Estudio del Derecho Financiero”*. IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976. Pp. 227.

De la precisión anterior de los conceptos de *Poder Tributario* y *Potestad Tributaria*, resulta una distinción muy importante entre el titular del poder tributario y el sujeto activo, acreedor del crédito tributario concreto; es decir, “el sujeto activo de la imposición tiene capacidad para crear Derecho Tributario objetivo; el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es mero titular de un derecho subjetivo, que le faculta para hacer efectiva una prestación tributaria de un contribuyente”¹⁴⁹⁻¹⁵⁰. Naturalmente, siempre será necesario que se conceda la potestad, por medio de una norma emanada del Órgano Legislativo que es quien ejerce la supremacía tributaria de acuerdo a nuestra Constitución. Esa es la diferencia, en el ámbito de eficacia, entre el *Poder Tributario* y la *Potestad Tributaria*.

Delimitado el concepto de Poder Tributario, nos interesa ahora la justificación de ese poder. La soberanía del Estado ha sido históricamente el fundamento del poder tributario aceptado por la mayoría de la doctrina. El poder tributario era considerado uno, de una serie de atributos particulares de la soberanía, inherente en aquel entonces a la Monarquía Absoluta¹⁵¹. Pero ese concepto de soberanía carece de sentido en el moderno estado Constitucional, en el que el Estado en cuanto persona, es decir, en cuanto sujeto de derechos y obligaciones, no puede considerarse soberano, ya que como cualquier otra persona se halla sometido al Ordenamiento Jurídico.

¹⁴⁹ *Notas de Derecho Financiero*. Seminario de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid. Madrid, 1976. Tomo I, Vol. II. Pp. 5 (Citado por Álvaro Magaña. Derecho Constitucional Tributario, Nota No. 22, Pp. 66).

¹⁵⁰ Para ilustrar mejor el párrafo transcrito, acudamos al Ordenamiento Jurídico Salvadoreño, el cual atribuye el establecimiento de los tributos al Órgano Legislativo, titular del Poder Tributario, conforme al Art. 131 N°6 de nuestra Constitución; e imputa al Presidente de la República la potestad reglamentaria, para facilitar y asegurar la aplicación de leyes cuya ejecución le corresponde, conforme al Art. 168 N°4 de nuestra ley fundamental.

¹⁵¹ Fue tan profunda la relación entre estos dos conceptos (poder tributario y soberanía), que es usual encontrarse todavía con expresiones de “soberanía financiera” o “soberanía tributaria” en la doctrina.

A pesar de lo anterior, la relación entre poder tributario y soberanía, pasó a la doctrina alemana del Siglo XIX, donde se mezcló con la teoría jurídica de la relación tributaria que la identificaba a una mera relación de poder. De ahí que, Otto Mayer, definiera el poder tributario como “la fuerza pública dirigida hacia las rentas del Estado”¹⁵².

En el desarrollo actual de la doctrina, el poder tributario se ha desvinculado definitivamente de la idea de soberanía y se ha identificado con el *poder normativo*. Luis María Cazorla Prieto, en la misma línea, identifica el llamado Poder Tributario con el Poder Normativo en materia tributaria; es decir, constituye simplemente una faceta del Poder Legislativo. Históricamente pudo tener sentido un concepto autónomo de poder tributario, cuando se consideraba como parte integrante de la soberanía del monarca absoluto, ahora “no existe ninguna justificación ni para identificar al llamado Poder Tributario con la soberanía, ni tampoco para hablar de un Poder Tributario como categoría distinta del poder normativo general”¹⁵³.

Siguiendo el mismo orden de ideas, Martín Queralt y Lozano Serrano, aportan a la tesis en estudio que “si ello es así, si como ha señalado Rodríguez Bereijo, el poder financiero se identifica con el poder legislativo en materia financiera, por qué, podemos preguntarnos, se habla de un poder *financiero* cuando se legisla en esta materia y no se habla de un poder *civil* o de un poder *administrativo*, ni siquiera de un poder *penal*, cuando se legisla en estos campos. Ciertamente no existe una explicación razonable”¹⁵⁴.

¹⁵² MAYER, Otto. “*Derecho Administrativo Alemán*”. Tomo II. Ediciones de Palma. Buenos Aires. Pp. 185 y sig.

¹⁵³ Ob. Cit. RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. Pp. 217.

¹⁵⁴ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. Pp. 192.

En fin, si el Poder Tributario es como la más reciente doctrina lo entiende – el poder normativo en materia tributaria –, deja de tener relevancia el concepto de Poder Tributario en sí. Como bien dice Rodríguez Bereijo: “la teoría del poder tributario se disuelve en la teoría de la producción de normas en materia tributaria; esto es, en la teoría de las fuentes en el campo tributario”¹⁵⁵.

2.2. TITULARIDAD DEL PODER TRIBUTARIO.

A partir de la justificación del Poder Tributario que acabamos de analizar, es posible identificar a los titulares de dicho Poder. Obviamente, su regulación debe estar enmarcada en las normas constitucionales.

Nuestra Constitución incluye muy pocas disposiciones sobre la materia tributaria. Es más, esos pocos preceptos no establecen expresamente a quien corresponde la titularidad del Poder Tributario. Sólo se limitan a señalar cómo se manifiesta dicho poder, o sea a través de una ley formal, según lo establece el inciso 1° del Art. 231 Cn¹⁵⁶.

A partir de la Revolución Francesa, se determinó como atribución expresa del Órgano Legislativo, decretar las leyes de impuestos, “cuando bien pudo hacerse dentro de la potestad legislativa general”¹⁵⁷. En nuestra Constitución, el Art. 131 N°6 lo establece así, diciendo: *“Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6. Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de*

¹⁵⁵ Ob. Cit. RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. Pp. 204.

¹⁵⁶ Que reza así: *“No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público”*.

¹⁵⁷ Ob. Cit. MAGAÑA, Álvaro. Pp. 86.

invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias”.

Los Municipios también son titulares del Poder Tributario, como bien lo dice el maestro Álvaro Magaña: “... desde 1983, también los municipios tienen poder tributario, excepto en el caso de los impuestos (Art. 201 #1° y #6° de la Constitución de 1983), siguiendo siempre el sistema de no designar expresamente el titular sino asignándolo como atribución de los municipios (Art. 201 No.1°), igual que se asigna al Poder Legislativo como atribución de competencia. Sin embargo la facultad otorgada a los municipios es dentro de los límites que una ley general establezca”¹⁵⁸.

2.3. CARACTERES DEL PODER TRIBUTARIO.

A consideración del maestro argentino Giuliani Fonrouge – al cual seguiremos en este apartado –, los elementos esenciales del Poder Tributario son los siguientes: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable¹⁵⁹.

a) Abstracto: el Poder Tributario es esencialmente abstracto. La potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos es independiente el ejercicio de ese poder.

b) Permanente: el Poder Tributario es connatural al Estado, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo.

¹⁵⁸ *Ibidem.* Pp. 86.

¹⁵⁹ *Ob. Cit.* FONROUGE, Carlos. Pp. 329 – 331.

c) *Irrenunciable*: el Estado no puede desprenderse o renunciar a este atributo especial, puesto que sin el Poder Tributario no podría subsistir.

d) *Indelegable*: si renunciar importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria. El Órgano Legislativo tiene vedado delegar el poder de hacer la Ley.

2.4. LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO.

Para comenzar, en un Estado de Derecho, no hay lugar para un poder soberano, es decir, para un poder que esté exento de toda norma jurídica. En un Estado de Derecho, el Poder Tributario, debe ejercitarse en el marco del Derecho. Es el ordenamiento jurídico quien legitima y delimita el ejercicio del Poder Tributario en sus diferentes manifestaciones.

Relacionado íntimamente con los límites del Poder Tributario se encuentran los Principios Constitucionales Tributarios. “El ejercicio del poder tributario (creación del tributo por una ley) está regulado por normas con rango constitucional, que definen los principios superiores del Derecho Tributario y señalan los límites a los que debe ajustarse el legislador secundario”¹⁶⁰, nos enseña Álvaro Magaña.

Toda Constitución recoge los Principios Generales básicos del Poder Tributario, los cuales imponen límites al poder tributario de los entes públicos territoriales que integran el Estado. Cuando el Estado legisla en materia

¹⁶⁰ Ob. Cit. MAGAÑA, Álvaro. Pp. 84.

tributaria (estableciendo un tributo) o en materia financiera (aprobando sus respectivos Presupuestos), están limitados por el conjunto de preceptos, Principios y valores establecidos en la Constitución, al igual que lo están cuando legislan en cualquier otra materia (sea Penal, Procesal, Administrativo, etc.).

Los límites al Poder Tributario de los entes públicos, impuestos por la Constitución tributaria, aspiran a resolver los dos problemas fundamentales planteados en dicha materia, los cuales condensan los españoles Martín Queralt y Lozano Serrano¹⁶¹ en:

- a) Cómo distribuir las competencias financieras entre los diferentes entes públicos territoriales: Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales¹⁶².
- b) Cómo distribuir las cargas públicas entre los ciudadanos.

El ex presidente de nuestro país, citado reiteradas veces en este capítulo, Dr. Álvaro Magaña, plantea las limitaciones al Poder Tributario Salvadoreño a partir de nuestros preceptos Constitucionales, al señalar: "... la reserva de ley es una limitación formal del poder tributario entre nosotros, en el sentido que los tributos deben establecerse por medio de una ley (Art. 231 [Cn])¹⁶³. En todas las constituciones se establecen límites o directivas para la formulación

¹⁶¹ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. Pp. 194 y 195.

¹⁶² El problema del literal a) no genera mayor inconveniente en nuestro ordenamiento jurídico, puesto que la estructura del Estado Salvadoreño no corresponde a la de un estado plural o compuestos (como sí es el caso de España). Pero sí entraría en juego el segundo de los problemas planteados, referente a la distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos y equitativa asignación de los fondos públicos disponibles, lo que conlleva a examinar los Principios Tributarios contenidos en nuestra Constitución (Principio de Legalidad, de Capacidad Contributiva, Proporcionalidad, Igualdad, etc.), de los cuales nos hemos ocupado en el Capítulo I y allí nos remitiremos.

¹⁶³ Que reza: "*No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público. Los templos y sus dependencias destinadas inmediata y directamente al servicio religioso, estarán exentos de impuestos sobre inmuebles*".

de las leyes tributarias, cuando éstas crean o modifican un gravamen. Así, en nuestro ordenamiento, el Art. 231 citado, establece que las contribuciones deberán ser para el servicio público, además, en el Art. 131 #6 se establece que los gravámenes son ‘impuestos, tasas y demás contribuciones’, que pueden recaer ‘sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos’, y que deberán ser establecidos ‘en relación equitativa’. Las disposiciones transcritas determinan las únicas limitaciones que el Poder Legislativo enfrenta para decretar los tributos. En otras palabras, excluyendo esas limitaciones, el Poder Legislativo podrá decretar, como señalaban los tratadistas citados, cualquier tributo”¹⁶⁴.

Asimismo, la jurisprudencia constitucional, es firme en reconocer las limitaciones al ejercicio del Poder Tributario. En sentencia referencia 154 – 2001, la Sala de lo Constitucional, a las quince horas y cuarenta y siete minutos del día trece de agosto de dos mil dos, declaró que:

“...el apartado de la Constitución sobre la “Hacienda Pública” regula normas flexibles que le admite al legislador un amplio margen de libertad para la configuración de los tributos, lo cual no quiere decir que dicho margen de actuación carezca de límites, pues el poder tributario está sujeto a unos principios que inspiran las políticas fiscales y el respeto de los derechos ciudadanos.

Dentro de este contexto, el artículo 131 ordinal 6 prescribe que es atribución de la asamblea Legislativa “decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa (...)”, cuya concordancia con el artículo 106 y especialmente con su último inciso que básicamente prohíbe la confiscación, y en general con el

¹⁶⁴ Ob. Cit. MAGAÑA, Álvaro. Pp. 94.

contenido del derecho de propiedad, hace inferir una norma tributaria que establece un vínculo ineludible entre la base imponible y la capacidad económica de sujeto del tributo. En este orden, el legislador está obligado a escoger de la amplia gama de hechos generadores para la imposición del tributo, aquéllos que objetivamente sean idóneos para reflejar capacidad contributiva de tal manera que se inhiba cualquier posibilidad de que la determinación de la cuantía a deducir, exceda en lo razonable de dicha capacidad”.

Además de los Principios Constitucionales Tributarios, la doctrina española plantea otros grupos de límites al Poder tributario, como serían los Principios Generales que establecen los “criterios de sujeción” al poder financiero y rigen la aplicación del ordenamiento interno, tanto en el tiempo como en el espacio¹⁶⁵ y los límites derivados de la pertenencia del estado a la comunidad internacional, a través, básicamente, de los Tratados Internacionales¹⁶⁶.

2.5. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

2.5.1. Gobierno Estatal O Central.

La administración financiera de la Hacienda Pública le corresponde al Ministerio de Hacienda, dicha competencia es otorgada por la Constitución de la República¹⁶⁷ en el artículo 226¹⁶⁸, y en el Reglamento Interno del

¹⁶⁵ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. Pp. 195.

¹⁶⁶ Ibídem. Pp. 195 – 202.

¹⁶⁷ Decreto Número 38. De fecha 15 de diciembre de 1983. D. O. 234, Tomo 281. Publicado en el Diario Oficial el 16 de diciembre de 1983.

Órgano Ejecutivo¹⁶⁹ en el artículo 36. El primero establece: “El Órgano Ejecutivo, en el Ramo correspondiente (debe entenderse, el Ministerio de Hacienda) tendrá la dirección de las finanzas públicas y estará especialmente obligado a conservar el equilibrio del Presupuesto, hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado”; y el segundo expresa en su numeral 1:

“Compete al Ministerio de Hacienda:

1.- Dirigir las finanzas públicas; así como definir y orientar la política financiera del Estado”.

2.5.1.1. Ministerio De Hacienda.

La historia del Ministerio de Hacienda comienza en febrero de 1829, cuando asume el Gobierno de El Salvador, don José María Cornejo, quién asigna como Encargado de Hacienda y Guerra a don Manuel Barberena, sustituido durante el mismo período por el prócer don Joaquín Durán Aguilar. Posteriormente asumió el poder don Joaquín de San Martín, en febrero de 1833, y nombró como Secretario de Hacienda y Guerra a don Juan José Córdova.

En mayo de 1938, el vicejefe del ejecutivo, don Timoteo Menéndez, nombró Ministro General al ilustre patricio don Antonio José Cañas. Este comienza a trabajar arduamente y organiza a la Administración Pública en cuatro

¹⁶⁸ Que establece: “*El Órgano Ejecutivo, en el Ramo correspondiente, tendrá la dirección de las finanzas públicas y estará especialmente obligado a conservar el equilibrio del Presupuesto, hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado*”.

¹⁶⁹ Decreto Legislativo N°: 24. Fecha: 18/04/1989 D. Oficial: 70, Tomo: 303, Publicación DO: 18/04/1989. Reformas: (35) Decreto Ejecutivo No. 53 de fecha 05 de mayo de 2008, publicado en el Diario Oficial No. 81, Tomo 379 de fecha 05 de mayo de 2008.

secciones; Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación. Don Antonio José Cañas, ha sido siempre considerado como el primer Ministro de cada una de las cuatro carteras más antiguas del gabinete de Gobierno de El Salvador.

Posteriormente se integran el Ministerio de Economía con el de Hacienda, pero el 13 de marzo de 1950 queda funcionando el Ministerio de Hacienda independientemente. En síntesis, desde 1829 el Ministerio de Hacienda está organizado, controlando las finanzas y equilibrando el gasto público, lo que ha traído como consecuencia el mejoramiento social y económico del país.

La Dirección General del Presupuesto fue creada en 1939¹⁷⁰, con el propósito de que un ejecutivo (Director General) se dedicara de manera permanente a los estudios necesarios para lograr la preparación y ejecución de presupuestos realistas y equilibrados auxiliando así al presidente de la República y al Ministro de Hacienda en la delicada labor del manejo de la Hacienda Pública, a partir de esa fecha inicia sus funciones, enmarcando su actuación en los preceptos legales contenidos en la Ley Orgánica de Presupuestos¹⁷¹.

Hasta el año de 1952 fue elaborado el presupuesto bajo el sistema tradicional en el que los egresos se proyectaban por renglones específicos de gastos. En el año de 1964 se introduce al país el Sistema de Presupuesto por Programas, como instrumento estratégico mediante el cual se pudieron concretar los objetivos estatales en materia de política económica y fiscal.

¹⁷⁰ Esto según Decreto Legislativo No. 45, publicado en el Diario Oficial No. 98 del 9 de mayo de 1939.

¹⁷¹ Decretada el 14 de mayo de 1938 y que fuera derogada por la que tomó vigencia el 29 de diciembre de 1945, que a su vez fue sustituida por la vigente desde el 1º de enero de 1955.

En el contexto del Sistema de Administración Financiera Integrada como componente de la modernización del subsistema presupuestario con la adopción del enfoque del Presupuesto por Áreas de Gestión, cuya implementación en 1996 implica para la oficina del presupuesto una reestructuración organizativa bajo el concepto del ciclo presupuestario, el cual comprende la formulación, ejecución, seguimiento y evaluación como proceso integrado.

Actualmente la Dirección General del Presupuesto está integrada de la siguiente manera: Dirección, Subdirección, Unidad Técnica de Apoyo, Unidad de Informática, División de Desarrollo Económico y Empresas Públicas, División de Conducción Administrativa, División de Desarrollo Social, División de Integración y Análisis Global del Presupuesto, División Administrativa, Unidad de Valúos y la Unidad de Comunicaciones y Relaciones Públicas¹⁷².

2.5.1.1.1. Atribuciones Y Competencias.

El artículo 36 del Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo¹⁷³, señala entre sus atribuciones las siguientes:

¹⁷² Ministerio de Hacienda. www.mh.gob.sv. Fecha de consulta: 14 de agosto de 2008 a las 21:30 hrs.

¹⁷³ Que establece: *“Compete al Ministerio de Hacienda:*

- 1.- Dirigir las finanzas públicas; así como definir y orientar la política financiera del Estado;*
- 2.- Armonizar, dirigir y ejecutar la política tributaria y proponer al Órgano Ejecutivo, previa iniciativa del Presidente de la República, las disposiciones que afecten al sistema tributario;*
- 3.- Participar en la formulación de la política de gastos públicos, proponiendo las acciones o medidas que estime convenientes para que sean utilizados en mejor forma los fondos asignados a los diferentes programas y proyectos de los entes del sector público;*
- 4.- Presentar al Consejo de Ministros, por medio del Presidente de la República, los proyectos de ley de presupuesto y de sus respectivas leyes de salarios, así como las reformas a las mismas;*

1. La dirección de las finanzas públicas

- 5.- Proponer al Presidente de la República para la consideración del Órgano Legislativo los proyectos de decretos de la emisión o contratación de empréstitos al sector público, y administrar el servicio de la deuda pública;
- 6.- Armonizar y orientar la política fiscal con la política monetaria del país;
- 7.- Participar en la formulación de las políticas de fomento a las actividades productivas y en la administración de incentivos que para tales fines se otorguen;
- 8.- Prevenir y perseguir el contrabando en todas sus formas con el auxilio de todas las autoridades;
- 9.- Asesorar a los demás organismos públicos en cuanto a los aspectos financieros de sus labores;
- 10.- Orientar y coordinar las actividades de preparación, ejecución y liquidación del Presupuesto General y de los Presupuestos Especiales;
- 11.- Organizar, dirigir y controlar la recaudación, custodia y erogación de los fondos públicos, pudiendo auxiliarse para fines de recaudación con los bancos y otras instituciones financieras;
- 12.- Llevar la contabilidad de la Hacienda Pública en forma centralizada para todas las operaciones del sector público;
- 13.- Orientar la política de suministros y proponer las normas y los procedimientos en la adquisición de bienes y servicios para uso gubernamental;
- 14.- Orientar, dirigir y coordinar la prestación de servicios de análisis administrativo dentro del sector público, de acuerdo con las políticas de transformación macro-estructural;
- 15.- Implantar la administración de personal y coordinarla a nivel de toda la administración pública, especialmente en cuanto a la clasificación de puestos, reclutamiento y selección, adiestramiento, registros y escalas de salarios;
- 16.- Coordinar las actividades de procesamiento automático de datos dentro del Gobierno Central, incluyendo el análisis de propuestas para contratación de servicios o adquisición de equipos a fin de racionalizar el uso de recursos;
- 17.- Administrar el régimen de subvenciones, pensiones y jubilaciones que afecten el tesoro público;
- 18.- Participar con el Ministerio de Economía en la orientación y dirección de la política comercial y decidir en lo que concierne al aspecto arancelario y hacendario, especialmente en lo relacionado con el servicio de aduanas;
- 19.- Autorizar la creación, ejercer la vigilancia, fiscalizar y tomar las medidas que estime convenientes, para el funcionamiento de los establecimientos en que se elaboren o utilicen productos estancados o en régimen de monopolio;
- 20.- Controlar la organización y administración de la Lotería Nacional;
- 21.- Orientar, coordinar y vigilar las atribuciones, funciones y actividades encomendadas a las Instituciones Oficiales Autónomas adscritas al Ramo de Hacienda e informar al Presidente de la República semestralmente, sobre la situación general de las mismas;
- 22.- Estudiar juntamente con los Ministerios de Relaciones Exteriores y de Economía, los programas y medidas de integración económica centroamericana, para incorporarlos a los planes y programas de desarrollo económico nacionales; y
- 23.- Hacer del conocimiento del Secretario Técnico de la Presidencia, la ejecución presupuestaria, las demandas extra-presupuestarias y los movimientos de traspasos de fondos de las diferentes Secretarías de Estado.
- 24.- Las demás atribuciones que se establezcan por ley o reglamento”.

2. La dirección y ejecución de la política tributaria;
3. La preparación de los proyectos de Ley de Presupuestos, de Ley de Salarios, de los decretos de emisión o contratación de empréstitos al sector público y la administración de la deuda pública;
4. La contabilidad de la Hacienda pública
5. Dirigir las finanzas públicas, así como definir y orientar la política financiera del Estado;
6. Armonizar, dirigir y ejecutar la política tributaria y proponer al Órgano Ejecutivo, previa iniciativa del Presidente de la República, las disposiciones que afecten al Sistema Tributario
7. Armonizar y orientar la política fiscal con otras políticas estatales
8. Prevenir y perseguir el contrabando en todas sus formas con el auxilio de todas las autoridades.
9. Las demás especificadas en el Art. 36 del Reglamento Interno del Órgano ejecutivo.

2.5.1.1.2. Máximas Autoridades Y Principales Dependencias.

Las máximas autoridades del Ministerio de Hacienda son¹⁷⁴:

1. El Ministro de Hacienda, y
2. El Viceministro de Hacienda

El Ministerio de Hacienda está estructurado por Unidades de Asesoría y Apoyo Logístico, tales como¹⁷⁵:

¹⁷⁴ Esto según el organigrama del Ministerio de Hacienda, véase en anexos. Tomado de la página web del Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv consultada el 14 de agosto de 2008 a las 22:00 hrs.

1. El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos
2. Asesoría Técnica y Legal
3. Dirección Nacional de Administración Financiera
4. Unidad de Auditoría Interna
5. Unidad de comunicaciones y Unidad de Asesoría Macroeconómica y Fiscal.

Cuenta con siete Direcciones Generales¹⁷⁶:

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

Además, se encuentran bajo su jurisdicción¹⁷⁷:

1. La Lotería Nacional de Beneficencia
2. El Fondo Salvadoreño para Estudios de Pre inversión
3. El Instituto Nacional de Pensiones de los Empleados Públicos.

¹⁷⁵ Véase en anexos el organigrama del Ministerio de Hacienda. Tomado de la página web del Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv consultada el 14 de agosto de 2008 a las 22:00 hrs.

¹⁷⁶ Véase organigrama del Ministerio de Hacienda en anexos. Tomado de la página web del Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv consultada el 14 de agosto de 2008 a las 22:00 hrs.

¹⁷⁷ *Ibidem*.

2.5.1.2. Tribunal De Apelaciones De Los Impuestos Internos Y De Aduanas.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas es el órgano administrativo -contralor de la legalidad- competente para conocer de los recursos de apelación que interpongan los sujetos pasivos en ejercicio de sus derechos de defensa y reclamación, contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones que emita la Dirección General de Impuestos Internos. Además, tiene competencia para conocer el recurso de apelación de las resoluciones definitivas que emita la Dirección General de Aduanas en materia de liquidación de oficio de tributos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías. Lo anterior en base al artículo 1 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas¹⁷⁸.

2.5.1.2.1. Competencias.

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

¹⁷⁸ Decreto Legislativo Nº: 135, Fecha: 18/12/1991, D. Oficial: 242 Tomo: 313, Publicación DO: 21/12/1991. Reformas: (4) D.L. Nº 904, del 14 de Diciembre del 2005, publicado en el D.O. Nº 26, Tomo 370, del 07 de Febrero del 2006.

La competencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, le fue conferida mediante la creación de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Posteriormente, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios¹⁷⁹, amplió su competencia en los artículos 153 y 158¹⁸⁰ al atribuirle facultad de conocer en grado de recurso de apelación contra las resoluciones pronunciadas por la Dirección General que denieguen una solicitud de repetición o devolución de pago indebido o en exceso de impuesto y sus respectivas multas.

La competencia atribuida al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, para conocer por vía del recurso de apelación es limitada a los casos mencionados expresamente¹⁸¹.

2.5.1.2.2. Organización Y Funcionamiento.

El Tribunal esta integrado por un Presidente y dos Vocales especialistas en tributos internos y dos Vocales especialistas en materia aduanera, quienes junto con el Presidente del Tribunal, conocen de los recursos de apelación en las materias relacionadas en inciso segundo del artículo 1 de la Ley de

¹⁷⁹ D.L. N° 296, del 24 de julio de 1992, publicado en el D.O. N° 143, Tomo 316, del 31 de julio de 1992. Reformas: (14) D.L. N° 183, del 14 de Diciembre del 2006, publicado en el D.O. N° 16, Tomo 374, del 25 Enero del 2007.

¹⁸⁰ Tales artículos actualmente se encuentran derogados por Decreto Legislativo No. 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000. Las disposiciones derogadas por este Decreto Legislativo están contenidas en el Código Tributario.

¹⁸¹ Sentencia del día veintidós de enero de mil novecientos noventa ocho., Ref. 38-F-97.

Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas¹⁸².

Todos los miembros del Tribunal serán nombrados por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda por un período de cinco años prorrogables y desempeñarán sus cargos con autonomía funcional. Para ser nombrado Presidente del Tribunal de Apelaciones, se requiere ser salvadoreño por nacimiento, abogado de la República, de reconocida honorabilidad, mayor de treinta años de edad, con experiencia en materia tributaria, o en su defecto tener seis años de ejercicio profesional o haber desempeñado una judicatura de primera instancia por tres años.

Los Vocales deberán ser profesionales universitarios y tener seis años de ejercicio profesional en materia tributaria o aduanera, deben ser de notoria competencia, reconocida honorabilidad, salvadoreños por nacimiento y mayores de edad. Lo anterior según lo establecido en el inciso tercero del artículo 1 de la Ley antes mencionada¹⁸³.

¹⁸² Que literalmente dice: *“El Tribunal estará integrado por un Presidente y dos Vocales especialistas en tributos internos y dos Vocales especialistas en materia aduanera, quienes junto con el Presidente del Tribunal, conocerán de los recursos de apelación en las materias relacionadas en el presente artículo. Todos los miembros del Tribunal serán nombrados por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda por un período de cinco años prorrogables y desempeñarán sus cargos con autonomía funcional. Para ser nombrado Presidente del Tribunal de Apelaciones, se requiere ser salvadoreño por nacimiento, abogado de la República, de reconocida honorabilidad, mayor de treinta años de edad, con experiencia en materia tributaria, o en su defecto tener seis años de ejercicio profesional o haber desempeñado una judicatura de primera instancia por tres años”*.

¹⁸³ Que establece: *“Los Vocales deberán ser profesionales universitarios y tener seis años de ejercicio profesional en materia tributaria o aduanera, deben ser de notoria competencia, reconocida honorabilidad, salvadoreños por nacimiento y mayores de edad”*.

2.5.1.2.3. *Objetivos Del Tribunal De Apelaciones De Los Impuestos Internos Y De Aduanas.*

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

1. Contribuir al desarrollo de la Política Tributaria, en lo relativo a la obtención de una equitativa, correcta y oportuna administración de impuestos internos, con el fin principal de impartir justicia acorde al marco jurídico tributario existente.
2. Efectuar las resoluciones de los recursos de apelación que interponen los contribuyentes de los impuestos de: renta, patrimonio, transferencia de bienes raíces, sucesiones, del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA) y otros impuestos internos, de conformidad con los derechos que reconoce el ordenamiento jurídico¹⁸⁴.

2.5.1.2.4. *Funciones Del Tribunal.*

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos desempeña las siguientes funciones, entre otras¹⁸⁵:

1. Dictar autos de sustanciación;

¹⁸⁴ Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv. Fecha de consulta: 15 de agosto de 2008 a las 12:30 hrs.

¹⁸⁵ El Art. 5 inc. 1° de la Ley de Organización y Funcionamiento del TALLA, también le da al Tribunal otras atribuciones a desempeñar estableciendo que: *“El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, podrá en la sustanciación de los incidentes, ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o contabilidades, practicar toda clase de valúos y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados; y recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la testimonial y la confesión de la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, en su perjuicio. Podrá asimismo decidir todas las cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados; en este último caso se les oirá previamente”*

2. Ordenar y practicar intervenciones periciales;
3. Emitir sentencias de los diversos recursos y extender certificaciones;
4. Rendir informes y contestar traslados de Juicios de Amparo y Contencioso Administrativo promovidos por los contribuyentes;
5. Notificar autos, sentencia y dictámenes;
6. Otras funciones relacionadas.

2.5.1.2.5. Estructura Organizativa.

En Anexos se presenta la estructura organizativa del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos¹⁸⁶, de acuerdo con la cual algunas dependencias de la organización del Tribunal son las que se mencionan a continuación:

1. Área Jurídica: está integrada por el Vocal Jurídico, quien actúa como Jefe de Unidad; por Asesores Jurídicos Tributarios y Notificadores. La actividad principal es la de ejecutar lo referente a aspectos legales tributarios del proceso de Recurso de Apelación, desde la interposición hasta la notificación de la sentencia que dicta el Tribunal sobre la resolución del Recurso expuesto¹⁸⁷.
2. Área Administrativa: está compuesta por un Jefe de la Unidad Administrativa, cuenta con personal administrativo, secretarial y de servicios. Dentro de sus actividades están las de administrar eficiente y eficaz los recursos humanos, materiales y financieros que el Tribunal

¹⁸⁶ Tomado de Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv consultada el día 15 de agosto de 2008 a las 12:30 hrs.

¹⁸⁷ Además efectúa estudios y análisis de la aplicación de las diferentes leyes de impuestos para su adecuada aplicación.

requiere como parte del apoyo para la ejecución de las funciones sustantivas¹⁸⁸.

3. Área Contable: está integrada por el Vocal contable quien desempeña la función de Jefe de la Unidad; además está integrada por Asesores Económicos Tributarios; Auditores Fiscales y Técnicos Valuadores, a quienes les corresponde realizar actividades relacionadas con asuntos económico – contable, como inspecciones y verificaciones contables, práctica de valúo, entre otros de índole económico y contable¹⁸⁹.
4. Área de Cómputo: La finalidad de esta área es automatizar los procesos administrativos, desarrollando programas tributarios que faciliten la realización de los diferentes procesos, así mismo se encarga de dar mantenimiento a la base de datos, para que la información sea oportuna y actualizada.

2.5.1.3. Dirección General De Impuestos Internos.

La Dirección General de Impuestos Internos fue fundada en 1990 en sustitución de las extintas Direcciones Generales de Contribuciones Directas y de Contribuciones Indirectas. Nace con la emisión de su Ley Orgánica¹⁹⁰. Desde su fundación es un órgano adscrito al Ramo de Hacienda. Únicamente administraba Impuestos Internos, no impuestos aduaneros. En el año 1992 abrió una Oficina de Atención a los Grandes Contribuyentes que se denomina Subdirección de Grandes Contribuyentes y a partir de el año 1994 cuenta con una Oficina de Atención a los Medianos y Pequeños

¹⁸⁸ Asimismo, es responsable de ejecutar el presupuesto fiscal, diseño de herramientas de control, pago de salarios, administración de la biblioteca, etc.

¹⁸⁹ Otra de sus actividades es realizar estudios a requerimiento del Tribunal, relativos al impacto económico y contable producto de la aplicación de las Leyes Tributarias.

¹⁹⁰ Contenida en el Decreto Legislativo No. 451 publicado en el Diario Oficial No. 56, Tomo 306 del 7 de marzo de 1990.

contribuyentes que se denomina Subdirección de Medianos Contribuyentes. En el año 1996 abrió una Oficina de Atención a los Contribuyentes ubicados en la zona Occidental del país, la cual se instaló en el Departamento de Santa Ana y se denomina Oficina Regional de Occidente. Ese mismo año abrió una Oficina de Atención a los Contribuyentes ubicados en la zona Oriental del país, la cual se instaló en el Departamento de San Miguel.

La Dirección General de Impuestos Internos asume el carácter de organismo técnico independiente, cuyas funciones básicas son: recaudar, fiscalizar y cobrar los impuestos que administra. Para desarrollar estas labores en forma óptima, se complementa con los sistemas normativos de apoyo, planificación y coordinación.

La Dirección General de Impuestos Internos tiene bajo su responsabilidad, una de las funciones más importantes del Ministerio de Hacienda: la Recaudación de los Ingresos Tributarios; que permiten al Gobierno de la República, realizar sus actividades y financiar las necesidades sociales en beneficio de todos los ciudadanos y al servicio del pleno desarrollo Social y Económico de la Nación¹⁹¹.

La DGII busca establecer líneas de acción a seguir, que permitan alcanzar la meta presupuestaria de recaudación en materia de impuestos internos y proceder a la prestación oportuna y eficiente de servicios internos¹⁹². Incrementar la recaudación tributaria.

¹⁹¹ La estructura orgánica de la DGII ha trascendido de una administración tradicional por impuestos a una organización de tipo funcional, en donde se aprecian los niveles centrales y local.

¹⁹² Entre sus objetivos específicos están: 1. Prestar servicios a los contribuyentes con calidad y productividad estandarizada; 2. Ampliar la base de contribuyentes. Tomado de la página del Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv consultada el día 15 de agosto de 2008 a las 20:30 hrs.

Los impuestos administrados por la DGII, son los siguientes¹⁹³:

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

Entre las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos contenidas en el Art. 3¹⁹⁴ de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos¹⁹⁵ se pueden mencionar:

¹⁹³ Según el Art. 1 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, que establece: *“Se crea la Dirección General de Impuestos Internos, como un órgano adscrito al Ramo de Hacienda en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas y tendrá competencia en todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos sobre la Renta, Patrimonio, Transferencia de Bienes Raíces, Gravamen de las Sucesiones, Impuesto sobre Donaciones, Impuestos sobre el Consumo de Productos y Servicios, Gravámenes sobre Actividades Productivas y Comerciales, Actos Jurídicos y Transacciones, Otros Impuestos y demás contribuciones que las respectivas leyes le confieren.*

¹⁹⁴ Que literalmente dice: *“Las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos serán las de aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la Ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de Resoluciones en sus distintos grados, etc. todo mediante un sistema de operaciones que deberán complementarse con los sistemas normativos, de apoyo, de planificación y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima. Para desempeñar estas funciones la Dirección General de Impuestos Internos estará dividida en las unidades que sean necesarias, las cuales contarán con el personal adecuado para su funcionamiento”.*

¹⁹⁵ Decreto Legislativo Nº: 451 Fecha: 22/02/1990 D. Oficial: 56 Tomo: 306 Publicación DO: 07/03/1990. Reformas: (4) D.L. Nº 642, del 22 de febrero de 1996, publicado en el D.O. Nº 96, Tomo 331, del 27 de mayo de 1996.

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

2.5.1.3.1. Estructura De La Dirección General De Impuestos Internos.

La Dirección General de Impuestos Internos se encuentra estructurada organizativa y operativamente, en atención a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 4 de su Ley Orgánica¹⁹⁶, de la siguiente forma.

- Subdirección General: El Subdirector General asiste al Director en las evaluaciones sobre la gestión e inspección y debe cumplir con los mismos requisitos del Director General, según los artículos 4 y 5¹⁹⁷ del ley antes citada; debe vigilar y auditar todas las dependencias y coordinar con los encargados de las funciones de apoyo para la optimización de los planes

¹⁹⁶ El cual reza: “La Dirección General de Impuestos Internos será dirigida y administrada por un Director y un Subdirector General, quienes tendrán atribuciones propias conforme a la Ley.

La Dirección General contará además con las áreas operativas, cargos, funcionarios, técnicos y demás personal, de acuerdo a las propias necesidades, estableciendo para tal efecto, la estructura, las funciones, responsabilidades y atribuciones de la misma”.

¹⁹⁷ Que establece: “Para ser nombrado Director General o Subdirector General de la Dirección General de Impuestos Internos se requiere: ser salvadoreño por nacimiento, del estado seglar, de notoria honradez, con título universitario o experiencia mínima de seis años en la administración tributaria y estar en el ejercicio de sus derechos de ciudadano, sin haberlos perdido en los cinco años anteriores a su nombramiento”.

trazados mediante programaciones específicas, según lo establece el artículo 7 de su misma Ley Orgánica¹⁹⁸.

- Unidad de Programación y Evaluación Tributaria: Es la responsable de elaborar los Planes de Fiscalización, tendientes a controlar la correcta aplicación de las Leyes Tributarias por parte de los Sujetos Pasivos del impuesto, a fin de maximizar la recaudación tributaria y reducir la evasión fiscal. Además, se encarga del diseño, programación, seguimiento y evaluación, de los diferentes planes de fiscalización que ejecutan las Unidades Fiscalizadoras, con el fin de garantizar la eficiencia, rentabilidad y producción efectiva de los mismos.

¹⁹⁸ Artículo que dice: *“El Subdirector General tendrá las atribuciones siguientes:*

- a) Asumir las funciones del Director General cuando por cualquier motivo éste no pueda desempeñarlas;*
- b) Llevar a cabo la ejecución de los planes, programas y proyectos establecidos por el Director General, mediante la realización plena del Sistema operativo, contando para ello con las funciones de apoyo necesarias, entre otras de las estadísticas, registro de contribuyentes y procesamiento de datos;*
- c) Asistir al Director General en las evaluaciones sobre la gestión e inspección, para compararlas con las metas trazadas de antemano, y así procurar los correctivos de mérito;*
- d) Informar y sugerir tareas, metas, planes y métodos que se hagan necesarios en el acontecer tributario; para que el Director General pueda decidir lo pertinente;*
- e) Ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas;*
- f) Proponer al Director General toda modificación que deba hacerse dentro de la función normativa a efecto de posibilitar su mejor aplicación;*
- g) Procurar la asistencia necesaria al universo de contribuyentes a efecto de facilitar el cumplimiento tributario;*
- h) Coordinar con los encargados de realizar funciones de apoyo la manera óptima de concretar las políticas y planes diseñados por el Director General mediante programaciones específicas, siempre tomando en cuenta los objetivos de eficacia administrativa y maximización en el cumplimiento tributario;*
- i) Vigilar y auditar todas las dependencias de la Dirección General;*
- j) Ejecutar las políticas sobre personal aprobadas mediante nombramientos, capacitación, traslados y remoción de los funcionarios y empleados así como de la aplicación de los sistemas de remuneración y disciplinarios.*
- k) Todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones de la Dirección General”.*

- Unidad de Servicios Informáticos: Brinda asesoría en temas informáticos y en la administración de los recursos humanos y tecnológicos del ente. Desarrolla e implementa los sistemas computacionales, realiza estudios sobre innovaciones tecnológicas aplicables para los fines de la institución; administra los sistemas computacionales existentes, garantizando su buen funcionamiento y la seguridad de la información de que se dispone; planifica y diseña las políticas de manejo de información entre las distintas Unidades Organizativas de la Dirección General.
- Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas: Garantiza los derechos constitucionales de defensa y audiencia establecidos en los artículos 11 y 12 de la Cn. de la República¹⁹⁹; en los procesos de investigación fiscal, que tengan como resultado un informe de auditoria o infracción; admitiendo los reclamos en el proceso de fiscalización e inconformidades de los contribuyentes, y la prueba en que se fundamentan, analizándolas y valorándolas. Emite informe técnico con recomendaciones que incidirán

¹⁹⁹ Los cuales establecen: “Art. 11. Ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes; ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa.

La persona tiene derecho al habeas corpus cuando cualquier individuo o autoridad restrinja ilegal o arbitrariamente su libertad. También procederá el habeas corpus cuando cualquier autoridad atente contra la dignidad o integridad física, psíquica o moral de las personas detenidas”

“Art. 12.- Toda persona a quien se le impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa.

La persona detenida debe ser informada de manera inmediata y comprensible, de sus derechos y de las razones de su detención, no pudiendo ser obligada a declarar. Se garantiza al detenido la asistencia de defensor en las diligencias de los órganos auxiliares de la administración de justicia y en los procesos judiciales, en los términos que la ley establezca.

Las declaraciones que se obtengan sin la voluntad de la persona carecen de valor; quien así las obtuviere y empleare incurrirá en responsabilidad penal”.

en el contenido del informe de auditor, para asegurar una justa determinación o imposición.

- Unidad de Asuntos Internos: Verifica internamente el trabajo realizado por las Unidades Fiscalizadoras, mediante la revisión de los informes de fiscalización, expedientes y libretas de trabajo; para establecer si los procedimientos de auditoria empleados son los más adecuados. Así mismo, se encarga de revisar los dictámenes fiscales emitidos por los Auditores independientes²⁰⁰.
- Unidad de Defensoría del Contribuyente: Su función principal es la recepción de quejas, denuncias e insatisfacciones presentadas por los contribuyentes y dar trámite a las mismas hasta que sean resueltas²⁰¹.
- Unidad de Fiscalización y Control de Obligaciones Tributarias Formales: Ejecuta los Planes de Fiscalización, que comprenden fiscalizaciones puntuales a las zonas de mayor movimiento comercial, efectúa acciones para constatar la legal tenencia de mercadería en comercios, bodegas, talleres, auto lotes, zonas de descargo y almacenes de depósito, en coordinación con la Policía Nacional Civil y la Fiscalía General de la República²⁰².

²⁰⁰ Autorizados por la Ley y la Dirección General de Impuestos Internos, en cumplimiento a lo estipulado en los artículos 129 al 138 del C. T.

²⁰¹ Sus objetivos son: asegurarles a todos los contribuyentes un lugar a donde acudir cuando el sistema falla; facilitar a los contribuyentes un responsable que tenga acceso directo con las autoridades de la Dirección General de Impuestos Internos; permitir identificar los problemas de organización y procedimentales y sugerir se adopten medidas correctivas.

²⁰² También esta Unidad efectúa la inscripción de oficio de los contribuyentes, y verifica si el control interno que poseen en materia de emisión de documentos, ya sea en forma manual y/o mecanizada, garantiza el interés fiscal.

- Dirección de Fiscalización: Fortalece la Administración Tributaria a través de un efectivo control del universo de contribuyentes que permita sostener o incrementar los niveles de recaudación²⁰³. Esta se subdivide de la siguientes Subdirecciones:

1. Subdirección de Grandes Contribuyentes²⁰⁴
2. Subdirección de Medianos Contribuyentes²⁰⁵
3. Subdirección Central de Fiscalización²⁰⁶
4. Oficina Regional de Occidente²⁰⁷
5. Oficina Regional de Oriente²⁰⁸
6. Departamento Catastro Fiscal²⁰⁹
7. División Jurídica²¹⁰, la que a su vez se subdivide en:

²⁰³ Es de suma importancia la gestión fiscalizadora que ejerce la Dirección General.

²⁰⁴ Subdirección que ejecuta los Planes de Fiscalización programados por la Unidad de Programación y evaluación Tributaria; atiende peticiones y debe proporcionar un excelente servicio de asistencia a los contribuyentes considerados como de mayor significación fiscal.

²⁰⁵ La cual ejecuta los Planes de Fiscalización programados por la Unidad de Programación y Evaluación Tributaria; atiende peticiones y mejora el servicio de atención en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, orientado a los contribuyentes calificados por sus ingresos como “medianos contribuyentes”.

²⁰⁶ Que ejecuta los Planes de Fiscalización programados por la Unidad de Programación y Evaluación Tributaria; atiende peticiones, orientado a los contribuyentes calificados por sus ingresos como “pequeño contribuyentes”, y atiende a contribuyente omisos.

²⁰⁷ La cual fue creada con el fin de descentralizar las funciones y lograr un mayor control fiscalizador de todos los contribuyentes de la zona occidental, tanto los grandes como pequeños y medianos contribuyentes, con el objetivo de brindarle un mejor servicio que los induzca al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

²⁰⁸ La cual fue creada con el mismo fin que la anterior, y orientada a los contribuyentes de la zona oriental.

²⁰⁹ La que se encarga de ejecutar los Planes de Fiscalización orientados a lograr mayor recaudación y control, específicamente del impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.

²¹⁰ Esta es la que Fortalece el sistema de tributación interna y genera un marco jurídico simplificado, a través de la aplicación de criterios sólidos y unificados con base en la Legislación Tributaria y Leyes conexas, la emisión ágil y oportuna de sus actos y la formulación de propuestas de reformas a las normas tributarias a fin de mejorarlas y fortalecerlas; emite resoluciones y realiza notificaciones a los contribuyentes de los casos desarrollados por las áreas fiscalizadoras, realizando un trabajo en el cual debe aplicar correctamente las Leyes vigentes y evacuar en forma ágil las peticiones de los contribuyentes.

- a) Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados;
- b) Departamento de Notificaciones;
- c) Departamento de Tasaciones;
- d) Departamento de Resoluciones.

8. División de Asistencia Tributaria²¹¹

9. División de Control de Obligaciones Tributarias²¹², ésta también se subdivide, de la siguiente manera:

- a) Departamento de Declaraciones;
- b) Departamento de Registro y Cuentas Corrientes;
- c) Departamento de Devoluciones.

10. Subdirección de la Calidad²¹³

11. Dirección Administrativa²¹⁴, la cual a su vez se subdivide en:

²¹¹ Proporciona asistencia técnica tributaria, unificando criterios sobre la aplicación de derechos de los contribuyentes. Coordina con los diferentes departamentos las campañas de divulgación, orientación, conferencias o eventos de interés fiscal, así como evacua las consultas efectuadas por los contribuyentes y simplifica el uso de los formularios de impuestos que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias, además fortalece la cultura de tributación en el país.

²¹² Dirige y controla el procesamiento de las declaraciones de los diferentes impuestos y coordina el desarrollo de actividades orientadas a brindar un eficiente y oportuno servicio al contribuyente en lo que respecta a la inscripción de NIT e IVA, autorización de imprentas y registro de maquinaria exenta.

²¹³ Formula objetivos, política y planes de aseguramiento y control de la Calidad; coordina el proceso de implantación del Sistema de la Calidad, que incluye la ejecución de políticas, objetivos, procedimientos y programas específicos; gestiona la obtención de recursos para la implantación del Sistema de la Calidad; diseña y establece metas específicas de Calidad y apoyo a los planes de la institución; coordina el diseño y establecimiento de estándares de calidad en el servicio a los contribuyentes, que permitan evaluar el desempeño del recurso humano; dirige el proceso de evaluación de los componentes del Sistema de la Calidad, con el propósito de garantizar el cumplimiento y mejora del mismo, y apoya el programa de implantación y seguimiento del Sistema de la Calidad ISO 9000 y la mejora de la calidad Kaizen.

²¹⁴ Coordina las tareas de Reclutamiento y capacitación de personal y la dotación de la logística necesaria a todas las Unidades de la DGII, para el logro de sus metas proyectadas. Se subdivide en la Unidad de Soporte Técnico Informático y en la División Administrativa

- a) Departamento de Recursos Humanos;
- b) Departamento de Finanzas;
- c) Departamento de Servicios Generales.

12. Área de Devoluciones y Compensaciones²¹⁵

Básicamente se ha descrito la forma en que se encuentra estructurada internamente la Dirección General de Impuestos Internos actualmente, para efectos de cumplir con las obligaciones establecidas en los artículos 2, 3, 4, 5, 6 y 7 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, antes referidos.

Es importante acotar a lo anteriormente expuesto, que tanto el Director General como el Subdirector General, pueden delegar, conservando siempre las responsabilidades inherentes a sus cargos, una o mas de las facultades que la Ley les confiere, a cualquiera de sus funcionarios, técnicos y empleados; es por dicha razón la organización interna de la DGII, con el fin de dar cumplimiento a sus objetivos, que por Ley le han sido otorgados.

Asimismo, es necesario mencionar que el Director General, el Subdirector General, los Auditores o Peritos y demás empleados de la Dirección General, son responsables civilmente por los perjuicios que ocasionaren al Fisco o a los contribuyentes, en el ejercicio de sus funciones encomendadas, ya sea por negligencia, malicia o impericia en sus actuaciones, sin perjuicio de la responsabilidad penal correspondiente, según lo dispone el Artículo 8 de su

²¹⁵ Se encarga de verificar las devoluciones y compensaciones de los impuestos que administra la DGII, solicitadas por los contribuyentes; a efectos de agilizar el trámite correspondiente o rechazar la solicitud por improcedente, informando en este caso a las Unidades Fiscalizadoras para que se efectúe el cobro respectivo.

Ley Orgánica; además, conforme a lo dispuesto en los artículos 26, 28 y 174 del C.T.²¹⁶, los empleados de la Administración tributaria no deben divulgar

²¹⁶ Artículos que literalmente dicen: *“Artículo 26.- La Administración Tributaria atenderá las consultas que se formulen por medio de escrito por el sujeto pasivo, su representante o apoderado debidamente acreditado sobre una situación tributaria concreta vinculada con su actividad económica, con relación a la aplicación de este Código y de las leyes tributarias. El consultante deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder la consulta y consignar su opinión, si lo desea. La presentación de la consulta no suspende el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes. La respuesta deberá emitirse dentro del plazo de 45 días hábiles contados a partir de la presentación de la consulta y sólo surtirá efectos en el caso concreto específicamente consultado”.*

“Artículo 28.- La información respecto de las bases gravables y la determinación de los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias y en los demás documentos en poder de la Administración Tributaria, tendrá el carácter de información reservada. Por consiguiente, los empleados y funcionarios que por razón del ejercicio de sus cargos tengan conocimiento de la misma, sólo podrán utilizar para el control, recaudación, determinación, emisión de traslados, devolución y administración de los tributos, y para efectos de informaciones estadísticas impersonales, sin perjuicio de las sanciones penales a que hubiere lugar. La reserva de información dispuesta en este artículo no le es aplicable a la Fiscalía General de la República y a los jueces, respecto de aquellos casos que estén conociendo judicialmente a quienes la Administración Tributaria deberá proporcionar la información que requieran en el cumplimiento de las atribuciones que les corresponden en la investigación de los delitos y en defensa de los intereses fiscales”.

“Artículo 174.- Para ejercer las facultades a que se refiere el artículo anterior, la Administración Tributaria contará con un cuerpo de auditores. En cada fiscalización podrán tomar parte uno o más auditores que la Administración Tributaria designe. Los auditores, al concluir su comisión, deberán formular un informe dirigido a la Administración Tributaria. En los casos constitutivos de delitos de defraudación al fisco, se atenderá a lo dispuesto en el Código Penal. Tales informes podrán ser ampliados por los mismos auditores o por otros diferentes, a juicio de la mencionada Administración, cuando encuentre que dichos informes son diminutos, o podrá ordenar otros nuevos cuando adolezcan de deficiencias y no le instruyan suficientemente para una justa liquidación, o cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique. En consecuencia, la Administración Tributaria cuando ocurra intervención de auditores, deberá basarse en uno o en varios informes que la misma escoja, los que serán transcritos íntegramente para conocimiento del contribuyente. Los auditores tienen las facultades que de conformidad a este Código les asigne la Administración Tributaria, en el acto de su designación. Los auditores, peritos, colaboradores jurídicos y funcionarios de la Dirección General, que lleven por sí o por interpósita persona, contabilidades o auditoría particulares y asesorías de carácter tributario, soliciten o

información de los contribuyentes a terceros ni aceptar dádivas ni retribuciones indebidas en el desempeño de sus cargos²¹⁷.

2.5.2. Gobierno Local

Nuestra Constitución en su artículo 204, otorga a las municipalidades la facultad para "1° Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas...; 5° Decretar las ordenanzas y reglamentos locales...".

El artículo 2 de la Ley General Tributaria Municipal²¹⁸ establece: "*Las leyes y ordenanzas que establezcan tributos municipales determinarán en su contenido: el hecho generador del tributo; los sujetos activo y pasivo; la cuantía del tributo o forma de establecerla; las deducciones, las obligaciones de los sujetos activo, pasivo y de los terceros; las infracciones y sanciones correspondientes; los recursos que deban concederse conforme esta Ley General; así como las exenciones que pudieran otorgarse respecto a los*

recibieren dádivas o cualquier otra ventaja indebida, o aceptaren promesa de una retribución para hacer un acto contrario a sus deberes o para no hacer o retardar un acto debido y propio de sus funciones, serán destituidos de sus cargos, previa audiencia por tercer día y evaluada las pruebas presentadas, sin perjuicio de la acción penal que corresponda.

Queda terminantemente prohibido a los sujetos pasivos de los tributos, contratar servicios de carácter tributario con cualquiera de las personas a que se refiere el inciso anterior.

El proceso o procedimiento de fiscalización es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho. (2)

Dicho proceso inicia, con la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, la cual se denomina auto de designación de auditor, en el que se indica entre otras cosas la identidad del sujeto pasivo, los periodos, ejercicios, impuestos, y obligaciones a fiscalizar, así como el nombre del auditor o auditores que realizarán ese cometido, y finaliza, con la emisión del correspondiente informe de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso".

²¹⁷ Tomado de la página del Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv Fecha de consulta: 16 de agosto de 2008 a las 09:45 hrs.

²¹⁸ D.L. Nº 86, del 17 de octubre de 1991, publicado en el D.O. Nº 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

impuestos". Asimismo, el referido cuerpo normativo establece en su artículo 142 lo siguiente: "Serán objeto de gravamen todos aquellos actos que requieran el aval o permiso del Municipio para realizarse tales como: construcciones, ampliaciones y reparaciones de edificios; lotificaciones y urbanizaciones; construcción de chalets en sitios públicos o municipales; colocación de anuncios o rótulos; efectuar propaganda comercial; uso de aparatos parlantes, rifas, sorteos o contratos aleatorios; realización o baratillos de mercaderías; rotura de pavimento en calles públicas o municipales; funcionamiento de tiangues o plazas privadas y otros similares"²¹⁹.

Es de hacer notar la especificidad con que se vincula la competencia de las municipalidades en materia de administración tributaria; esto se hace necesario a fin de evitar conflictos que podrían suscitarse, por acudir otra administración a las funciones que por ley (poder-deber) corresponden exclusivamente a la administración local²²⁰.

²¹⁹ Tomado de Corte Suprema de Justicia, Jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso – Administrativo. www.jurisprudencia.gob.sv Sentencia Ref. N° 112-S-2000.

²²⁰ Jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de Justicia: www.jurisprudencia.gob.sv Sentencia Ref. N° 112-S-2000.

CAPÍTULO 3 PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA COMO ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO.

3.1. LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Anteriormente hemos hablado de manera general de los procedimientos de gestión tributaria y se ha dicho que tales procedimientos, según la definición dada por Juan Martín Queralt “es una tarea administrativa de mera aplicación del contenido sustancial del tributo”²²¹, este procedimiento tributario está constituido básicamente por dos instituciones jurídicas, por un lado la liquidación y por otra lado la recaudación, figuras que desarrollaremos posteriormente y por separado.

3.1.1. Naturaleza Y Fines Del Procedimiento De Gestión.

Los procedimientos tributarios tienen una gran importancia para la realización correcta de los principios tributarios y un carácter imprescindible para la aplicación de los tributos. Es necesario que no solo el establecimiento de los tributos se haga conforme a los principios tributarios, sino también que los procedimientos coadyuven a la realización de los mismos a través de sus propios principios²²². Los procedimientos tributarios, como ya se ha dicho, tienen un carácter imprescindible y esto es así porque la Administración actúa a través de ellos, constituyéndose en cause y garantía para los sujetos pasivos y los acreedores tributarios.

²²¹ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. Pp. 382.

²²² Entre ellos: Principio de audiencia del interesado, principio de contradicción, de publicidad, motivación de las actuaciones administrativas, recurribilidad, etc. Tomado de CALVO ORTEGA, R. Pp. 239.

El procedimiento de gestión constituye, entonces, un aspecto esencial de la aplicación de los tributos, por su carácter imprescindible, como procedimiento tributario; y porque la obligación tributaria requiere de verificación, cuantificación, atribución a deudores determinados y recaudación, Con todo lo anterior, la Ley en su planteamiento es siempre general y abstracta en cuanto a la obligación tributaria, la que demanda una gestión hasta su concreción y satisfacción por el deudor²²³.

Hay que aclarar que todo procedimiento tributario ha de gestionarse, entendiéndose por gestionar el "...realizar todos los actos conducentes para la satisfacción del acreedor en los términos exactos establecidos por la Ley"²²⁴. De lo anterior se infiere que la gestión, la recaudación y la liquidación tienen un carácter unitario, aunque tradicionalmente y a nivel universal tales figuras se han regulado por separado, actualmente en la legislación salvadoreña de han regulado de forma conjunta; aunque con efectos didácticos y de esta investigación han de tratarse separadamente.

El procedimiento de gestión inicia a través de determinados actos concretos del sujeto pasivo o de la Administración Pública. Las formas de iniciación, por lo general, son la declaración de los obligados tributarios y diversas actuaciones administrativas que suplen la falta de declaración, por ejemplo; el artículo 118 de la Ley General Tributaria Española²²⁵ contempla tres

²²³ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. Pp. 239.

²²⁴ *Ibíd.* Pp. 239.

²²⁵ Que literalmente dice: "*Artículo 118. De acuerdo con lo previsto en la normativa tributaria, la gestión tributaria se iniciará:*

a. Por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración.

b. Por una solicitud del obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 98 de esta Ley.

formas de iniciación del procedimiento de gestión: la autoliquidación; solicitud del obligado tributario y de oficio por la Administración Tributaria; de la primera figura jurídica y la última de éstas se hablará más adelante.

3.1.2. El Procedimiento De Recaudación De Impuestos Y El Procedimiento De Liquidación Tributaria.

3.1.2.1. Procedimiento De Recaudación.

Entre las funciones o actividades que integran la gestión tributaria aparece la “recaudación”, que puede definirse como “...el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios y demás de derecho público”²²⁶. El elemento central en la recaudación es la regulación del pago²²⁷. También suele definirse como “... una actividad administrativa que tiene por finalidad hacer efectiva la obligación tributaria, a través del cual el acreedor tributario ve satisfecho su crédito establecido por la ley”²²⁸. Al hablar de recaudación nos referimos a los actos de la Administración y de los sujetos pasivos que constituyen una exigencia, recepción o entrega en dinero en concepto de pago de una obligación tributaria. Este procedimiento incluye todo un conjunto de operaciones, iniciando con la presentación de un formulario de declaración, pasando por la recepción de esta finalizando con

c. De oficio por la Administración tributaria” (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

“Artículo 101. La gestión de los tributos se iniciará:

a. Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor o del obligado a ingresar a cuenta, conforme a lo previsto en el artículo 35 de esta Ley.

b. De oficio, y

c. Por actuación investigadora de los órganos administrativos”. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. (Vigente hasta el 1 de julio de 2004)

²²⁶ Art. 1 del Reglamento General de Recaudación Español.

²²⁷ Ob. Cit. PÉREZ ROYO, F. Pp. 203.

²²⁸ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. Pp. 289.

la percepción del pago y las operaciones de control interno de dicho procedimiento.

La recaudación requiere la existencia de un sujeto activo, receptor del pago; y de otro pasivo que lo realiza. El primero de ellos ha de ser el Estado y otras entidades públicas autorizadas legalmente para la recaudación; el sujeto pasivo es normalmente el contribuyente, es decir, quien realiza el hecho imponible y manifiesta capacidad económica.

Esta actividad, al igual que cualquier otra actividad administrativa, está sometida a la mayor parte de los principios tributarios, que con anterioridad hemos abordado, y a otros que, aunque no son de esta naturaleza, se aplican al campo de los tributos, siendo estos fundamentalmente el Principio de Seguridad Jurídica y el Principio de no Indefensión, tales principios pueden ser herramientas interpretativas muy aceptables y conducir, indudablemente, a una recaudación de los tributos más justa. Aunado a la importancia de los dos principios anteriores, viene el Principio de Proporcionalidad, que es de gran interés para lograr una recaudación justa²²⁹.

3.1.2.2. Procedimiento De Liquidación Tributaria.

Una vez que la Administración conoce²³⁰ la existencia de un hecho imponible, pone en marcha el procedimiento de liquidación que concluye con la declaración de la existencia de una deuda tributaria, estableciendo su cuantía y haciéndola exigible. De esta forma es que se da paso al

²²⁹ Esto en el entendido de que haya un equilibrio “entre la suficiencia de las medidas administrativas e intereses patrimoniales del sujeto pasivo de manera que el perjuicio causado a éste sea el mínimo e imprescindible” Tomado de CALVO ORTEGA, R. Pp. 292.

²³⁰ Por declaración del sujeto o con base en su propia investigación.

procedimiento de liquidación tributaria que puede definirse como “...una actividad de aplicación de normas públicas que tiene como finalidad cuantificar la obligación de los obligados tributarios”²³¹, esta actividad tributaria supone la aplicación de normas jurídicas y con ello la interpretación de las mismas, de integración en algunos casos y de calificación de hechos y situaciones jurídicas. Esta puede ser hecha por los propios obligados o por la Administración dentro de un procedimiento de gestión o de inspección²³².

3.1.2.2.1. Clases De Liquidación.

Como ya se ha dejado anotado antes, la liquidación puede producirse, básicamente, de dos formas: autoliquidación y liquidación de oficio.

²³¹ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. Pp. 292.

²³² La Inspección en la Ley General Tributaria Española se define como “*Artículo 141. La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:*

- a. La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.*
- b. La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.*
- c. La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta Ley.*
- d. La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta Ley.*
- e. La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.*
- f. La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.*
- g. La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.*
- h. La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta Ley.*
- i. El asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública.*
- j- La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas de este capítulo con exclusión del artículo 149.*
- k- Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes”.* Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

Este tipo de liquidación por definición es siempre una liquidación provisional²³³. Pero eso no significa que sea un acto administrativo, ni que se ejerza una competencia atribuida a un órgano administrativo. Solo una actividad pública puesta por la ley a cargo de los administrados y sujeta a control específico por parte de la Administración misma. Con la autoliquidación la ley impone al sujeto pasivo, no solamente el deber de declarar el hecho imponible y sus circunstancias, sino también de calcular, en el mismo acto, el importe de la deuda tributaria y hacer el pago correspondiente, sin necesidad de requerimiento previo²³⁴. En la legislación salvadoreña esta figura jurídica se encuentra regulada específicamente en el Código Tributario, en el Capítulo II, sección Primera, artículo 150²³⁵.

Por otro lado tenemos la *liquidación de oficio*, que es la liquidación dentro del normal procedimiento de gestión y tiene en los ordenamientos jurídicos modernos una importancia cuantitativa menor que la autoliquidación; técnicamente tiene un carácter residual en cuanto se entiende establecida si

²³³ Si funcionalmente la liquidación es la determinación de la deuda tributaria, la autoliquidación cumple esta función.

²³⁴ Ob. Cit. PEREZ ROYO, F. Pp. 176.

²³⁵ Artículo que literalmente dice: *“El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro de los plazos que las leyes tributarias respectivas establezcan, por medio de declaración jurada en los formularios elaborados por la Administración Tributaria.*

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

no es exigible expresamente la realización por el sujeto pasivo²³⁶, es decir que por la iniciación de oficio hay que entender que corresponde a aquellos supuestos en que aún sin contar con la declaración del sujeto pasivo, la Administración se encuentra en condiciones de iniciar el procedimiento sobre la base de datos o antecedentes que obren en su poder, considerados como suficientes para el desarrollo de sus actividad sin necesidad de recurrir a las actuaciones de investigación²³⁷. Sobre este procedimiento tributario se habla más ampliamente a continuación.

3.2. EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE IMPUESTOS.

3.2.1. Definición.

El término “liquidación” suele ser utilizado en un doble sentido por la doctrina y las legislaciones, por un lado *como un procedimiento administrativo*, entendiéndose así como “... el conjunto y la secuencia de actos y actuaciones desarrollados tanto por la administración como por los particulares, conducentes a la determinación administrativa de la cuantía del tributo en cada caso concreto”²³⁸; por otro lado *como acto administrativo*, en este sentido el acto de liquidación suele definirse como “aquella manifestación unilateral – provisional o definitiva – de la Administración, sobre la existencia y el quantum de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso,

²³⁶ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. Pp. 286.

²³⁷ Este tipo de liquidación responde a una idea distinta del “juego” declaración del contribuyente y posterior liquidación de la Administración. Su justificación es una actividad administrativa de comprobación.

²³⁸ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. Pp. 408.

al obligado tributario, los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso”²³⁹.

Sainz de Bujanda dice al respecto que “la diferencia entre el procedimiento liquidatorio y el acto de liquidación, surge, pues, en primer término, como distinción entre el todo y la parte. La liquidación, entendida en sentido amplio, se traduce en un procedimiento administrativo (el de liquidación tributaria) compuesto por una serie de actos y operaciones. Entendida en sentido estricto, consiste en un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía de la deuda: acto administrativo de la liquidación del tributo”²⁴⁰.

Si bien nuestra legislación tributaria, en especial el Código Tributario, no define el concepto de “liquidación de oficio del tributo” o “liquidación tributaria”, simplemente se refiere a tal término en el Capítulo Tercero de su Título Cuarto como una potestad de la Dirección General, determinando los supuestos de su procedencia.

La doctrina es coincidente sobre este punto. Así, el profesor José María Lago Montero al referirse al acto de liquidación señala que “la liquidación de oficio de impuesto consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible”²⁴¹.

²³⁹ *Ibidem*. Pp. 408.

²⁴⁰ SAINZ DE BUJANDA. *“Lecciones de Derecho Financiero”*. 9º edición. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones. Madrid, 1991. Pp. 331.

²⁴¹ *“Tratado de Derecho Tributario”* - dirigido por Andrea Amatucci - Pág. 388. II Tomo, Editorial Temis, S.A., 2001. Tomado de jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de Justicia: www.jurisprudencia.gob.sv consultada el 25 de julio de 2008 a las 16:25 hrs.

No obstante, jurisprudencialmente, la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de justicia²⁴² sostiene “...que la liquidación oficiosa de un impuesto es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección general de impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial”.

3.2.2. Fines.

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

Es necesario destacar, como sostiene la doctrina que “la actividad liquidatoria no siempre se traduce en la determinación de la existencia del hecho imponible y en la fijación de la cuantía de la obligación tributaria derivada de aquél, sino que también puede poner de manifiesto la existencia de un crédito a favor del sujeto pasivo, dirigiéndose en este caso a determinar la procedencia y cuantía de la devolución tributaria a la que habrá de hacer frente la Hacienda Pública”²⁴³.

²⁴² En sentencia de las quince horas y cinco minutos del veintiocho de junio de dos mil seis, referencia 89 – t – 2004.

²⁴³ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. Pp. 409.

3.2.3. Antecedentes Históricos.

El procedimiento liquidatorio, constituido por la serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria, antes de los años 50 en El Salvador, se podría desglosar en los siguientes pasos²⁴⁴:

“1. El contribuyente presentaba ante la Administración Central o ante cualquier delegación fiscal del país, una declaración comprensiva de todos aquellos datos relevantes y necesarios para la determinación de la deuda impositiva.

2. Con la información presentada por el contribuyente, la Administración practicaba una liquidación temporal²⁴⁵.

3. En esta etapa, y con la liquidación por eliminar que practicaban los entes receptores de declaraciones, se procedía a la comprobación que efectuaban los auditores fiscales adscritos a la administración tributaria, considerando al efecto cualquier observación marginada en recepción.

4. Como resultado de la visita de campo practicada por los auditores, se emitía una liquidación definitiva de impuestos, que podía confirmar o modificar lo determinado por los receptores. Todo ello, considerando y valorando los datos proporcionados por el contribuyente o por aquellos resultantes de la inspección fiscalizadora”²⁴⁶.

²⁴⁴ Esto según la legislación anterior al Código Tributario y la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

²⁴⁵ La cual estaba sujeta a una eventual verificación por parte de la Administración Pública.

²⁴⁶ Ob. Cit. KURI DE MENDOZA, S. y otros. Pp. 353.

El anterior procedimiento resulta lento y engorroso en aquellas Administraciones Tributarias cuyo número de contribuyentes es elevado. Se produce por ello en nuestro país un giro en el procedimiento tradicional, apareciendo la figura de las “autoliquidaciones” o “declaraciones liquidables”. Sainz de Bujanda nos dice que “en este tipo de actuación, el particular no se limita a comunicar a la Administración la producción del hecho imponible y los elementos necesarios para la determinación de la cuantía de la deuda, sino que lleva a cabo por sí mismo la fijación de la suma debida, lo que permite el cumplimiento de su prestación tributaria, sin tener que esperar a que la Administración actúe, al menos en forma provisional”²⁴⁷.

3.2.4. Entes Encargados De La Ejecución Del Procedimiento De Liquidación Oficiosa.

El ente encargado del procedimiento de liquidación oficiosa es la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, por medio de funcionario competente.

Las resoluciones, por medio de las cuales se liquide de oficio un impuesto, emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos, se consideran impugnables en sede administrativa ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas²⁴⁸.

²⁴⁷ Ob. Cit. SAINZ DE BUJANDA. F. Pp. 312.

²⁴⁸ Esto según el Art. 188 inciso final, el cual reza de la siguiente manera: “*Las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la Ley correspondiente, se tendrán por definitiva. Todo sin perjuicio de la caducidad. En materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa*”.

3.2.5. Procedimiento A Seguir.

Como se ha dicho anteriormente, el procedimiento de liquidación de oficio de los impuestos no aparece claramente definida en nuestra legislación, sin embargo al tratarse esta investigación sobre dos impuestos específicos: IVA y sobre la renta; y para el desarrollo de este apartado hemos de remitirnos, para el estudio de dicho procedimiento, a las leyes respectivas que regulan tales impuestos haciendo una breve relación de los artículos pertinentes de tales leyes con los artículos del Código Tributario.

3.2.5.1. Procedencia.

El acto de determinación tributaria realizado por la Administración Tributaria, se denomina determinación de oficio y se encuentra regulado en el artículo 183 del Código tributario²⁴⁹, este procedimiento de determinación de oficio es de naturaleza accesoria y excepcional. Es accesoria porque generalmente complementa, suple o lo motiva un acto de determinación del Sujeto Pasivo. Por otra parte, tiene una esencia excepcional pues lo corriente es que la determinación del tributo sea realizada por el propio contribuyente, por medio de una declaración jurada. La liquidación de oficio del tributo procederá mediante resolución razonada en los siguientes casos:

1. *Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado, Art. 183 C.T. literal a)*²⁵⁰: En el caso de

²⁴⁹ Decreto Legislativo Nº: 230 Fecha:14/12/2000. D. Oficial: 241, Tomo: 349Publicación DO: 22/12/2000. Reformas: (12) Decreto Legislativo No. 590 de fecha 10 de abril de 2008, publicado en el Diario Oficial No. 71, Tomo 379 de fecha 18 de abril de 2008.

²⁵⁰ Que literalmente dice: *“La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos:*

que no se hayan presentado declaraciones juradas, la Administración Tributaria procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente en forma directa. En el caso del Impuesto sobre la Renta, procederá cuando el contribuyente o responsable no presentare la declaración dentro de los siguientes cuatro meses al vencimiento del ejercicio o periodo de imposición de que se trate, tal como lo exige el artículo 48²⁵¹ de la Ley de Impuesto sobre la Renta²⁵², y en el caso del IVA, si no se presentare declaración dentro de los primeros diez días hábiles de cada mes²⁵³. Existe una excepción en cuanto al tiempo de presentación de la declaración jurada, la cual es: la de los conjuntos no domiciliados que deberán realizarla el día siguiente hábil de realizado el evento. El art. 91 C.T.²⁵⁴ establece como un

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

²⁵¹ El que reza: *“El impuesto correspondiente debe liquidarse por medio de declaración jurada, contenida en formulario elaborado por la Dirección General de Impuestos Internos, y que deberá presentarse dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate”.*

²⁵² Decreto Legislativo Nº: 134 Fecha:18/12/1991, D. Oficial: 242, Tomo: 313 Publicación DO: 21/12/1991. Reformas: (17) Decreto Legislativo No. 504 de fecha 07 de diciembre de 2007, publicado en el Diario Oficial No. 238, Tomo 377 de fecha 20 de diciembre de 2007.

²⁵³ Según lo establecido en el Art. 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

²⁵⁴ Este artículo establece que: *“Están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto, los sujetos pasivos de los impuestos bajo la potestad de la Administración Tributaria, sea en calidad de contribuyente o de responsables, aún cuando ella no de lugar al pago del impuesto, de acuerdo a lo previsto en las leyes correspondientes, salvo en los casos expresamente señalados por las leyes tributarias respectivas.*

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que estén obligados a llevar contabilidad, deberán presentar dentro del plazo que la ley prevé para la presentación de la declaración del referido impuesto, el balance general del cierre del ejercicio o período de imposición respectivo, el estado de resultados, así como las conciliaciones fiscales o justificaciones de los rubros consignados en la declaración y en el balance general; o en su caso, cuando se trate de contribuyentes del referido impuesto que no estén obligados a llevar contabilidad formal deberán presentar el estado de ingresos y gastos, en este último caso, dicha información se proporcionará en el formulario de declaración respectivo en las casillas que la Administración Tributaria disponga para ese efecto. Se excluyen de tales obligaciones los sujetos pasivos cuyas rentas provengan exclusivamente de salarios, las personas naturales

deber formal de los contribuyentes el presentar la declaración; para tales efectos la Administración Tributaria suministra los formularios de declaraciones a los contribuyentes. La presentación extemporánea de la declaración y con posterioridad a la fecha de notificación del auto que ordene la fiscalización por medio de Auditores o Peritos se considerará como no presentada, según lo dispone el artículo 99 del C.T.²⁵⁵

2. *Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos, Art.183 C.T. Lit. b)*²⁵⁶: En este caso son varios supuestos por los que se

que obtengan rentas diversas iguales o inferiores a treinta mil dólares en el ejercicio o periodo de imposición y aquéllos que hayan cumplido con la obligación de nombrar e informar auditor para emitir dictamen e informe fiscal, en el ejercicio o período impositivo correspondiente a la declaración.

La información antes citada deberá presentarse por medio de los formularios que disponga la Dirección General de Impuestos Internos la cual se circunscribirá a la especificada en el inciso anterior.

Los estados financieros en referencia deberán contener las mismas cifras de los estados financieros que se presenten a instituciones financieras públicas o privadas para la obtención de financiamientos o créditos y las que contengan los balances presentados para su inscripción en registros públicos.

Los rubros del balance general, del estado de resultados o estado de ingresos y gastos, deberán coincidir con las anotaciones efectuadas en los libros legales, auxiliares o especiales, y con los comprobantes o justificantes legales que respaldan los asientos, del sujeto obligado a presentar la declaración de Impuesto sobre la Renta del correspondiente ejercicio o periodo de imposición”.

²⁵⁵ Que establece: “Las declaraciones tributarias originales o modificatorias que fueren presentadas con posterioridad a la fecha de notificación del auto que ordene la fiscalización se considerarán como no presentadas, salvo cuando se presenten en el procedimiento de fiscalización voluntariamente para pagar impuesto, retenciones o percepciones o disminuir el saldo a favor o se presenten con ese mismo propósito en el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas ante requerimiento de la Administración Tributaria. En ambos casos, de ocurrir la subsanación de los incumplimientos, les será aplicable a las sanciones respectivas, la atenuante establecida en el numeral 2) del artículo 261 de este Código”.

²⁵⁶ Este literal del Art. 183 C.T. plantea que. “La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos:... b) Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas

puede activar la iniciación del procedimiento de liquidación oficiosa, pudiendo ser: cuando la declaración presentada y la documentación complementaria ofriere dudas sobre su veracidad o exactitud, es decir, no merece fe en cuanto a los datos consignados a causa de ciertas discordancias con la apreciación objetiva de la realidad económica de los Sujetos Pasivos. Debemos entender que existe la posibilidad que el contribuyente por error o intencionalmente puede presentar datos alterados o incorrectos sobre la información requerida en la declaración respectiva, así como alterar la documentación complementaria que da soporte a los datos consignados en la misma²⁵⁷. En cuanto a los errores aritméticos en que haya incurrido el contribuyente en la declaración respectiva, tales como: un cálculo incorrecto del impuesto. Si la declaración no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos por la ley como por los requeridos en el formulario prediseñado por la DGII, como por ejemplo: el no proporcionar datos requeridos en dicho formulario o completarlo incorrectamente, así como si la firma de la declaración jurada no sea la del contribuyente.

*3. Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiera habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la administración tributaria, Art. 183 C.T. Lit. c)*²⁵⁸: El Código de Comercio²⁵⁹ en

sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos..."

²⁵⁷ Por ejemplo: alteración de documento que justifica una deducción, recibos, facturas, etc.

²⁵⁸ Este literal establece: "La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos:...c) Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiere habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria".

sus artículos 435 al 455 obliga al comerciante llevar contabilidad debidamente organizada, así mismo el Código Tributario retoma dicha obligación y establece además la obligación de llevar registros especiales, en sus artículos 139 al 143. La Contabilidad debe ser llevada conforme a los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiados para el negocio de que se trate en libros autorizados en legal forma, la cual debe complementarse con libros auxiliares de cuentas necesarias y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que permitan establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en las respectivas leyes tributarias, las erogaciones, estimaciones y todas las operaciones que permitan establecer su real situación tributaria; debiendo los Sujetos Pasivos exhibirla al funcionario competente que la Administración Tributaria designe en caso de que ésta requiera examinarla o verificarla; así mismo, los Sujetos Pasivos están obligados a llevar con la debida documentación registros especiales para establecer su situación tributaria. El incumplimiento de dichas obligaciones por parte de los Sujetos Pasivos es una causal que da origen a la liquidación oficiosa del impuesto.

3.2.5.2. Bases Para La Liquidación De Oficio.

Cuando el contribuyente no haya presentado la declaración o la presentada ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud o cuando éste no llevare contabilidad o la llevare en forma incorrecta, la Administración Tributaria procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto

²⁵⁹ Decreto Legislativo N°: 671, Fecha:08/05/1970, D. Oficial: 140 Tomo: 228 Publicación DO: 31/07/1970. Reformas: (29) Decreto Legislativo No. 641, de fecha 26 de junio de 2008, publicado en el Diario Oficial No. 120, Tomo 379 de fecha 27 de junio de 2008.

impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, de tres posibles formas²⁶⁰:

1. En forma directa, por conocimiento cierto de tal materia – determinación sobre base cierta;

2. Mediante estimación, si los elementos conocidos solo permitieran presumir la existencia y magnitud de aquella – determinación sobre base presunta o presuntiva;

3. Sobre base mixta, mediante la combinación de los dos métodos anteriores.

La regla en la determinación es sobre base cierta; subsidiariamente, procede la determinación sobre base presunta frente a una evidente imposibilidad de aplicar aquella, de una forma mas justa la utilización de la base mixta que como se dijo anteriormente es una combinación de ambos métodos en parte sobre base cierta y en parte sobre base estimativa, indicial o presunta.

Las bases para la liquidación de oficio del impuesto, se encuentra descrita en el artículo 184 del C.T.²⁶¹, de la siguiente forma:

²⁶⁰ Algunas líneas doctrinarias consideran que las bases para la liquidación de oficio han de ser solamente dos: sobre base cierta y sobre base presunta; por otro lado, algunos autores, entre ellos la Dra. Catalina García Vizcaíno, consideran que han de ser de tres tipos: sobre base cierta, sobre base presunta y finalmente sobre base mixta. De la misma manera lo establece nuestra legislación, en el Art. 184 C.T.

²⁶¹ Artículo que reza: *“La liquidación de oficio podrá realizarse a opción de la Administración Tributaria, según los antecedentes de que disponga, sobre las siguientes bases:*
a) *Sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, sirviéndose entre otros de las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente;*

1. *Sobre Base Cierta*: Se toman en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el Hecho Generador del impuesto y la cuantía del mismo, sirviéndose entre otros de las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente. Esta determinación la realiza la DGII, basándose en el conocimiento directo que tiene en la materia imponible. Este conocimiento puede provenir de informaciones suministradas por el propio contribuyente – declaración jurada, contestación a requerimientos impositivos, etc.²⁶² u obtenidas por la DGII mediante la fiscalización del contribuyente o de otros contribuyentes. Esta debería ser la forma habitual de la determinación de oficio, pero como en muchas ocasiones puede resultar imposible el conocimiento directo del hecho imponible, en la propia ley se ha previsto el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta.

Según Catalina García Vizcaíno en la determinación sobre base cierta, la Administración Tributaria dispone de los elementos necesarios para conocer, directamente y con certeza, tanto la existencia de la obligación tributaria como su magnitud; no interesa de donde provienen los elementos (responsables, terceros o investigación fiscal)²⁶³.

b) Sobre base estimativa, indicial o presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión normal con el hecho generador del impuesto permitan inducir o presumir la cuantía del impuesto; y,

c) Sobre base mixta, es decir, en parte sobre base cierta y en parte sobre base estimativa, indicial o presunta. A este efecto la Administración Tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registro del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente”.

²⁶² MARTÍN. José María y Otros. “Derecho Tributario Procesal”, 2° Edición. Ediciones de Palma, Buenos Aires. 1987. Pág. 59.

²⁶³ Constituye un ejemplo la impugnación de declaraciones juradas únicamente por errores de cálculo o por interpretación indebida de la ley, sin enervar los datos expresados, o cuando estos son erróneos pero el fisco conoce las cifras exactas por otra vía. Tomado de

Se toman en consideración todos aquellos elementos materiales y concretos que permitan una apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos, que permita conocer en forma directa el Hecho Generador (la percepción de una renta) y la cuantía de ese hecho fáctico, es decir, de esa realidad económica y jurídica que permite establecer la base sobre la cual debe recaer el quantum de la obligación, o sea, la medida de la carga tributaria que debe soportar el Sujeto Pasivo en virtud de los supuestos normativos realizados; basándose en las propias declaraciones del contribuyente y en los registros que conforme a la Ley esta obligado a llevar, como lo es la contabilidad formal, registros especiales, comprobantes de cualquier naturaleza y cualquier elemento objetivo en poder del contribuyente.

Se trataría de completar o de suplir las cifras consignadas en la declaración y en la contabilidad mediante datos y antecedentes obtenidos por otras vías, como pudieran ser compulsas a terceros, como declaraciones de clientes y proveedores del Sujeto Pasivo.

La inspección o investigación tributaria se realiza mediante el examen de las declaraciones, de los libros, de documentos, asientos de contabilidades principales y auxiliares, así como la inspección de bienes y otros elementos en poder del contribuyente que coadyuven a determinar la veracidad de lo declarado por este²⁶⁴.

GARCÍA VIZCAÍNO. C. *“Derecho Tributario”*, Tomo II, parte general, segunda edición, 2000. Buenos Aires. Pág. 61

²⁶⁴ Lo anterior implica que el Sujeto Pasivo deberá poner a disposición del Perito o Auditor designado por la Administración Tributaria, su contabilidad principal y auxiliar, libros, facturas, correspondencia, documentos y demás justificantes concernientes a su actividad empresarial o profesional, incluyendo los programas y archivos en soporte magnético, en caso de que la empresa utilice equipos electrónicos de procesamiento de datos; deberán

En la inspección de los tributos se podrá utilizar los medios que se consideren convenientes, tales como la revisión de las declaraciones del contribuyente por cualquier tributo (Declaraciones de IVA, Renta, Pago a Cuenta, Retenciones a Terceros, Transferencia de Bienes Raíces, Impuestos Específicos y Ad Valorem, Formularios Aduaneros); la contabilidad del Sujeto Pasivo, retenedor u obligado tributario, comprendiendo tanto los registros y soportes contables como los justificantes de las anotaciones realizadas y las hojas previas o accesorias de dichas anotaciones, así como los contratos y documentos con trascendencia tributaria.

2. *Sobre Base Estimativa, Indicial o Presunta:* En mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión normal con el Hecho Generador del impuesto permitan inducir o presumir la cuantía del impuesto. Este segundo tipo de determinación es practicado por la Administración Tributaria mediante el conocimiento de elementos indirectos que le permiten presumir la significación económica del hecho imponible. Si bien la determinación de oficio es un acto discrecional no es un acto arbitrario, y tanto la doctrina como la jurisprudencia se han manifestado contrarias al obrar arbitrario de la DGII²⁶⁵.

también aportar a la inspección cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignados en sus declaraciones, así como facilitar la practica de comprobaciones que sean necesarias para verificar su situación tributaria.

²⁶⁵ La Administración Tributaria debe utilizar hechos que razonablemente permitan inferir con cierto grado de certeza, la verdadera magnitud de la materia imponible; se funda en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con las que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo, las circunstancias consideradas por la DGII para practicar la determinación de oficio deben guardar relación con el hecho imponible, no deben ser tomadas en forma aleatoria o arbitraria y deben tener sustento estadístico.

Se funda básicamente en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de más grande dificultad en su comprobación, en razón de que se enfatiza a elementos presuntivos que pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los Sujetos Pasivos²⁶⁶.

Seguidamente se hará un análisis en forma global de las disposiciones legales pertinentes, ya que estas toman en consideración métodos presuntivos e indiciales para determinar la capacidad contributiva de los contribuyentes del impuesto, auxiliándose de presunciones legales y de derecho²⁶⁷.

En el caso de las presunciones legales la mención de la Ley es simplemente enunciativa, de manera que los índices que se consignan pueden ser modificados, complementados, o sustituidos por otros, a condición de que los medios elegidos por el fisco tengan vinculación o conexión normal con las circunstancias del caso; con lo cual se alude evidentemente, a las prácticas y usos del comercio. Los indicios deben ser razonables y no responder apreciaciones puramente subjetivas del funcionario interviniente; la elección de los indicios básicos y del procedimiento a emplear en la determinación de oficio, no debe ser discrecional, pues una determinación impositiva válida implica un método adecuado, indicios representativos para el caso particular y congruencia en los resultados, debiéndose desechar las presunciones cuando la contabilidad no ha sido impugnada.

²⁶⁶ El literal b) del artículo 184 del C.T. tiene relación directa con los artículos 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198 y 199 del C.T., los cuales son aplicables a todos los impuestos internos administrados por la DGII.

²⁶⁷ Dichas disposiciones legales fijan cuales son los índices o elementos que pueden computarse como base presunta.

Las circunstancias que autorizan la liquidación de oficio frecuentemente son la falta de presentación de la declaración o que la presentada adolezca de errores evidentes, la falta de contabilidad, sobre todo si el afectado es comerciante y tanto mas si realiza negocios en gran escala²⁶⁸, pero también si tal contabilidad es deficiente y merece reparos de orden técnico; ya que las anotaciones de los libros contables no dispensan de otros elementos de prueba. También es causal que justifique el procedimiento que se analiza, si el contribuyente lleva un doble juego de contabilidad y el fisco ha podido comprobar cifras ocultas en la declaración jurada y producto de documentación reservada. La estimación indiciara no solo corresponde cuando el contribuyente no lleva libros de contabilidad o cuando niegue la declaración jurada o la exhibición de libros sino también en caso de que la renta neta no pueda determinarse en forma clara y fehaciente y sobre todo si los esfuerzos realizados por la DGII resultaron vanos para obtener elementos probatorios y Libros de Contabilidad del contribuyente que no ha presentado declaraciones juradas.

3. *Sobre base mixta*: Es decir, en parte sobre base cierta y en parte sobre base estimativa, indicial o presunta. A este efecto la Administración Tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente²⁶⁹. Ésta a diferencia de la anterior, puede considerarse como más justa y equitativa, ya que es una conformación o resultado de la aplicación de la base cierta y base

²⁶⁸ GIULANI FONROUGE. C. y otros. *“Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”*. Octava Edición. Ediciones Depalma, Argentina. Pág. 97.

²⁶⁹ Este tipo de determinación puede basarse en información suministrada por el propio contribuyente o por información recabada por la Administración Tributaria utilizando los métodos presuntivos.

presuntiva, donde no solo se analizarán documentos y registros, sino también otros elementos que conjugados adecuadamente pueden dar resultados justos que no afecten el derecho de propiedad de los contribuyentes^{270_271}.

3.2.5.3. Liquidación De Corrección De Error Aritmético.

De conformidad al artículo 185 del C.T.²⁷², la Administración Tributaria puede mediante resolución de liquidación de corrección y dentro del plazo de caducidad corregir los errores aritméticos consignados en la declaración presentada por el contribuyente relativos al pago del impuesto, pero esta

²⁷⁰ CAÑENGUEZ MONTANO, S. *“Ensayo Crítico sobre El Código Tributario de El Salvador”*, Primera Edición, San Salvador, 2002. Pp. 82.

²⁷¹ Esta cumple dos finalidades: por una parte, evita o disminuye la posibilidad de una determinación irreal del tributo, pudiendo ser dicha determinación confiscatoria para el contribuyente, vulnerándose el principio de no confiscación que rige en materia tributaria; por otra parte, disminuye o evita el riesgo para la Administración de que el Contribuyente evada impuestos.

²⁷² Este artículo establece que: *“La Administración Tributaria procederá a proponer dentro del plazo de caducidad, que se corrijan los errores en que haya incurrido el contribuyente en la declaración tributaria respectiva.*

La propuesta de corrección referida procederá efectuarla únicamente cuando como resultado de la misma se aumente el valor de impuesto a pagar o se disminuya el saldo a favor.

Para ese efecto, la Administración Tributaria formulará propuesta de declaración sustituta, en la que hará constar los datos e información que conforme a sus registros informativos sea la correcta.

Dicha declaración sustituta la hará del conocimiento del contribuyente y la remitirá a éste, junto a carta de exhorto en la que se detallen y expliquen las razones que motivan la propuesta de declaración sustituta, los rubros declarados en los que se encuentra el error, y las sumas complementarias principales y accesorias que resultan de los mismos, o el saldo a favor declarado de más, según corresponda.

El contribuyente contará con el plazo de quince días hábiles y perentorios contados a partir del día siguiente al de la recepción de la propuesta de la declaración sustituta y carta de exhorto, para ser escuchado y presentar las pruebas que convengan a su derecho, o presentar la declaración modificatoria respectiva.

Vencido dicho plazo, la Administración Tributaria dejará constancia del resultado de dicho proceso y lo hará del conocimiento del contribuyente.

La Administración Tributaria, podrá ejercer válidamente de manera posterior al procedimiento de corrección de error, pero dentro del plazo de caducidad, sus facultades de fiscalización, principalmente en aquellos casos en los que el contribuyente no se allanó a la propuesta”.

corrección oficiosa trae como consecuencia que el Sujeto Pasivo se hace acreedor de una sanción; de la lectura de la disposición se colige que la sanción será impuesta al contribuyente solo cuando aumente el impuesto a pagar o cuando disminuya el saldo a su favor. Pero nunca procederá la sanción cuando el error matemático o aritmético no modifica la sustancia en sí lo que es la liquidación del impuesto²⁷³.

En relación con lo anterior, las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas a la Administración Tributaria caducan en tres años cuando se ha presentado la declaración respectiva y en cinco años cuando esta no ha sido presentada por el contribuyente²⁷⁴. Una vez transcurrido el plazo de la caducidad ésta se ve limitada para efectuar fiscalizaciones, en otras palabras, no puede practicar la liquidación de oficio del impuesto cuando ha transcurrido el plazo establecido en la ley, el cual es un plazo fatal o perentorio. En doctrina la caducidad posee las siguientes características:

1. Se refiere a facultades o derechos potestativos;
2. Sirve para modificar una situación jurídica; y
3. No admite interrupción de plazo²⁷⁵.

Como ya se mencionó anteriormente, dicha corrección se entenderá exclusivamente formal y procederá a efectuarla la Administración Tributaria únicamente cuando como resultado de la misma se aumente el valor a pagar

²⁷³ Ob. Cit. CAÑENGUEZ MONTANO, S. Pág. 82.

²⁷⁴ Es importante señalar que la caducidad a la que se hace mención en el Código Tributario se encuentra referida a las facultades de fiscalización que posee la Administración Tributaria,

²⁷⁵ ARIAS VELASCO. J. y otro. *"Procedimientos Tributarios"*, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Sexta Edición, 1996. Pág. 240 y ss.

o se disminuya el saldo a favor. El artículo 187 C.T.²⁷⁶, regulaba el procedimiento administrativo que se aplicaría en este caso; primeramente se requería al declarante para que en el término de ocho días expresara su conformidad o no, total o parcial respecto a las modificaciones propuestas por la Administración en el auto de requerimiento pertinente. En caso de que el contribuyente expresara su conformidad con dicha corrección, debía agregar mediante escrito la declaración modificatoria correspondiente, incluyendo la multa que conforme a la ley le correspondía pagar, debiendo la Administración Tributaria emitir la resolución correspondiente al término de dicho período. Si el contribuyente demostraba su inconformidad y no aceptaba las correcciones propuestas, la Administración Tributaria continuaba con el proceso de liquidación oficiosa a que hubiera lugar e imponía las sanciones respectivas²⁷⁷.

Este procedimiento doctrinariamente tiene su razón de ser en uno de los principios del derecho procesal administrativo denominado “impulsión de oficio o principio de oficialidad”, ya que solo procede cuando los intereses de la Administración puedan ser afectados y no en caso contrario, es decir

²⁷⁶ Cabe señalar que actualmente este artículo se encuentra derogado, según reforma hecha en D.L. N° 497, del 28 de octubre del 2004, publicado en el D.O. N° 231, Tomo 365, del 10 de diciembre del 2004.

²⁷⁷ Lo anterior significa que necesariamente se debe iniciar el procedimiento establecido en los artículos 183, 184 y 186 del C.T. En dicho procedimiento se establece que el contribuyente dentro del término de ocho días exprese su conformidad o no, total o parcial respecto de las modificaciones propuestas por la Administración Tributaria en el Auto de Requerimiento respectivo, en otras palabras, se induce al allanamiento del Contribuyente, consistiendo este en el acto por el cual el Contribuyente manifiesta su conformidad con la pretensión de la Administración, lo que implica al mismo tiempo, el reconocimiento de las modificaciones planteadas por ésta, la cual puede ser total o parcial. Dicha aceptación lleva aparejada el consentimiento para la auto imposición de una multa, sin perjuicio del pago del impuesto complementario que corresponda a la disminución del remanente a favor de éste, esto constituye una forma anormal de finalización del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa, no obstante lo anterior, le queda expedito el derecho de recurrir ante la resolución emitida por la Administración Tributaria ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

cuando está en juego el interés privado del contribuyente, siendo residual únicamente el interés público, en este sentido no tendría razón de ser dicho principio, ya que la Administración no tiene porqué asumir la obligación de suplir la inercia de quien es titular de un interés privado; en este supuesto, el impulso al procedimiento recae en el administrado. El principio de oficiosidad implica que la autoridad administrativa ha de instar las actuaciones hasta llegar al dictado del acto administrativo, debiendo establecer la verdad material²⁷⁸.

3.2.5.4. Procedimiento De Audiencia Y Apertura A Pruebas.

En el artículo 186 del C.T.²⁷⁹, se desarrolla el procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas que la Administración Tributaria aplica en los casos de

²⁷⁸ Ob. Cit. GARCÍA VIZCAÍNO. C. Pag. 109.

²⁷⁹ Tal artículo establece que: *“Cuando la Administración Tributaria proceda a liquidar de oficio el impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias, y a imponer las multas respectivas, previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de impuesto e imposición de multas, ordenará la iniciación del procedimiento pertinente, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de cinco días, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o pericial según el caso, para que muestre su conformidad o no con el resultado de la auditoría. En el mismo acto se abrirá a pruebas por el término de diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia, debiendo aportar en ese lapso mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente en este último caso, los puntos que aceptare y que rechazare. Concluido el término probatorio la Administración Tributaria, someterá a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables.*

Cuando producto del análisis y valoración de los alegatos y pruebas presentadas el contribuyente desvirtuara en parte o totalmente los hallazgos e ilícitos contenidos en el resultado de la investigación, la Unidad a cuyo juicio se hayan sometido las pruebas emitirá el informe correspondiente, el que deberá ser entregado junto con la resolución respectiva, y servirá de base de la liquidación juntamente con el informe de auditoría pertinente.

Los plazos concedidos en el presente artículo son hábiles y perentorios.

En los casos que no sea requisito el agotamiento de la vía administrativa, que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al Fisco y se ventilen en sede judicial, las garantías procesales de audiencia y

liquidación de oficio del impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias y a imponer las multas respectivas, el cual tiene su base en el artículo 11 de la Cn.²⁸⁰, de la Republica; para tales efectos se creó la Unidad de Audiencia y Aperturas a Pruebas, la que se encarga de abrir el proceso de audiencia y apertura a pruebas y valorar las pruebas y argumentos vertidos por los contribuyentes.

El procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas está ligado básicamente al procedimiento administrativo de la Fiscalización, mediante el cual se determina incumplimientos a las obligaciones formales y sustantivas definidas en la Ley por parte del contribuyente sujeto a la investigación efectuada por la oficina fiscalizadora; el procedimiento de fiscalización inicia con el nombramiento de un Auditor, por parte de la Administración Tributaria, por medio de Auto de Designación, en el que se especifica el contribuyente a fiscalizar, el ejercicio o periodos a fiscalizar y las facultades del auditor. El mencionado Auto de Designación debe ser notificado en legal forma, conforme a las reglas establecidas en el artículo 165 del C.T. Una vez notificado el Auto de Designación al contribuyente, se le requiere la información necesaria para efectuar la investigación y posteriormente se realiza la fiscalización; la cual culmina con el informe de auditoria o de fiscalización.

Previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio del impuesto e imposición de multas, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, emite el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, el cual se notifica

de defensa se concederán ante el Juez de la causa, en los términos y bajo los alcances que la normativa Procesal Penal establezca”.

²⁸⁰ Artículo que ya antes se ha citado en esta investigación y que se ha transcrito literalmente su tenor.

al contribuyente conforme a lo dispuesto en los artículos 165 y 166 del C.T.²⁸¹, mediante el cual se concede audiencia al contribuyente por el plazo de cinco días contados a partir de la notificación del mismo, y en el mismo acto se abre a pruebas por diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia; juntamente con dicho Auto se entrega al contribuyente una copia del informe de auditoría, a efecto de hacerlo del conocimiento de este para que pueda ejercer su derecho de defensa.

Durante el plazo de audiencia y pruebas el contribuyente deberá señalar su conformidad o inconformidad con los resultados del informe de fiscalización y deberá aportar en ese lapso mediante escrito, todas aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente los puntos que aceptare y que rechazare si es el caso.

²⁸¹ Tales artículos establecen: “Artículo 165.- Todas las actuaciones de la Administración Tributaria deberán notificarse.

Las notificaciones se realizarán por el Departamento de Notificaciones, o por cualquier delegado, funcionario o empleado de la Administración Tributaria.

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

- a) Personalmente;
- b) Por medio de esquila;
- c) Por medio de Edicto;
- d) Por medio de correo electrónico o Correo Certificado;
- e) Otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptible;
- f) Publicación en el Diario Oficial o en cualquiera de los periódicos de circulación nacional...”

“Artículo 166.- En la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas e informe de auditoría, se aplicarán en lo pertinente las reglas anteriores y además las formalidades que prescriben los incisos siguientes:

La Administración Tributaria enviará junto al auto de audiencia y apertura a pruebas la copia del informe de los auditores, a efecto de hacerlo del conocimiento del sujeto pasivo para que este ejerza sus garantías de audiencia y defensa. Dicha actuación podrá ser realizada por medio de cualquiera de sus delegados.

En el acta de notificación se harán constar todas las circunstancias en que se llevó a cabo la notificación, así como de la entrega del auto de audiencia mencionado e informe de auditoría; en los casos de notificación por esquila o edicto se expresará que se agrega al expediente respectivo copia de la esquila o edicto correspondiente”.

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

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

El informe emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba deberá ser entregado junto con la resolución de liquidación de oficio del impuesto, emitida por el Departamento de Tasaciones, al contribuyente, y servirá de base de la liquidación de oficio juntamente con el informe de auditoria pertinente.

La resolución en la que se ordena la liquidación de oficio del impuesto deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en los artículos 165, 166 y 167 del C.T.²⁸²; dicha resolución deberá ser razonada y

²⁸² “Artículo 167.- En la notificación de liquidaciones de oficio, cuando el contribuyente hubiere desvirtuado en todo o en parte los hallazgos o ilícitos tributarios atribuidos por la Administración Tributaria, se aplicará en lo pertinente lo establecido en los artículos 165 y 166 de este Código y además las formalidades que prescriben los incisos siguientes: La Administración Tributaria enviará junto a la resolución respectiva, el Informe en el que conste la valoración de los argumentos vertidos y pruebas aportadas por el contribuyente en la fase de audiencia y apertura a pruebas. Dicha actuación podrá ser efectuada por medio de cualquiera de sus delegados.

debidamente fundamentada, tomando en consideración los argumentos del contribuyente y los de la oficina fiscalizadora.

Los plazos establecidos en la Ley en el desarrollo del procedimiento de Audiencia y apertura a Pruebas son hábiles y perentorios.

3.2.5.5. Requerimiento Especial En Caso De Liquidación De Corrección.

Según el procedimiento establecido en el artículo 187 del C.T., la Administración Tributaria cuando detectaba errores aritméticos en la declaración presentada por el contribuyente, podía corregirla; para tales efectos requería al declarante, mediante Auto que debía ser debidamente notificado, que dentro del término de ocho días expresara por escrito su conformidad o no, total o parcial, en relación a la modificación planteada por la Administración²⁸³.

En el acta de notificación se hará constar todas las circunstancias en que se llevó a cabo la notificación así como de la entrega de la resolución e Informe de audiencia y apertura a pruebas. En los casos de notificación por esquila o edicto se expresará que se agrega al expediente respectivo copia de la esquila o edicto correspondiente”.

²⁸³ ¿Pero cómo la Administración Tributaria detecta cualquier error aritmético en una declaración de liquidación de impuestos presentada por el contribuyente? La Administración cuenta con un sistema informático mediante el cual se detecta cualquier irregularidad que pueda poseer una declaración; obviamente el tipo de irregularidades que puede detectar el sistema computacional se reducen a aquellas relacionadas con errores aritméticos, tales como sumas y cálculo del impuesto, y las relativas a los datos proporcionados por el contribuyente, como son su dirección, número de identificación tributaria, impuestos retenidos, nombre, entre otros; ya que este no puede determinar si los costos y gastos declarados son deducibles y si ha declarado la totalidad de los ingresos; situación que únicamente se puede detectar mediante una fiscalización efectuada por un Auditor que designe la Administración Tributaria.

En este caso particular nos encontramos ante una auditoria de escritorio, en la cual el empleado de la Administración Tributaria, primeramente hacía una revisión de la consistencia de los datos contenidos en la declaración y posteriormente introducía los datos al sistema informático, el cual detectaba cualquier error aritmético en el cálculo del impuesto y en las sumas y restas contenidas en el documento presentado por el contribuyente; como consecuencia de dicho procedimiento se detectaban errores aritméticos y al ser detectados, la Administración emitía el Auto de Requerimiento. Podían darse dos situaciones, que el contribuyente estuviera de acuerdo con las modificaciones planteadas por la Administración; o que el contribuyente no estuviera de acuerdo.

En caso de que el contribuyente estuviera de acuerdo con las modificaciones planteadas por la Administración Tributaria, debía agregar al escrito que dirigido a ésta, la declaración modificada en los términos planteados por la misma, pudiendo incluir en la liquidación del impuesto que correspondía, la multa establecida en el literal d) del artículo 238 del C.T.²⁸⁴; obviamente el contribuyente debía apersonarse a la Oficina Fiscal respectiva, ya que no solo debía presentar la declaración modificatoria, sino que, además, pagar el impuesto complementario y la multa determinados o hacerlo mediante apoderado debidamente acreditado; debido a que difícilmente podía realizar dicha diligencia por medio de correo, además la Oficina Fiscal debía emitir el Recibo de Ingreso respectivo.

²⁸⁴ Literal que dice: “Constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar declaración:... d) Presentar la declaración con error aritmético. Sanción: Multa del diez por ciento sobre la diferencia que resulte entre el valor a pagar o el saldo a favor inicialmente determinado y el establecido por la Administración Tributaria...”

Si el contribuyente no aceptaba las correcciones propuestas por la Administración Tributaria, ésta debía iniciar el proceso de liquidación de oficio respectivo, debiendo imponer al final del mismo, las sanciones respectivas. El proceso de liquidación que procedía en este caso particular, es el establecido en el literal b) del artículo 183 del C.T.

Como podrá observarse el procedimiento establecido en el artículo 187 del C.T. en los casos de liquidación de errores aritméticos de las declaraciones de impuestos presentadas por los contribuyentes ante la Administración Tributaria; no estaba acorde al procedimiento de liquidación de oficio descrito en los artículos 183, 184 y 186 del mismo Código. Básicamente lo que hacía en estos casos la Administración Tributaria era una auditoria de escritorio, sin previo conocimiento del contribuyente, en la que el empleado encargado se limitaba a revisar la consistencia de los datos contenidos en la declaración, sobre todo en lo relativo a cálculos aritméticos, y si se detectaba un error de estos, la Autoridad Administrativa emitía el Auto de Requerimiento, mediante el cual ésta daba a conocer al contribuyente que su declaración contenía errores aritméticos y le sugería en que términos debía presentar la declaración modificatoria respectiva. Si el contribuyente estaba de acuerdo, debía presentar la declaración modificatoria, pagar el impuesto complementario y efectuar el cálculo de la multa que correspondía, debiendo auto sancionarse. La Administración Tributaria se ahorra el hecho de designar mediante Auto de Designación, un Auditor para que iniciara el proceso de fiscalización correspondiente, ya que nos encontramos ante casos en los cuales procedía la liquidación de oficio del impuesto; y como ya se dijo anteriormente, se hacía una fiscalización de escritorio, sin tomar en consideración que el empleado que efectuaba la revisión de la declaración presentada, al no contar con la documentación de respaldo de la misma,

podía incurrir en alguna apreciación errónea o simplemente podía equivocarse y que los datos contenidos en el sistema informático pudieran ser erróneos, ya sea por que al momento de ingresarlos no se digitaron correctamente o por algún problema técnico del mismo²⁸⁵.

Hay que aclarar que tal procedimiento ya no es aplicable debido a la derogación del artículo que lo contenía, pero al llevar a cabo este procedimiento se violaban garantías constitucionales del Art. 2 Cn. y sobre todo la presunción de Inocencia.

Primeramente la garantía establece que nadie puede ser privado de su derecho de propiedad sin antes ser oído y vencido en juicio previo, de conformidad con la Ley, artículos 11 y 22 de la Cn.²⁸⁶; el derecho a la presunción de inocencia constituye un derecho subjetivo público fundamental del que son titulares los Sujetos Pasivos del procedimiento sancionador, y mediante el cual, se confiere el derecho a los mismos, a ser tenidos por inocentes mientras no quede demostrada su culpabilidad, imponiendo a la Administración Sancionadora la carga de acreditar los hechos constitutivos de la infracción y la responsabilidad del presunto infractor a través de la realización de una actividad probatoria de cargo con todas las garantías, cuya ausencia o ineficacia determina inexorablemente la ilegitimidad de la posible sanción impuesta. *“Los principios generales que inspiran el derecho penal son aplicables a la potestad sancionadora de la Administración, y entre esos principios destaca el de presunción de inocencia del acusado en tanto*

²⁸⁵ Es evidente que con el procedimiento descrito anteriormente se vulnera el derecho a la presunción de inocencia establecido en el artículo 11 de nuestra Cn., y los principios de tipicidad y culpabilidad.

²⁸⁶ Tales artículos ya han sido abordados en la investigación y se han transcrito para mejor comprensión.

no se prueba lo contrario, que impone a la Administración que acusa y sanciona, la carga de probar la realidad de los hechos que imputa, y que estos son reprochables al sujeto inculcado, puesto que la presunción de inocencia del acusado solo puede destruirse por una prueba acabada de su culpabilidad; significa que no puede imponerse sanción alguna en razón de la culpabilidad del imputado sino existe actividad probatoria de cargo que, en la apreciación de los órganos o autoridades llamadas a resolver, no destruya dicha presunción”²⁸⁷.

De acuerdo con el principio de tipicidad, relacionado íntimamente con el principio de legalidad, para que una conducta sea constitutiva de infracción, esta debe adecuarse al tipo establecido en la norma jurídica; siendo este la descripción de la conducta prohibida por la Ley. La exigencia de tipicidad quedará complementada a través de la precisa definición de la conducta que dicha Ley considere constitutiva de infracción, y la igualmente precisa definición de la sanción que pueda imponerse. Según Llobregat, “...los principios de la tipicidad de la infracción y de la legalidad de la pena, básicos presupuestos para el ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración, requieren que no solo el acto u omisión castigados se hallen claramente definidos como infracción en el ordenamiento jurídico, sino también la perfecta adecuación de las circunstancias objetivas y personales determinantes de la ilicitud y de la imputabilidad, debiendo rechazarse cualquier tipo de interpretación extensiva, analógica o inductiva”²⁸⁸.

El principio de culpabilidad exige que al Sujeto Pasivo al cual se le impute la comisión de una conducta infractora, no puede imponérsele sanción alguna

²⁸⁷ LLOBREGAT. José Garberí y otro, “El Procedimiento Administrativo Sancionador”, volumen I, 4ª. edición, Editorial Tirant Lo Blanch. 2001. Págs. 332 y ss,

²⁸⁸ Ibídem. Pp. 82

si no se prueba que este actuó con dolo o culpa. Llobregat manifiesta: “...en todo acto sancionador se requiere, para ser conforme a derecho, que en la conducta del Sujeto Pasivo se den los elementos esenciales para que sea sancionable, siendo uno de estos elementos, en la aplicación de la teoría del delito, la culpabilidad dolosa o culposa desplegada por el sujeto que sea contraria a la norma y antijurídica, para efectuar correctamente el reproche administrativo”²⁸⁹ ²⁹⁰.

3.2.5.6. Firmeza De Las Resoluciones.

El artículo 188 del C.T.²⁹¹, establece que las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la ley correspondiente, se tendrán por definitivas. Todo sin perjuicio de la caducidad.

En materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los

²⁸⁹ Ibídem. Pp. 105.

²⁹⁰ De lo anterior se extrae que en los casos de errores aritméticos detectados por la Administración Tributaria, lo mas conveniente era iniciar el procedimiento de liquidación de oficio conforme al procedimiento establecido en el Código Tributario, o sea, utilizar mediante Auto de Designación, el que debía ser notificado conforme a la Ley, un Auditor Tributario, para que éste efectuara el procedimiento de la fiscalización y como resultado del mismo, si se determinaban incumplimientos a la legislación tributaria, seguir el procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto descrito en la Ley; ya que no se podía efectuar la liquidación de oficio del impuesto y la imposición de multa alguna, sino por medio de resolución razonada, previo cumplimiento del procedimiento establecido en la Ley.

²⁹¹ Artículo que reza: “Las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la Ley correspondiente, se tendrán por definitiva. Todo sin perjuicio de la caducidad.

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

Impuestos Internos. El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa.

Para hablar de una resolución firme según este artículo, aquel acto administrativo que contiene la actuación de liquidación oficiosa del impuesto y la determinación e imposición de sanciones como manifestación concreta de la autoridad administrativa y que a la vez es producto de un procedimiento administrativo, este acto aún no adquiere firmeza mientras puedan ser recurridas o impugnadas; el procedimiento establece los recursos pertinentes como medios para poder controlar dichas resoluciones administrativas y que estos recursos están reglados por la ley, en la que se establece la forma y el tiempo dentro del cual se deben de recurrir dichas resoluciones.

El artículo 188 del C.T., no es muy explícito, este debe interpretarse auxiliándonos del Código de Procedimientos Civiles²⁹², el cual por ser de derecho común en lo que no se desnaturalice el procedimiento tributario, es aplicable a dicha materia, para el caso se puede mencionar el artículo 445²⁹³ del referido cuerpo legal, el cual establece que reciben autoridad de cosa juzgada las sentencias que se encuentren en las situaciones siguientes: 1. Cuando las partes hacen un reconocimiento expreso de la pronunciada; y, 2. Cuando consiente tácitamente en ella, no alzándose o no continuando sus recursos en el término que señalan las leyes. Según dicho artículo, estamos ante dos supuestos, siendo el primero una aceptación expresa de la

²⁹² N°: S/N de fecha 31 de diciembre de 1881, Diario Oficial 1, Tomo 12. Publicación D. O. del 01 de enero de 1882.

²⁹³ Artículo que establece que: *“Los Jueces de Primera Instancia librarán también ejecutoria de las sentencias pasadas en autoridad de cosa juzgada. Reciben autoridad de cosa juzgada las sentencias:*

1º Cuando las partes hacen un reconocimiento expreso de la pronunciada; y

2º Cuando consienten tácitamente en ella, no alzándose o no continuando sus recursos en el término que señalan las leyes”.

resolución emitida, mostrando su conformidad con la misma; por lo tanto, al estar dentro del término para recurrir se renunció expresamente a ese derecho y se convierte en un acto que ya no se puede impugnar por haberse renunciado a ese derecho, el acto administrativo adquiere la categoría de firmeza, por quedar agotada la vía recursiva, tanto en materia administrativa como jurisdiccional, esto se explica en el sentido que además del recurso de apelación en esta materia es procedente el recurso de lo contencioso administrativo y según el caso el recurso de amparo. Para que proceda el juicio contencioso administrativo, se exige haber agotado los demás recursos administrativos que regula el procedimiento administrativo respectivo, por lo que si se renuncia expresamente al reconocer y aceptar la resolución ya no será posible invocar el juicio contencioso administrativo por no cumplir con dicha exigibilidad. En el segundo supuesto, simplemente se deja transcurrir el término que la ley establece para recurrir de la resolución administrativa y ante la pasividad de la persona agraviada al no interponer el recurso al transcurrir dicho plazo la resolución adquiere firmeza volviéndose líquida y exigible.

Para el caso concreto de la resolución de liquidación oficiosa del impuesto y de la imposición de multas, estas resoluciones son apelables, según el artículo 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas²⁹⁴, dentro del término perentorio de quince días contados a partir del día siguiente al de la

²⁹⁴ “Art. 2.- Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.
En el escrito de interposición del recurso, que se presentará con una copia en papel simple, el apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos”.

notificación respectiva; por lo tanto, dentro de este término de quince días después de la notificación, dicha resolución no ha alcanzado firmeza, porque todavía existe la posibilidad de ser impugnada mediante el recurso de apelación, de allí que si transcurridos esos quince si el contribuyente agraviado no interpone el recurso de apelación se entenderá como una aceptación tácita de dicha resolución y por lo tanto, dicha resolución quedará firme, agotándose así la vía recursiva que podía haber modificado, revocado o anulado la resolución dictada.

La parte final del inciso segundo del artículo 188 del C.T., señala que el fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa²⁹⁵.

Doctrinariamente se ha establecido una corriente de pensamiento de los administrativistas, según la cual los actos de la Administración Pública por su misma naturaleza no adquieren calidad de cosa juzgada, y que por lo tanto al no tener esa característica, esos actos son precarios y consecuentemente son eminentemente revocables; de allí entonces que la Administración Pública, en este caso la tributaria, no puede venir a justificar que en determinados momentos no pueda revisar sus propias actuaciones, aduciendo el principio de firmeza de sus actos; ya que al no ser emitidos por el Órgano Jurisdiccional, los hechos que puedan hacer variar la decisión administrativa y que no fueron considerados en su oportunidad, pueden hacer que se revierta la actuación cuestionada y si ello fuere rechazado,

²⁹⁵ Se parte del supuesto que se ha interpuesto el recurso de apelación y que el Tribunal de Apelaciones emitió la sentencia respectiva, por lo que siendo este el único recurso administrativo para el caso de la liquidación oficiosa del impuesto y la imposición de multas, este se vuelve definitivo en sede administrativa sin perjuicio de que se pueda recurrir en el ámbito judicial a través del recurso contencioso administrativo o en su caso en el recurso de amparo.

existe la posibilidad de enfilarse hacia la vía jurisdiccional sea a través de un juicio de amparo o de aquellos otros que la Constitución establece como garantías del debido proceso²⁹⁶.

3.2.5.7. Determinación Sobre Base Presunta.

3.2.5.7.1. *Procedencia.*

El artículo 189 del Código Tributario²⁹⁷ establece que cuando la Administración Tributaria no pueda por cualquier circunstancia determinar el tributo o la obligación fiscal con conocimiento cierto de la materia imponible, lo estimará en función de los elementos conocidos que permitan presumir la existencia y magnitud de la base imponible y de las obligaciones tributarias respectivas.

Dicha disposición establece la posibilidad de utilizar indicios por parte de la Administración Tributaria cuando no sea posible determinar la cuantía o el monto de la obligación tributaria de un Sujeto Pasivo, ya sea por que este no lleva contabilidad, no declaró correctamente o simplemente no lo hizo, lleva un desorden administrativo contable que lleva a dudar a la Administración sobre la veracidad de los datos consignados en la declaración respectiva o simplemente se sospecha que lleva doble contabilidad; y por tales razones, la Administración Tributaria se vale de los indicios.

²⁹⁶ Ob. Cit. CAÑENGUEZ MONTANO. S. Pág. 85.

²⁹⁷ Este artículo establece que: “*Cuando la Administración Tributaria no pudiere por cualquier circunstancia determinar el tributo o la obligación fiscal con conocimiento cierto de la materia imponible, lo estimará en función de los elementos conocidos que permitan presumir la existencia y magnitud de la base imponible y de las obligaciones tributarias respectivas*”.

La estimación sobre base presunta se funda en hechos y circunstancias vinculadas con el hecho imponible, siendo necesario definir indicios reveladores que permitan deducir el tributo en el caso particular.

Podemos definir los indicios²⁹⁸ de la siguiente forma: *“Es todo rastro, vestigio, huella, circunstancia y, en general, todo hecho conocido, mejor dicho debidamente comprobado, susceptible de llevarnos por vía de inferencia al conocimiento de otro hecho desconocido; es el hecho real, cierto (probado o notorio), del que se puede extraer críticamente la existencia de otro hecho no comprobable por medios directos, según el material existente dentro del proceso”*²⁹⁹.

Pero es importante distinguir el indicio de la presunción, ya que ambos términos tienen un significado diferente desde el punto de vista doctrinario; es así que podemos afirmar, que el indicio es una circunstancia que por si sola no tiene valor alguno, en cambio, cuando se relaciona con otras, y siempre que sean graves, precisas y concordantes, constituyen una presunción. Por lo tanto, la presunción es la consecuencia que se obtiene por el establecimiento de caracteres comunes en los hechos³⁰⁰.

²⁹⁸ En el procedimiento penal, se llaman indicios “las circunstancias que, teniendo relación con el delito, pueden razonablemente fundar una opinión sobre hechos determinados. Así, pues, el indicio constituye un medio probatorio conocido como prueba indiciaria” (Tomado de OSSORIO, Manuel *“Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales”* 24° edición. Editorial Heliasta Buenos Aires, 1997. Pp. 508). En materia Tributaria, específicamente en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, opera de la misma manera, por ello se utiliza la base presuntiva para la determinación del monto de la obligación a ser satisfecha por el contribuyente.

²⁹⁹ LEGUISAMÓN. Héctor E. *“Las Presunciones Judiciales y Los Indicios”*, Ediciones Depalma, 1991. Pág. 56 y ss.

³⁰⁰ *Ibidem*. Pp. 56 y ss.

En relación con lo anterior, es necesario señalar, que las presunciones que establece el C.T. en su artículo 190³⁰¹, básicamente son de aquel tipo indiciario; que posibilitan la estimación de la base imponible a partir de hechos concretos que permitan deducir que se han realizado otros hechos y que no obstante su ocultamiento por acción u omisión se puede llegar a establecer una realidad que, oculta a la contabilidad o registros especiales del contribuyente y aún a los ojos de cualquier persona natural, sientan la fundamentación de la verdadera realidad económica y capacidad de pago del Sujeto Pasivo o Contribuyente³⁰².

3.2.5.7.2. Presunciones.

En términos generales se puede definir la presunción como la averiguación de un hecho desconocido deduciéndolo de otro conocido, y en términos más

³⁰¹ Que literalmente dice: “La estimación de oficio sobre base presunta se fundará en los hechos y circunstancias que por su vinculación normal con el hecho imponible o generador propio de cada tributo, permitan deducir en el caso particular la existencia y el monto de aquél. Para tales efectos la Administración Tributaria podrá utilizar indicios tales como: el capital invertido en las explotaciones económicas, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros ejercicios o períodos fiscales, el monto de las compras y ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, los valores que se importen, el valor y rotación de los inventarios, el rendimiento normal del negocio o explotación o el de empresas similares, los gastos generales de aquellos, el valor del activo fijo y circulante, los márgenes típicos de comercialización, los salarios, el monto del alquiler del negocio y de la casa habitación, el capital improductivo, el nivel de vida del contribuyente, el movimiento de las cuentas bancarias, el monto de los intereses que se pagan, razones financieras, coeficientes técnicas, u otros elementos de juicio similares que obren en poder de la Administración o que suministren los agentes de retención, bancos, cámaras o asociaciones empresariales y gremiales, instituciones públicas y otras.

En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca la Administración Tributaria con relación a explotaciones de un mismo género”.

³⁰² Es decir, que la Administración Tributaria, parte de hechos concretos, de situaciones específicas, reales del contribuyente, que le permiten inducir hechos o situaciones que sucedieron, tales como, omitir declarar rentas obtenidas de determinadas fuentes de ingresos, inflar costos y gastos o deducirse gastos no relacionados con la fuente generadora de ingresos.

concretos, como el juicio lógico por el cual, argumentando según el vínculo de causalidad que liga a unos con otros los acaecimientos naturales y humanos, podemos inducir la subsistencia o el modo de ser de un determinado hecho que nos es desconocido en consecuencia de otro hecho o hechos que no son conocidos³⁰³. De aquí se desprende la distinta naturaleza de la presunción en relación con los restantes medios de prueba; mientras que a través de estos se someten al conocimiento del órgano decisorio determinados datos del mundo exterior, aquella consiste en un proceso lógico que tiene lugar en el fuero interno del juzgador³⁰⁴.

En sentido estricto el origen de la presunción será de ley, porque la Administración Tributaria sólo puede proceder en la forma indicada, en los casos expresamente autorizados por la Ley y en la forma establecida por ésta.

3.2.5.7.3. Clases.

La deducción lógica en que la presunción consiste puede ser hecha por el propio legislador con carácter general, en cuyo caso se denomina presunción legal; o por el órgano decisorio en cada caso concreto, a la que se denomina presunción judicial, simple o de hombre.

A su vez, la presunción legal puede ser establecida en términos tan absolutos que no se admita prueba en contrario, conocida como

³⁰³ ARIAS VELASCO, J. y Otros, *“Procedimientos Tributarios”*, Marcial Pons, Ediciones Jurídica y Sociales, S. A., 6ª. Edición, 1996. Pp. 137.

³⁰⁴ La presunción por su propia naturaleza, constituye un medio de prueba supletorio, en el sentido de que sólo será admisible cuando el hecho de que se trate de acreditar no pueda probarse por otros medios.

presunciones absolutas o iuris et de iure; o bien, admitirse la posibilidad de prueba contraria a la presunción, denominadas presunciones relativas o iuris tantum³⁰⁵. Estas últimas constituyen la regla general y las primeras excepciones entre las presunciones legales.

De acuerdo a su naturaleza, podemos clasificar las presunciones en:

a) Presunciones de Derecho: Son aquellas que no admiten prueba en contrario, por lo que el hecho establecido a través de la presunción tiene el carácter de definitivo. En el artículo 192 del C.T.³⁰⁶ se establece un ejemplo de este tipo de presunción.

b) Presunciones Legales: Es admisible modificar lo establecido por la presunción, bajo la condición de que quien lo impugne debe probar el hecho diferente que alega como real. En el artículo 191 del C.T., se establece este tipo de presunción.

3.2.5.7.4. Definición Legal.

El artículo 191 del C.T.³⁰⁷ dispone que se presume el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por este código o las leyes tributarias, la presunción se llama legal.

³⁰⁵ Ob. Cit. ARIAS VELASCO, J. Pp. 137.

³⁰⁶ “Artículo 192. - Si por expresión de este Código o de las leyes tributarias se establece que se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”.

³⁰⁷ Este Art. establece que “Se presume el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por este Código o las leyes tributarias, la presunción se llama legal”.

Por otra parte, el artículo 192 del mismo Código, define las presunciones de derecho, al establecer que si por expresión de este Código o de las leyes tributarias se establece que se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.

De lo anterior se colige que en el C.T. se adopta la clasificación establecida en el artículo 45 de nuestro Código Civil³⁰⁸, según el cual las presunciones son legales y de derecho; siendo que en doctrina se denominan Presunciones Legales, las cuales se dividen en absolutas, que no admiten prueba en contrario, artículo 192; y relativas, que admiten prueba en contrario, artículo 191.

Las presunciones aplicables a este procedimiento, se enuncian a continuación:

1. Presunciones fundadas en diferencias de inventarios: Las presunciones que la Administración considera en el rubro de los inventarios se orientan a determinar faltantes o sobrantes de inventarios, mediante un análisis técnico contable de la cuenta de inventarios en el ámbito documental y si es posible, mediante un seguimiento periódico, de conteo físico de unidades; con el fin de determinar rentas gravables no declaradas en la Declaración anual respectiva. En el artículo 193 del C.T., se establecen presunciones fundadas en diferencias de inventarios, mediante un

³⁰⁸ Artículo que establece: *“Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.*

Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal.

Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”.

procedimiento en el cual se determinan faltantes o sobrantes de inventario.

2. Control directo de operaciones: De acuerdo al procedimiento establecido en artículo 194 del C.T.³⁰⁹, al total de ventas durante un período de diez días continuos o alternados en dos períodos de cinco días cada uno, con un intervalo entre ellos no inferior a siete días de un mismo mes, la sumatoria se multiplicará por el total de días hábiles comerciales y representarán los ingresos obtenidos por el contribuyente sujeto a dicho control en ese mes, el referido control deberá efectuarse en no menos de cuatro meses continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial considerándose representativo para el ejercicio comercial.

³⁰⁹ Este artículo establece que: *“El resultado de promediar el total de ventas, de prestaciones de servicios u otra operación controlada directamente por la Administración Tributaria, en no menos de diez días continuos o alternados fraccionados en dos períodos de cinco días cada uno, con un intervalo entre ellos no inferior a siete días, de un mismo mes, el resultado se multiplicará por el total de días hábiles comerciales y representarán las ventas, prestaciones de servicios u operaciones presuntas del contribuyente o responsable bajo control, durante ese mes.*

Si el mencionado control se efectuara en no menos de cuatro meses continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial, el promedio de ventas, prestaciones de servicios u operaciones se considerará suficientemente representativo y podrá también aplicarse a los demás meses no controlados del mismo período a condición de que se haya tenido en debida cuenta la estacionalidad de la actividad o ramo de que se trate.

La diferencia de ventas, prestaciones de servicio u operaciones existentes entre las de ese período y lo declarado o registrado ajustado impositivamente se considerará:

a) Renta obtenida de acuerdo a las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta para el ejercicio de imposición en que se efectuó el control directo de operaciones, y generará el impuesto correspondiente; y

b) Ventas, prestaciones de servicios u operaciones gravadas o exentas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, del período o períodos en que se efectuó el control, y en caso que se haya aplicado a los demás períodos o meses no controlados, se aplicará en proporción a los valores de ventas declarados, registrados o documentados”.

3. Incrementos de patrimonio y gastos efectuados sin comprobar el origen: De conformidad con el artículo 195 C.T.³¹⁰, constituyen renta obtenida para efectos del impuesto sobre la renta los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el Sujeto Pasivo sin justificar el origen de los recursos³¹¹. Para efectos tributarios podemos considerar como incremento patrimonial todos aquellos gastos o inversiones efectuadas por el Sujeto Pasivo dentro del ejercicio fiscal investigado, los cuales no se encuentran reflejados, registrados en su contabilidad ni declarados como ingresos en su declaración de renta; pero que reflejan una mayor capacidad económica del Sujeto Pasivo no acorde a los ingresos declarados.

4. Presunción de ingresos gravados por compras no registradas de bienes para la venta: De conformidad al artículo 196 del C.T.³¹² las

³¹⁰ Tal artículo reza así: “Los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos, constituyen renta obtenida para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

En materia de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos se presumirá que provienen de transferencias o prestaciones de servicios gravadas omitidas de declarar en los periodos tributarios incluidos en el ejercicio comercial, cuando el contribuyente tenga por giro o actividad la transferencia de bienes o prestación de servicios afectos a dicho impuesto, en razón de lo cual la Administración Tributaria podrá liquidar de oficio el impuesto original o complementario correspondiente

Para los impuestos cuyo hecho generador es la producción, se presumirá que los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos constituyen producción dejada de declarar que ha sido vendida, en la que se ha omitido pagar el impuesto ad-valorem y específico, según corresponda...”

³¹¹ Es importante tener claro lo que se debe entender por patrimonio: “patrimonio representa una universalidad constituida por el conjunto de derechos y obligaciones que corresponden a una persona, y que pueden ser apreciables en dinero” Tomado de OSSORIO, Manuel. Pp. 555.

³¹² Este artículo nos dice “Cuando se determine que el contribuyente ha omitido registrar compras en la contabilidad o registros que establece este Código y las leyes tributarias o leyes especiales, como resultado de comparar información recibida de terceros, se presumirá que constituyen transferencias de bienes y renta gravada omitidas de registrar

compras no registradas en los Libros de Contabilidad y demás registros exigidos por la Ley, se presumen que constituyen transferencias de bienes y rentas gravadas omitidas de registrar. Para detectar compras no registradas, necesariamente debe existir una fiscalización ordenada por la Administración Tributaria; y dentro de los procedimientos de auditoría que se apliquen, deben efectuarse compulsas a terceros^{313,314}.

5. Presunción de ingresos gravados por compras de materias primas o insumos para la producción de bienes o prestación de servicios: El procedimiento establecido en el artículo 197 del C.T., está íntimamente relacionado con el procedimiento descrito en el artículo 196 del mismo Código. En este caso se parte del hecho que la compra no registrada por el contribuyente fiscalizado, corresponde a insumos o materias primas

para los diferentes hechos generadores. El monto de los ingresos se determinará para los diferentes tributos aplicando los precios promedio de ventas de las unidades de igual naturaleza que forman parte de la compra no registrada y a falta de estos los precios corrientes de mercado.

En el caso que las obligaciones constatadas correspondan a períodos tributarios el monto de los ingresos determinados como omitidos de registrar se atribuirá al mes calendario siguiente de la fecha de las compras no registradas.

Cuando se trate de Impuesto sobre la Renta, los ingresos determinados conforme a las reglas anteriores se entenderán comprendidos dentro del ejercicio o período de imposición fiscalizado o en el siguiente ejercicio o período impositivo, según corresponda”.

³¹³ Dentro de las facultades de fiscalización que posee la Administración Tributaria, esta puede, de acuerdo a lo establecido en los literales e) y f) del artículo 173 del C.T., solicitar a particulares y Sujetos Pasivos información relativa a las operaciones realizadas por éstos relacionadas con los hechos generadores de los impuestos; pudiendo solicitarles, mediante requerimiento, información relativa a sus proveedores de bienes y servicios por operaciones realizadas en un período o ejercicio comercial específico; debiendo estos, según lo establece el artículo 125 del mismo código, suministrar la información requerida.

³¹⁴ La compulsas es un procedimiento de auditoría mediante el cual la Oficina Fiscalizadora solicita a terceros, contribuyentes del impuesto que han realizado operaciones de intercambio comercial con el sujeto objetivo de fiscalización, información relativa a los intercambios comerciales realizados con el contribuyente investigado, tales como: venta de bienes y servicios efectuadas en el último ejercicio comercial, compras de bienes y servicios realizadas en el último ejercicio comercial; constituyéndose éstos en clientes y proveedores de los bienes y servicios que transfiere el contribuyente sujeto de fiscalización. Es importante mencionar que se considera un ejercicio comercial, al comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año.

necesarios para la fabricación o producción de bienes para la venta o prestación de servicios. Este método se aplica especialmente para empresas industriales o que producen o fabrican bienes para la venta y el método desarrollado en el Artículo anterior, se aplica preferentemente para empresas comerciales y de servicios. Posteriormente, el coeficiente de relación de costo de producción a materias prima o insumos determinados, se multiplica por el costo de la materia prima o insumo no registrado; siendo el valor obtenido, el costo de producción del bien o servicio asociado a la materia prima no registrada.

6. Presunción de la base imponible en el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios: El procedimiento establecido en el artículo 198 del C.T.³¹⁵ es aplicable únicamente para efectos de determinar ventas o servicios gravados en el Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios (impuesto IVA); pero como la información necesaria para determinar dicha ventas o prestaciones de servicios, se extrae de la información contable registrada por el contribuyente, analizaremos brevemente dicha disposición. Se parte de la información registrada en los Libros de Contabilidad, y específicamente la documentación de soporte que respalda las ventas registradas. Si se detectan operaciones asentadas o registradas como ingresos que no tienen los respectivos justificantes legales o las proporcionadas por el Sujeto Pasivo no fueron procedentes

³¹⁵ “Artículo 198.- Cuando se establezca que de acuerdo a la contabilidad formal o registros que lleve el sujeto pasivo existan operaciones asentadas o registradas como ingresos que no tengan los respectivos justificantes legales o las proporcionadas por el sujeto pasivo no fueron procedentes o acordes a la realidad de las operaciones, y dichos ingresos no fueron registrados en los libros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se presumirá que constituyen ventas o prestaciones de servicios gravados en el periodo tributario en que se registró contablemente”.

o acordes a la realidad de las operaciones y que no han sido registrados en los Libros de Ventas del impuesto IVA respectivos, se consideran ventas o prestaciones de servicios gravadas en el periodo tributario en que se registraron contablemente.

7. Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no informados: El procedimiento establecido en el artículo 199 del C.T.³¹⁶, se implementa en aquellos casos cuando el correlativo de los comprobantes de créditos fiscales y facturas por ventas emitidas por el contribuyente no es continuo, en otras palabras faltan documentos que no han sido registrados en los libros de contabilidad respectivos, ya sea porque han sido extraviados o porque el contribuyente no los ha registrado y no posee los referidos documentos³¹⁷.

³¹⁶ Artículo 199.- Se presume que los documentos legales establecidos en los artículos 107 y 110 de este Código que no se encontraron en poder del sujeto pasivo, no hayan sido registrados en los libros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y no se hubiere comunicado su pérdida y extravío; han sido emitidos para documentar transferencias de bienes o prestación de servicios gravados. Para tal caso el monto de las transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravadas se determinarán mediante un promedio de los valores documentados por dichos conceptos, de los documentos del período mensual en que falte el o los correlativos del o los documentos extraviados o perdidos, en su caso. El valor resultante constituirá renta obtenida para los efectos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio o período o imposición que contienen de documentos utilizados para determinar el promedio, la que se agregará a las otras rentas; y transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravadas para los efectos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, omitidas de declarar en el período tributario mensual que se tomó de base para el cálculo del promedio.

En el caso que contribuyentes hubieren utilizado documentos, cuyo extravío o pérdida haya sido informada para amparar costos, gastos o créditos fiscales, se presumirán que soportan operaciones inexistentes, en consecuencia no será deducible el costo o gasto para fines de la Ley de Impuesto sobre la Renta y el crédito fiscal para efectos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, según corresponda, sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar. Igual tratamiento se dará cuando se justifiquen operaciones registradas, con documentos emitidos por contribuyentes no inscritos en el registro de contribuyentes de la Administración Tributaria”.

³¹⁷ Como consecuencia de la fiscalización se determina que el contribuyente ha realizado ventas por las cuales no posee las facturas o créditos fiscales y no se encuentran

CAPÍTULO 4 NOCIONES GENERALES DE LA IMPUGNACIÓN Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

4.1. GENERALIDADES.

Para Enrique Véscovi la Teoría General de la Impugnación “tiene por objetivo el control general de la regularidad de los actos procesales, y en especial, la actividad del tribunal, principalmente por medio de sus resoluciones. Esto es, trata de efectuar un control a posteriori de la actuación de la jurisdicción, especialmente poniendo fin a las irregularidades cometidas. Funciona entonces, como un remedio a una actividad indebida (desviada, ilegítima...) ³¹⁸.

La teoría general de la impugnación está en cierto modo relacionada con la Teoría General del Proceso, donde se encuentra la base de los principios comunes a las diferentes ramas procesales y los distintos procedimientos ³¹⁹. De esta manera, no parece nada especial que exista una Teoría General de la Impugnación, en la cual se estudien los principios generales de ésta, válidos para todos los procesos. Dicho en forma más concreta, que no es necesario estudiar los recursos en materia civil, penal, laboral, de familia, etc., sino todos en general.

registradas en sus libros de contabilidad. En estos casos, la DGII, considera extraviados y no informados dichos documentos, consecuentemente se le aplicará el promedio de ventas documentadas por cada comprobante de crédito fiscal o factura.

³¹⁸ VÉSCOVI, Enrique. *“Los Recursos Judiciales y demás Medios Impugnativos en Iberoamérica”*. 1º edición. Editorial De Palma, Buenos Aires, 1988. Pp.1

³¹⁹ El tema de la Teoría General del Proceso y la enseñanza del Derecho Procesal fue tratado en las IV^{as}. Jornadas del Instituto Iberoamericano de Derecho Procesal (Caracas, Valencia, 1967). Las conclusiones unánimes de los procesalistas más destacados de Iberoamérica coincidieron con la necesidad de su establecimiento, inclusive aconsejando introducirla en todos los programas de nuestras Facultades de Derecho.

Una Teoría General de los Medios Impugnativos o Teoría de los Recursos será entonces necesaria para el estudio de los medios impugnativos en todos los procesos en general, sin perjuicio de algunas especialidades derivadas, en primer lugar, del Derecho sustantivo, el cual, a su vez, ha determinado las que se deben consignar en el Derecho adjetivo.

4.2. LA IMPUGNACIÓN Y SUS VARIANTES: LOS RECURSOS.

De forma introductoria conviene realizar ciertas precisiones terminológicas en torno al tema de la impugnación y sus variantes, que se sitúa en un ámbito confuso e indeterminado, ya sea por concepciones doctrinales distintas o debido a ordenamientos jurídicos diferenciados. Concientes de ello, se expondrá la terminología adecuada a utilizar a lo largo de este trabajo.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española *impugnar* (del latín *impugnare*) ha de traducirse por “combatir, contradecir o refutar”, designando en el ámbito de lo jurídico la acción de “interponer un recurso frente a una resolución judicial”. La doctrina jurídica mayoritaria viene entendiendo por impugnación “la actividad encaminada a combatir la validez o eficacia de algo que puede tener trascendencia en el campo de lo jurídico (una resolución, un documento, un acuerdo...), utilizando para ello los causes previstos por el ordenamiento jurídico. Las impugnaciones más generalizadas son las que se traducen en los llamados recursos dentro de cada procedimiento”³²⁰.

³²⁰ MASCAREÑAS, C./ PELLISE PRATS, B. *“Impugnación”*, NEJ, T. XII, Barcelona, 1965. Pp.1

La impugnación en un sentido muy amplio, puede ser vista en tanto que acto de la persona que siendo perjudicada por una resolución judicial, por su ilegalidad o injusticia, pretende su anulación o rescisión, es contraria a la idea de aquiescencia, es decir, a la voluntad de tener por buena una resolución judicial a pesar de sus posibles defectos. Desde otra perspectiva, suele concebirse a la impugnación como concepto contrapuesto al de medio de gravamen. Como bien lo explica Inés Celia Iglesias: “La situación jurídica de una resolución judicial es distinta según se vea sometida a *un medio de gravamen* o a *un medio de impugnación en sentido estricto*, puesto que, si bien los medios de impugnación tienden a la anulación de la resolución judicial inexistente o anula, los medios de gravamen persiguen la obtención de una nueva resolución judicial sobre lo ya decidido, ante la existencia de un error judicial no traducible en un defecto determinante de la nulidad de la resolución judicial, pero que se manifiesta objetivamente en un perjuicio o gravamen para el recurrente. El medio de gravamen es además el medio para conseguir el doble grado de jurisdicción, en el que el juez *ad quem* tiene unas facultades de actuación y unos poderes de conocimiento prácticamente idénticos a los del juez que conoció en primera instancia, hasta el punto de que la limitación de las facultades cognoscitivas del órgano *ad quem* provienen únicamente de la configuración del objeto procesal tal y como se ha definido por las partes ante el órgano de procedencia de la resolución impugnada, Por el contrario, en la impugnación en sentido estricto, los poderes del juez se limitan a concretas causas o motivos de legalidad, injusticia o anulabilidad contemplados legalmente y alegados por las partes”³²¹.

³²¹ IGLESIAS CANLE, I. “*Los Recursos Contencioso – Administrativos*”. Tirant lo Blanch, Valencia, 2005. Pp. 27 y 28.

Un tercer criterio de distinción lleva a la diferenciación dentro de la impugnación, que vendría a ser el género, de dos especies distintas: los denominados *recursos* y lo que se conoce como *acciones autónomas de impugnación*.

Con relación a los primeros, la palabra *recurso* proviene del término latino *recursos*, que significa acción de recurrir, conducta de un sujeto que se dirige a otro para obtener alguna cosa³²². Con este término se designa el acto procesal de parte que frente a una resolución judicial pide la actuación de la ley a su favor ante el mismo órgano que dictó aquella o ante un órgano jurisdiccional superior³²³.

El concepto de recurso en la doctrina procesal no tiene un sentido unívoco. Nuestra ley procesal ni siquiera define lo que es el recurso, ni los enumera, y aún más los estudia en diferentes Libros del Código. Inés Celia Iglesias expone de manera completa las diferentes acepciones del vocablo recurso, que son comunes en el lenguaje jurídico – procesal, al decir que “Dentro de este ámbito se habla de recurso para designar no sólo el acto procesal de parte, sino también el procedimiento establecido legalmente para proceder a la revisión de la resolución judicial impugnada, o la institución jurídico – procesal en virtud de la cual se permite revisar una resolución judicial con el objeto de eliminar los posibles defectos derivados de la conculcación de disposiciones sustantivas o procesales, dando lugar a una nueva decisión judicial que revoque, confirme o modifique la anterior. Se satisface con ello el

³²² ARELLANO GARCÍA, C. “*Derecho Procesal Civil*”. Editorial Porrúa. México, 1987. Pp. 505.

³²³ COUTURE, Eduardo J. “*Fundamentos de Derecho Procesal Civil*”. 3° edición. Editorial De Palma. Buenos Aires, 1990. Pp. 350.

derecho a la tutela jurídica pretendida frente a la resolución judicial que no la ha otorgado en todo o en parte que todavía no ha adquirido firmeza”³²⁴.

Es de destacar, que cierto sector doctrinal considera parte circunstancial a la naturaleza del recurso su interposición ante un tribunal superior, denominando a aquéllos que se interponen y deciden por el órgano que conoció en la misma instancia *remedios*.

Por el contrario, las acciones autónomas de impugnación, llamadas también *recursos excepcionales*, son instrumentos procesales que cabe utilizar contra resoluciones firmes y, por tanto, en principio inalterables, de modo que sólo en supuestos y por motivos excepcionales, se permite la reapertura de un proceso a través de una acción autónoma de impugnación³²⁵. El maestro Chiovenda decía que con las acciones autónomas de impugnación (específicamente el proceso de revisión) se trata de dar vida a “un nuevo proceso sobre un proceso”, en que se debatirá de nuevo la relación procesal, llegando, si se estima la causa de revisión, a dictar una nueva sentencia sobre el mismo objeto procesal³²⁶.

Por tanto, y en consecuencia con el parecer doctrinal mayoritario, con los recursos y acciones autónomas de impugnación se pretende en todo caso la reforma de una resolución judicial desfavorable para la parte considerada ilegal o injusta al responder ambos conceptos a la categoría amplia de la impugnación, dando lugar a un único proceso con pluralidad de fases

³²⁴ Ob. Cit. IGLESIAS CANLE, I. Pp. 29.

³²⁵ MORENO CATENA, V. (con Garberí Llobregat, J, Gimeno Sendra, V.). “*Derecho Procesal Civil, Parte especial*”. Madrid, 2003. Pp. 540 – 541.

³²⁶ CHIOVENDA, Giuseppe. “*Instituciones de Derecho Procesal Civil*”. 2º edición. *Revista de Derecho Privado*. Vol. II. Madrid, 1954. Pp. 381- 382.

procesales superpuestas en el primer caso, o, a un proceso distinto revisor del primero al que se refiere, en el segundo caso³²⁷.

4.3. EL DERECHO A LOS RECURSOS O DERECHO DE RECURRIR.

Para empezar, recordemos que la impugnación forma parte de los Principios Fundamentales del Procedimiento (Principio de la impugnación), ya que es fundamental que todo acto del juez que pueda lesionar los intereses o derechos de una de las partes, sea impugnable, es decir que existe algún recurso contra él, para que se enmienden los errores o vicios en que se haya incurrido³²⁸.

Puede hablarse de un *derecho de recurrir*, cuya naturaleza es estrictamente procesal y que es uno de los varios que surgen de la relación jurídica procesal. Al decir de Devis Echandía “se trata de un derecho subjetivo de quienes intervienen en el proceso a cualquier título y condición, para que se corrijan los errores del juez, que le causan gravamen o perjuicio”³²⁹.

Con respecto al contenido y límites del Derecho a los Recursos, nos adherimos a la abundante jurisprudencia que el Tribunal Constitucional Español ha emitido al respecto. Así, en un primer momento, en su sentencia 54/1984, de 4 de mayo, el Alto Tribunal afirmó que “el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24.1 de la C.E. implica no sólo el derecho al proceso, sino también el derecho a los recursos legalmente

³²⁷ Ob. Cit. IGLESIAS CANLE, I. Pp. 30.

³²⁸ DEVIS ECHANDÍA, H. “*Teoría General del Proceso*”. Editorial Universidad, Buenos Aires, 1997. Pp. 73.

³²⁹ *Ibidem*. Pp. 506.

establecidos...”³³⁰. Por ello ya el Tribunal en uno de sus primeros autos (el de 24 de abril de 1981, 43/1981, fundamento tercero), declaró que “la denegación de un recurso legalmente establecido, hecha en forma arbitraria, puede constituir una violación de las garantías procesales constitucionalizadas”, doctrina que fue reiterada después y que ahora sentamos en términos aseverativos. En efecto, el derecho al proceso incluye el derecho al recurso, entendiendo por tal no cualquier recurso doctrinalmente aconsejable o hipotéticamente deseable o conveniente, sino aquel que las normas vigentes en el ordenamiento hayan establecido para el caso.

De lo anterior se deduce que el derecho a los recursos es un derecho de configuración legal, de modo que únicamente se puede hablar del derecho a recurrir en los términos en que el legislador lo haya establecido, sin que se limite este derecho a la mera interposición de los mismos, pues conlleva el derecho al agotamiento de los recursos legalmente previstos una vez interpuestos a través de los causes previstos legalmente.

Además, es perfectamente legítimo que se condicione la admisibilidad y procedencia de los recursos a la concurrencia de determinados presupuestos procesales que, en consonancia con la jurisprudencia constitucional ya referida, deberían interpretarse en el sentido más favorable a las pretensiones del recurrente, por la aplicación directa del derecho a la tutela judicial efectiva³³¹.

³³⁰ Tomado de <http://Mex.com/libraries/jurisprudencia-2> Consultada 18 de octubre de 2008 a las 8:30 hrs.

³³¹ En el mismo sentido Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 8 de octubre, que se remite a las SSTC 65/1983, de 14 de marzo; 57/1984, de 8 de mayo, 69/1984, de 11 de junio; 17/1985, de 9 de febrero y 60/ 1984, de 6 de abril.

Sin embargo, nos dice Inés Celia Iglesias, que “*esta doctrina ha sido revisada en la última jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación a la interpretación de los presupuestos condicionantes del acceso a los recursos. Se considera de manera independiente el derecho de acceso a la jurisdicción y el derecho de acceso a los recursos*, entendiéndose que el derecho a los recursos se satisface con cualquier decisión judicial que, al pronunciarse sobre la concurrencia de los requisitos o presupuestos procesales determinantes de la admisibilidad de un recurso, no incurra en un error patente, en la mera arbitrariedad en sus resultados o en la irracionalidad de sus fundamentos. se trata de una doctrina jurisprudencial plenamente consolidada, a raíz de la sentencia 37/1995, de 7 de febrero, a la que, en mayor o menor medida se remiten, siquiera indirectamente, posteriores resoluciones sobre el tema”³³².

Por lo tanto, resulta incuestionable, tal y como reconoce el Tribunal Constitucional Español, que la verificación del cumplimiento de los requisitos procesales ha de inspirarse en un “criterio de proporcionalidad”, tratando de diferente manera los diversos grados de defectuosidad de los actos procesales.

De lo dicho hasta ahora resulta que un órgano jurisdiccional no puede:

1. Inadmitir un recurso si no es por alguna de las causas de inadmisión determinadas legalmente.
2. Pronunciarse en vía de recurso sobre una determinada materia cuando exista una causa impeditiva para ello.

³³² Ob. Cit. IGLESIAS CANLE, I. Pp. 36.

Ya que en los dos casos se estaría excediendo en la competencia que el legislador le ha otorgado, exceso que lesionaría a su vez el derecho de otros justiciables a la tutela judicial efectiva.

4.4. PRESUPUESTOS DE LA IMPUGNACIÓN.

En este apartado estudiaremos brevemente aquellos requisitos de los medios de impugnación que son importantes tanto para su procedencia así como para su admisibilidad.

La procedencia de los medios impugnativos está condicionada a la concurrencia de determinados presupuestos procesales, es decir, de determinadas condiciones que son necesarias no solo para que se admitan y sustancien sino también para que el tribunal competente pueda resolver las cuestiones suscitadas en los mismos³³³. Se puede afirmar que “cada medio impugnativo... tiene sus propios presupuestos especiales; pero existen algunos generales – o frecuentes –”³³⁴.

Es de aclarar que al referirnos a los medios de impugnación caben tres conceptos que usualmente, y erróneamente, tienden a confundirse o equipararse: la procedencia, la admisibilidad y la prosperabilidad. El primero de estos conceptos “se hace depender de la concurrencia de presupuestos procesales”³³⁵, el segundo hace referencia a la “concurrencia de los requisitos exigidos por la ley para que pueda sustanciarse un recurso procedente, y la falta de éstos hace que el tribunal ni pueda llegar a conocer

³³³ MONTERO AROCA, J. y José Flores Martíes. *“Los Recursos en el Proceso Civil”*. 1º edición. Tirant lo Blanch, Valencia, 2001. Pp. 42.

³³⁴ Ob. Cit. VÉSCOVI, Enrique. Pp. 40.

³³⁵ Ob. Cit. MONTERO AROCA, J. y otro. Pp. 42.

de la cuestión de fondo”, y finalmente la prosperabilidad se refiere “al fondo del recurso y determina la estimación o desestimación del mismo”³³⁶. Los presupuestos pueden clasificarse así: *subjetivos y objetivos*.

A) *Presupuestos Subjetivos*: éstos se refieren a los sujetos del proceso: el órgano jurisdiccional y las partes. El acto impugnativo es, en principio, un acto procesal que opera dentro de un proceso³³⁷, consecuencia de ello está reservado para los sujetos procesales. En cuanto al órgano jurisdiccional, la determinación de competencia para conocer del medio impugnativo forma parte de la “competencia funcional” y la misma se fija atendiendo, bien al tipo de recurso (devolutivo o suspensivo), al órgano que conoció de la instancia anterior o los motivos del recurso. En lo que a las partes se refiere, a éstos les corresponde la legitimación, la que también puede corresponderle a quien no habiendo intervenido en el proceso, se ve agraviado por la resolución emitida, llámase a éste “*tercero interesado*”, pudiendo hacerlo luego e iniciarse su actuación procesal al momento de la interposición del recurso.

B) *Presupuestos Objetivos*: estos atienden, por un lado, a la recurribilidad de la resolución, es decir, a que la Ley conceda recurso contra la misma, y por otro, a que se haya causado gravamen en la resolución a alguna de las partes. En principio, todas las resoluciones son recurribles, a no ser que ley disponga expresamente lo contrario. La admisión del recurso solo es posible si la resolución recurrida es susceptible de impugnación. Además, es menester que la resolución haya producido un perjuicio a la parte que impugna, es decir, que le sea total o parcialmente desfavorable o que le

³³⁶ *Ibidem*. Pp. 42.

³³⁷ Entendiendo que la impugnación aparece en un proceso ya iniciado y que no inicia por lo tanto, uno nuevo por sí misma.

suponga *gravamen*³³⁸. El fundamento del medio impugnativo es la injusticia del acto que contiene el vicio³³⁹, aquí es donde se manifiesta el agravio, es decir que “debe existir una lesión que debe serlo al interés del impugnante (Ibáñez Frocham)”³⁴⁰. En este sentido, el acto debe desmejorar o contradecir la expectativa de la parte en relación a la pretensión deducida en el proceso para que sea impugnado, lo que interesa es el “resultado concreto del acto, sus efectos prácticos respecto del derecho invocado y la situación jurídica concreta del interesado”³⁴¹.

Anteriormente se ha dicho que así como la procedencia depende de la concurrencia de presupuestos procesales, la admisibilidad atiende al cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para que pueda sustanciarse un recurso procedente, y la consecuencia inmediata de la falta de alguno de estos es la inadmisión del recurso. Estos requisitos son fundamentalmente los siguientes:

a) *Plazo*: para que el medio impugnativo pueda admitirse debe interponerse dentro del plazo establecido en la ley, caso contrario la resolución “deviene firme ipso iure, produciendo los efectos propios de la cosa juzgada formal sin necesidad de declaración expresa sobre ello”³⁴². En cuanto a este sistema de los plazos, doctrinariamente, se rige básicamente por dos principios: *igualdad* y *uniformidad*. El primero (igualdad) supone “que las partes tienen que tener

³³⁸ Por “Gravamen” suele entenderse cualquier diferencia en menos entre lo pretendido, o reconocido por la parte, y lo concedido en la resolución. Es decir, “el gravamen significa que la resolución cause un perjuicio a la parte del que se deriva un interés concreto de recurrir”. Tomado de MONTERO AROCA, Juan y otro. Pp. 45.

³³⁹ Ob. Cit. VÉSCOVI, Enrique. Pp. 40.

³⁴⁰ Ibídem. Pp. 40.

³⁴¹ Según Véscovi, lo que interesa es el “resultado concreto del acto, sus efectos prácticos respecto del derecho invocado y la situación jurídica concreta del interesado”

³⁴² *IPSO JURE*. locución latina que significa: Por ministerio de la ley.

las mismas posibilidades”³⁴³ en virtud de ello “el plazo siempre es idéntico para todas las partes”³⁴⁴. La uniformidad “persigue el propósito de uniformizar los plazos de interposición de impugnaciones... para la mejor utilización de los medios y las mayores garantías para las partes”.

b) *De forma*: estos se refieren al escrito de interposición del recurso. En general, la impugnación está sujeta a diversas formalidades, tanto en lo que al acto impugnado se refiere como al plazo para recurrir de ellos. Por ejemplo, en la legislación Salvadoreña para interponer cualquier medio impugnativo es necesario que su escrito esté firmado y sellado por abogado director, debe haber una relación de la infracción en que la resolución ha incurrido, entre otras formalidades.

c) *Fundamento de la impugnación*: este requisito generalmente se incluye en los requisitos de forma del escrito de interposición, pero consideramos que es un elemento básico para la admisión de cualquier recurso, esto es, que no basta con la sola declaración de impugnación, es decir la deducción de ella, se requiere agregar los motivos o fundamentos de aquella³⁴⁵, en general la falta de este fundamento produce la inadmisibilidad del recurso.

4.5. FINES.

Al definir los medios de impugnación se ha dicho que son instrumentos para *atacar* resoluciones que causen agravio a una de las partes del proceso o bien a un tercero cuyo interés se ve afectado, de lo anterior inferimos su fin fundamental: “...intentar la modificación o anulación de una resolución...”.

³⁴³ Ob. Cit. VÉSCOVI, Enrique. Pp. 46.

³⁴⁴ Ibídem. Pp. 46.

³⁴⁵ Ibídem. Pp. 47.

Así los medios de impugnación son, pues, aquellos medios por los que quien es parte en el proceso pretende un nuevo examen de las cuestiones fácticas o jurídicas resueltas en una resolución “que le resulta perjudicial, a fin de que sea modificada o sustituida por otra que le favorezca, o anulada”³⁴⁶.

4.6. CLASIFICACIÓN DE LAS VÍAS DE IMPUGNACIÓN.

Los recursos son medios técnicos mediante los cuales el Estado tiende a asegurar el mas perfecto ejercicio de la función jurisdiccional. Aun con el mas profundo cuidado de los jueces y tribunales de sujetarse al estricto cumplimiento de sus deberes, estos pueden incurrir en equivocaciones aplicando indebidamente la ley; de ahí que se haya reconocido desde siempre la necesidad de establecer medios adecuados para la reparación de los agravios e injusticias que pudieran inferirse con esas posibles equivocaciones, concediéndose, a quien se sienta perjudicado, facultad para reclamar aquella reparación, sometiendo la resolución judicial que produjo el agravio e injusticia a nuevo examen o revisión y enmienda, bien por el mismo juez o tribunal que la dicto, o por otros jueces o tribunales superiores, según los casos.

Recurso judicial es la facultad que compete a los litigantes de pedir la enmienda de una resolución judicial.³⁴⁷ El fundamento de los recursos judiciales estriba en la falibilidad humana; los jueces y tribunales pueden

³⁴⁶ Ob. Cit. MONTERO AROCA, J. y otro. Pp. 32.

³⁴⁷ Esta puede ocurrir ante el mismo juez que la dicto, pero, generalmente es ante un Tribunal superior.

incurrir en error al dictar sus resoluciones, y, por tanto, es preciso conceder a los litigantes, los medios de enmendar estos errores³⁴⁸.

Los recursos judiciales se establecen para garantizar un doble interés: el de las partes, y el general o público, vinculado a la necesidad social de que la justicia se administre con el máximo acierto en los fallos. Tradicionalmente los recursos han sido clasificados atendiendo a tres criterios:³⁴⁹

A) Por el órgano competente: devolutivos y no devolutivos. El segundo examen que implica la impugnación puede confiarse, bien al mismo órgano jurisdiccional que dictó la resolución que se impugna, bien a un órgano jurisdiccional distinto y superior. En el primer caso se habla de recursos no devolutivos y en el segundo de recursos devolutivos, existiendo entonces un órgano inferior (iudex a quo) y otro superior (iudex ad quem).

B) Por el ámbito del recurso: ordinarios y extraordinarios. Los recursos ordinarios entregan en toda su integridad a la actividad del órgano jurisdiccional que ha de resolverlos, la cuestión litigiosa. Los extraordinarios versan sobre la cuestión de Derecho (casación) o de hecho (revisión) y han de fundarse en motivos específicos, determinados para cada clase, previamente en la ley.

Los recursos ordinarios generalmente admitidos son los de reposición, queja, suplica y apelación. Los recursos de reposición y suplica tienen como finalidad la modificación total o parcial de la resolución recurrida por el mismo órgano jurisdiccional que la ha dictado. El de queja supone el requerimiento

³⁴⁸ FÁBREGA, M.D. *“Lecciones de Procedimientos Judiciales”*, 2ª edic. Barcelona, 1828. Pp. 526.

³⁴⁹ Ob. Cit. VÉSCOVI, Enrique. Pp. 172

formulado a un tribunal superior para remover el obstáculo puesto por uno inferior a la tramitación de los recursos de apelación y casación.

El recurso de apelación se propone obtener un nuevo examen y fallo de la cuestión debatida ante un órgano jurisdiccional, por otro distinto y jerárquicamente superior. La apelación es el más importante de los recursos judiciales ordinarios. Mediante este recurso, la parte vencida en la primera instancia obtiene un nuevo examen y fallo de la cuestión debatida por un órgano jurisdiccional distinto, que en la organización judicial es jerárquicamente superior al que dictó la resolución recurrida (Tribunal de segunda instancia).³⁵⁰ La ley procesal ha adoptado en esta materia el principio de doble grado de jurisdicción.

Los recursos extraordinarios se diferencian de los ordinarios no solo por el objeto del que versan, sino también por la calidad del órgano competente para resolverlos, que en los extraordinarios es siempre el Tribunal o Corte Suprema. Los recursos extraordinarios son los de casación y de revisión.³⁵¹ El recurso de casación civil se define como un remedio supremo y extraordinario contra las sentencias ejecutorias de los tribunales dictadas contra ley o doctrina admitida por la jurisprudencia o faltando a los trámites esenciales del juicio, y su objeto no es principalmente el perjurio o agravio inferido a los particulares con las sentencias ejecutorias, o el remediar la vulneración del interés privado, cuanto el atender a la recta, verdadera, general y uniforme aplicación o interpretación de las leyes o doctrinas, a que no introduzcan prácticas abusivas, ni el Derecho consuetudinario por olvido del Derecho escrito, declarando nulas para estos efectos las sentencias que

³⁵⁰ DE LA CAÑADA, C. *"Instituciones prácticas de los Juicios Civiles"*, Tomo I, cap. 2. Pag. 123, 1ª ed. Madrid 1845.

³⁵¹ Ob. Cit. MONTERO AROCA, J. y otro. Pp. 36

violan aquellas y que por constituir ejecutorias, no pueden revocarse por medio de apelaciones y demás recursos ordinarios³⁵². De lo anterior se desprenden las características esenciales del recurso:

- 1) Extraordinario,
- 2) Predominantemente publico, y
- 3) Dirigida a mantener la correcta interpretación de la ley.

El de revisión es un recurso extraordinario que tiene por objeto la rescisión de una sentencia dictada con error de hecho para hacer posible la resolución justa, en un nuevo juicio, de la cuestión a que el fallo anulado se refiere.

Se ha planteado el problema de si la revisión tiene, en el fondo, los caracteres de un verdadero recurso o si se trata, más bien, de un proceso autónomo. Debe decirse que desde un punto de vista técnico, podría y debería desenvolverse como un proceso autónomo.

Los motivos específicos que generalmente se señalan como fundamento de la revisión son los siguientes:

- 1) Haberse recuperado, después de pronunciada la sentencia, documentos decisivos detenidos por fuerza mayor o por obra de la parte en cuyo favor se hubiere dictado la resolución judicial;
- 2) Haber recaído esta en virtud de documentos que al tiempo de dictarse ignoraba una de las partes haber sido reconocidos o declarados falsos o cuya falsedad se reconociere o declarara después;

³⁵² VICENTE, Y CARABANTES, J. *“Tratado histórico, filosófico de los procedimientos judiciales en materia civil según la nueva Ley de Enjuiciamiento”* Madrid, Gaspar y Loig, ed. de 1856. vol. III, pág. 455.

3) Ser condenados por falso testimonio dado en las declaraciones que sirvieron de fundamento a la sentencia los testigos que las hubiesen formulado, y la circunstancia de haberse ganado la sentencia en virtud de cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta.³⁵³

C) Por el contenido del pronunciamiento que es objeto del recurso. Existe un tercer criterio de clasificación, que no suele utilizarse pero que clarifica tanto como los anteriores. Se trata de distinguir entre *recursos procesales* y *recursos materiales*; distinción que parte también de otra previa, referida a resoluciones procesales y resoluciones materiales.³⁵⁴

1) *Recurso procesal*: en todos los supuestos en que una resolución no se pronuncia sobre la pretensión, esto es, sobre el objeto del proceso en sentido estricto, estamos ante una resolución meramente procesal, y el recurso que se admita sobre la misma, perseguirá únicamente la adecuación de lo decidido a la norma procesal, lo que se resolverá normalmente en la nulidad de la resolución, mas que en una modificación de la misma, por lo que puede hablarse de recurso procesal.

2) *Recurso material*: cuando la resolución procede a aplicar normas materiales, que sirven para decidir sobre el objeto del proceso, es decir sobre la estimación o desestimación de la pretensión interpuesta por el actor, estamos ante una resolución material y los recursos contra ella se dirigirán a obtener otra resolución en la que se modifique la impugnada.

³⁵³ Ob. Cit MASCAREÑAS, C./ PELLISE PRATS, B. Pp.26

³⁵⁴ Esta distinción produce importantes consecuencias jurídicas, sobre todo, cuando se tiene en cuenta que los recursos procesales no son nunca una fase del proceso, no pueden ser una segunda instancia y no cabe exigir en todo caso, la existencia de un gravamen directo.

4.7. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN.

Al tratarse este capítulo de la Teoría General de la Impugnación, cabe hacer referencia de manera breve a las características de los medios de impugnación, las cuales son de aplicación general en cualquier rama del Derecho Procesal. Entre las características fundamentales de los medios impugnativos tenemos:³⁵⁵

1. El ejercicio de éstos es una mera facultad que la ley otorga a las partes, y en consecuencia, pueden renunciarse en forma expresa o tácita. La renuncia será expresa cuando se manifiesta en términos formales y explícitos, aún anticipadamente. Será tácita cuando quien puede ejecutar el recurso ejecuta algún acto que importe la renuncia a él, particularmente cuando la sentencia se pone en ejecución.³⁵⁶
2. Los términos para interponerlos son perentorios y se extinguen por el solo ministerio de ley, porque tienen el carácter de fatales, contándose el plazo desde la notificación de la resolución que resulte gravosa.
3. Éstos no se conceden contra las resoluciones firmes o ejecutoriadas en conformidad a la ley, un caso de excepción muy calificado que lo encontramos en el recurso de revisión. En efecto, el recurso de revisión procede en contra de las sentencias firmes, precisamente para defender el principio de la cosa juzgada, en cuanto pretende evitar que se dicten resoluciones contradictorias.

³⁵⁵ Ob. Cit. DEVIS ECHANDÍA, H. Pp. 75.

³⁵⁶ ARRIETA GALLEGOS, F. *Impugnación de las Resoluciones Judiciales* 1ª ed. San Salvador, La Idea, Pp. 5.

4.8. EFECTOS DE LOS RECURSOS.

Podemos diferenciar dos tipos de efectos:

1. Efectos que se deducen de la simple interposición del recurso.
2. Efectos que se deducen de la decisión del recurso.

Entre los primeros efectos encontramos que sólo la interposición de los recursos interrumpen la producción de la cosa juzgada, por lo que la resolución no es firme. En segundo lugar produce efectos devolutivos que deben resolver el recurso del tribunal superior. Puede producir también efectos suspensivos: la ejecución de la sentencia queda suspendida hasta que de se decida el recurso³⁵⁷.

Normalmente cuando se dice en la ley que un recurso puede originar o que se plantea en ambos efectos es que dichos recursos producen al mismo tiempo efecto suspensivo y devolutivo.³⁵⁸ Si el recurso no prospera, la nueva resolución (la del recurso se entiende), confirmará la resolución que se ha recurrido, que, por tanto, se convierte en firme y ejecutable.

El segundo efecto es que si el recurso tiene efecto, el tribunal dictará una resolución que sustituirá total o parcialmente la resolución recurrida y la segunda resolución es lo que sería objeto de ejecución (la resolución recurrida).

Por último, si existen varios litisconsortes, la actuación de cada uno es independiente, pero en materia de recursos, si el objeto de impugnación es

³⁵⁷ Ob. Cit. VÉSCOVI, Enrique. Pp.224

³⁵⁸ Si se dice que un recurso se admite en un sólo efecto, lo que se produce es efecto devolutivo

común a varios litisconsortes aunque sólo uno es el que recurre, el éxito del recurso alcanza a todos. Si no prospera, sólo la parte que ha recurrido se verá afectada. Es lo que se denomina efecto extensivo de la resolución del recurso.³⁵⁹

4.9. RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Ha de tratarse en un primer momento aspectos generales de los recursos administrativos para posteriormente abordar adecuadamente los que son aplicables en materia de liquidación de oficio de los impuestos, en el capítulo siguiente, en el que se desarrollan adecuadamente los mismos.

La tutela jurídica de los derechos y los intereses legítimos se efectúa a través de los órdenes fundamentales de actividades: el procedimiento administrativo y el procedimiento judicial. Es posible que el particular obtenga satisfacción por su reclamo en sede administrativa y no tenga entonces que recurrir a la vía judicial³⁶⁰. Tanto en sede administrativa como en sede judicial se procederá a la revisión del acto atacado por el administrado³⁶¹.

Cabe mencionar que en el caso del Procedimiento de Liquidación de Oficio de los impuestos, si el contribuyente se considera agraviado por una resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, puede recurrir de ella, primeramente en sede administrativa ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas; y si no ve satisfecha su pretensión, la

³⁵⁹ Ob. Cit. VÉSCOVI, Enrique. Pp.224

³⁶⁰ DIEZ, Manuel María. *“Manual de Derecho Administrativo”* 1º edición. Editorial Plus Ultra. Buenos Aires, 1979. Cf. Pp. 495.

³⁶¹ Comprendiendo los dos tipos de defensa de que puede valerse el administrado, se los define como una pretensión que deduce quien está legitimado para ello ante el órgano competente destinado a obtener la revisión de un acto administrativo determinado.

ley deja abierta la posibilidad de atacar la resolución gravosa mediante el Juicio Contencioso – Administrativo ante la Sala de lo Contencioso – Administrativo y, finalmente, al ver el contribuyente afectados derechos constitucionales consecuencia de aquella resolución, puede atacarla mediante Amparo ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

La Administración Pública, fundamentalmente ejerce facultades regladas y facultades discrecionales sujeta al Principio de Legalidad, establecido en el Art. 86 inc. final Cn. En el marco del Derecho Administrativo son Garantías de la Posición Jurídica del Administrado:

- El Procedimiento Administrativo: modo natural de la producción de actos y resoluciones administrativos. Sujeto incluso a protección constitucional en la modalidad de “Derecho al Debido Proceso Administrativo”³⁶²
- El sistema de Recursos Administrativos: derecho del administrado a recurrir contra actos y disposiciones de la Administración.
- El control judicial de los actos administrativos: por medio del Juicio Contencioso- Administrativo.

4.9.1. Definición.

El recurso administrativo, según Manuel María Diez “es una pretensión deducida ante un órgano administrativo por quien está legitimado para ello con el fin de obtener la revocación o modificación de un acto administrativo dictado por ese mismo órgano o por el inferior jerárquico”³⁶³. El administrado

³⁶² Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. Pp. 129.

³⁶³ Ob. Cit. DIEZ, Manuel María. Pp. 496.

puede atacar el acto administrativo por razones de legitimidad o de oportunidad su actividad conduce a la defensa de su derecho subjetivo o de su interés legítimo lesionado por el acto³⁶⁴.

El recurso administrativo tiene por objeto la impugnación de un acto administrativo. Por medio del recurso se impugna un acto anterior, dando lugar a un nuevo procedimiento en sede administrativa. La Administración examina de nuevo el acto dictado por ella y resuelve revocarlo o reformarlo; también puede resolver confirmarlo. Gamero Casado los define como los “actos de administrado mediante los cuales pide a la propia Administración la revocación o modificación de un acto o resolución dictada por ella misma”³⁶⁵, suelen definirse también como “uno de los que los particulares pueden interponer contra las resoluciones administrativas y ante los propios organismos de la administración pública”³⁶⁶. Algunos otros los definen como “la actuación que el administrado dirige contra los actos y disposiciones de la Administración respecto de los cuales considere que son contrarios al ordenamiento jurídico o que lesionan sus derechos o intereses o que producen indefensión”³⁶⁷.

Otros autores consideran que los recursos administrativos surgen como un remedio a la legal actuación de la administración y “son medios legales que el ordenamiento jurídico pone a disposición de los particulares para lograr, a través de la impugnación, que la Administración rectifique su proceder. Son

³⁶⁴ Citando a González Pérez “Los recursos Administrativos”. Pp. 34, quien define al recurso administrativo como la impugnación de un acto administrativo ante un órgano de ese carácter. Tomado de DIEZ, Manuel María. Pp. 496.

³⁶⁵ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. Pp. 129.

³⁶⁶ OSSORIO, Manuel. “*Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*”. 24° edición, Editorial Heliasta. Buenos Aires, 1997. Pp. 842.

³⁶⁷ FUNDACIÓN TOMÁS MORO. “*Diccionario Jurídico Espasa*”. 1° edición, Editorial Espasa Calpe S.A., Madrid, 1991.

la garantía del particular para una efectiva protección de su situación jurídica”^{368_369}.

Según García de Enterría, los recursos administrativos ³⁷⁰son actos del administrado mediante los cuales, éste solicita a la propia Administración la revocación o la reforma de un acto suyo. Su finalidad es que los administrados puedan impugnar los actos o disposiciones que estimen contrarios a derecho, solicitando a la Administración que reconsidere su decisión anterior a la vista de las alegaciones del administrado. Si la Administración reconoce que el administrado tiene razón, está “estimando” el recurso. Si considera que no es así, está “desestimando” el recurso³⁷¹.

En nuestro sistema jurídico existe un doble sistema de recursos. Así, los destinatarios de los actos administrativos podrán impugnarlos ante la propia Administración que los dictó y también podrán impugnarlos ante los Tribunales de Justicia y, en este caso, nos encontramos ante el recurso en vía contencioso-administrativa.

Esta duplicidad de recursos, administrativos y jurisdiccionales, constituye una doble garantía para los administrados. Pero generalmente esta posibilidad de

³⁶⁸ Monografías. Recursos Administrativos. <http://www.monografias.com/trabajos23/recursos-administrativos/recursos-administrativos.shtml> consultada el 19 de octubre de 2008 a las 18:26 hrs.

³⁶⁹ Se considera que El Recurso Administrativo es un acto por el que un sujeto legitimado para ello pide a la Administración que revise, revoque o reforme una resolución administrativa, o excepcionalmente un trámite, dentro de unos determinados lapsos y siguiendo unas formalidades establecidas y pertinentes al caso.

³⁷⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “*Curso de Derecho Administrativo*”. 8º edición, Editorial Civitas. Madrid, 1998. Pp. 23.

³⁷¹ Es preciso diferenciar los recursos de otro tipo de actuaciones como son las peticiones, que solicitan la creación de un nuevo acto, las quejas, que denuncian los defectos en la tramitación del procedimiento en curso y las reclamaciones que se interponen frente a resoluciones provisionales.

acudir a dos órganos diferentes no tiene carácter alternativo sino sucesivo: primero se deberá impugnar el acto ante la propia Administración que lo dictó y después, una vez desestimada la impugnación ejercida en vía administrativa, el administrado podrá acudir ante los tribunales contencioso-administrativos³⁷².

La Corte Suprema de Justicia, en sus líneas jurisprudenciales sostiene que *“Nuestra legislación administrativa establece que cuando el administrado considere que la Administración ha violado en su actuación disposiciones jurídicas, lesionando así sus derechos, gran parte de leyes cuentan con un control dentro de la sede administrativa para asegurar que los actos de aquella se realicen conforme al orden legal vigente. Para hacer efectivo el control de que se trata, la misma ley crea expresamente la figura del “recurso administrativo” como un medio de defensa para deducir ante un órgano administrativo, una pretensión de modificación o revocación de un acto dictado por ese órgano o por un inferior jerárquico.*

³⁷² “La interposición de un recurso administrativo da lugar a la incoación de un procedimiento administrativo, que si bien es distinto e independiente del que fue seguido para emitir el acto recurrido, es al igual que éste, de carácter administrativo, y está por ello sujeto a las mismas normas e inspirado en los mismos principios.

Se aclara no obstante, no todos los actos administrativos que pronuncia la Administración en el ejercicio de las facultades que la misma ley le confiere, son objeto de recurso administrativo. (Sentencia del día veintidós de enero de mil novecientos noventa ocho. Ref. 38-F-97) Sentencia del día veinte de marzo de mil novecientos noventa ocho. Ref. 75-A-95) Doctrinariamente, la interposición de los recursos administrativos requiere de una calidad específica- derecho subjetivo o interés legítimo. La habilitación legal para la interposición se origina en el carácter o forma en la que determinados sujetos se ven afectados por el acto administrativo de que se trata y en los términos que la normativa aplicable lo regule.

En el derecho administrativo esta lesión o afectación se concretiza en las figuras del derecho subjetivo, interés legítimo y el interés simple. Por regla general, las legislaciones otorgan legitimación para impugnar un acto únicamente a los administrados que encajen en las primeras dos figuras, excluyendo de dicha posibilidad a los administrados que alegan como afectación la mera violación del ordenamiento jurídico- interés simple. (Sentencia del día once de diciembre de mil novecientos noventa ocho. Ref. 45-D-97)”

El recurso, en términos generales, es el medio que concede la Ley para la impugnación de las resoluciones, a fin de subsanar los errores en que se haya incurrido al dictarlas.

Los recursos administrativos, son la vía por la cual el administrado legitimado pide a la Administración la revocación o modificación de una resolución administrativa que se reputa ilegal. Su característica es la finalidad impugnatoria de actuaciones que se estiman contrarias a derecho.

4.9.1.1. Significado De Los Recursos Administrativos.

Cabe mencionar que los recursos administrativos doctrinariamente tienen diversos significados; así, son vistos como garantías del administrado y como presupuesto de impugnación, brevemente se explican tales posturas a continuación:

A) *Los recursos administrativos como garantía:* García de Enterría³⁷³ destaca que los recursos administrativos constituyen una garantía para los administrados porque la Administración proporciona a los afectados por las resoluciones definitivas este medio para reaccionar contra las mismas y eliminar el perjuicio que le puedan provocar. Y se trata de una garantía de carácter universal porque alcanza a toda clase de actos administrativos³⁷⁴.

³⁷³ Ob. Cit. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. Pp. 25.

³⁷⁴ Pero esta garantía tiene alcance limitado ya que la Administración, al resolver los recursos, actúa como juez y parte y su finalidad esencial no es definir el derecho, ya que esta función se reserva a los jueces. Además, aunque los recursos puedan fundarse en cualquier clase de infracción del ordenamiento, no se impide que, junto a motivos de estricta legalidad, aparezcan razones de simple oportunidad que pueden ser tenidas en cuenta por la

B) *Los recursos administrativos como presupuesto de la impugnación jurisdiccional*: La vía administrativa del recurso se configura con carácter obligatorio para poder acceder a la vía jurisdiccional. Por tanto, es necesario agotar la vía administrativa con carácter previo a la interposición del recurso contencioso-administrativo ya que si no, éste resulta inadmisibile.

4.9.2. Naturaleza Jurídica Y Fundamento De Los Recursos Administrativos.

Habiendo definido a los recursos administrativos, corresponde ahora identificar su naturaleza jurídica y su fundamento. Respecto a la naturaleza jurídica existen dos corrientes de pensamiento: por un lado, se considera al recurso como un derecho del administrado que se clasifica como un derecho subjetivo público, cuya protección se intenta. Es entonces un derecho del particular para accionar ante la Administración; pero frente a esta opinión está la defendida por los procesalistas que sostienen que es un acto³⁷⁵.

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

Administración. De todas maneras, la Administración actúa en vía de recursos mucho mas vinculada al derecho que cuando desarrolla su actividad de gestión.

³⁷⁵ En este sentido se considera que es un acto, una declaración de voluntad por medio de este acto se ejercita un derecho por el cual se inicia debidamente un procedimiento administrativo. Tomado de DIEZ, Manuel María. Pp. 497.

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

En conclusión, es posible afirmar que “el recurso es un derecho cuando se habla del remedio procesal que se tiene derecho a ejercitar. Es un acto, en cuanto interposición del remedio procesal en ejercicio del derecho”^{376_377},

En cuanto a su fundamento, cabe decir que la Administración se encuentra frente a un deber jurídico de actuar en consideración a derechos subjetivos o a intereses legítimos afectados por el acto que se impugna³⁷⁸. Por ese medio la Administración realiza una tutela indirecta de los intereses individuales, su actividad sigue siendo administrativa y la decisión que adopte al resolver el recurso será un acto administrativo³⁷⁹, contra el que podrán interponerse los otros medios de impugnación que el ordenamiento jurídico establezca, ya vía administrativa, ya vía jurisdiccional.

4.9.3. Características De Los Recursos Administrativos.

En lo relativo a las características de los recursos administrativos se puede decir que son fundamentalmente las siguientes:

1. La finalidad *Impugnatoria*, es decir aquella que conlleva a expresar la inconformidad del sujeto agraviado, de actos o resoluciones pre-

³⁷⁶ Ob. Cit. DIEZ, Manuel María. Pp. 497.

³⁷⁷ Es decir, que el recurso es, en su esencia, una facultad, un derecho y en su dinámica es un acto de impugnación o de defensa. Tomado de DIEZ, Manuel María. Pp. 497.

³⁷⁸ JARA CRISTI, M. “*Manual de derecho administrativo*”. 1° edición. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 1948. Pp. 229.

³⁷⁹ CANESI, José. “*Derecho Administrativo*”. 1° edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1972. Vol. I. Pp. 171.

existentes, y de esta manera atacar resoluciones de la administración pública que causen un agravio al administrado.

2. Distinto de peticiones con las que se busca obtener un acto nuevo, por ejemplo las quejas o reclamaciones, que buscan la corrección de defectos de tramitación, omisiones, incumplimiento de plazos, etc., antes de la resolución definitiva del proceso, los recursos atacan cuestiones de fondo de dichas resoluciones.

Según Villar Palasi y Villar Ezcurra³⁸⁰, sus características son:

- a) El recurso se deduce ante la propia Administración, ya sea ante el mismo órgano autor del acto objeto de recurso, o ante su superior jerárquico, pero siempre son órganos que pertenecen a la Administración. Por ello afirmamos que la Administración actúa empleando su potestad de autotutela, ya que se constituye como juez y parte. Se entiende entonces, que en el caso del recurso administrativo no se acude ante un órgano imparcial e independiente del que dicta el acto impugnado³⁸¹.
- b) En el ámbito de los recursos administrativos no rige el principio de congruencia con la misma rigidez que en el procedimiento contencioso. Así, la Administración, al resolver el recurso resolverá, asimismo, no sólo lo alegado por el administrado sino también otros aspectos relacionados.

³⁸⁰ Referencia tomada de GARCÍA DE ENTERRÍA, E. Pp. 25.

³⁸¹ Por eso se dice que el recurso administrativo es una consecuencia de las prerrogativas de la administración, vale decir, del privilegio que se conoce con el nombre de decisión ejecutiva. Tomado de DIEZ, Manuel María. Pp. 496.

Su único límite: con la resolución del recurso no puede empeorar la situación que tenía el administrado antes de interponerlo³⁸².

- c) En el recurso se solicita la revocación o modificación de un acto administrativo que ponga fin a la vía administrativa o ponga fin al procedimiento y se fundamenta en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluida la desviación de poder.
- d) El recurrente debe poseer la capacidad de obrar y legitimación.
- e) Los plazos establecido para la interposición del recurso son preclusivos, por tanto, una vez transcurridos, ya no se puede interponer el recurso extemporáneamente, produciéndose un acto confirmatorio o consentido.

Concluyendo, las características principales de los recursos administrativos son tres:

1. Constituyen un medio de impugnación de actos administrativos gravosos
2. Esa impugnación se tiene que realizar contra un acto administrativo en sede administrativa.
3. La finalidad de este tipo recurso es obtener la revocatoria o la modificación de la decisión inicial de parte de la Administración Pública³⁸³.

³⁸² Sin embargo, los jueces están mucho mas sujetos, en las resoluciones judiciales que dicten en el orden contencioso - administrativo, a lo que le soliciten las partes y no pueden concederles ni mas de lo pedido ni algo diferente a lo solicitado aunque fuera de justicia.

³⁸³ Monografías. Recursos Administrativos. <http://www.monografias.com/trabajos23/recursos-administrativos/recursos-administrativos.shtml> consultada el 19 de octubre de 2008 a las 18:50 hrs.

4.9.4. Alcance De Los Recursos Administrativos.

Este tipo de medios impugnativos es limitado, ya que estos se interponen ante la Administración Pública y son resueltos por ella misma, por lo que se convierte en este tipo de procedimientos en Juez y parte de ellos; y es por ello que el conocimiento de los recursos administrativos no es de carácter jurisdiccional³⁸⁴.

Consecuencia de lo anterior no puede hablarse de una *jurisdicción administrativa*, por más “procesalización de la normativa aplicable”³⁸⁵ a los recursos administrativos, ello por la falta de neutralidad e independencia del órgano que juzga, caso contrario ocurre en la vía jurisdiccional, según los principios constitucionales y los principios generales del proceso de Juez Natural e Independencia de los Jueces, Art. 172 inc. Final Cn³⁸⁶.; es decir, que en lo relativo a los recursos administrativos existe la *vía administrativa de recurso*.³⁸⁷

³⁸⁴ Ob. Cit. GOMERO CASADO, E. Pp. 153.

³⁸⁵ Ibídem, Pp. 153.

³⁸⁶ Este artículo establece que “La Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias, integran el Órgano Judicial. Corresponde exclusivamente a este Órgano la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias constitucional, civil, penal, mercantil, laboral, agraria y de lo contencioso-administrativo, así como en las otras que determine la ley. La organización y funcionamiento del Órgano Judicial serán determinados por la ley. Los Magistrados y Jueces, en lo referente al ejercicio de la función jurisdiccional, son independientes y están sometidos exclusivamente a la Constitución y a las leyes. El Órgano Judicial dispondrá anualmente de una asignación no inferior al seis por ciento de los ingresos corrientes del presupuesto del Estado”.

³⁸⁷ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E, Pp. 155

9.4.5. Requisitos De Los Recursos Administrativos.

La doctrina sostiene que para que la Administración, al resolver un recurso, examine la cuestión de fondo que en el recurso se plantea, es necesario que concorra una serie de circunstancias, que son los requisitos del recurso³⁸⁸. Doctrinariamente³⁸⁹ los requisitos se clasifican en tres categorías: a) requisitos referentes al sujeto; b) requisitos referentes al objeto y c) requisitos del escrito de interposición.

9.4.5.1. Requisitos Referentes Al Sujeto.

En todo recurso administrativo hay que tener en consideración dos tipos de sujetos: los que deciden el recurso y los que lo interponen, aparte de otros posibles interesados que pudieran intervenir en el procedimiento. Habrá, entonces, dos clases de sujetos: la Administración Pública³⁹⁰ y el recurrente³⁹¹.

³⁸⁸ En consecuencia se puede decir que son los requisitos de un recurso las circunstancias que han de concurrir para que pueda examinarse la cuestión de fondo que en él se plantea. Tomado de DIEZ, Manuel María. Pp. 499.

³⁸⁹ Algunos autores los llaman elementos del recurso. Así, Zanobini, Sayagués Laso entre otros. Tomado de FRAGA, Gabino. *"Derecho Administrativo"* 3° edición. Editorial Porrúa. México D.F., 1944. Pp. 537.

³⁹⁰ Las resoluciones y actos que no pongan fin a la vía administrativa, podrán ser recurridos en alzada ante el órgano superior jerárquico del que los dictó. El recurso podrá interponerse bien ante el órgano que dictó el acto que se impugna o ante el órgano competente para resolverlo. Si el recurso se hubiera interpuesto ante el órgano que dictó el acto impugnado, éste deberá remitirlo al competente en el plazo establecido por la ley para que éste conozca

³⁹¹ Los requisitos del recurrente son los relativos a la capacidad jurídica y de obrar, la de representación y la de legitimación. Los interesados, que son los titulares de un derecho subjetivo o de un interés directo, personal y legítimo en el asunto.

En cuanto a los requisitos correspondientes a la Administración Pública, es necesario que se trate de una materia que esté dentro de las atribuciones de la misma administración y no sean de competencia de otro órgano del Estado, al decidir el recurso la Administración resolverá si el órgano que dictó el acto actuó dentro de la esfera de su competencia.

Por lo que respecta a los particulares podrá decirse que deberán ser capaces³⁹². Ahora bien, no es suficiente que el particular esté habilitado por el ordenamiento jurídico para intervenir, en virtud de que tiene capacidad para actuar sino que requiere de la legitimación, es decir que el particular debe tener una aptitud especial para interponer el recurso. En otras palabras, el particular ha de haberse visto afectado en sus derechos subjetivos o en sus intereses legítimos por el acto en que recurre³⁹³. Solamente si el particular tiene la legitimación, el órgano correspondiente entrará a examinar la cuestión planteada³⁹⁴.

³⁹² Cabe decir, que deben ser capaces no solo civilmente, de acuerdo al Art. 1316 y siguientes del Código Civil, sino también que estén legitimados para actuar e intervenir en el procedimiento a iniciarse por el recurso administrativo.

³⁹³ El art. 30 de la Ley Española de Procedimiento Administrativo considera interesados en el mismo: "A) *Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.*

B) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.

C) Aquéllos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.

2. Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales, serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca.

3. Cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisble, el derecho habiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento" Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común Español.

³⁹⁴ Garrido Falla nos enseña que no solamente es necesario tener capacidad, en el sentido civil, para intervenir en un juicio sino que es necesario tener la aptitud procesal, la legitimación y la postulación. Tomado de DIEZ, Manuel María. Pp. 500.

En todo proceso administrativo se señalan dos clases de legitimación que son la legitimación para recurrir, es decir para incoar el correspondiente procedimiento y la legitimación para intervenir en el procedimiento del recurso. Serían éstos, aquellos que tengan derechos que puedan ser afectados por la decisión que se adopte, como también aquellos cuyos intereses legítimos, personales y directos, puedan resultar afectados. El que interpone el recurso puede ser el titular de una relación jurídica que deriva del acto objeto del recurso o el que resulte afectado al modificarlo o extinguirla³⁹⁵.

9.4.5.2. Requisitos Referentes Al Objeto.

La doctrina enseña que los requisitos que debe reunir un acto para ser susceptible de impugnación varían según la clase de recurso³⁹⁶, no obstante ello, existen unos requisitos generales y comunes a todos los recursos. De allí entonces, que si no se dan estos requisitos el acto no será impugnabile en vía administrativa, cualquiera sea la clase de recurso de que se trate.

Ahora bien, para que el acto administrativo sea recurrible es necesario que se den dos condiciones: que el acto administrativo no cause estado y que el acto administrativo no sea firme^{397_398}.

³⁹⁵ No solamente ese titular de una relación jurídica que tiene derecho subjetivo afectado puede interponer recurso administrativo, sino también todos aquellos que sin estar vinculados a la Administración por una relación jurídica poseen un interés legítimo y directo.

³⁹⁶ De tal modo que mientras ciertos actos no son susceptibles de impugnación mediante cierto tipo de recurso, lo son, en cambio, por otro distinto.

³⁹⁷ Citando a GONZÁLEZ PÉREZ, E. *“Recursos Administrativos”*. Tomado de DIEZ, Manuel María.

³⁹⁸ En doctrina se distingue entre los términos de definitividad, causar estado y firmeza. La resolución que causa estado es aquella que no es susceptible de recurso administrativo, mientras que el acto administrativo definitivo implica la resolución del fondo de la cuestión sometida a conocimiento de la administración pública en alguno de sus niveles. Pude decirse

El acto administrativo puede ser recurrido en sede administrativa en el caso que no cause estado. La ley señala términos dentro de los cuales pueden interponerse los recursos. Vencido ese término, el recurso no puede resolverse como tal. En consecuencia, el acto causa estado una vez vencidos los términos para recurrir contra él, o en el supuesto en que, habiéndose hecho uso del recurso, la resolución final ha sido contraria a la petición del interesado³⁹⁹.

4.9.5.3. Requisitos Referentes Al Escrito De Interposición.

Doctrinariamente se indica que los requisitos formales para un recurso jerárquico y, *a fortiori*, para todos los demás recursos y medios de defensa en el procedimiento administrativo son fundamentalmente: a) que el recurso esté escrito y firmado; b) que se indique el nombre, apellido y domicilio del recurrente, con claridad para efectos de su identificación⁴⁰⁰.

Es obvio que en el escrito de interposición del recurso ha de consignarse una clara manifestación de voluntad del interesado para obtener un nuevo pronunciamiento de la Administración⁴⁰¹.

que una resolución es firme cuando, aún siendo susceptible de acción, ésta no ha sido utilizada en tiempo y forma o cuando, habiendo sido utilizada, ha sido resuelta en un sentido desestimatorio. Citando a GARRIDO GALLA, F. *“Tratado De Derecho Administrativo”*. Hardcover, Tecnos, Editorial S.A. Tomado DE DIEZ, Manuel María. Pp. 501.

³⁹⁹ No solamente pueden impugnarse por vía de recurso los actos administrativos de carácter concreto sino también aquellos de carácter general, es decir, reglamentos. González Pérez enseña que los reglamentos son susceptibles de impugnación cualquiera que sea la materia que regulen, no exigiéndose que estén sujetos al Derecho Administrativo, por la sencilla y elemental razón de que los reglamentos en ningún caso constituyen una manifestación de la función administrativa. No son actos administrativos. los reglamentos son una manifestación de acto normativo que integra el ordenamiento jurídico. Tomado de DIEZ, Manuel María. Pp. 501.

⁴⁰⁰ Ob. Cit. DIEZ, Manuel María. Pp. 505.

⁴⁰¹ Forstthoff nos enseña que no se podrá exigir una claridad en la expresión de voluntad del autor sin situar en una condición de inferioridad sensible de los habitantes que no escriban

4.9.6. Principios Generales Del Procedimiento Administrativo En Vía De Recurso.

La interposición de un recurso administrativo da lugar a la incoación de un procedimiento distinto e independiente del que fue seguido para formular el acto recurrido, pero al igual que éste es de carácter administrativo, y por tanto inspirado en los mismos principios⁴⁰², entre estos tenemos:

1. El carácter contradictorio del procedimiento administrativo, en el que hay contratación de intereses en presencia de sus titulares en igualdad de condiciones, previo a emitir una resolución⁴⁰³.
2. Principio de economía procesal, que consiste en que la actuación administrativa se debe desarrollar con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia. Según Chiovenda, es la obtención del máximo resultado posible con el mínimo de esfuerzo. Este principio de refiere no sólo a los actos procesales sino a las expensas o gastos que ellos impliquen⁴⁰⁴.
3. Principio "in dubio pro actione", que consiste en que se debe favorecer la mayor garantía e interpretación favorable al ejercicio del derecho de acción,

con soltura o que no estén acostumbrados al trato con las autoridades. Basta, en consecuencia que el recurrente exprese que no está conforme con el acto administrativo y que insista en su derecho (Tomado de DIEZ, Manuel María, Pp. 505). En nuestro ordenamiento jurídico para evitar este tipo de inconvenientes se establece muchas veces la necesidad de que el recurrente intervenga asesorado por un profesional del Derecho.

⁴⁰² BIELSA, Rafael. *"Cuestiones de jurisdicción, acciones y recursos"* 1° edición. Editorial La Ley. Buenos Aires, 1956. Pp. 281.

⁴⁰³ Ob. Cit. GOMERO CASADO, E. Pp. 159

⁴⁰⁴ Ob. Cit. CHIOVENDA, Giuseppe. Pp. 178.

asegurando más allá del mero formalismo, una adecuada decisión del fondo de la cuestión objeto del procedimiento⁴⁰⁵.

4. Principio de Oficialidad⁴⁰⁶, por el que la administración está obligada a desarrollar la actividad necesaria para llegar a la decisión final, sin necesidad de ser requerida en ese sentido por los particulares⁴⁰⁷.

5. Existencia de legitimación, se requiere del particular una cualificación específica, es decir, una especial relación con el objeto del procedimiento, Actualmente está en boga la “legitimación procesal de grupos sociales”⁴⁰⁸.

6. La imparcialidad en el procedimiento, que está sumamente relativizado por la doble condición de la Administración del Juez y parte. se exige en todo caso la mayor objetividad e imparcialidad posibles.

⁴⁰⁵ Ob. Cit. FRAGA, Gabino. Pp. 523.

⁴⁰⁶ Jurisprudencialmente respecto de este principio sostiene: “En virtud del Principio de Oficialidad propio de la Administración Pública, incumbe a la autoridad administrativa dirigir el procedimiento y ordenar la práctica de cuanto sea conveniente para el esclarecimiento y resolución de la situación cuestionada. Lo anterior, debido a que la actividad de ésta no solo satisface un interés individual sino el propio interés público. Sin embargo, el hecho, que este deber de la Administración resulta del principio de oficiosidad de la prueba, no excluye en absoluto, la posibilidad de que el administrado pueda aportar pruebas o proponer la práctica de cuantas considere necesarias.

Les compete a los diversos entes administrativos en el ejercicio de la función que realicen, valorar positiva o negativamente pruebas que se le presenten, máxime que en su instancia rige a plenitud el principio de oficiosidad. No puede la Administración desatender medios probatorios que aporten los administrados para desvanecer aquellos aspectos que resultan lesivos a sus intereses, sin que aquélla se pronuncie sobre su pertinencia. En virtud de lo anterior, que esta Sala no comparte el criterio sustentado por la autoridad demandada, para no conocer de las pruebas presentadas ante ella; aceptar esto implicaría dejar en indefensión al administrado y avalaría la arbitrariedad de la Administración que podrían desembocar en resoluciones viciadas de ilegalidad”. (Sentencia del día nueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete, Ref. 14-Z-95).

⁴⁰⁷ Ob. Cit. CHIOVENDA, Giuseppe. Pp. 181.

⁴⁰⁸ *Ibidem*, Pp. 161.

7. El principio de Transparencia, que expresa la necesidad de que el procedimiento no sea secreto para los interesados, en los ordenamientos jurídicos siempre existe tendencia a la secretividad de informes, documentos, etc.

8. La gratuidad del procedimiento administrativo, es decir que no debe existir ningún tipo de ganancia o gravamen por parte de la Administración.⁴⁰⁹

Como parte de los recursos administrativos cabe mencionar que los actos sometidos a las vías de impugnación pueden igualmente generar, dentro del proceso administrativo, diferentes consecuencias, ya sea estar sujetos a nulidad⁴¹⁰ o ser actos defectuosos⁴¹¹. Pueden darse dentro de la vía administrativa también lo que comúnmente se conoce como “Infracciones al ordenamiento” que son las que impiden que el acto produzca sus efectos normales⁴¹².

Respecto de la nulidad se afirma que hay dos grados, acto nulo de nulidad absoluta y acto anulable, y es por ello que existe la Revocación de un acto nulo: los actos nulos deben ser revocados, salvo aquellos que hallan generado derechos subjetivos que se estén cumpliendo, en ese caso deberá pedirse la revocación por vía judicial⁴¹³.

⁴⁰⁹ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. Cf. Pp. 9-16.

⁴¹⁰ La nulidad está dada por la exclusión de la voluntad de la Administración por error esencial, existencia de dolo, incompetencia en razón de materia tiempo, territorio o grado, falta de causa o violación de la ley aplicable, formas esenciales o la finalidad que inspiró su dictado.

⁴¹¹ Mientras que el Acto defectuoso es aquel que presenta vicios, deficiencias o irregularidades.

⁴¹² Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. Pp. 80.

⁴¹³ *Ibidem*, Pp. 80-82

Existe también lo que se conoce como “Revocación de un acto regular, cuyas causas son diversas, pero para efectos de la investigación, la más importante es cuando el acto favorece al interesado sin perjudicar a terceros y el derecho se hubiera otorgado a título precario; razones de oportunidad, mérito o conveniencia; ilegitimidad; carencia de buena fe⁴¹⁴.

En cuanto recursos en la vía administrativa, también existen entre otros: la Ratificación del acto⁴¹⁵, la Confirmación del acto⁴¹⁶, la Conversión⁴¹⁷, la Caducidad⁴¹⁸, la Revisión⁴¹⁹, entre otras.

4.9.7. Los Recursos Administrativos Como Presupuesto De La Impugnación Jurisdiccional.

En el Derecho Francés e Italiano, los recursos administrativos se regulan como alternativa voluntaria de impugnación, la cual no tiene relación con la vía contencioso - administrativa⁴²⁰. En nuestro régimen jurídico, la vía administrativa está configurada con carácter obligatorio para que el administrado pueda acceder a la garantía judicial, resultando inadmisibile la demanda respectiva si no se agota aquella.

⁴¹⁴ Ibídem, Pp. 80-82

⁴¹⁵ Que se da cuando el acto halla sido emitido con incompetencia de grado, será valido si es ratificado por el órgano superior, siempre que la vocación, sustitución y delegación fueran competentes

⁴¹⁶ Si éste posee vicios, el órgano que lo dictó puede subsanarlos y así confirmar el acto, los efectos del saneamiento son retroactivos.

⁴¹⁷ Que es la eliminación de las partes inválidas del acto y la adición de partes validas, los efectos de las nuevas partes no son retroactivos

⁴¹⁸ Que es cuando el interesado no cumple con las condiciones del acto, es declarado en mora, cumplida la mora se produce la caducidad del acto.

⁴¹⁹ Cuyas causas pueden ser: contradicciones en la parte dispositiva, cuando después de haberse dictado surgieran documentos o información que por fuerza mayor no pudieron ser presentados en su momento, cuando se hubiera declarado la falsedad de pruebas o documentos relativos al acto con posterioridad a la implementación, cuando hubiese sido dictado mediante cohesión, violencia, maquinaciones fraudulentas, etc.

⁴²⁰ Ob. Cit. BIELSA, Rafael. Pp. 236.

Así resulta ser también una garantía para la administración: que impone a los particulares la carga de someter ante ella misma los conflictos antes de radicarlos ante un Juez, y el administrado debe someterse a plazos cortos para la interposición de los mismos, y es aquí donde la nace la posibilidad de que el acto que firme e inatacable, en caso que el recursos se interponga fuera del plazo establecido por la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, Art. 11⁴²¹ de la mencionada Ley. Por regla general el recurso no suspende la ejecución del acto, por lo que mientras se tramite el respectivo proceso la sentencia seguirá surtiendo efectos violatorios al administrado.

4.9.8. Efectos De La Interposición Del Recurso.

La interposición del recurso administrativo puede producir importantes efectos jurídicos⁴²², como los siguientes:

a) la litis pendencia: En el procedimiento judicial se aplica el principio de la litis pendencia, es decir trabada la contienda no se pueden modificar sus términos. En cambio en el procedimiento administrativo no rige este principio, por cuanto la petición deducida en el recurso administrativo puede ser

⁴²¹ Tal artículo establece que: *“El plazo para interponer la demanda será de sesenta días, que se contarán:*

a) desde el día siguiente al de la notificación; y,

b) desde el día siguiente al de la publicación del acto impugnado en el Diario Oficial, si no hubiese sido notificado”.

⁴²² . La interposición del recurso trae como efecto inmediato la obligatoriedad de resolver, asimismo, hay que tener en cuenta que no podrán ser objeto de delegación de competencias las relativas a la resolución de los recursos en los órganos administrativos que hayan dictado los actos objeto del recurso, pero si podrá delegarse la competencia para resolverlo cuando el órgano al que se delega no sea el mismo que dictó el acto. La interposición del recursos no suspende le ejecución del acto impugnado salvo en los casos en que una norma disponga lo contrario.

ampliada⁴²³. Los interesados pueden modificar los términos de la contienda. La doctrina explica este efecto del procedimiento administrativo por el carácter objetivo de los recursos administrativos, que persiguen la defensa de la legalidad en la actividad de la administración y también por la vigencia en el procedimiento administrativo del principio de instrucción de oficio y de la verdad material, de acuerdo con los cuales la Administración no está ligada exclusivamente a los hechos aducidos por las partes sino que debe investigar independientemente la verdad material en la situación en que debe decidir⁴²⁴.

b) la potestad del órgano ad – quem: es un principio reconocido que el órgano administrativo puede controlar de oficio los actos producidos por el inferior jerárquico y revocarlos o modificarlos. Interpuesto el recurso, la administración se ve obligada a decidirlo y entonces resolverá si el acto atacado debe ser mantenido, revocado o reformado⁴²⁵.

c) la suspensión de la ejecución del acto: si la suspensión del acto la pide quien afirma que la ejecución del mismo afecta a su derecho subjetivo, como éste es exclusivo del particular, la administración tendrá que resolver si la suspensión de la ejecución del acto afecta al interés público, en cuyo caso debe continuar produciendo sus efectos. Naturalmente que los perjuicios que sufra el particular como consecuencia de la ejecución del acto deben serle reconocidos y reparados⁴²⁶. Ahora bien, si el particular pide la suspensión del acto diciendo que su ejecución afecta su interés legítimo, se entiende que en

⁴²³ GORDILLO, Agustín A. *“Tratado de derecho administrativo: procedimiento y recursos administrativos: parte especial.”* 3ª edición. Editorial Macchi, Buenos Aires, 1982. Pp. 214.

⁴²⁴ Ob. Cit. DIEZ, Manuel María. Pp. 508.

⁴²⁵ Ibídem. Pp. 509.

⁴²⁶ Ob. Cit. CANESI, José. Pp. 148.

este caso el recurso del particular produce la inmediata suspensión de los efectos del acto, porque el particular, al defender su interés legítimo, defiende también el interés público⁴²⁷.

d) Respecto de una impugnación ulterior: si el acto ha sido objeto de un recurso administrativo, su impugnación posterior en sede judicial o administrativa, solamente es procedente cuando la Administración ha resuelto el recurso interpuesto o cuando se presume denegado el recurso en virtud de la aplicación de los principios sobre el silencio administrativo⁴²⁸.

⁴²⁷ Ob. Cit. JARA CRISTI, M. Pp. 139.

⁴²⁸ Respecto de esta figura jurídica, la Corte Suprema de Justicia sostiene: "La denegación presunta de una petición, ficción legal de consecuencias procesales que habilita la interposición de la acción contencioso administrativa, se constituye cuando "la autoridad o funcionario no haga saber su decisión al interesado en el plazo de sesenta días, contados desde la fecha de presentación de la solicitud", ello de conformidad al artículo 3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Es así que la referida ley exige que haya transcurrido un plazo de sesenta días contados desde la fecha de la presentación de la solicitud, sin que la autoridad o funcionario haga saber su decisión al interesado, para que se entienda configurada la ficción procesal. Una vez configurado el acto denegatorio presunto, el administrado dispone de un plazo de sesenta días para la interposición de la demanda, en este sentido el plazo para interponer la demanda en el caso de denegación presunta, será de sesenta días contados desde el siguiente a aquél en que se entienda desestimada la petición. En virtud de lo anterior, el administrado una vez transcurridos los sesenta días para tener por creado el acto denegatorio presunto, dispone de un plazo de sesenta días para impugnarlo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo. (Sentencia del día once de noviembre de mil novecientos noventa y siete. Ref. 8-U-94)... El silencio desestimatorio es una presunción de consecuencias procesales, con el fin de hacer posible la impugnación judicial, ante la actitud silente de la administración frente a una petición del administrado. Los requisitos para que dicha figura se configure son: la existencia de una petición al ente o funcionario pertinente, la ausencia de notificación de una resolución a lo peticionado y el transcurso de determinado plazo. Respecto a este último requisito existen dos posibilidades para la determinación del mismo. La primera, es que la Ley de la materia señale el plazo en que la administración esté obligada a resolver y que expresamente establezca que transcurrido este término, se entenderá que deniega la petición. La segunda alternativa, es que la ley especial no haga la anterior determinación y que la configuración del silencio esté regulada en una ley de aplicación general a la actividad administrativa. En nuestro régimen, las leyes administrativas no regulan los efectos del silencio de la administración ante las peticiones hechas por los administrados, y es la ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, como ley de aplicación general, la que en el Art.3 letra b) establece que el silencio de la administración se reputa como denegación presunta cuando han transcurrido sesenta días contados desde la fecha de la presentación de la solicitud.(Sentencia del día dos de marzo de mil novecientos noventa y nueve. Ref.104-R-99)

4.10. LOS RECURSOS TRIBUTARIOS.

Ya se han definido los recursos administrativos, se ha dado una clasificación de ellos, su naturaleza y fundamento, entre otros, conviene ahora abordar brevemente a los recursos tributarios, que son una variante de los recursos administrativos y como su nombre lo dice, son aquellos medios de que el contribuyente se vale para atacar una resolución de la administración tributaria que considera le causa agravio.

En nuestro ordenamiento jurídico, y en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas, solo se establece como recurso tributario el de apelación, que se interpone ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que posteriormente se desarrolla, y una vez se agota este recurso se agota también la vía administrativa y el contribuyente insatisfecho o inconforme con una resolución de la DGII puede recurrir de ella mediante la vía jurisdiccional.

CAPÍTULO 5 RECURSOS PROCEDENTES ANTE EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE IMPUESTOS

5.1. EL RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS.

Una vez que se abordó el tema de los recursos administrativos y específicamente los recursos tributarios, cabe ahora desarrollar aquellos que tienen aplicación para el procedimiento de liquidación de oficio de los impuestos.

Los recursos administrativos (tributarios, cabe decir) que nuestro ordenamiento jurídico vigente prescribe y reconoce en materia impositiva, se limitan exclusivamente al de apelación. A continuación se desarrolla el procedimiento del mismo, no sin antes efectuar una definición de este.

5.1.1. Definición.

La apelación, según Arrieta Galleos se define como: “Apelación o alzada, es el recurso concedido a un litigante que ha sufrido agravio por la sentencia del Juez inferior, para reclamar de ella y obtener su revocación por el Juez superior”⁴²⁹. También se define como “un recurso procesal a través del cuál se busca que un tribunal superior enmiende conforme a Derecho la resolución del inferior”⁴³⁰. La Corte Suprema de Justicia sostiene que “La apelación de actos administrativos, constituye un recurso ordinario mediante

⁴²⁹ ARRIETA GALLEGOS. F. *“Impugnación de las Resoluciones Judiciales”*. Editorial Jurídica Salvadoreña, San Salvador, 1996. Pág. 33.

⁴³⁰ Ob. Cit. FRAGA, Gabino. Pp. 569.

el cual, a petición del administrado, el funcionario, órgano o ente superior jerárquico a aquél que emitió el acto que se adversa, conoce del mismo a fin de confirmarlo, modificarlo o revocarlo”⁴³¹

La finalidad de este recurso es “que el tribunal inmediato superior revea la resolución dictada por el inferior, a efecto de revocarla o modificarla, al considerar el recurrente errónea la hermenéutica desplegada o la apreciación de los hechos o de la prueba”⁴³².

Habiendo definido el recurso de apelación, conviene ahora desarrollar el procedimiento a seguir de este recurso vía administrativa ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

5.1.2. Procedimiento A Seguir Según La Ley De Organización Y Funcionamiento Del Tribunal De Apelaciones De Impuestos Internos Y De Aduanas.

5.1.2.1. Procedencia De La Apelación.

El recurso de apelación procede contra aquellas resoluciones contentivas de liquidación de oficio del impuesto o de imposición de multas, emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos. El referido recurso está prescrito en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. El artículo 188 del C.T. también

⁴³¹ Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia. <http://www.jurisprudencia.gob.sv/Lnmateria.htm> consultada el 02 de noviembre de 2008 a las 16:15 hrs.

⁴³² Ob. Cit. GARCÍA VIZCAÍNO. C. Pp. 239.

establece que en materia de recursos en lo pertinente se estará en lo dispuesto en la ley antes mencionada.

5.1.2.2. Competencia Del Tribunal De Apelaciones De Los Impuestos Internos Y De Aduanas (TAIIA).

El Órgano competente para conocer de la alzada es el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas ante el cual se puede interponer el recurso de apelación contra todas aquellas resoluciones definitivas, en materia de liquidación de Oficio de impuestos e imposición de multas, que emita la Dirección General de Impuestos Internos, artículos 1 y 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

Respecto a este punto la Corte Suprema de Justicia nos dice "... la competencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos [y de Aduanas] está restringida: 1) a resoluciones por medio de las cuales se liquide de oficio el impuesto, 2) cuando se denegase la solicitud de repetición o devolución del pago indebido o en exceso del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios [causal de procedencia actualmente derogada] ó 3) cuando se impugnen multas... Cualquiera otra resolución que emitiera la expresada dependencia, se considera impugnabile, ante esta jurisdicción, bajo las reglas establecidas en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa...En consecuencia, El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos [y de Aduanas], deberá admitir y tramitar el recurso de apelación respecto de la resolución [impugnada]..."⁴³³.

⁴³³ La Sala de lo Contencioso – Administrativo en Sentencia del día veintidós de enero de mil novecientos noventa ocho., Ref. 38-F-97 sostiene que : "En el caso de estudio, el ámbito

5.1.2.3. Plazo Para Apelar.

El plazo para apelar ante el TAIIA de las resoluciones de liquidación de oficio del impuesto o imposición de multas emitidas por la DGII, es de quince días perentorios⁴³⁴, contados a partir del día siguiente de la notificación respectiva, en el este caso, si no se interpone el recurso de apelación dentro de los quince días de plazo que da la ley, se perderá el derecho de apelar y por ende se tendrá por definitiva la resolución de la cual se iba a apelar, artículo 188 del C.T., relacionado con el artículo 129 del Reglamento para la aplicación del Código Tributario⁴³⁵.

original de competencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, le fue conferido mediante la creación de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos de fecha uno de enero de mil novecientos noventa y dos, que en su Art. 1 en lo pertinente establece: "El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, será el órgano administrativo competente para conocer de los recursos de apelación que interpongan los contribuyentes contra las resoluciones definitivas, en materia de liquidación de oficio de impuestos e Imposición de multas, que emita la Dirección General de Impuestos Internos...". Posteriormente, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, vigente desde el uno de septiembre de mil novecientos noventa y dos, amplió su radio de competencia antes relacionado, en los Arts. 153 y 158 [que ya se ha dicho, están derogados] al atribuirle facultad de conocer en grado de recurso de apelación contra aquellas resoluciones pronunciadas por la Dirección General que denieguen una solicitud de repetición o devolución de pago indebido o en exceso del impuesto en mención y sus respectivas multas.

De lo anterior se desprende, que la competencia atribuida al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, para conocer por vía del recurso de apelación, es limitada a los casos antes mencionados. Y lo que esta Sala advierte, es que, el apoderado de la parte actora ha pretendido otorgar al recurso de apelación, "carácter institucional", lo cual significaría que el Tribunal de Apelaciones tendría que revisar cualquier acto de la Dirección General, pretensión que a juicio de esta Sala, contraviene lo dispuesto en las disposiciones legales antes citadas".

⁴³⁴ Por término perentorio se debe entender, que transcurrido el plazo procesal establecido para realizar una diligencia o ejercer un derecho y esta diligencia o derecho no se realiza dentro de ese plazo, se pierde la oportunidad de realizarlo y por ende el derecho que se iba a ejercer, no pudiéndose realizar posteriormente.

⁴³⁵ Que establece: "*Se tendrán por definitivas en sede administrativa las resoluciones liquidadoras de impuestos o de imposiciones de multas, emitidas oficiosamente por la Administración Tributaria cuando:*

a) No se interponga recurso de apelación dentro del término que a ley respectiva establece para tal efecto;

En el caso anterior se entiende que si no se recurre es por aceptación del contribuyente de la resolución emitida por la DGII, tal aceptación, de acuerdo a nuestro Derecho Común⁴³⁶, puede ser:

- a) Aceptación expresa, es decir cuando el contribuyente hace un reconocimiento expreso de la resolución pronunciada por la DGII, no interponiendo el recurso de apelación; y
- b) Aceptación tácita, es decir cuando no se interpone en el plazo establecido por la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA⁴³⁷, con lo que adquiere firmeza y se entiende que debe ejecutarse.

Es importante mencionar, que conforme a lo establecido en el artículo 9 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA⁴³⁸, los términos y plazos establecidos en la misma, comprenden solamente días hábiles.

b) Se declare inadmisibile el recurso de apelación; y

c) Se dicte fallo que resuelve el recurso de apelación”.

⁴³⁶ “Art. 437.- Si no se apela por ninguna de las partes, queda de derecho consentida y ejecutoriada la sentencia, debiendo en seguida procederse a su cumplimiento”; en relación con el Art. 445: “Los Jueces de Primera Instancia librarán también ejecutoria de las sentencias pasadas en autoridad de cosa juzgada. Reciben autoridad de cosa juzgada las sentencias:

1º Cuando las partes hacen un reconocimiento expreso de la pronunciada; y

2º Cuando consienten tácitamente en ella, no alzándose o no continuando sus recursos en el término que señalan las leyes”.

⁴³⁷ Quince días perentorios contados a partir del día siguiente al de la notificación de la providencia.

⁴³⁸ Este artículo dice literalmente: “Los términos o plazos a que se refiere la presente ley comprenderán solamente los días hábiles”.

5.1.2.4. Iniciación, Requisitos Y Formas Del Recurso.

La Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, en su artículo 2, dice: *“Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.*

En el escrito de interposición del recurso, que se presentará con una copia en papel simple, el apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos”⁴³⁹.

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

El artículo 3 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, establece que: *“En el*

⁴³⁹ El escrito se presenta con una copia, esto debido a que se agrega tanto en el incidente de apelación que se instruye ante el Tribunal competente, como en el expediente del impuesto que se está recurriendo.

escrito de interposición del recurso, deberá el apelante señalar, dentro del radio urbano de San Salvador, lugar en que debe buscársele para recibir notificaciones y demás diligencias”. Lo anterior se debe a que el TAIIA tiene su sede en San Salvador, donde se encuentra centralizada su actividad, sin que haya oficinas o delegaciones regionales para el resto del país; y por razones de practicidad y a fin de no tener dificultades en la sustanciación del recurso, se le exige al contribuyente, a que se “domicilie” en San Salvador, a efectos especiales que tengan relación, exclusivamente con el Recurso de Apelación⁴⁴⁰.

Caso contrario, es decir si el contribuyente al presentar su escrito de apelación, señala un lugar distinto al del área urbana de San Salvador, para recibir notificaciones; se realizará prevención, a efecto de que el contribuyente señale lugar para oír notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, pero dicha prevención se da a conocer en el tablero de notificaciones del referido tribunal, por el hecho de que el contribuyente no cumplió con ese requisito formal exigido en el artículo 3 de la Ley en comento; lo que implicaría que el contribuyente no tendría conocimiento de dicha prevención en el corto plazo, y por lo tanto, se declararía inadmisibile el recurso interpuesto⁴⁴¹.

⁴⁴⁰ En razón a lo que establece el artículo 3 de la Ley en referencia, es importante mencionar que al imponer al contribuyente, que señale lugar para recibir notificaciones en el área urbana de San Salvador, se vulnera su derecho de acceder a la jurisdicción y su derecho de respuesta, establecido en el artículo 18 de la Cn., el cual literalmente dice: *“Toda persona tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito, de manera decorosa a las autoridades legalmente establecidas; y a que se le resuelvan, y a que se le haga saber lo resuelto.”*

⁴⁴¹ La notificación de la prevención por tablero no es un medio eficaz para hacer del conocimiento del contribuyente lo resuelto, ya que éste podría tener conocimiento o no de dicho acto en un tiempo razonable para poder evacuar la prevención realizada, por lo tanto, el derecho de respuesta se vulnera; tomando en consideración que el Código Tributario en sus artículos 165 y 168, establece otros mecanismos de notificación, tales como: correo certificado, correo electrónico y otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro

En la practica lo que sucede es que al momento de presentar el escrito de interposición del recurso de apelación por el contribuyente, la persona encargada de la recepción del mismo por parte del TAIIA, revisa las formalidades de este, y si detecta que el contribuyente no ha señalado lugar para recibir notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, simplemente no recibe el escrito que contiene el recurso de apelación; lo cual aun es mas grave, ya que se limita el derecho de acceder a la jurisdicción que tienen los administrados.

5.1.2.4.1. Requisitos De Presentación Del Escrito.

El recurrente debe tomar en consideración para interponer el recurso de apelación ante el TAIIA, lo siguiente:

1. Identificar y de ser posible agregar la resolución emitida por la Administración competente, según el caso: liquidación de impuesto o imposición de multa.
2. Considerar que dispone de 15 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la notificación que le efectuó la Administración competente.
3. El escrito en original y copia debe ir dirigido al TAIIA⁴⁴².
4. Si el recurrente es persona natural, puede actuar según el caso:

perceptible; de los cuales, podría hacer uso el TAIIA, a efecto de no vulnerar los referidos derechos.

⁴⁴² Con la justificación antes dada, se entiende que tales copias son para agregar en los diferentes expedientes del procedimiento.

- a) Si el escrito es presentado por él mismo, deberá identificarse con el Documento Único de Identidad, u otro documento de identificación, debiendo además, consignar el N.I.T.
 - b) Si no acude personalmente a presentar el escrito, deberá enviarlo con su firma autenticada por un Notario, para que pueda ser presentado por otra persona⁴⁴³.
5. Si el recurrente es persona jurídica, el escrito deberá presentarlo el representante legal de la entidad apelante, anexando los documentos que comprueban tal calidad o citando que ya está acreditada su personalidad ante la DGII⁴⁴⁴.

5.1.2.4.2. *Contenido Del Escrito.*

El recurrente al momento de presentar escrito de interposición de la apelación deberá tener en cuenta lo siguiente⁴⁴⁵:

1. El escrito deberá ser dirigido al TAIIA.
2. El recurrente, persona natural o jurídica, deberá consignar su NIT o NRC, según corresponda.
3. Deberá hacer relación de la resolución que impugna, mencionando la clase de impuesto a que se refiere.
4. El recurrente antes de interponer el recurso, deberá cerciorarse que la resolución con que no está conforme, es de las que admiten apelación

⁴⁴³ También puede presentar el recurso de apelación, mediante un apoderado debidamente acreditado y que compruebe la personería con que actúa.

⁴⁴⁴ Caso contrario deberá autenticarse su firma para ser presentado por otra persona; o si es por medio de apoderado, en igual forma como si fuese persona natural.

⁴⁴⁵ Requisitos tomados de Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv en el área de servicios brindados por esta institución: <http://www2.mh.gob.sv/se/sce/detalle.jsp?ID=282> consultada el 02 de noviembre de 2008 a las 18: 05 hrs.

(liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas), para evitarse pérdida de tiempo y trámites innecesarios, porque de lo contrario, se le declarará improcedente el recurso.

5. Expresar puntualmente las razones de hecho y de derecho en que apoya sus agravios o razones de inconformidad⁴⁴⁶.
6. Por disposición legal, debe señalar lugar para oír notificación dentro del radio urbano de San Salvador⁴⁴⁷.
7. Lugar y fecha del escrito.
8. Indicar y enumerar los documentos que acompañan el escrito.
9. Firmar escrito de interposición del recurso, agregar auténtica de ser necesario⁴⁴⁸.

5.1.2.5. Tramitación Del Recurso.

La tramitación del recurso de apelación está contemplada en el artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, a continuación se desarrolla lo pertinente a la tramitación de este recurso.

5.1.2.5.1. *Improcedencia Del Recurso.*

⁴⁴⁶ Esto según el inciso final del Art. 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAlIA, que establece: “*En el escrito de interposición del recurso, que se presentará con una copia en papel simple, el apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos*”.

⁴⁴⁷ Como ya se ha dejado anotado anteriormente, esto es según el Art. 3 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

⁴⁴⁸ En los casos que la persona natural no intervenga o presente el escrito de interposición personalmente y en el caso de las personas jurídicas que no intervengan a través de representante legal o habiéndolo hecho a través del mismo no se presente la documentación que lo acredite como tal.

Antes de desarrollar adecuadamente el trámite correspondiente a la apelación, es necesario hacer hincapié en que existe la tendencia a caer en la improcedencia del recurso, las razones por las cuales se puede declarar improcedente el recurso de apelación se reduce a que la resolución de la que se pretenda apelar no admita el recurso de apelación; debido a que este recurso únicamente es procedente para las resoluciones definitivas en materia de liquidación oficiosa de impuestos e imposición de multas, que emita la DGII; por lo tanto, cualquier otra resolución de la que se pretenda apelar que no sea de las antes indicadas será declarada improcedente por el TAIIA⁴⁴⁹.

5.1.2.5.2. *Admisión Del Recurso.*

Conviene ahora, una vez aclarada la situación de la improcedencia de la apelación, establecer los términos de la admisibilidad del recurso.

El Recurso se interpondrá directamente ante el TAIIA; por ello, es lógico suponer que la DGII desconoce esta circunstancia; de ahí que el Tribunal, al recibir el escrito que contiene el recurso correspondiente, procede “sin pérdida de tiempo a solicitar a la Dirección General de Impuestos Internos que le remita el expediente respectivo”⁴⁵⁰.

⁴⁴⁹ Cabe mencionar, que en la práctica se confunde lo que es la improcedencia del recurso con la inadmisibilidad del mismo, lo cual son cosas totalmente distintas, ya que la improcedencia opera cuando la resolución de la que se pretende apelar no admite dicho recurso; en cambio la inadmisibilidad tiene lugar cuando la resolución que se pretende impugnar admite recurso de apelación, pero no ha sido presentada en tiempo y forma o no se ha demostrado suficientemente la legitimación de la persona que recurre.

⁴⁵⁰ Este era parte del tenor literal del inciso 1° del Art.4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA antes de la reforma producida de acuerdo al D.L. N° 904, del 14 de Diciembre del 2005, publicado en el D.O. N° 26, Tomo 370, del 07 de Febrero del 2006.

La DGII debe sin dilación alguna y dentro del plazo fatal de tres días hábiles enviar el expediente administrativo respectivo. Esto se debe a la nueva configuración del recurso de apelación que pretende su depuración en forma ágil y oportuna, observando un estricto cumplimiento de lo prescrito en el ordenamiento jurídico vigente⁴⁵¹.

De acuerdo con lo anterior, la DGII deberá remitir expediente respectivo al TAIIA, cuyas finalidades son esencialmente dos:

1. *Estudiar la admisibilidad del recurso en relación a la presentación en tiempo y forma:* Todo escrito de recurso presentado fuera del plazo de 15 días hábiles (plazo perentorio), será calificado de extemporáneo y será inadmisibile, caducando por ello la instancia de la alzada, la declaratoria de inadmisibilidad del recurso por diferencias de forma, resulta en la práctica muy improbable, a causa de la garantía de audiencia, llamada también, del debido proceso legal, consignada en el inciso primero del artículo 11 de la Cn., las únicas exigencias de forma que se requieren son: 1. que el escrito de interposición del recurso se debe presentar con copia; y 2. debe estar dirigido al TAIIA.
2. *Constatar la legitimidad de la persona que recurre:* en relación con la legitimidad de la persona que recurre, la disposición se refiere tanto al

⁴⁵¹ Lo anterior de conformidad con el Art. 4 inc. 1° de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, que literalmente dice: “Recibido el escrito de interposición del recurso junto con su copia, el Tribunal solicitará a la Dirección General de Impuestos Internos o a la Dirección General de Aduanas, que le emita el expediente respectivo dentro del plazo de tres días hábiles, la que deberá enviarlo, a fin de que el Tribunal estudie su admisibilidad en relación a la presentación en tiempo, forma y constatar la legitimidad de la persona que recurre”.

presupuesto material vinculado con la legitimación para obrar⁴⁵², como el presupuesto procesal relacionado con la capacidad para actuar⁴⁵³.

5.1.2.6. Efectos Del Recurso.

El efecto que surte el recurso de apelación es suspensivo⁴⁵⁴, aunque la ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA no establece en forma expresa el efecto que surte dicho recurso, debe de entenderse que mientras esté en el conocimiento del Tribunal el recurso de apelación, la Dirección General de Impuestos Internos suspende todo acto, trasladando el conocimiento del asunto al TAIIA, para que éste resuelva lo pertinente, ya sea confirmando, modificando, revocando o anulando lo resuelto por la DGII.

⁴⁵² la Legitimación para obrar: este presupuesto material se refiere al título o derecho para la pretensión del actor, que se declara en el fallo de fondo, ya sea favorable o desfavorable. No se puede confundir el derecho que se discute o pretende, con el derecho a la pretensión misma, puesto que se puede tener legitimidad para obrar, sin el derecho material pretendido. En materia tributaria, la legitimación para obrar o título legítimo para pretender determinado derecho sustancial, es el acto de liquidación del impuesto; basta con que el acto se hubiere practicado para que el sujeto tenga derecho de hacer una petición determinada. Se diferencia del interés para obrar, en que éste se relaciona con el motivo particular que se tiene para pretender, independientemente del derecho que a él se tenga o de la legitimidad para obrar. Sin embargo, no se puede hablar de un interés para obrar sin un título legítimo, es decir, sin que se hubiera practicado al sujeto la liquidación fiscal o el acto administrativo previo.

⁴⁵³ La capacidad para ser parte afecta la relación jurídica tributaria, mientras que la legitimación para obrar, afecta el fallo de fondo. El primero es requisito de la acción; el segundo, de la pretensión. La capacidad para actuar, en cuestiones tributarias, se rige por las normas especiales del C.T., o, en su defecto, por las normas del derecho común aplicables al caso concreto. En el proceso tributario, tienen capacidad para actuar o personería adjetiva, los Sujetos Pasivos del impuesto, personas naturales mayores de edad. Al acreditar la capacidad para ser parte, se configura la personería adjetiva sin necesidad de un apoderado, las personas jurídicas, sucesiones, fideicomisos, hijos menores, conjuntos artísticos, etc., no pueden comparecer en el proceso tributario sin su representante legal, administrador o apoderado legalmente constituido. Pero las personas naturales mayores de edad, pueden, facultativamente, hacerse representar por medio de apoderado. Así mismo, las personas jurídicas y los incapaces en general, pueden actuar por medio de su representante legal.

⁴⁵⁴ Ya que al admitirse dicho recurso, queda suspendido cualquier acto que pueda realizar la DGII, para hacer efectivo el cobro del impuesto o de la multa determinada.

5.1.2.7. Informe De La Dirección General De Impuestos Internos.

La Dirección General de Impuestos Internos debe remitir un informe detallado en el cual explique todos y cada uno de los elementos justificativos que le ampararon al emitir el informe pericial que sirvió de fundamento a la liquidación oficiosa de impuestos en litigio⁴⁵⁵.

Años atrás se admitía el recurso de rectificación, por medio del cual la propia Administración conocía de sus liquidaciones de impuestos, con el objeto de corregir eventuales deficiencias de orden técnico – jurídico, que pudieran motivar la ineficacia e invalidez del fallo emitido por la Administración Tributaria. Actualmente y con el procedimiento establecido para el recurso de apelación, la Dirección General de Impuestos Internos puede subsanar sus deficiencias de actuación reconociéndolas en el informe a que en este apartado se hace referencia, o bien dejar al arbitrio del TAIIA la valoración de las actuaciones ejecutadas por la misma en el proceso liquidatorio, incluso de la propia liquidación.

Admitido el recurso el Tribunal pedirá informe a la Dirección General de Impuestos Internos remitiéndole el incidente y el expediente respectivo, ante lo cual pueden darse dos situaciones:

⁴⁵⁵ De conformidad con el inciso 2° del Art.4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA: *“Admitido el recurso, el Tribunal pedirá informe a la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, remitiéndole el incidente y expediente respectivo a efectos de que conteste los puntos reclamados y justifique su actuación en relación con éstos, dentro del término de quince días hábiles contados a partir del siguiente al de la notificación de la providencia correspondiente”.*

- 1) Que la DGII. no presente el informe dentro del plazo de quince días; y,
- 2) Que la DGII presente el informe dentro del plazo de quince días.

Ante la primera posibilidad la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA en su Art. 4 inc.3⁴⁵⁶ establece que el TAIIA deberá mandarse a recoger. Una vez recibido, haya o no contestación por parte de la DGII, el Tribunal ordenará se abra a pruebas el incidente, por el término de cinco días, los cuales se contarán a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, con el fin “de que éste solicite dentro de dicho término la producción de las pruebas por él ofrecidas”⁴⁵⁷.

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

⁴⁵⁶ “...Vencido el término para rendir el informe, si la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, no hubiere devuelto el incidente y el expediente respectivo, se mandarán a recoger. Cuando el Tribunal los hay recibido, con o sin contestación, abrirá a pruebas el incidente por el término perentorio de cinco días hábiles contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, para el solo efecto de que éste solicite dentro de dicho término la producción de las pruebas por él ofrecida...”.

⁴⁵⁷ Con lo anterior queda claro que es vocación legislativa hacer del recurso de apelación una instancia que pueda sustanciarse oficiosamente, sin dilaciones que retarden su depuración. Inclusive, si la Administración omite emitir su informe en el tiempo indicado, la eventual demora se supera cuando el Tribunal de Apelaciones recoge mediante un oficio, tanto el expediente que contiene la liquidación oficiosa discutida, como el incidente del recurso de apelación que se ventila, independientemente de que el informe haya sido contestado o no.

5.1.2.8. Apertura Y Producción De Pruebas.

Como ya se dijo anteriormente, cuando el Tribunal haya recibido el incidente y el expediente administrativo respectivo, con o sin contestación, abrirá a pruebas el incidente por el termino perentorio de cinco días contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, plazo dentro del cual este último deberá solicitar, mediante escrito dirigido al TAIIA, la producción de pruebas que el hubiere ofrecido presentar en el escrito que contenía la interposición del recurso de apelación.

Una vez vencido este término establecido para el apelante con el objeto de la producción de las pruebas, el TAIIA ordenará la producción de las mismas y cuando se hayan producido mandará a oír al apelante para que presente sus alegaciones finales en el término fatal e improrrogable de ocho días contados a partir del día siguiente a la notificación respectiva⁴⁵⁸.

Posteriormente a la producción de pruebas, las cuales serán valoradas al momento de emitir el fallo, el TAIIA correrá traslado al apelante, con el fin de que aporte cualquier elemento que pueda desvirtuar la liquidación determinada por la DGII.

Durante la sustanciación del incidente de apelación el Tribunal podrá recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la prueba testimonial y la confesión de la DGII en su perjuicio⁴⁵⁹. La excepción hecha con relación a la prueba

⁴⁵⁸ Según el inc. 4° del Art. 4: "El Tribunal ordenará la producción de las pruebas una vez vencido el término anterior, y cuando se hayan producido, mandará oír al apelante para que presente sus alegaciones finales en el término fatal e improrrogable de ocho días contados a partir del siguiente al de la notificación respectiva".

⁴⁵⁹ Esto de acuerdo con el Art. 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA: "El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, podrá en la sustanciación de los incidentes, ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o

testimonial es evidente, ya que al tener la determinación oficiosa del impuesto naturaleza documental, exige que su impugnación descansa sobre el mismo fundamento.

5.1.2.9. Resolución Del Recurso.

Una vez concluido el término de pruebas se ordenaba traer el expediente para sentencia, la cual deberá pronunciarse treinta días después de notificada la providencia anterior. Actualmente, el plazo para resolver y notificar tal providencia es de cierta forma indefinido, ya que la Ley deja abierta la posibilidad de retardos hasta por nueve meses después de iniciado el procedimiento del recurso, esto según lo establecido por el inciso final del Art. 4 de la Ley en estudio⁴⁶⁰, en esta providencia deberá resolverse exclusivamente todos los puntos controvertidos.

Si el contribuyente no estuviere conforme con la decisión del Tribunal de apelaciones puede acudir a la vía contenciosa administrativa, interponiendo su demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, siendo que la resolución ya se tenga por definitiva y

contabilidades, practicar toda clase de valúos y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados; y recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la testimonial y la confesión de la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, en su perjuicio. Podrá asimismo decidir todas las cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados; en este último caso se les oirá previamente”.

⁴⁶⁰ “...el plazo para resolver el recurso de apelación y notificar la sentencia no podrá exceder de nueve meses contados a partir de la fecha de interposición de dicho recurso. Dicha sentencia deberá versar exclusivamente sobre los puntos controvertidos”

que con el recurso de apelación se cumple el requisito de agotamiento de la vía administrativa⁴⁶¹.

5.1.2.10. Consideraciones Finales Respecto A Las Atribuciones Del TAIIA.

El artículo 5 inciso primero de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, dispone: *“El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos podrá en la sustanciación de los incidentes, ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos y contabilidades, practicar toda clase de valúos y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados; y recibir toda clase de prueba legal exceptuando la testimonial y la confesión de la Dirección General de Impuestos Internos en su perjuicio. Podrá, asimismo, decidir todas las cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados; en este último caso se les oirá previamente”*.

Con esta disposición, el TAIIA queda facultado para utilizar cualquier mecanismo encaminado a instruirle, a efectos de pronunciar una sentencia conforme a derecho e inspirada en principios de equidad y justicia tributaria.

Se ha estimado que hay un exceso en las atribuciones del Tribunal como juzgador administrativo, ya que este puede hacer apreciaciones y decidir, inclusive, sobre cuestiones que no ha planteado el recurrente⁴⁶². Para tomar

⁴⁶¹ Como lo prescribe el artículo 7 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA: *“Se tendrá por definitiva en sede administrativa, sin perjuicio de su impugnación en juicio contencioso administrativo.*

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

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

⁴⁶² Es oportuno destacar que esta facultad concede un derecho que puede ser calificado como excesivo, en las atribuciones que le competen a dicho ente colegiado; es evidente que

estas decisiones puede oírse previamente al recurrente o a la Dirección General de Impuestos Internos; en tales casos, se realiza una audiencia de mero trámite que según ha demostrado la práctica, puede resultar intrascendente.

El artículo 6 dice que: *“El Tribunal podrá conocer de cualesquiera situaciones de hecho que plantee el recurrente, siempre que hayan sido previamente deducidas ante la Dirección General. Podrá igualmente recibir pruebas que no fueron producidas ante la Dirección General, cuando se justificaren ante esta como no disponibles”*.

El recurso de apelación de la derogada Ley de Impuesto Sobre la Renta, prescribía en el Artículo 96 parte final del inciso cuarto que: *“No podrán hacerse otras deducciones que las que el contribuyente hizo valer ante la Dirección General. La sentencia no podrá extenderse a otros puntos distintos de los alegados al comparecer ante el Tribunal”*⁴⁶³, con lo anterior, quedaba clara la limitación de actuación del Tribunal ante este tipo de recursos⁴⁶⁴.

aquel podría desamparar a la Administración Tributaria, o bien, perjudicar los intereses del recurrente.

⁴⁶³ Decreto Legislativo No. 472 del 19 de diciembre de 1963, publicado en el D.O. No. 241, Tomo No. 201, del 21 del mismo mes y año, derogada por el Artículo 131 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

⁴⁶⁴ Se ha pretendido justificar la ampliación de la actuación del Tribunal con el argumento de que el recurso de apelación estaba judicializado, y que en la actualidad el mismo tiene naturaleza administrativa, por lo que se debe contar con toda la flexibilidad necesaria para establecer la verdadera base del cálculo del impuesto que se ha liquidado. Hay quienes consideran que lo expresado en el artículo 6 configura una actitud paternalista de parte del Tribunal de Apelaciones, que pudiera inducir a todo contribuyente a desestimar los requerimientos de la Dirección General con la pretensión de atenderlos en la instancia de la alzada.

La aplicación de los dos artículos en comento tal y como están redactados actualmente conlleva a muchas consecuencias jurídicas, la más posible se describe brevemente a continuación:

1. *Sentencias con vicios de incongruencia*⁴⁶⁵: se entiende la congruencia de la resolución como la correspondencia o la conformidad de lo resuelto en el fallo con las pretensiones hechas valer en el juicio por las partes. La falta de esa congruencia entre lo pedido y lo resuelto produce la incongruencia⁴⁶⁶. Debe haber congruencia entre lo pedido y lo resuelto, lo cual constituye un principio universal del derecho procesal⁴⁶⁷.

Cabe decir que una vez concluido el procedimiento de la apelación, cualquiera que sea la resolución (confirmatoria o revocatoria), se tiene por agotada la vía administrativa y por firme la resolución y con ello se deja abierta la posibilidad al contribuyente de proceder contra tal resolución vía jurisdiccional con el Juicio Contencioso Administrativo, que se desarrolla a continuación.

⁴⁶⁵ El vicio de incongruencia se puede presentar en tres formas:

- 1) Sentencia ultra petita: Aquella que otorga mas de lo pedido.
- 2) Sentencia extra petita: Aquella que otorga algo distinto a lo pedido.
- 3) Sentencia citra petita: Aquella que no resuelve sobre algún punto que fue pedido. Tomado de ROMERO CARRILLO, R. *“Normativa de Casación”*.

⁴⁶⁶ ROMERO CARRILLO, R. *“Normativa de Casación”*. Publicación del Ministerio de Justicia, 2º Edición. Imprenta Criterio, San Salvador, 1992. Pp. 149.

⁴⁶⁷ En nuestro derecho común, dicho principio se encuentra establecido en el artículo 421 del C. Pr. C., que textualmente dice: *“Las sentencias recaerán sobre las cosas litigadas y en la manera que han sido disputadas, sabida que sea la verdad por las pruebas del mismo proceso”*. Dicha disposición es de aplicación supletoria para el caso del Recurso de Apelación que se tramita ante el TALLA, por lo dispuesto en el artículo 8 de su Ley de Organización y Funcionamiento, según el cual cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de su Ley o Leyes Tributarias afines, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho común. *“Art. 8.- En la interpretación de las disposiciones de la presente ley y su reglamento, se atenderá de preferencia al fin de las mismas y a la propia naturaleza del Derecho Tributario que las caracteriza. Sólo cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho común”*.

5.2. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO – ADMINISTRATIVO.

Cuando se cumple el presupuesto de la impugnación jurisdiccional dado por el agotamiento de la vía administrativa, en el caso del procedimiento de liquidación oficiosa a través de la apelación, y la pretensión del contribuyente no se ve satisfecha, la legislación ha contemplado la posibilidad de recurrir de la resolución firme de la DGII que ha sido apelada, por medio del procedimiento Contencioso Administrativo ante la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

5.2.1. Alcance De La Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Desde el momento que la Administración Pública (Administración Tributaria en nuestro caso), apoderada de privilegios exorbitantes, se relaciona con los particulares (personas naturales o jurídicas), los cuales gozan de garantías específicas frente a sus actuaciones, se producirá también una jurisdicción específica, dirigida a controlar la actuación administrativa, y a garantizar el respeto de los derechos de los ciudadanos, llamada “*Jurisdicción Contencioso – Administrativa*”.

Así, “una pretensión de Derecho Administrativo no podrá ser conocida por un órgano de un orden jurisdiccional distinto del contencioso – administrativo. Y el orden contencioso – administrativo no puede conocer de pretensiones atribuidas materialmente a otros órdenes jurisdiccionales distintos”⁴⁶⁸.

⁴⁶⁸ GAMERO CASADO, E. “*Temas de Derecho Administrativo II: La Jurisdicción Contencioso Administrativa*”, Texto de apoyo, Consejo Nacional de la Judicatura, San Salvador, 2004. Pp. 1.

En este sentido, el Art. 1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa⁴⁶⁹ dispone *“Erígese la jurisdicción contencioso administrativa como atribución de la Corte Suprema de Justicia. La potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en esta materia corresponde a la Sala de lo Contencioso Administrativo”*. Consagrado además en el Art. 172 Cn.⁴⁷⁰ y el Art. 1 de la Ley Orgánica Judicial⁴⁷¹.

El Art. 2 LJCA únicamente establece que corresponde a la jurisdicción contencioso administrativa el *“conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública”*.

A tenor literal de este precepto se diría que la jurisdicción contencioso administrativa es el fuero jurisdiccional específico de un concreto tipo o clase de sujetos: las Administraciones Públicas. Parece, pues, que el ámbito jurisdiccional se define en razón del sujeto y no del tipo de actividad realizada.

⁴⁶⁹ D.L. No. 18, del 14 de Noviembre de 1978. D.O. No. 236, Tomo 261, del 19 de Diciembre de 1978.

⁴⁷⁰ Que literalmente dice: *“La Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias, integran el Órgano Judicial. Corresponde exclusivamente a este Órgano la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias constitucional, civil, penal, mercantil, laboral, agraria y de lo contencioso-administrativo, así como en las otras que determine la ley.*

La organización y funcionamiento del Órgano Judicial serán determinados por la ley. Los Magistrados y Jueces, en lo referente al ejercicio de la función jurisdiccional, son independientes y están sometidos exclusivamente a la Constitución y a las leyes.

El Órgano Judicial dispondrá anualmente de una asignación no inferior al seis por ciento de los ingresos corrientes del presupuesto del Estado”.

⁴⁷¹ Que establece: *“El Órgano Judicial estará integrado por la Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes. Corresponde exclusivamente a este Órgano la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias constitucional, civil, penal, mercantil, laboral, agraria, de tránsito, de inquilinato, y de lo contencioso-administrativo, así como en las otras que determine la ley”*

Sin embargo, la interpretación sistemática del conjunto de la ley nos revela otra impresión, pues sobre esa primera delimitación subjetiva del ámbito competencial operan después dos tipos de puntualizaciones:

En primer lugar, no son susceptibles de impugnación ante el orden contencioso – administrativo los actos que dictan las administraciones públicas con sujeción a normas no incardinadas en el derecho Administrativo, Art. 4 L.J.C.A.⁴⁷². En segundo lugar, corresponden al orden jurisdiccional contencioso – administrativo los actos materialmente administrativos dictados por poderes públicos distintos de la Administración Pública, como “los Poderes Legislativo y Judicial y los Organismos Independientes, en cuanto realizan excepcionalmente actos administrativos”, Art. 2 lit b) L.J.C.A.

“Ambas actuaciones, una en más y otra en menos, nos revelan que el verdadero alcance de la jurisdicción contencioso administrativa no es erigirse en el fuero propio de las Administraciones Públicas, sino más bien conocer de todas las pretensiones jurisdiccionales que se encuentren fundadas en una determinada rama del Derecho: el Derecho Administrativo”⁴⁷³.

⁴⁷² “Art. 4.- No corresponderán a la jurisdicción contencioso administrativa: a) los actos políticos o de gobierno; b) la actividad privada de la Administración Pública; c) los actos del Consejo Central de Elecciones y demás organismos electorales relacionados exclusivamente con la función electoral; ch) los actos de la Corte de Cuentas de la República relacionados con la fiscalización de la Hacienda Pública; d) los actos del Consejo Superior de Salud Pública ejecutados en virtud de la facultad que le confiere el artículo 208 de la Constitución Política; e) las resoluciones del Tribunal de Servicio Civil; y, f) LITERAL DEROGADO”.

⁴⁷³ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. Pp. 12.

5.2.2. El Acto De Liquidación Oficiosa Impugnable Ante La Jurisdicción Contencioso Administrativa.

En el capítulo I se dijo que el Derecho Tributario Formal o Derecho Tributario Administrativo se configura, en suma, como un “Derecho Tributario de Procedimientos” o, mejor, como el “Derecho de los Procedimientos Tributarios” (liquidación y recaudación). También, en el Capítulo III, se dijo que la liquidación oficiosa de un impuesto es “el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial”⁴⁷⁴. Por lo tanto, si el acto de liquidación es un acto por naturaleza administrativo, corresponde a la jurisdicción contencioso administrativa el conocimiento de las controversias que se susciten en relación a su legalidad, conforme al Art. 2 LJCA⁴⁷⁵; una vez agotada la vía previa administrativa, como lo dispone el Art. 7 lit. a) LJCA⁴⁷⁶.

Pero, ¿cuál es la vía administrativa a agotar?. Al consultar la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, encontramos que en su Art. 1 en lo pertinente, dispone que el TAIIA será el órgano administrativo competente

⁴⁷⁴ Sentencias de la Sala de lo Contencioso – Administrativo, Ref. 153-C-99, Ref. 111-R-99 y 89-T-2004.

⁴⁷⁵ “Corresponderá a la jurisdicción contencioso administrativa el conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública”.

⁴⁷⁶ Que literalmente dice: “No se admite la acción contencioso administrativa respecto de los siguiente actos:

a) los consentidos expresamente, y aquéllos en que no se haya agotado la vía administrativa. Se entiende que está agotada la vía administrativa, cuando se haya hecho uso en tiempo y forma de los recursos pertinentes y cuando la ley lo disponga expresamente...”

para conocer de los recursos de apelación contra las resoluciones definitivas, en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas, que emita la DGII.

El Art. 2 inciso primero de la misma ley prescribe a su vez en lo pertinente, que si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución emitida por la DGII, por medio de la cual se liquida de oficio el impuesto o se impone una multa, podrá interponer el recurso de apelación ante el TAIIA.

Finalmente, el Art. 7 de la misma ley prescribe:

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

- a) La decisión del Tribunal de Apelaciones sobre el caso reclamado dentro del incidente respectivo, a partir de la fecha de su notificación;*
- b) La resolución que pronuncie el Tribunal declarando la inadmisibilidad de la impugnación; a partir de su notificación”.*

Si el contribuyente no estuviere conforme con la decisión del TAIIA puede acudir, ahora sí, a la vía Contencioso - Administrativa⁴⁷⁷, interponiendo su demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

5.2.3. El Proceso Contencioso Administrativo A Seguir.

5.2.3.1. Objeto⁴⁷⁸.

⁴⁷⁷ Véase para mayor profundidad en este tema Silvia Sánchez, M.J. *“El proceso contencioso – administrativo en materia tributaria”*, M. Pons, Madrid, 1992.

⁴⁷⁸ Sobre esta materia en el Derecho Español vid. principalmente García Pérez, M. *“El objeto del Proceso Contencioso Administrativo”*, Aranzi, Pamplona, 1999; Sánchez Morón, M. *“El*

La declaratoria de legalidad de un acto administrativo constituye la pretensión del juicio Contencioso Administrativo y se resolverá en sentencia definitiva ⁴⁷⁹.

5.2.3.2. Competencia.

De acuerdo a los Arts. 1 y 9 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la Sala de lo Contencioso Administrativo es competente para conocer de las controversias que se susciten en relación a la legalidad de los actos de la Administración Pública (para el caso, Administración Tributaria) ⁴⁸⁰.

5.2.3.3. Procedencia.

Se conocerá en el Proceso Contencioso Administrativo las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública, es decir, si el acto de liquidación oficiosa emitido por la DGII, una vez agotado el recurso de apelación ante el TAIIA, es legal o no.

Recordemos agotada la vía administrativa para el caso en cuestión, en base al Art. 7 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA citado anteriormente, ya sea que:

objeto del recurso contencioso – administrativo”, en “*Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*”, Lex Nova, Valladolid, 1999. Pp. 153 y sigs.

⁴⁷⁹ Sentencia del día veinticinco de septiembre de mil novecientos noventa y ocho. Ref. 37-G-95.

⁴⁸⁰ En este sentido la Sala de lo Contencioso Administrativo emitió las sentencias: del quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, Ref. 26-H-94; del veintisiete de septiembre de mil novecientos noventa y cinco, Ref. 69-M-94; del diecisiete de febrero de mil novecientos noventa y nueve, Ref. 83-P-99.

1. la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas *confirme* la resolución objeto de impugnación, emitida por la Dirección General de los Impuestos Internos; o,
2. la resolución que pronuncie el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas declare la *inadmisibilidad* de la impugnación.

Pero, ¿y en caso de *silencio administrativo* por parte del TAIIA? En este sentido, el Art. 3 lit. b) LJCA dispone: “Hay denegación presunta cuando la autoridad o funcionario no haga saber su decisión al interesado en el plazo de sesenta días, contados desde la fecha de presentación de la solicitud”.

El profesor Eduardo Gamero Casado se expresa al respecto del silencio administrativo: “...aunque la desestimación presunta de los recursos administrativos no se encuentre regulada expresamente por la ley, se le debe aplicar por analogía el mismo régimen, de modo que un recurso administrativo se entenderá desestimado si transcurren sesenta días desde su interposición sin que haya recaído resolución expresa, pudiendo el particular deducir la demanda contencioso administrativa en el plazo de sesenta días a partir de ese momento”⁴⁸¹.

En palabras de la Sala de lo Constitucional⁴⁸²: “la figura del silencio administrativo surge como un medio de defensa del administrado frente a la pasividad y/o demora de la Administración. En ese sentido, el silencio administrativo constituye una presunción legal ante la ausencia de una voluntad administrativa expresa; es decir, la Ley sustituye por sí misma esa

⁴⁸¹ GAMERO CASADO, E. “Derecho Administrativo: La Jurisdicción contencioso administrativo. El Acto administrativo” Monografía, Consejo Nacional de la Judicatura, San Salvador, 2001, Pp. 54 – 55.

⁴⁸² Según la Sentencia 7-IX-99, Amp. 159-98.

voluntad inexistente, presumiendo que a ciertos efectos, dicha voluntad se ha producido con un contenido, bien negativo o desestimatorio, bien positivo o estimatorio. Y es que, la Administración está obligada a pronunciar resolución expresa sobre cuantas solicitudes se formulen por los interesados, debiéndolo hacer en el plazo máximo establecido por la ley para cada trámite; caso contrario – si la Administración no dicta resolución expresa en el plazo de cada plazo aplicable – se produce un acto presunto, cuyos efectos jurídicos serán los de entender estimada la solicitud en unos supuestos – silencio positivo – o desestimadas en otros – silencio negativo -. En ambos casos, pues, el mero transcurso del plazo para resolver, produce un auténtico acto administrativo. Ese acto presunto, positivo o negativo, estimatorio o desestimatorio, que se produce al vencimiento del plazo para resolver y por el mero transcurso del mismo sin que la resolución se produzca, tiene en todo caso el mismo valor que correspondería a dicha resolución; por lo que puede hacerse valer tanto ante la Administración como ante cualquier otra persona, natural o jurídica, pública o privada”.

5.2.4. Actos Por Los Cuales No Es Procedente La Pretensión Contencioso Administrativa.

El Art. 7 LJCA excluye la acción contenciosa administrativa respecto de los siguientes actos:

- a) Los consentidos expresamente⁴⁸³. Se debe entender que la persona a quien afecta el acto administrativo lo consiente expresamente, manifestando su conformidad con el mismo.

⁴⁸³ Establecido en el Literal a) del Art. 7 LJCA.

b) Aquellos en los que no se haya agotado la vía administrativa. Se debe entender que se ha agotado la vía administrativa cuando se han interpuesto en tiempo y forma los recursos pertinentes y cuando la ley lo disponga expresamente⁴⁸⁴.

La Sala de lo Contencioso Administrativo⁴⁸⁵, estableció claramente que: “Los recursos administrativos, desde una primera perspectiva constituyen una garantía para los afectados por actuaciones de la Administración, en la medida que les aseguran la posibilidad de reaccionar ante ellas, y eventualmente, de eliminar el perjuicio que comportan; asimismo representan una oportunidad para la propia Administración de corregir sus actos. Desde otra perspectiva, en los ordenamientos jurídicos en que el agotamiento de la vía administrativa es un presupuesto procesal de inexcusable cumplimiento, éstos comportan también "una carga" para el administrado, en el sentido que su interposición se configura un requisito obligatorio para poder acceder a la vía judicial, que de no cumplirse, cierra la posibilidad de acceso a la jurisdicción”. Por ende, Nuestro régimen legal exige como requisito para la interposición de la acción contencioso administrativa, haber agotado la vía administrativa, entendiéndose que ésta se produce cuando se ha hecho uso en tiempo y forma de los recursos pertinentes legalmente establecidos. Se colige, que cuando no exista disposición legal que establezca el recurso, debe entenderse que la vía administrativa se encuentra agotada respecto de ese determinado acto y por consiguiente no podría atacarse en sede administrativa sino directamente ante la Sala de lo Contencioso Administrativo⁴⁸⁶.

⁴⁸⁴ Establecido en el Literal a) del Art. 7 LJCA.

⁴⁸⁵ En sentencia del 29-XI-99, Ref. 142-M-98.

⁴⁸⁶ Así, resoluciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del 30/01/1998, Ref. 26-E-98; Sentencia del 22/01/1998, Ref. 38-F-973

Para el caso en cuestión, el plazo contemplado en la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA es perentorio; lo que implica que cumplido el término sin que el contribuyente haya hecho uso del recurso de apelación en tiempo y forma ante el tribunal competente, el acto adquiere estado de firmeza, lo que equivale a decir que este ya no será discutible, por razones de legalidad, ni en sede administrativa ni en sede judicial⁴⁸⁷.

En efecto, los actos que ya hubieran devenido firmes no son susceptibles de recurso contencioso administrativo. Según la resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de 18-V-98, Ref. 20-U-98: “La firmeza del acto, se da en los siguientes casos: cuando el acto o resolución que afecta la esfera jurídica del particular admite recurso administrativo y éste no se ejerce en tiempo y forma que indica la ley; cuando se trata de actos administrativos que, de acuerdo a la ley que los regula no admiten recurso alguno y la acción judicial no se ejerce dentro del término de los sesenta días; y también tratándose de actos que admiten recurso en sede

⁴⁸⁷ Así lo ha dejado claro la Sala de Contencioso Administrativo en Resolución del 7/05/1997, Ref. 64-G-96: “Relacionado con el caso de autos, la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en su Art. 2 confiere a todo contribuyente, el derecho de interponer recurso de apelación, cuando no esté de acuerdo con la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, mediante la cual determine a su cargo impuestos o imponga multas. Sin embargo, la ley señala, que para hacer valer ese derecho, el recurso podrá interponerse dentro del término perentorio de quince días contados a partir de día siguiente al de la notificación de la resolución respectiva. El plazo establecido en dicha disposición es determinante, ya que por una parte, el contribuyente puede interponer dentro de ese plazo el recurso de apelación, y por otra parte, si transcurrido el plazo sin que se hubiese interpuesto el recurso, el acto de la Dirección General de Impuestos Internos, alcanza a través de la firmeza de los actos administrativos, la seguridad jurídica en la actuación administrativa de dicha autoridad. El plazo en referencia contemplado en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, es perentorio, o sea, fatal; lo que implica que cumplido el término sin que el contribuyente haya hecho uso del recurso de apelación en tiempo y forma ante el Tribunal competente, el acto emanado de la Dirección General de Impuestos Internos, adquiere estado de firmeza, lo que equivale a decir que éste ya no será discutible – por razones de legalidad – ni en sede administrativa, ni en sede judicial”.

administrativa y habiéndose hecho uso del mismo, una vez resuelto, no se ejercita la acción contenciosa dentro del plazo prescrito en el Art. 11LJCA”.

También, añadiremos, que cuando ha sido desestimada una petición por silencio administrativo no se deduce después en plazo la demanda en vía contencioso administrativa. Si el particular interpone un recurso administrativo, para el caso el recurso de apelación ante el TAIIA, y no recibe resolución expresa en el plazo de 60 días, el recurso debe entenderse desestimado, y dispone de 60 días para deducir la demanda contencioso administrativa; transcurrido este otro plazo sin presentación de la demanda, el acto deviene firme y consentido.

- c) Actos confirmatorios de otros anteriores consecutivos y firmes, Art. 7 lit. b). Si no puede recurrirse un acto firme, tampoco debe recurrirse contra un acto posterior que sea simplemente confirmatorio o reproductorio del acto firme anterior^{488_489}.

5.2.5. Partes En El Proceso.

En cuanto a la capacidad de las partes, la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa no contiene previsiones expresas acerca de la capacidad procesal, por lo que se aplica supletoriamente el Código de Procedimientos Civiles.

⁴⁸⁸ Se trata, por ejemplo, de la mera ejecución material de los actos administrativos, que no ostentan el carácter de actos administrativos propiamente dichos.

⁴⁸⁹ En ello conviene la doctrina contenida en la resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo de 18/V/98, Ref. 20-U-98.

Ahora bien, en lo que a la legitimación se refiere, entendida esta como la capacidad para ser parte en un concreto litigio, si aparece concretamente regulada en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Tienen legitimación ante el orden contencioso administrativo los siguientes sujetos:

1) *Los titulares de derechos e intereses legítimos y directos.*

Conforme al Art. 9 LJCA, podrán demandar la declaración de ilegalidad del acto de liquidación oficiosa, previa impugnación administrativa, los titulares de un derecho que se considere infringido (el contribuyente) y quien tuviere un interés legítimo y directo en ello⁴⁹⁰. Se configuran así dos requisitos de legitimación: la existencia de un acto que recurrir, y la de un sujeto que se encuentre frente al mismo en condición de titular de un derecho o interés legítimo.

La legitimación activa en el proceso contencioso administrativo-tributario, se origina en la relación previa entre un sujeto (contribuyente) y un determinado acto administrativo (el acto de liquidación oficiosa), relación que hará legítima la presencia del sujeto en el concreto proceso que se impugna dicho acto.

La posición legitimante en que se encuentra el contribuyente nace de su relación con el acto que le afecta. En tanto su esfera jurídica se ve alterada por el mismo.

En virtud de lo anterior, en nuestro Derecho Positivo no podrá obtener un pronunciamiento de fondo ante su pretensión – un análisis de legalidad

⁴⁹⁰ Expresión que ha sido equiparada por la Sala de lo Contencioso Administrativo a “la persona que se ve afectada en su esfera jurídica por los efectos del acto administrativo que se impugna” Sentencia Ref. 277-D.

del acto administrativo – un sujeto que no se encuentre en tal condición. La Sala de lo Contencioso Administrativo coincide con esta interpretación⁴⁹¹. La ausencia de legítimo contradictor, como requisito fundamental para conocer el fondo de la pretensión, conllevará a una sentencia inhibitoria.

En conclusión, pueden ejercitar la acción contenciosa los titulares de un derecho subjetivo que consideren infringido (contribuyente), quien tuviere interés legítimo y directo, y el tercero a quien perjudique o beneficie la ejecución del acto impugnado, según los Arts. 9 y 14 LJCA. Recordemos que el acto impugnado que nos interesa es el acto de liquidación oficiosa, impugnado previamente en sede administrativa.

2) *La Administración Tributaria*: legitimación activa y pasiva.

- a) Legitimación pasiva: la autoridad legitimada pasivamente es exclusivamente la que dicta el acto con el cual se agota la vía administrativa. La Sala de lo Contencioso Administrativo es de la opinión que son susceptibles de impugnación, tanto el acto que afectó originalmente la esfera jurídica del particular, o sea, en materia de liquidación oficiosa, la Dirección General de Impuestos Internos; como el que confirma y que agota la vía administrativa, que en el caso en cuestión sería el TAIIA⁴⁹². El sujeto pasivamente legitimado es el órgano institución y no el órgano persona, así la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa establece que la demanda se puede entablar ya sea contra los órganos o funcionarios a través de los cuales éste actúa, según el Art.

⁴⁹¹ Vid. Sentencias: del día 17/11/1998, Ref. 22-H-92; del 17/11/1998, Ref. 20-H-91; del 18/12/1998, Ref. 76-S-97; del 25/09/1998, Ref. 37-G-95.

⁴⁹² Vid. Sentencia de 25/09/199, Ref. 97-G-95. Es así, como en sentencia 28/06/2006, ref. 89-T-2004, emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo, aparecen impugnadas tanto la resolución emitida por la DGII, como la resolución emitida por el TAIIA en vía de apelación.

10 lit. b) LJCA. De esta manera, la demanda se puede entablar ya sea contra la DGII o contra el Director General de la DGII igual sucede con el TAIIA. En el juicio contencioso no son demandadas las personas individualmente consideradas, sino como órgano institución. En este sentido, Miguel S. Marienhoff hace la distinción entre el órgano persona y el órgano institución, señalando que la persona física forma parte del órgano institución, y es la encargada de actuar y expresar su voluntad por el ente; no es así posible ni debido confundir al órgano con su titular, y que en el proceso contencioso, como se expresó, la legitimación pasiva no corresponde al funcionario de turno, sino al cargo u órgano institución. Es así que los funcionarios no han sido demandados en su carácter personal sino precisamente como funcionarios de la institución⁴⁹³.

b) Legitimación activa: por otra parte, el Art. 8 LJCA⁴⁹⁴ reconoce la posibilidad de que la Administración Pública actúe con legitimación activa. Es lo que se conoce como el recurso de lesividad. La lesividad es el mecanismo de eliminación de actos administrativos declarativos de derechos, puesto que los desfavorables pueden ser eliminados de plano mediante la técnica de la revocación.

3) *Otros sujetos a quienes se debe reconocer la condición de parte.*

En las relaciones jurídicas transmisibles el causahabiente podrá suceder a quien hubiera comenzado el litigio. Según el artículo 40 del CT, los

⁴⁹³ Vid. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia del 31/10/97, Ref. 45-V-96.

⁴⁹⁴ Este artículo dice literalmente: *“La Administración Pública podrá demandar la ilegalidad del acto administrativo firme dictado por ella misma, generador de algún derecho, siempre que el órgano superior de la jerarquía administrativa que lo originó, haya declarado previamente mediante acuerdo, que es lesivo al interés público. Este acuerdo deberá ser emitido dentro de los cuatro años siguientes a la fecha en que se originó el acto impugnado. El acuerdo de lesividad será publicado en el Diario Oficial”.*

derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o, en su caso, cumplidos por el sucesor o sucesores a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Ejemplo: en el caso de una liquidación oficiosa del impuesto e imposición de multas emitida por la DGII, al considerar que el contribuyente fallecido vulneró una norma de carácter tributaria, podrá proseguir la acción el heredero del contribuyente. La jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo así lo acepta.

4) *El Fiscal General de la República.*

Según el artículo 13 LJCA⁴⁹⁵, el Fiscal General de la República intervendrá en el juicio, en defensa de los intereses del Estado y de la Sociedad. Esto es, asume en cierto sentido la defensa de los intereses públicos. Debe notarse que este mismo interés es el que debe amparar a la Administración demandada.

La prevención de incorporar al Fiscal General de la República al proceso parece perseguir la integración en el mismo de una opinión imparcial y desapasionada, puesto que a pesar de la cualidad finalista de la Administración, ésta puede exhibir ocasionalmente un excesivo apego a los actos de que es autora. Es de hacer mención que la regulación contenida en la ley articula generalmente la intervención del fiscal *ex post*, esto es, una vez llevado a cabo ciertos trámites procesales que se someten después a su consideración.

⁴⁹⁵ El Art. 13 LJCA dispone: “*El Fiscal General de la República intervendrá en el juicio, en defensa de los intereses del Estado y de la Sociedad*”.

5.2.6. Representación Y Defensa. La Postulación Procesal.

A) *De los contribuyentes*: Aunque el artículo 10 de la LJCA establezca que la demanda se entablará por escrito, “personalmente, por el representante legal o por medio de procurador”, el artículo 50 de la LJCA dispone expresamente que la demanda y todo escrito que presenten los particulares debe venir firmado por abogado. Por ello, aunque la conjunción recogida por el artículo 10 sea disyuntiva, y parezca reconocer la posibilidad de que la demanda y demás escritos procesales carezcan de la firma de abogado, ésta última es preceptiva en todo caso y constituye un requisito de admisión de los escritos. Así lo ha dejado establecido la Sala de lo Contencioso Administrativo por aplicación supletoria del Pr. C.⁴⁹⁶. Por su parte, los artículos 98 y sigs., del C. Pr. C. regulan la figura del Procurador, quien podrá representar a los particulares conforme a lo establecido en el artículo 10 de la LJCA, que como ya hemos visto contempla esta posibilidad. A la vista de este precepto el Procurador es potestativo, pudiendo el contribuyente concurrir provistas sólo de Abogado.

⁴⁹⁶ Así, Resolución de 19-V-98, Ref. 126-A-98: “En el juicio contencioso administrativo el Sujeto Activo se encuentra condicionado a una serie de requisitos que deben entenderse de cumplimiento inexcusable. Así, para efectos de entablar la demanda, el artículo 10 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa establece que el peticionario puede comparecer personalmente, por representante legal o procurador. El artículo 53 del citado cuerpo legal preceptúa que en el juicio contencioso se aplicarán en cuanto fueren compatibles con éste, las disposiciones del Código de Procedimientos Civiles. Por tanto, ha de tenerse en cuenta que la procuración sólo la pueden ejercer lo que estén autorizados como abogados (artículo 99 No. 1º Pr. C.). El artículo 101 del referido Código señala que ningún Juez o Tribunal admitirá las peticiones o demandas de un Procurador con las inhabilidades establecidas en el Artículo 99 de dicho Código, y si las admitiere, la resolución será nula. En razón de lo anterior, y dado que en el caso de autos no concurren en el demandante la calidad del abogado, éste no posee la facultad de procuración, por lo cual la demanda interpuesta resulta inadmisibles”.

B) *La Administración Tributaria*: La Administración Tributaria actúa en juicio mediante la remisión de informes por parte del funcionario o autoridad administrativa autora del acto objeto de recurso. Para el caso en cuestión, la Administración Tributaria, como parte demandada, actúa en el Proceso Contencioso Administrativo a través de:

- *La Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda*, entidad emisora del acto administrativo de liquidación que se impugna, la cual rinde el informe requerido por la Sala de lo Contencioso Administrativo a través del Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de dicha entidad.
- Y, el *Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas*, órgano administrativo revisor del acto administrativo de liquidación emitido por la Dirección General de los Impuestos Internos, para los casos en que confirme la resolución, inadmita el recurso o en el caso de desestimación presunta del recurso administrativo por silencio administrativo. De esta manera agota la vía administrativa⁴⁹⁷.

C) *El Fiscal General de la República*: Como ya dejamos por sentado, la defensa de los intereses públicos en el proceso viene procurada por el Fiscal General de la República.

⁴⁹⁷ Así, la Resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo del diez de diciembre de dos mil siete, Ref. 90-2005, confirma lo expuesto: “El Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de la Dirección General de Impuestos Internos, al rendir informe requerido por este Tribunal manifestó: que el acto impugnado fue emitido por la referida Dirección, en uso de las facultades que le confiere su Ley Orgánica y la Ley Tributaria; por su parte el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, informó que efectivamente existe la resolución impugnada por la sociedad FERRO MINERA, S.A. de C.V., por medio de la cual se confirma la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos”.

Conforme al artículo 19 de su Ley Orgánica⁴⁹⁸, el Fiscal General puede designar a Agentes Auxiliares que ostenten su representación en juicio. De hecho, así sucede regularmente en la práctica.

5.2.7. Interposición De La Demanda.

5.2.7.1. Plazo De Presentación De La Demanda.

El plazo general, según la LJCA, para que el contribuyente pueda interponer la demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativa es de *60 días*, que se contarán de diverso modo según cuál sea la actividad administrativa impugnada:

- a) Desde el día siguiente a la notificación de la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, ya sea que en su fallo confirme la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, o inadmita el recurso por alguna razón (artículo 11 lit. a. LJCA)⁴⁹⁹.
- b) Desde el día siguiente a aquel en que se entienda denegado el recurso administrativo ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en el caso de silencio administrativo, regulado en la letra b)

⁴⁹⁸ El Art. 19 de la Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República establece: *“Las facultades conferidas por la Constitución, los tratados internacionales y las leyes al Fiscal General de la República, serán desempeñadas por éste y por los funcionarios de la Fiscalía General a quienes él delegue en el ejercicio de las mismas”*.

⁴⁹⁹ El Art. 11 lit. a. LJCA dice textualmente: *“El plazo para interponer la demanda será de sesenta días, que se contarán: a) desde el día siguiente al de la notificación”*.

del artículo 3 LJCA, (artículo 12 inciso 1º de la LJCA)⁵⁰⁰. De acuerdo con lo dispuesto en el literal b) del artículo 3 de la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se entiende denegada una petición (en nuestro caso, el recurso administrativo) por silencio administrativo, cuando la autoridad o funcionario no haga saber su decisión al interesado en el plazo de sesenta días contados a partir de la fecha de la presentación de la solicitud. Ello implica que si un contribuyente presenta un recurso administrativo ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, y éste no resuelve nada transcurridos sesenta días contados a partir de la fecha de la presentación del recurso, se debe entender denegado el mismo (denegación presunta), y a partir del día siguiente del plazo anterior, se empezarán a contar los sesenta días para interponer la Demanda Contencioso Administrativa.

La admisibilidad de la acción contencioso administrativa se encuentra condicionada al supuesto que se ejercite dentro del plazo de sesenta días hábiles, contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución que se impugne. Dicho plazo es perentorio, lo que significa que la acción caduca si no se intenta en el plazo señalado⁵⁰¹. Sin embargo, existe un supuesto en el que se produce una reanudación anormal del plazo de presentación de la demanda: la resolución extemporánea de un recurso administrativo. Si el contribuyente interpone el recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y no recibe resolución expresa en el plazo de 60 días, el recurso debe entenderse

⁵⁰⁰ El Art. 12 inc. 1º LJCA establece: *“El plazo para interponer la demanda en el caso de denegación presunta, será de sesenta días, contados desde el siguiente a aquél en que se entienda desestimada la petición, de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del artículo 3”.*

⁵⁰¹ Así lo ha reiterado en varias Resoluciones la Sala de lo Contencioso Administrativo. Véase por ejemplo la Sentencia del 27/09/1995, Ref. 21-H-91.

desestimado, y dispone de 60 días para deducir la demanda contencioso administrativo; transcurrido este otro plazo sin presentación de la demanda, el acto deviene firme y consentido.

Sin embargo, si el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas resuelve expresamente el recurso administrativo con posterioridad, ello comporta una reanudación del plazo de presentación de la demanda contencioso administrativa, disponiendo el particular nuevamente de 60 días para presentarla⁵⁰².

Existe un supuesto en el que no existe plazo alguno de impugnación: cuando se solicite la anulación de un acto por adolecer éste de vicios de nulidad de pleno derecho. Esta interpretación se apoya en la resolución de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, del 9 de febrero de 1999, No. 384-97, con base en el artículo 7, literal b) de la LJCA, que admite la impugnación extemporánea de los actos administrativos cuando éstos fueran nulos de pleno derecho⁵⁰³.

Según la propia sentencia, en defecto de una regulación jurídico positiva que determine los actos que adolecen de vicios de nulidad radical o de pleno derecho en el ordenamiento salvadoreño, corresponde a la Corte Suprema llevar a cabo esta categorización, para dar cumplimiento a lo previsto en el

⁵⁰² En esta interpretación coincide la Resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de 19-IX-98, Ref. 49-D-98.

⁵⁰³ El asunto versaba sobre la impugnación de un acto administrativo tributario sujeto a recurso ante el TAIIA, en ese momento llamado TAI. La demandante no había interpuesto en plazo el recurso administrativo, y cuando lo hizo extemporáneamente el TAIIA lo inadmitió, demandando la interesada esta inadmisión ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, alegando el artículo 7, literal b) y el hecho de que el acto era nulo de pleno derecho. La Sala inadmitió a su vez la demanda, acudiendo el interesado en amparo ante la Sala de lo Constitucional, donde se sienta la doctrina que hemos comentado.

artículo 7, literal b) de la LJCA. Adicionalmente, y como ya quedó dicho, este plazo también se puede ampliar en ciertos casos en virtud del derecho constitucional a la protección jurisdiccional.

Antes de concluir este apartado conviene puntualizar que, según el artículo 47 de la LJCA⁵⁰⁴, a efectos de cómputo de estos plazos, sólo se considerarán los días hábiles; siendo estos perentorios.

5.2.7.2. Forma Y Requisitos De La Demanda.

Según el artículo 10 de la LJCA, la demanda se entablará por escrito ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, la cual deberá presentarla personalmente el contribuyente, o por medio de su representante legal o procurador debidamente acreditados, en la cual se deberá expresar:

- a) “El nombre, apellido, edad, profesión u oficio y domicilio del demandante, y en su caso, los de quien gestiona por él. Si el demandante fuere una persona jurídica, además de las generales del representante legal, se expresará el nombre, naturaleza y domicilio de aquella”⁵⁰⁵: Este inciso contiene algunos requisitos de carácter esencialísimo, por cuanto que acreditan la legitimación procesal del demandante o bien la representación de quien gestione por él. Por ello, tanto de observarse defectos en la identidad como en la representación sería preciso inadmitir el recurso. En cambio no debería resultar exigible el requisito de

⁵⁰⁴ El Art. 47 LJCA. dice textualmente: “Los términos o plazos a que se refiere la presente ley comprenderán solamente los días hábiles, serán perentorios y no habrá necesidad de acusar rebeldía para tenerlos por concluidos”.

⁵⁰⁵ Art. 10 lit. a) LJCA.

expresión de la edad del demandante (basta con recoger su mayoría de edad, que es el requisito de capacidad procesal exigible), ni tampoco su profesión, por constituir un dato irrelevante a efectos de admisión de la demanda.

- b) *“El funcionario, la autoridad o entidad a quien se demanda”*⁵⁰⁶: En aplicación de esta previsión debe exigirse la identificación de la Administración Tributaria emisora del acto, aunque, según Eduardo Gamero Casado, la correcta identificación del acto debería ser suficiente para admitir la demanda⁵⁰⁷. En materia tributaria, caso referido a la impugnación del acto de liquidación oficiosa, agotada la vía administrativa, las autoridades demandadas generalmente por los contribuyentes son: la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. En el acápite de “las partes en el proceso” dejamos claro que la Sala de lo Contencioso Administrativo es de la opinión que son susceptibles de impugnación, tanto el acto que afectó originalmente la esfera jurídica del particular, o sea, en materia de liquidación oficiosa, la Dirección General de Impuestos Internos; como el que confirma y que agota la vía administrativa, que en el caso en cuestión sería el TAIIA.

Hay casos en que la Sala ha declarado inadmisibles las demandas, debido a que los contribuyentes no han establecido adecuadamente la

⁵⁰⁶ Art. 10 lit. b) LJCA.

⁵⁰⁷ GAMERO CASADO, E. *“Derecho Administrativo: La Jurisdicción contencioso administrativo. El Acto administrativo”* Monografía, Consejo Nacional de la Judicatura, San Salvador, 2001, Pp. 82-86.

denominación del órgano a quien se le atribuye al acto administrativo impugnado⁵⁰⁸.

- c) *“El acto administrativo que se impugna”*⁵⁰⁹: Este requisito es de enorme importancia desde el momento en que el proceso contencioso administrativo se constituye como un recurso al acto. El demandante debe expresar con claridad la resolución administrativa de la cual recurre, ya sea de liquidación oficiosa del impuesto o de imposición de multas, y de la resolución que confirma la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos o que declara inadmisibile el recurso administrativo, pues de no hacerlo resulta imposible continuar la causa.
- d) *“El derecho protegido por las leyes o disposiciones generales que se considera violado”*⁵¹⁰: Por ejemplo, la falta de notificación del auto de audiencia y apertura a prueba, regulado en el artículo 186 del CT, resultaría en una violación al debido proceso regulado en la ley.
- e) *“La cuantía estimada de la acción, en su caso”*⁵¹¹: Un requisito semejante tiene sentido cuando la planta judicial determina un reparto de competencias entre órganos basado en la cuantía del recurso; pero en el ordenamiento jurídico salvadoreño existe un único Órgano Judicial Contencioso Administrativo, y la cuantía no puede constituir en ningún caso un requisito de admisibilidad de la demanda. Por el contrario, si puede resultar exigible como requisito para admitir y estimar la pretensión

⁵⁰⁸ Así, en la Resolución de 18-V-98, Ref. 138-C-98, el demandante atribuía el acto administrativo impugnado al Presidente del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. La Sala resolvió que la demanda planteada contra tal funcionario era inadmisibile, puesto que la autoridad pasivamente legitimada en ese caso era el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

⁵⁰⁹ Art. 10 lit. c) LJCA.

⁵¹⁰ Art. 10 lit. ch) LJCA.

⁵¹¹ Art. 10 lit. d) LJCA.

de reconocimiento de responsabilidad patrimonial que el demandante solicite a la Sala.

- f) *“La exposición razonada de los hechos que motivan la acción”*⁵¹²: Esta es una previsión bastante razonada toda vez que el proceso contencioso administrativo se inicia directamente mediante la demanda, sin embargo, debe notarse que el demandante está interponiendo su escrito sin manejar directamente el expediente administrativo.

Por esta razón puede carecer de datos muy relevantes, lo que le impide efectuar una descripción pormenorizada de los hechos, e incluso desconocer algunos fundamentos de derecho que podrían respaldar su pretensión (por ejemplo, alguna irregularidad del procedimiento obrante en el expediente que no haya trascendido a los actos de comunicación recibidos por el demandante). En razón de todo esto, no se debe ser excesivamente riguroso en el punto a exigir la exposición razonada de los hechos y fundamentos de derecho que respaldan la acción. No obstante a lo anterior, es importante mencionar que en el artículo 35 del CT se establece el derecho que tienen los contribuyentes de poder consultar el expediente administrativo que lleva la Administración Tributaria.

- g) *“La petición en términos precisos”*⁵¹³: Este requisito debe de exigirse con especial rigor, pues habida cuenta de diversidad de pretensiones que pueden deducirse ante el orden contencioso administrativo (anulación de la liquidación oficiosa del impuesto, de imposición de multa, establecimiento del derecho violado, reconocimiento del derecho,

⁵¹² Art. 10 lit. e) LJCA.

⁵¹³ Art. 10 lit. f) LJCA.

indemnización por daños, etc.), solo serán atendibles las pretensiones expresamente recogidas por el demandante. No obstante cabe hacer una salvedad, la pretensión de anulación del acto administrativo, dado que el proceso contencioso administrativo es en primer lugar y sobre todo un proceso de anulación, la pretensión de anulación del acto debe entenderse efectuada incluso cuando el particular no la recoge expresamente, pero de la demanda se deduzca claramente que persigue dicha pretensión. El propio artículo 9 de la LJCA refuerza esta interpretación⁵¹⁴.

Debido al carácter revisor tradicional de la Jurisdicción Contencioso Administrativa se plantea la imposibilidad de introducir en la vía judicial pretensiones que no hubieran sido previamente deducidas ante la propia Administración, o sea ante el TAIIA⁵¹⁵.

- h) *“Las generales del tercero a quien beneficia el acto administrativo impugnado, en su caso”*⁵¹⁶: Según Gamero Casado, a esta exigencia de la ley debe negársele rotundamente su exigibilidad⁵¹⁷.

⁵¹⁴ Pues afirma que *“podrán pretender la ilegalidad de los actos...”*, constituyendo una especie de par indivisible: demanda – pretensión de anulación. Por ello debe interpretarse flexiblemente el requisito, y admitir la demanda si del escrito se deduce que el particular pretende la anulación del acto.

⁵¹⁵ Así, la Resolución del 26-E-97, caso: “Escalón y otra vrs. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, Dirección General de Impuestos Internos” deja claro lo anteriormente expuesto: “Debe dejarse claro, que en virtud a la atribución de funciones este Tribunal no constituye una vía para suplantar a la Administración en casos que ella no ha resuelto, sino, un ente contralor de los actos sujetos a su revisión. Es decir, este Tribunal carece de competencia para conocer de los argumentos esgrimidos en su oportunidad a la autoridad demandada, -y que ella no resolvió, como la exoneración del pago de impuestos- ya que en caso de hacerlo estaría sustituyendo a la Administración Pública en el procedimiento de formación de actos administrativos, cometiendo con ello una infracción de carácter legal”.

⁵¹⁶ Art. 10 lit. g) LJCA.

⁵¹⁷ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. Pp. 89.

- i) *“El lugar y fecha del escrito y firma del demandante o de quien lo hiciera a su ruego”*⁵¹⁸: El lugar y fecha del escrito son por lo general datos irrelevantes, pues lo taxativo es el momento en que tiene entrada en el tribunal, y para ello está el registro oficial que estampilla estos datos. Finalmente, la demanda y a todo escrito que se presente se acompañarán tantas copias en papel común cuantas sean las partes, más una. Las copias irán suscritas por las mismas personas que firman el escrito⁵¹⁹.

5.2.7.3. Admisión Del Recurso Y Declaratoria De Inadmisibilidad.

Recibido el escrito de demanda, la Sala lo admitirá si reune los requisitos que exige el artículo 10, caso contrario, prevendrá al peticionario que lo haga dentro del plazo de tres días, contados a partir de la notificación respectiva⁵²⁰. La falta de declaración o de corrección oportuna motivará la declaratoria de inadmisibilidad; en este caso, la declaratoria de inadmisibilidad estará fundamentada por la falta de formalidades.

⁵¹⁸ Art. 10 lit. h) LJCA.

⁵¹⁹ Art. 10 inc. final LJCA.

⁵²⁰ Ejemplo de este tipo de prevención realizada por la Sala al demandante, la encontramos a continuación, en la Resolución 53-V-98, caso: “Villatoro vrs. Dirección General de Impuestos Internos y Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos”, que dice: “No reuniendo el escrito de demanda los requisitos contenidos en la letras ch) y e) del Art. 10 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, respecto del acto que atribuía al citado Tribunal de Apelaciones, se previno al peticionario mediante resolución pronunciada a las catorce horas y cuarenta minutos del día trece de octubre del corriente año, para que ampliara la exposición razonada de los hechos que motivan la acción y señalara el derecho protegido por las leyes o disposiciones generales que considera violado con esa resolución. La anterior resolución le fue notificada el día veintisiete de octubre del presente año”.

Será también motivo para declarar la inadmisibilidad de la demanda, por extemporánea, si no se interpone la demanda dentro del plazo establecido en los artículos 11 y 12. Se declarará inadmisibile ya que dicho plazo es perentorio, lo que significa que si no se interpone en el plazo estipulado para hacerlo hará perder el derecho al legitimado de recurrir vía contencioso administrativo al hacerlo de forma extemporánea.

En el caso concreto, la liquidación oficiosa del impuesto e imposición de multas, una vez notificada la resolución emitida por la DGII, el contribuyente cuenta con un plazo de 15 días hábiles para interponer el recurso de apelación ante el TAIIA, y una vez notificada la resolución del TAIIA que confirma la resolución de la DGII o inadmite el recurso, el contribuyente cuenta con 60 días hábiles para interponer la demanda. Para el cómputo de los 60 días, que el contribuyente tiene para impugnar el acto vía contencioso administrativo, deben observarse las reglas establecidas en el artículo 11 y 12 de la LJCA, que ya explicamos.

Asimismo se declarara inadmisibile cuando la materia de la demanda no corresponda a la jurisdicción contencioso administrativa y en los casos establecidos en el artículo 7 de la LJCA que explicamos páginas atrás⁵²¹.

⁵²¹ Así, en sentencia 34-I-98, en el caso de "Inversiones Delfin, S.A. vrs. Dirección General de Impuestos Internos", la Sala de lo Contencioso Administrativo resolvió: "En relación con dicha actuación de la Dirección general, la Ley de Impuestos sobre Transferencia de Bienes Raíces, -ley aplicable al caso de mérito-, establece en el Art. 18, "la resolución que determine el impuesto original o complementario, con o sin multas, admitirá Recurso de apelación, el cual deberá interponerse dentro del término de quince días siguientes al de la notificación respectiva, ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos". Al respecto al Ley de organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, dispone en los artículos 1 y 2, que éste será el órgano administrativo competente para conocer de los recursos de apelación de las resoluciones definitivas, en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas que emita la Dirección General, y con las cuales el contribuyente no esté de acuerdo.

Si bien es cierto en el inciso segundo del artículo 15 de la LJCA; se establece que procederá la declaratoria de inadmisibilidad cuando la materia de la demanda no corresponda a la jurisdicción contencioso administrativa, debe entenderse entonces no como una causal de inadmisibilidad, sino más bien como una causa de improcedencia.

La Sala de lo Contencioso Administrativa tiene dos momentos para declarar la inadmisibilidad del Recurso de lo Contencioso Administrativo:

- 1) El primer momento es cuando se recibe el escrito de demanda; y,
- 2) El segundo es en cualquier estado del proceso⁵²².

El segundo caso es sumamente necesario, puesto que la Sala misma si ha admitido una demanda que debía haberse declarado inadmisibile desde que se presentó y no lo hizo, ésta puede en cualquier estado del proceso declarar la inadmisibilidad.

5.2.7.4. Emplazamiento Y Apersonamiento De La Administración.

La Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa no regula el modo en que se habrá de apersonar en el proceso la administración demandada. Se

Conforme a lo anteriormente expuesto, se establece que el acto administrativo impugnado ante esta jurisdicción no ha agotado la vía administrativa, por cuando admite recurso de apelación, del cual no se hizo uso. De ahí, que de conformidad al Art. 7 letra a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la demanda interpuesta ante esta jurisdicción es inadmisibile”.

⁵²² Ya que el inciso último del artículo 15 LJCA. así lo establece, al decir: “*Si admitida la demanda, el tribunal advirtiere en cualquier estado del proceso que lo fue indebidamente, declarará su inadmisibilidad*”.

entiende que la Administración Pública actúa en juicio mediante la remisión de los informes mencionados en los artículos 20 y 24 de la LJCA, por parte del funcionario o autoridad administrativa autor del acto objeto de recurso.

Ordenada o no la suspensión provisional del acto administrativo que se impugna, la Sala mediante auto, pedirá informe a la autoridad o funcionario demandado, acompañando una copia de la demanda. Este deberá rendirse por vía telegráfica o por cualquier medio de comunicación análogo dentro de cuarenta y ocho horas; debiendo la autoridad o funcionario demandado expresar si son ciertos o no los actos que se le atribuyen. La falta de informe dentro del plazo expresado, presume la existencia del acto impugnado, para los efectos de la suspensión.

Posteriormente a la resolución sobre la suspensión del acto reclamado, la cual notifica al Fiscal General de la República, la Sala mediante auto solicita, nuevo informe al demandado, quien deberá rendirlo dentro del plazo de quince días hábiles, con las justificaciones en que fundamente la legalidad del acto administrativo.

En los casos de liquidación oficiosa del impuesto e imposición de multas, la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, entidad emisora del acto administrativo de liquidación que se impugna, rinde el informe requerido por la Sala de lo Contencioso Administrativo a través del Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de dicha entidad. Asimismo, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos también emite informe justificativo de su resolución⁵²³.

⁵²³ Como ejemplo de ello citamos la Resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo, del once de febrero de dos mil ocho, Ref. 287-A-2003, que expresa: "El Jefe del

5.2.7.5. Suspensión Del Acto Administrativo Que Se Impugna.

5.2.7.5.1. Presupuestos.

La ley establece dos requisitos acumulados para la adopción de medidas cautelares. Según el artículo 17 de la LJCA⁵²⁴ cabe adoptar medidas cautelares cuando el acto pueda producir un perjuicio irreparable o de difícil reparación por la sentencia definitiva, esto es, la causa que técnicamente conocemos como *periculum in mora*; pero la propia ley establece una restricción (artículo 18 LJCA): no se concederá la medida cautelar cuando al concederse se siguiere perjuicio a un evidente interés social u ocasionare o pudiere ocasionar un peligro de trastorno grave del orden público (cláusula limitadora debe ser interpretada restrictivamente).

Los requisitos a que hacemos referencia son, por tanto, el perjuicio irreparable o de difícil reparación, y que la medida cautelar no derive perjuicio sobre el interés social, y no ocasione directa o potencialmente un peligro de trastorno grave del orden público. En materia tributaria, se suspende el cobro de la deuda tributaria por parte de la DGT.

Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de la Dirección General de Impuestos Internos, al rendir informe requerido por este Tribunal manifestó: que el acto impugnado fue emitido por la referida Dirección, en uso de las facultades que le confiere su Ley Orgánica y la Ley Fiscal; por su parte el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos hoy Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, informó que efectivamente existe la resolución impugnada por la sociedad ARCO, S.A. de C.V., por medio de la cual se confirma la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos”.

⁵²⁴ El Art. 17 LJCA. dice textualmente: “Será procedente ordenar la suspensión provisional del acto administrativo impugnado, cuando su ejecución pueda producir un daño irreparable o de difícil reparación por la sentencia definitiva”.

5.2.7.5.2. Procedimiento Para La Adopción De Medidas Cautelares.

Existen tres momentos diferentes en los que se puede proceder a la adopción de medidas cautelares: con ocasión del auto de admisión de la demanda; en un momento posterior a este trámite e incluso antes de la interposición de la demanda.

- a) Adopción con ocasión del auto de admisión de la demanda. Esta posibilidad aparece expresamente reconocida en el artículo 16 de la LJCA, *“al admitir la demanda, la Sala en el mismo auto podrá resolver sobre la suspensión provisional del acto administrativo que se impugna”*. Tiene por objeto evitar que el retraso en la adopción de la medida cautelar generado por la tramitación del expediente contradictorio que a tal efecto debe seguirse en el proceso, provoque los daños de reparación imposible o difícil que justamente pretenden evitarse mediante la existencia de la tutela cautelar.
- b) Suspensión como Incidente (pieza separada) dentro del Litigio Principal. El segundo mecanismo por el que puede acordarse la medida cautelar es el que podríamos denominar “ordinario”; una vez admitida la demanda se procede a la apertura de una pieza contradictoria separada, en cuya virtud las partes en el litigio razonan sobre la conveniencia o no de adopción de la medida cautelar. Este procedimiento aparece regulado por los artículos 20 al 22 de la LJCA⁵²⁵. El contribuyente afectado

⁵²⁵ Dichos artículos de la LJCA establecen lo siguiente: Art. 20. *“Ordenada o no la suspensión provisional, se pedirá informe a la autoridad o funcionario demandado, acompañando una de las copias que se refiere el artículo 10. Este informe deberá rendirse por la vía telegráfica o por cualquier medio de comunicación análogo dentro de cuarenta y ocho horas.*

solicitará la medida cautelar en su escrito de presentación de la demanda, o incluso mediante un escrito posterior, puesto que la ley no limita esta posibilidad. En primer término la Sala recavará informe razonado a la autoridad o funcionario demandado, informe que deberá rendirse dentro del plazo de 48 horas. En el informe la autoridad determinará si son o no ciertos los actos que se le atribuyen (la falta de respuesta sobre la cuestión instaura una presunción de existencia del acto), y naturalmente también razonará sobre la oportunidad de conceder o no la medida cautelar, aunque la ley nada diga al respecto; se sobre entiende que el funcionario o autoridad podrá destacar la eventual concurrencia en el caso de un perjuicio al interés social, o de un trastorno grave del orden público, que impedirían la adopción de la medida cautelar. La ley dispone que recibido el informe o transcurrido su plazo de presentación sin que se rindiere, la Sala resolverá sobre la suspensión del acto administrativo impugnado, ya sea declarándola, declarándola sin lugar, confirmando la provisional o revocándola, notificando la resolución mediante la cual decreta, declare sin lugar, confirme o revoque la suspensión del acto administrativo impugnado al Fiscal General de la República para los efectos previstos en el artículo 13 de la LJCA⁵²⁶.

El hecho de haber recibido el demandado la petición de informe a que se refiere este artículo, se podrá establecer por cualquier medio razonable que conste en el proceso”.

Art. 21. “En el informe, la autoridad o funcionario demandado, se concretará a expresar si son ciertos o no los actos que se le atribuyen.

La falta de informe dentro del plazo expresado, hará presumir la existencia del acto administrativo impugnado, para los efectos de la suspensión”.

Art. 22. “Recibido el informe o transcurrido el plazo sin que el demandado lo rindiere, la Sala resolverá sobre la suspensión: decretándola, declarándola sin lugar, o, en su caso, confirmando o revocando la provisional, Esta resolución se notificará al Fiscal General de la República, para los efectos prescritos en el artículo 13”.

⁵²⁶ Art. 13 LJCA: “El Fiscal General de la República intervendrá en el juicio, en defensa de los intereses del Estado y de la Sociedad”.

c) Suspensión Previa a un Litigio Eventual Posterior (Antes de la demanda contencioso administrativa). La trascendental importancia de la tutela cautelar en el juicio contencioso administrativo deriva del carácter ejecutivo y ejecutorio del acto administrativo, siendo así, parece claro que los efectos que persiguen evitarse mediante las medidas cautelares pueden producirse también antes de la presentación de la demanda, si la Administración decide ejecutar el acto, una vez agotada la vía administrativa y durante el plazo de interposición de la demanda contencioso administrativa.

En materia tributaria, se suspende la ejecución del acto administrativo impugnado, en los casos en que el contribuyente no ha dado cumplimiento al pago de la deuda tributaria, únicamente para efectos de evitar que la DGT inicie o continúe el procedimiento para hacer efectivo el cobro respectivo. En caso que el contribuyente haya efectuado el pago de la deuda tributaria, no habrá necesidad de suspender el acto, ya que este ha sido ejecutado, pero si la sentencia de la Sala es favorable al recurrente, la Administración deberá devolver la cantidad cancelada en concepto de deuda tributaria.

5.2.7.5.3. Comunicación De La Suspensión Al Funcionario Competente Para Ejecutar El Acto.

Conviene precisar que el artículo 19 de la LJCA⁵²⁷ establece que una vez acordada la medida cautelar ésta se notificará a la autoridad o funcionario

⁵²⁷ Art. 19 LJCA: “Siempre que se ordenare la suspensión, se notificará inmediatamente a la autoridad o funcionario demandado, y si no la cumple, se procederá en la forma indicada en

demandado. Esta comunicación tendrá lugar cualquiera que haya sido el procedimiento de adopción de la medida y constituye de hecho el último trámite de esta pieza incidental, aunque la ley lo establezca en un artículo previo a la regulación de este procedimiento.

5.2.7.5.4. Procedimiento.

Cuando la Sala haya resuelto sobre la suspensión del acto administrativo, ya sea decretándola, declarándola sin lugar o en su caso confirmando o revocándola provisionalmente, pedirá nuevo informe al demandado, quien deberá rendirlo detalladamente dentro de quince días con las justificaciones en que fundamenta la legalidad del acto administrativo. Cabe destacar que en materia tributaria, generalmente, en el auto mediante el cual la Sala solicita el segundo informe a las autoridades demandadas, al mismo tiempo ordena a la DGII remitir el expediente administrativo del contribuyente demandante, en el cual consta la documentación que ha servido de fundamento a la Administración Tributaria para ordenar la liquidación oficiosa del impuesto y la imposición de multas, esto según el Art. 24 LJCA.

Según el Art. 25 LJCA, si la disputa versare sobre la aplicación de la ley a la cosa cuestionada, justificando los hechos con instrumentos públicos o auténticos no contradichos o por expreso consentimiento de las partes, después de recibido el informe por parte del demandado, quedará concluida la causa y la Sala pronunciará sentencia dentro del término legal.

los artículos 36 y 37. Para ordenar la suspensión podrá usarse la vía telegráfica o cualquier medio de comunicación análogo, con aviso de recepción”.

Si no fuere procedente lo anterior, transcurrido el plazo con o sin el informe del demandado, se abrirá el juicio a prueba por veinte días si fuere necesario⁵²⁸ _⁵²⁹.

Concluido el término de prueba antes mencionado o habiéndose estimado su improcedencia, se dará traslado al Fiscal y a las partes por el término de ocho días a cada uno, para que presenten sus respectivos alegatos, Art. 28 LJCA.

5.2.7.6. Alegatos Conclusorios.

Debido al carácter revisor de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la concepción de la vía administrativa como “primera instancia”, afecta el régimen de las pruebas, puesto que si no se ofreció alguna prueba en la “primera instancia”, o sea en la vía administrativa ante el TAIIA, no existe la posibilidad de ofrecerse en la vía judicial⁵³⁰.

El artículo 28 inciso primero de la LJCA dispone: *“Concluido el término de prueba o habiéndose estimado su improcedencia se dará traslado al Fiscal y a las partes por el término de ocho días a cada uno, para que presenten sus respectivos alegatos”*. A la vista de la actual regulación del proceso

⁵²⁸ Cabe hacer hincapié en que la disposición hace referencia a que no es absolutamente necesario abrirse a prueba en este procedimiento.

⁵²⁹ Art. 26 LJCA en relación con los Arts. 53 LJCA y 245 C.Pr.C.

⁵³⁰ Así lo ha dejado por sentado la Sala en la Resolución del 12-8-03, Ref. 53-E-2001: “Por lo anterior, dado que de conformidad al Art. 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, corresponde a esta jurisdicción el conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la administración, esta Sala estima que no es procedente entrar a conocer respecto de las pruebas aportadas por la apoderada de la parte actora, ya que el juicio contencioso administrativo no es una instancia procesal para el debate y valoración de pruebas (las que en todo caso deben ser propuestas y valoradas oportunamente) sino respecto de la legalidad de los actos de la administración”.

contencioso administrativo el trámite resulta esencial, pues hasta este momento las partes no habrán podido fijar convenientemente los hechos y fundamentos de derecho, desplegando con toda intensidad sus respectivas fuerzas argumentales en apoyo de la posición de cada una de ellas.

Devueltos los traslados (escritos de conclusiones), el pleito queda concluso para sentencia, que según el artículo 30 de la LJCA⁵³¹ se pronunciará dentro del plazo de doce días.

5.2.7.7. Terminación Del Procedimiento.

5.2.7.7.1. *La Terminación Por Sentencia.*

Es el modo normal de terminación del proceso contencioso administrativo. El artículo 31 de la LJCA regula el modo de construirla: *“En la sentencia definitiva el tribunal relacionará los hechos y cuestiones jurídicas que se controvierten, y los argumentos principales de una y otra parte, dando las razones y fundamentos legales que estime procedentes y citando las leyes y doctrinas que considere aplicables; estimará el valor de las pruebas fijando los principios en que se funde para admitir o desechar aquellas que la ley deja a su juicio. La prueba vertida se relacionará a juicio discrecional de la Sala”.*

En sentencia el juez se encuentra vinculado por el principio de congruencia, pero como sabemos este principio se encuentra modulado con la posibilidad

⁵³¹ Art. 30 LJCA: *“Devueltos los traslados o transcurrida la audiencia de que trata el artículo 28, se pronunciará sentencia dentro del plazo de doce días”.*

que se reconoce al juez de efectuar pronunciamientos adicionales acerca de las costas, daños y perjuicios y el pleno restablecimiento del derecho violado: *“La sentencia recaerá exclusivamente sobre los asuntos que han sido controvertidos, declarará la legalidad o ilegalidad del acto impugnado y contendrá el pronunciamiento que corresponda a las costas, daños y perjuicios, conforme al derecho común”*⁵³².

Una cuestión muy interesante en la jurisdicción contencioso administrativa es en el caso que el contribuyente interponga el recurso administrativo de apelación ante el TAIIA solicitando la anulación del acto, pero éste inadmita el recurso, y el interesado interpone una demanda contencioso administrativa en la que solicita que se anule el acto de inadmisión y a su vez que se estime su pretensión sobre el fondo. La jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo respeta aquí a rajatabla el dogma del carácter revisor de la jurisdicción, y afirma que en estos casos sólo le corresponde eventualmente declarar ilegal la inadmisión y devolver el asunto al órgano administrativo para que dicte un pronunciamiento sobre el fondo. Esto se debe al carácter revisor tradicional de la Jurisdicción Contencioso Administrativa⁵³³.

⁵³² Art. 32 LJCA.

⁵³³ La Resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo del 26-E-97, caso: “Escalón y otra vrs. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, Dirección General de Impuestos Internos”, confirma lo dicho: “Por lo antes expuesto, y habiéndose establecido en este proceso que las razones que motivaron la interposición del recurso de apelación se fundaron en la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las trece horas treinta minutos del día treinta de septiembre de mil novecientos noventa y seis y no en la resolución sobre la cual se pronunció la autoridad demandada, *ésta deberá, a fin de enmendar o subsanar el vicio incurrido, pronunciarse nuevamente sobre la procedencia del recurso de apelación, respecto al primer acto relacionado objeto de la alzada.* Por todo lo anteriormente expuesto se concluye, que la resolución impugnada, por la cual se declara inadmisibles por improcedente el recurso de apelación incoado por el interesado, es ilegal y así debe declararse en esta sentencia. POR TANTO, con fundamento en lo expuesto y en los artículos 421 y 427 Pr. C., 31, 32, y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Declárase sin lugar la ineptitud de la demanda planteada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; b)

5.2.7.7.2. *La Terminación Por Otros Medios.*

Los restantes medios de terminación del proceso contencioso administrativo aparecen recogidos en el artículo 40 de la LJCA⁵³⁴ y son los siguientes:

- 1) Por resolver el demandado favorablemente la petición del demandante:
Es lo que técnicamente denominamos satisfacción extraprocesal del demandante, que tiene lugar, por ejemplo, mediante resolución extemporánea estimatoria de un recurso administrativo o de una petición previamente objeto de una desestimación presunta y ulteriormente impugnada mediante la demanda contencioso administrativo.
- 2) Por desistimiento del actor. Sin que sea necesario la aceptación del demandado⁵³⁵.

Declárase ilegal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas treinta minutos del día nueve de enero de mil novecientos noventa y siete; c) Condénase en costas a la autoridad demandada; d) En el acto de la notificación entréguese certificación de esta sentencia al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, y e) Oportunamente, devuélvanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen”.

⁵³⁴ Art. 40 LJCA: “*El juicio contencioso administrativo terminará por resolución de la Sala, en los casos siguientes:*

- a) *por resolver el demandado favorablemente la petición del demandante;*
- b) *por desistimiento del actor, sin que sea necesario la aceptación del demandado;*
- c) *por expresa conformidad del demandante con el acto administrativo impugnado;*
- ch) *por no rendirse prueba sobre la existencia del acto administrativo impugnado, cuando aquella fuere necesaria;*
- d) *por revocación del acto impugnado;*
- e) *por fallecimiento del demandante, si el acto impugnado afectare únicamente a su persona;*
- y,
- f) *cuando se hubiere ejercitado la misma acción en un juicio anterior que hubiere terminado de conformidad con esta ley, siempre que se trate de las mismas personas, o sus causahabientes, de la misma causa o motivo y del mismo acto impugnado”.*

⁵³⁵ Según la doctrina de la Sala de lo Contencioso Administrativo “el desistimiento en materia procesal consiste en el acto de abandonar la instancia, la acción o cualquier otro trámite del procedimiento”. Supone no efectuar un pronunciamiento sobre el fondo, por lo que no se produce el efecto de cosa juzgada. Tampoco hay renuncia por parte del desistido: puede iniciarse de nuevo otro proceso si el derecho no ha prescrito.

- 3) Por expresa conformidad del demandante con el acto administrativo impugnado. Parece un supuesto específico de desistimiento. La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia exige la constancia expresa de esta conformidad.
- 4) Por no rendirse prueba sobre la existencia del acto administrativo impugnado, cuando aquélla fuese necesaria. El demandado no ha demostrado la existencia de una actividad administrativa contraria a sus intereses.⁵³⁶ En cualquier caso, no debe exigirse cuando la actividad impugnada hubiera sido una vía de hecho, pues en tal caso el objeto del recurso es justamente un supuesto en el que no existe acto administrativo previo, y por ello es precisamente por lo que se demanda a la Administración. Por otra parte, debe notarse que si la Administración niega la existencia del acto, corresponde al demandante probar lo contrario, y de no hacerlo procede la terminación del proceso.
- 5) Por revocación del acto impugnado. El supuesto se puede incluir en el primero, del que constituye una modalidad especial para el caso de que hubiera actos administrativos desfavorables cuya anulación se pretenda. En este sentido, la revocación es procedente frente a actos administrativos desfavorables, pues los favorables han de ser eliminados mediante el recurso de lesividad, como la propia Sala tiene declarado.
- 6) Por fallecimiento del demandante⁵³⁷.
- 7) Por efecto de la cosa juzgada material.

⁵³⁶ Es causa de determinación refrendada por la doctrina de la Sala de lo Constitucional.

⁵³⁷ Si el acto impugnado afectare únicamente a su persona; por ejemplo, petición de pensión.

5.2.7.7.3. Régimen General A Todos Los Medios De Terminación.

El artículo 33 de la LJCA establece que *“pronunciada la sentencia definitiva se notificará a las partes y además, se certificará a la autoridad o funcionario demandado”*.

Aunque el precepto parezca restringirse a la terminación por sentencia, su régimen debe resultar aplicable a todos los medios de determinación del procedimiento, pues de otro modo podría incurrirse en una clara descoordinación entre el Órgano Judicial que ha declarado conclusa la causa, y el Órgano Administrativo que desconociendo este hecho no obre en consecuencia (por ejemplo, en caso de fallecimiento del actor, por efecto de cosa juzgada material, etc.).

5.2.7.7.4. Ejecución De La Sentencia.

El artículo 34 inciso primero de la LJCA⁵³⁸ dispone que el funcionario o autoridad que reciba la certificación de la sentencia se cuidará de darle cumplimiento en el plazo de 30 días. Los funcionarios o autoridades afectados no podrán excusarse de cumplir la sentencia pretextando razones de obediencia jerárquica⁵³⁹. Es más, a dicho superior jerárquico se acudirá

⁵³⁸ Art. 34 LJCA: *“Recibida la certificación de la sentencia, la autoridad o funcionario demandado, practicará las diligencias para su cumplimiento dentro del plazo de treinta días, contados desde aquél en que sea recibida la certificación. Si la sentencia no pudiere cumplirse por haberse ejecutado de modo irremediable, en todo o en parte el acto impugnado, habrá lugar a la acción civil de indemnización por daños y perjuicios contra el personalmente responsable, y en forma subsidiaria contra la Administración”*.

⁵³⁹ Art. 35 LJCA: *“Las autoridades o funcionarios a quienes corresponda el cumplimiento de la sentencia, no podrán excusarse de cumplirla invocando razones de obediencia jerárquica”*.

por la Sala requiriéndole al cumplimiento, si no lo llevara a cabo el funcionario o autoridad concernida⁵⁴⁰.

Como se observa, hasta este punto se obra con una especie de deferencia a favor de la Administración, dejando plenamente en sus manos el cumplimiento del fallo, a partir de este momento se acentúa el rigor de la intervención judicial: según el artículo 37, si a pesar del requerimiento la sentencia no se cumpliera, la Sala la hará cumplir coactivamente (esta expresión de la Ley es particularmente inocente, pues desconocemos el modo como la Sala podrá llevar a cabo la coacción directa sobre los responsables del incumplimiento), solicitando los medios necesarios al Órgano Ejecutivo, y mandará procesar al desobediente, quien quedará desde ese momento suspenso en el ejercicio de sus funciones (puntualizaciones éstas que de aplicarse masivamente adquieren un efecto disuasorio de apreciables dimensiones).

Aparte del régimen general anteriormente transcrito, el artículo 39 de la LJCA contempla provisiones expresas para el caso de que la Administración pública fuere condenada al pago, entrega o devolución de una cantidad líquida. En este caso la Sala comunicará el contenido de la sentencia al Ministro del Ramo correspondiente, al Ministro de Hacienda, a la Corte de Cuentas de la República, a las instituciones y entidades que se manejan con presupuestos especiales, al funcionario que determine la ley, a fin de que le libren y autoricen las órdenes de pago con cargo a las partidas de su presupuesto de gastos. El legislador ha previsto las complicaciones derivadas sobre este punto del principio de previa consignación del gasto, disponiendo además que, si no fuere posible cargar la orden de pago al

⁵⁴⁰ Art. 36 LJCA: *“Si la autoridad o funcionario demandado no procede al cumplimiento de la sentencia en el plazo a que se refiere el artículo 34, la Sala, a solicitud de parte, requerirá al superior jerárquico inmediato para que la haga cumplir”*.

presupuesto vigente, el Ministro o funcionario respectivo incluirá en el presupuesto de gastos del año siguiente las asignaciones o partidas necesarias para el pago de lo ordenado en sentencia.

Por último, el capítulo VII de la LJCA regula la suspensión de la ejecución de las sentencias contencioso administrativas. El funcionario o autoridad demandado deberá presentar la solicitud de suspensión, previa aprobación de su superior jerárquico, en el plazo de quince días a contar desde el siguiente a la recepción de la certificación de la sentencia, aunque si la causa de suspensión fuere sobreviniente (circunstancias que habrá de demostrarse, a pesar de que la ley no lo diga) no existirá plazo alguno de solicitud⁵⁴¹. Se concederá audiencia al demandante por el término de 48 horas, pudiendo suspenderse la ejecución por alguna de estas causas⁵⁴².

⁵⁴¹ Art. 42 LJCA: “La solicitud de suspensión en los casos a que se refiere el artículo anterior deberá presentarse al tribunal por la autoridad o funcionario demandado, previa aprobación del superior jerárquico, dentro de los quince días siguientes a aquél en que se reciba la certificación de la sentencia por la autoridad administrativa encargada de cumplirla. Cuando la causa fuere sobreviniente podrá pedirse la suspensión de la ejecución de la sentencia en cualquier tiempo”.

⁵⁴² Art. 41 LJCA: “La ejecución de la sentencia sólo podrá ser suspendida total o parcialmente por resolución de la Corte Suprema de Justicia, previa audiencia al demandante por el término de cuarenta y ocho horas, fundándose en alguna de las causas siguientes:

a) si ocasionare o pudiere ocasionar peligro de trastorno grave del orden público, supresión o suspensión de un servicio público esencial a la comunidad, o la privación del uso colectivo real y actual de una causa destinada a un fin público; y,

b) cuando su cumplimiento implicare grave detrimento de la Hacienda Pública.

La suspensión a que se refiere la letra a) del presente artículo, surtirá efecto durante el tiempo que persistan las causas que la motivaron. Desaparecidas éstas, podrá ejecutarse la sentencia a petición de parte.

En el caso de suspensión a que se refiere la letra b) del presente artículo la Corte Suprema de Justicia determinará un plazo prudencial, no mayor de tres años, para el cumplimiento de la sentencia. El Poder Ejecutivo en Consejo de Ministros, fijará la modalidad de pago que dé cumplimiento al fallo en la forma que sea menos gravosa para la Hacienda Pública, lo que pondrá en conocimiento de la Corte Suprema de Justicia, para que conste en el proceso”.

- 1) Si ocasionare o pudiere ocasionar peligro de trastorno grave del orden público, supresión o suspensión de un servicio público esencial o la comunidad, o la privación del uso colectivo real y actual de una cosa destinada a un fin público. Esta suspensión se mantendrá durante el tiempo en que persistan las causas que la motivaron (artículo 41 inciso segundo de la LJCA).
- 2) Cuando su cumplimiento implicare grave detrimento de la Hacienda Pública. Esta suspensión se mantendrá por un plazo prudencial fijado por la Corte Suprema, no superior a 3 años; el Consejo de Ministros fijará la modalidad de pago en la manera que resulte menos gravosa para la Hacienda Pública, lo que pondrá en conocimiento de la Sala para su constancia en el proceso (artículo 41 inciso tercero de la LJCA).

En materia tributaria, la Administración Tributaria al ser notificada de la Sentencia emitida por la Sala que declare ilegal el acto dictado por esta, deberá revocar la resolución mediante la cual se estableció la liquidación oficiosa del impuesto y las multas respectivas, y en caso de ser procedente, deberá ordenar la devolución del impuesto y multa cancelados por el contribuyente afectado.

5.2.7.7.5. Forma De La Sentencia.

En la sentencia definitiva que se pronuncie, tal como lo establece el artículo 31 de la LJCA⁵⁴³, el Tribunal deberá al momento de pronunciarla relacionar

⁵⁴³ Art. 31 LJCA: “En la sentencia definitiva el tribunal relacionará los hechos y cuestiones jurídicas que se controvierten, y los argumentos principales de una y otra parte, dando las

los hechos y cuestiones jurídicas que se controvierten y otra parte, dando las razones y fundamentos legales que estime procedente y citando las leyes y doctrina que considere aplicables, se estimará el valor de la prueba fijando los principios en que se funda para admitir o desechar aquellas cuya calificación deja la ley a su juicio.

En cumplimiento con el principio de congruencia, la sentencia recaerá exclusivamente sobre los asuntos que han sido controvertidos, declarando la legalidad o ilegalidad del acto administrativo impugnado, y contendrá el pronunciamiento que corresponda a las costas, daños y perjuicios conforme el derecho común.

Cuando en la sentencia se declare la ilegalidad total o parcial del acto administrativo impugnado, se dictará en su caso las providencias pertinentes para el pleno establecimiento del derecho violado.

5.2.7.7.6. Notificación De La Sentencia.

Pronunciada la sentencia, se notificará a las partes y además se certificará a la autoridad o funcionario demandado.

razones y fundamentos legales que estime procedentes y citando las leyes y doctrinas que considere aplicables; estimará el valor de las pruebas, fijando los principios en que se funde para admitir o desechar aquéllas cuya calificación deja la ley a su juicio. La prueba vertida se relacionará a juicio discrecional de la Sala”.

5.3. EL AMPARO.

Cuando se ha agotado el recurso de apelación y el procedimiento contencioso administrativo, si el contribuyente aún no ve satisfecha su pretensión de modificación o revocación de la resolución emitida por la DGII, y considera que con ello se lesionan derechos constitucionales, el legislador plantea la posibilidad de recurrir de dicha resolución mediante el Amparo, ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

El amparo es la garantía constitucional que protege a toda persona, contra cualquier acto de autoridad, en caso de violación actual o inminente de los derechos reconocidos por la Constitución con excepción de la libertad ambulatoria o personal⁵⁴⁴.

El recurso de amparo o acción de amparo es una acción constitucional que tutela los derechos constitucionales del ciudadano y que reconoce y falla un Tribunal Constitucional o Corte Suprema, cumpliendo una doble función: de protección al ciudadano en sus garantías fundamentales y, a la propia constitución al garantizar la inviolabilidad de sus preceptos ya sea por normas generales contrarias a dichos preceptos o por actos de autoridad que vulneren el contenido o los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución⁵⁴⁵.

En general, el amparo es una acción judicial cuyo objetivo consiste en proteger todos los derechos diferentes de la libertad física o ambulatoria

⁵⁴⁴ BRISEÑO SIERRA, H., *“Teoría y Técnica de Amparo”*, Puebla, México, 1966, Pp. 7

⁵⁴⁵ Tomado de: http://es.wikipedia.org/wiki/Acci%C3%B3n_de_Amparo, sitio consultado el 31 de octubre de 2008 a las 10:25 hrs.

(estos se encuentran protegidos específicamente por el *habeas corpus*)⁵⁴⁶. Así como el *habeas corpus* garantiza el ejercicio de la libertad física o ambulatoria, el amparo tiende a garantizar cualquiera de los derechos fundamentales. De modo que puede recurrir a esta acción quien se vea privado de ejercer cualquiera de los derechos reconocidos expresa o implícitamente por la Constitución o, en su caso, en tratados internacionales.

La finalidad del recurso de amparo es asegurar a los habitantes el goce efectivo de sus derechos constitucionales protegiéndolos de toda restricción o amenaza ilegal o arbitraria contra los mismos por parte de los órganos estatales o de otros particulares con excepción de la libertad física⁵⁴⁷.

El proceso de amparo tiene por finalidad la defensa de la vigencia efectiva de la Constitución, y en particular de los derechos fundamentales y de cualquier otra categoría de derechos que constitucionalmente puedan ser protegidos a las personas⁵⁴⁸.

⁵⁴⁶ El Hábeas Corpus es una institución jurídica que garantiza la libertad personal del individuo, a fin de evitar los arrestos y detenciones arbitrarias

⁵⁴⁷ Tomado de: www.jurisprudencia.gob.sv/, sitio consultado el día 31 de octubre de 2008 a las 11:00 hrs.

⁵⁴⁸ Los derechos fundamentales o garantías individuales como se les conoce, son aquellos derechos humanos garantizados con rango constitucional que se consideran como esenciales en el sistema político que la Constitución funda y que están especialmente vinculados a la dignidad de la persona humana. Es decir, son aquellos derechos que dentro del ordenamiento jurídico disfrutan de un estatus especial en cuanto a garantías (de tutela y reforma).

5.3.1. Procedencia.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 3 de la Ley de Procedimientos Constitucionales⁵⁴⁹: *“Toda persona puede pedir amparo ante la Sala de Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, por violación de los derechos que le otorga la Constitución”*. Este artículo da la potestad a toda persona que haya sido objeto de violación de uno de los derechos que como persona humana le reconoce la Constitución, para interponer el recurso de amparo, con el fin de hacer efectivo y restablecer el derecho violentado. Al mismo tiempo el artículo 12 en su inciso segundo de la ley en cuestión, establece que la acción de amparo procede contra toda clase de acciones u omisiones de cualquier autoridad, funcionario del Estado o de sus órganos descentralizados y de las sentencias definitivas pronunciadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo que violen aquellos derechos – los que otorga la Constitución - u obstaculicen su ejercicio⁵⁵⁰.

En materia tributaria, específicamente en la liquidación de oficio, en la mayoría de los casos el amparo es solicitado porque se estiman vulnerados los derechos de propiedad, audiencia y debido proceso, así como el principio de presunción de inocencia, protegidos por la Constitución en los Arts. 2, 11 y 12⁵⁵¹. La acción de amparo, procede en relación a los siguientes actos:

⁵⁴⁹ Aprobada por D.L. N° 2996, de 14/01/60, publicada en el Diario Oficial N° 15, Tomo 186, de 22 de enero de 1960.

⁵⁵⁰ El artículo 14 de la Ley de Procedimientos Constitucionales establece, que la demanda de amparo podrá presentarse por la persona agraviada, por sí o por su representante legal o su mandatario, con la formalidad de ser por escrito y cumpliendo con los requisitos ahí mismo señalados.

⁵⁵¹ En este sentido, las sentencias Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia referencias N° 434-2002 y 164-C-2000.

- a) *Actos administrativos*: Estos comprenden las acciones u omisiones administrativas de los funcionarios públicos –tanto de órganos centralizados como de los descentralizados- que violen derechos constitucionales o que obstaculicen su ejercicio. En materia tributaria los actos emitidos por la Administración Tributaria que violen derechos reconocidos y protegidos por la Constitución pueden ser atacados a través del recurso de amparo, por ejemplo: el acto de liquidación oficiosa del impuesto que tiende a vulnerar derechos como el de propiedad, audiencia y debido proceso, reconocidos en la Constitución, especialmente cuando esta tiene lugar mediante base estimativa⁵⁵².
- b) *Leyes Autoaplicativas*: En nuestro país no procede el amparo en contra de una ley de modo general. Para impugnar las leyes inconstitucionales el remedio específico previsto en nuestra Constitución es el proceso de inconstitucionalidad⁵⁵³. Sin embargo, en jurisprudencia salvadoreña⁵⁵⁴ desde hace mucho tiempo, se ha aceptado que sí procede el amparo contra actos o providencias violatorios de un derecho constitucional, ejecutados en cumplimiento de una ley, y en tal caso se ha dicho que no procede el amparo contra leyes inconstitucionales, salvo cuando se impugnan conjuntamente los actos de aplicación individual de aquellas. Existe jurisprudencia reiterada de la Sala de la Constitucional de la procedencia de amparo contra ley, cuando actos de la Administración Tributaria son realizados en cumplimiento de una ley, como por ejemplo

⁵⁵² Artículo 184 C. T., literal b): “...*Sobre base estimativa, indicial o presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión normal con el hecho generador del impuesto permitan inducir o presumir la cuantía del impuesto...*”

⁵⁵³ La acción de inconstitucionalidad o recurso de inconstitucionalidad es una herramienta jurídica a través de la cual, se pretende la declaración de inconstitucionalidad de una norma, alegando que atenta contra la ley fundamental de un Estado.

⁵⁵⁴ GUTIÉRREZ CASTRO. G. M. “*Derecho Constitucional Salvadoreño*”. Catálogo de Jurisprudencia, “*Procedencia de amparo contra leyes*”. Pp. 231.

en la liquidación oficiosa por error aritmético, ya derogado; en cuyo procedimiento se establecía que la Administración Tributaria al detectar un error aritmético, requería al contribuyente para que expresara su conformidad o no con el acto que modificaba la declaración presentada originalmente por éste y si éste estaba de acuerdo con las modificaciones realizadas por la Administración, debía presentar una declaración modificatoria en los términos planteados por aquella, debiendo pagar al mismo tiempo el impuesto complementario y la multa determinada, obligando al contribuyente a una auto sanción, pudiendo ser este procedimiento contrario a la presunción de inocencia establecido en el artículo 12 de la Cn., dicho acto se realizaba en cumplimiento de una disposición legal establecida en el Código Tributario, la cual necesitaba el acto posterior de la Administración Tributaria para poder surtir efectos jurídicos, por lo tanto, se atacaría ese acto que se realizaba y que violentaba un derecho reconocido por la Constitución.

- c) Resoluciones judiciales violatorias de derechos constitucionales: El amparo no debe ser considerado como una instancia mas dentro de los procesos, por lo que este tipo de amparo, es uno contra resoluciones que pronuncien los jueces que violenten derechos fundamentales, sea aplicando leyes inconstitucionales o simplemente violando derechos esenciales de las partes en la actuación judicial, con el requisito de haber agotado todos los recursos dados a quien se considere agraviado por la ley. En estos supuestos y si se cumplen los presupuestos de la institución, nuestra jurisprudencia ha aceptado que procede el amparo contra las resoluciones judiciales. En materia tributaria son las resoluciones emitidas por la Sala de lo Contencioso Administrativa que pueden ser atacadas a través de un recurso de amparo.

5.3.2. Competencia.

El único órgano competente para conocer el proceso de amparo es la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Los jueces de primera instancia solo tienen intervención parcial en el proceso de amparo, según lo ordena el artículo 15 L.Pr.Cn⁵⁵⁵ y que se contrae únicamente a la recepción de la demanda cuando el actor tuviere su domicilio fuera de la sede de la Sala de lo Constitucional. Dicha competencia también tiene su asidero legal en el artículo 174 inciso primero de la Cn. el cual dice *“que la Corte Suprema de Justicia tendrá una Sala de lo Constitucional a la cual corresponderá conocer y resolver las demandas de inconstitucionalidad de las leyes, decretos y reglamentos, los procesos de amparo...”*. El artículo 82 de la Cn., establece como atribución primera “conocer de los procesos de amparo” ; y artículo 247 de la Cn. establece que toda persona puede pedir amparo ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia por violación de los derechos que otorga la presente Constitución.

5.3.3. Las Partes En El Amparo.

Para poder hablar de las partes en el recurso de amparo debemos referirnos al concepto de legitimación procesal. Esta consiste en la consideración especial que tiene la ley, dentro de cada proceso, a las personas que se hallan en una determinada relación con el objeto del proceso, y, en virtud de

⁵⁵⁵ Art 15 L.Pr.Cn.: *“La demanda se presentará en la Secretaría de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia; pero las personas que tuviesen su domicilio fuera de la sede del Tribunal, también podrán presentarla ante un Juez de Primera Instancia, quien identificará al demandante y hará constar esta circunstancia al pie del escrito de demanda en la nota en que se exprese el día y hora de su presentación.”*

la cual, exige, para que la pretensión procesal pueda ser examinada en cuanto al fondo, que sean dichas personas las que figuren como partes en tal proceso⁵⁵⁶.

5.3.3.1. Legitimación Procesal Activa.

Puede decirse que en lo que a la legitimación activa respecta, la ley salvadoreña continúa en la tradición restrictiva. Así, el artículo 14 inciso primero de la L. Pr. Cn. dispone: *“que la demanda de amparo solo puede presentarse por la persona agraviada, por sí o por su representante legal o mandatario”*⁵⁵⁷.

5.3.3.2. Legitimación Procesal Pasiva.

De conformidad al inciso segundo del artículo 12 de la L.Pr.Cn., el Sujeto Pasivo de la acción o demandado, puede ser cualquier autoridad, funcionario del Estado o de sus órganos descentralizados, la Sala de lo Contencioso Administrativo. Debe de entenderse por autoridad todo órgano del Estado que desempeña una función específica tendiente a realizar las atribuciones estatales en nombre de aquel⁵⁵⁸.

⁵⁵⁶ Tomado de <http://www.jurisprudencia.gob.sv/exploiis/consultas/resultado.asp?nBD=>, sentencia N° 322-99, sitio Consultado el 01 de noviembre de 2008 a las 16:50 hrs.

⁵⁵⁷ En virtud del Principio llamado de iniciativa o instancia de parte agraviada.

⁵⁵⁸ En cada proceso deben legitimarse activa y pasivamente las personas que intervienen en la relación jurídica procesal, y el proceso de amparo no es la excepción; quien ha sufrido alguna supuesta violación a sus derechos constitucionales es quien debe pedir amparo, y tal petición debe formularse frente a quien emitió el acto que aparentemente lesiona tales derechos constitucionales.

En materia tributaria, específicamente en el procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto, la legitimación procesal pasiva corresponde a la DGII que es la autoridad que efectúa el acto administrativo de la liquidación, el TAIIA que conoce en recurso de apelación y confirma la actuación de aquella y la Sala de la Contencioso Administrativo que conoce vía recurso administrativo confirmando lo resuelto por ambas.

5.3.3.3. Intervención Del Fiscal General De La República.

La Fiscalía General de la República tiene como una de sus funciones “promover de oficio o a petición de parte, la acción de la justicia en defensa de la legalidad” (ordinal primero del artículo 193 Cn.). La intervención que el Fiscal General de la República tiene en el proceso de amparo debe ser para velar por la observancia del orden constitucional. Se ha opinado que el Fiscal General de la República no debe ser, como la autoridad demandada o el tercero a quien beneficie el acto reclamado, otra contraparte del quejoso en el proceso de amparo, sino una parte equilibradora de las pretensiones de los demás, desde el punto de vista constitucional⁵⁵⁹.

5.3.4. Inicio Del Procedimiento.

5.3.4.1. Demanda.

La demanda de amparo podrá presentarse por la persona agraviada, por sí o por su representante legal o su mandatario, por escrito y deberá expresar:

⁵⁵⁹ Art. 17 L.Pr.Cn. *“El Ministerio Público intervendrá en el juicio en defensa de la constitucionalidad”.*

- 1) El nombre, edad, profesión u oficio y domicilio del demandante y, en su caso, los de quien gestiona por él. Si el demandante fuere una persona jurídica, además de las referencias personales del apoderado, se expresará el nombre, naturaleza y domicilio de la entidad.
- 2) La autoridad o funcionario demandado, en materia tributaria, las autoridades demandadas son: el Director General de la DGII, el TAI y la Sala de lo Contencioso Administrativo⁵⁶⁰.
- 3) El acto contra el que se reclama. La liquidación oficiosa del impuesto y la imposición de multas.
- 4) El derecho protegido por la Constitución que se considere violado u obstaculizado en su ejercicio, en materia tributaria, los derechos generalmente violados son: la presunción de inocencia, el derecho de audiencia, el derecho de propiedad, entre otros.
- 5) Relación de las acciones u omisiones en que consiste la violación.
- 6) Las referencias personales del tercero a quien beneficie el acto reclamado, caso de que lo haya⁵⁶¹.
- 7) El lugar y fecha del escrito y firma del demandante o de quien lo hiciera a su ruego.

⁵⁶⁰ Legitimación procesal pasiva.

⁵⁶¹ El artículo 16 L.Pr.Cn. establece que *“Podrá también mostrarse parte en el juicio el tercero a quien beneficie la ejecución del acto reclamado, y tomará el proceso en el estado en que lo encuentre, sin poder hacerlo retroceder por ningún motivo”*.

Con la demanda se acompañará una copia firmada de la misma⁵⁶².

5.3.4.1.1. *Lugar De Presentación De La Demanda.*

La demanda se presentará en la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, pero las personas que tuvieren su domicilio fuera de la sede del tribunal, también podrán presentarla ante un Juez de Primera instancia y fija los límites a cumplirse en este segundo caso⁵⁶³.

5.3.5. Suspensión Del Acto Reclamado.

Nuestra Ley de Procedimientos Constitucionales contempla:

- 1) La suspensión de oficio o a petición de parte.
- 2) La suspensión provisional inmediata y la definitiva.

En el auto en que se admite la demanda interpuesta, la Sala debe resolver sobre la suspensión del acto contra el que se reclama, aun cuando el peticionario no la hubiere solicitado⁵⁶⁴. En esta disposición se advierte claramente que existen dos formas de concederse la suspensión: a petición de parte u oficiosamente por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. En ambos casos se alude a la llamada suspensión provisional inmediata del acto reclamado, o sea aquella que se concede antes de haberse pedido informe a la autoridad o funcionario demandado y

⁵⁶² Artículo 14 Ley de Procedimientos Constitucionales.

⁵⁶³ Artículo 15 L.Pr.Cn.

⁵⁶⁴ Artículo 19 inciso 1°, L.Pr.Cn.

se basa en el mero análisis de la demanda. Al respecto, Acosta Romero⁵⁶⁵ señala, que “ante la posibilidad de violación de un derecho fundamental de la persona humana reconocido en el texto constitucional, conviene ordenar la suspensión inmediata del acto reclamado aun antes de su constatación”. El artículo 20 de la L.Pr.Cn dispone que: “*Será procedente ordenar la suspensión provisional inmediata del acto reclamado cuando su ejecución pueda producir un daño irreparable o de difícil reparación por la sentencia definitiva*”.

La suspensión provisional es calificada de provisional porque su subsistencia dura mientras la Sala dicta la resolución que corresponda en este que es un verdadero incidente⁵⁶⁶ así lo califica la Ley en su artículo 24, es decir, el de suspensión, concediendo o negando definitivamente la paralización del acto reclamado. Antes de ello la Sala pedirá informe al funcionario o autoridad demandados, quien deberá rendirlo en un plazo de 24 horas⁵⁶⁷, y en tal informe, la autoridad deberá concretarse a expresar si son ciertos o no los hechos que se le atribuyen. La doctrina postula que en este informe la autoridad demandada debe esgrimir las razones que juzgue conducentes para demostrar la improcedencia de la suspensión del acto reclamado.

La falta de informe dentro del término legal, hará presumir la existencia del acto reclamado para los efectos de la suspensión, y se debe imponer al funcionario responsable una multa (artículo 22 de la L.Pr.Cn.), recibido el

⁵⁶⁵ ACOSTA ROMERO, M. y Genaro Gombora Pimental, “*Ley de Amparo y Constitución*”, jurisprudencia, doctrina, México, 1985, Pp. 127

⁵⁶⁶ Un incidente es, en Derecho, una cuestión accesoria a un procedimiento judicial. Es un litigio accesorio con ocasión de un juicio, que normalmente versa sobre circunstancias de orden procesal.

⁵⁶⁷ Artículo 21 L.Pr.Cn.

informe o transcurrido el plazo sin que el demandado lo rindiere, se mandará a oír al Fiscal de la Corte.

“Con la contestación del Fiscal o sin ella, la Sala resolverá sobre la suspensión, decretándola, declarándola sin lugar, o, en su caso, confirmando o revocando la provisional si se hubiere decretado”⁵⁶⁸. Si en este estado se decreta la suspensión o si se confirma la provisional estamos en presencia de la suspensión definitiva del acto reclamado.

El artículo 24 de la L.Pr.Cn., fija las sanciones para el caso de incumplimiento y desobediencia de las resoluciones suspensivas y establece las formas de cómo notificar las suspensiones y como se puede rendir el informe previo.

En el artículo 25 de la L. Pr. Cn., dispone que la resolución que deniegue la suspensión del acto no causa estado y podrá revocarse en cualquier estado del juicio siempre que la Sala lo estime procedente.

En el tipo de amparo que nos ocupa la suspensión del acto se reduce a que no se haga efectivo el cobro del impuesto o de la multa determinada hasta que se resuelva el recurso de amparo; por regla general, cuando el contribuyente no ha hecho efectivo el pago del impuesto y multa determinados, la Sala de lo Constitucional suspende el acto reclamado; pero si el contribuyente ha hecho efectivo el pago del impuesto y multa determinados no hay necesidad de suspender el acto ya que este ha sido ejecutado, no obstante lo anterior, si el recurso de amparo es favorable al contribuyente, la Sala ordena que la Administración Tributaria devuelva la suma cancelada por el contribuyente y el resarcimiento de daños y perjuicios

⁵⁶⁸ Artículo 23 inciso 2°, L.Pr.Cn.

que pudo haber causado, debiendo ésta efectuar las acciones pertinentes para hacer efectiva tal devolución.

5.3.6. Procedimiento.

Resuelta la suspensión, se debe pedir nuevo informe a la autoridad o funcionario demandado, cuyo plazo para rendirlo y contenido indispensable están establecidos en el artículo 26 L.Pr.Cn⁵⁶⁹. En este punto es importante recalcar que la Sala podrá, si lo considera conveniente solicitar a la autoridad demandada el expediente administrativo respectivo, a efecto de analizar aquella documentación pertinente que respalda la actuación de la Administración, debiendo ésta certificar únicamente los pasajes en los cuales apoya la legalidad del acto.

Transcurrido el plazo para rendir el informe, se haya rendido este o no, ocurre una primera ronda de traslados al fiscal de la Corte, al demandante y al demandado⁵⁷⁰. Usualmente no se hace uso de tales traslados.

Concluidos los términos de los traslados y una eventual audiencia que se concedería a los terceros cuando fueren varios, se abre juicio a prueba si fuere necesario. Esta necesidad la califica la Sala. Lo común es que estime que no es necesario abrir a pruebas si del informe de la autoridad demandada resulta que es cierto el acto reclamado, pero en la práctica

⁵⁶⁹ Art. 26. *“Resuelta la suspensión, se pedirá nuevo informe a la autoridad o funcionario demandado, quien deberá rendirlo detalladamente dentro de tercero día más el término de la distancia, haciendo una relación pormenorizada de los hechos, con las justificaciones que estime convenientes y certificando únicamente los pasajes en que apoye la legalidad del acto”.*

⁵⁷⁰ Artículos 27 y 28 L.Pr.Cn.

puede ocurrir que en el informe se reconozca la comisión del acto en forma parcial, o se le atribuyan características que no corresponden a su naturaleza real, o que sea preciso establecer los daños y perjuicios inferidos por el mismo, por lo que la aplicación tajante de la mencionada regla jurisprudencial podría afectar el derecho probatorio de las partes⁵⁷¹.

Algunos aspectos de interés en esta materia son, en primer lugar, que muchos amparos han fracasado, por lo que los demandantes no se cuidan de probar el agravio sufrido y la titularidad del derecho conculcado. Al respecto la Sala de lo Constitucional ha expresado: *“Es doctrina sostenida por esta Sala, que para que proceda acceder a la demanda de amparo son requisitos indispensables el probar por parte del agraviado o quejoso, ser titular del derecho subjetivo violado por el supuesto acto inconstitucional; además que se han cometido los actos de autoridad que reclama y que las acciones u omisiones en que consistan dichos actos violan determinados derechos constitucionales.”*⁵⁷².

Finalmente al estar orientado el proceso constitucional por el principio inquisitorio, por ser atinente a cuestiones de evidente orden público, no se deben admitir en él ciertos elementos de prueba, como la confesión, que se basan en el poder de disposición de las partes.

Concluida la prueba el artículo 30 L.Pr.Cn. tiene previsto otra ronda de traslados y en este caso a todas las partes, la cual les es concedida por el término de tres días a cada uno para que formulen y presenten sus

⁵⁷¹ La actividad probatoria constituye un derecho de las partes de todo proceso legal que consiste en la actividad necesaria que implica demostrar la verdad de un hecho, su existencia o contenido según los medios establecidos por la ley.

⁵⁷² Tomado de http://www.jurisprudencia.gob.sv/explois/consultas/resultado_libre.asp, sitio Consultado el 01 de noviembre a las 18:43 hrs.

respectivos alegatos escritos cuando aquí lo propio sería una audiencia común.

5.3.7. Sobreseimiento En El Amparo.

Sobreseimiento: *“Es la acción y efecto de sobreseer y este significa cesar en el procedimiento o curso de una causa. El sobreseimiento es un acto procesal derivado de la potestad judicial que concluye una instancia judicial en el amparo, sin decir sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado (cuestión de fondo) sino atendiendo a circunstancias o hechos diversos de ello”*⁵⁷³.

La Ley de Procedimientos Constitucionales en el artículo 31 prescribe como casos de sobreseimiento los siguientes:

- 1) Por desistimiento del autor sin que sea necesaria la aceptación del demandado.
- 2) Por expresa conformidad del agraviado en el acto reclamado.
- 3) Por advertir el tribunal que la demanda se admitió en contravención a los artículos 12, 13 y 14⁵⁷⁴.
- 4) Por no rendirse prueba sobre la existencia del acto reclamado, cuando aquella fuere necesario.
- 5) Por haber cesado los efectos del acto.
- 6) Por fallecimiento del agraviado si el acto reclamado afectare únicamente a él⁵⁷⁵.

⁵⁷³ BERTRAND GALINDO, F. y otros. *“Manual de Derecho Constitucional”*, 2º Edición. Tomo I. Pág. 442.

⁵⁷⁴ Siempre que no se trate de un error de derecho.

Por otro lado, las hipótesis previstas en los literales 1), 2) y 5) del artículo transcrito, parecen obedecer a una concepción privatista del amparo o, al menos, no se destacan los otros efectos que el sobreseimiento puede tener en tales casos, cuando el acto reclamado fuere violatorio de derechos constitucionales, como sería la imposición de multas, indemnización de daños y perjuicios e inclusive sanciones más drásticas, debidas a aquella violación – sin perjuicio de responsabilidades de otra naturaleza – no importando que el quejoso quedara satisfecho en sus pretensiones.

5.3.8. Ejecución De La Sentencia.

Devueltos los traslados y transcurrida la audiencia que tratan los artículos 27 y 30 de la ley en mención se pronunciará la sentencia, en la cual se relacionarán los hechos y cuestiones jurídicas que se controvertan, dando las razones y fundamentos legales que se estiman procedentes y citando las leyes y dictámenes que se consideren aplicables. La Sala podrá omitir la relación de la prueba y los alegatos de las partes, pero hará la apreciación jurídica de la prueba en caso necesario.

Pronunciada la sentencia definitiva se comunicará a la autoridad o funcionario demandado, la sentencia y se notificará a las otras partes.

⁵⁷⁵ Este último caso, solo tenía razón de ser cuando la libertad personal estaba tutelada por el amparo y no ahora que se regula por separado éste y el hábeas corpus además, en cualquier caso, es inaudito que la muerte del agraviado libre de responsabilidad a quien violó sus derechos

5.3.9. Efectos De La Sentencia.

En la sentencia que concede el amparo, se ordenará a la autoridad demandada que las cosas vuelvan al estado en que se encontraban antes del acto reclamado⁵⁷⁶. En materia tributaria esto implica que la DGII deberá revocar la resolución mediante la cual estableció la liquidación oficiosa del impuesto o la multa correspondiente, debiendo en caso que el contribuyente haya efectuado el pago de la deuda tributaria determinada, ordenar la devolución de lo pagado indebidamente; así como también el TAIIA y la Sala de lo Contencioso Administrativo, deberán revocar las resoluciones que confirman lo actuado por la Administración Tributaria.

Cuando el amparo sea procedente, cuando el funcionario o autoridad obstaculicen cualquier forma, con sus actos u omisiones el ejercicio del derecho que otorga la Constitución, la sentencia determinará la actuación que deberá seguir la autoridad o funcionario responsable, quien estará obligado a dictar sus providencias en el sentido indicado, y si no se hace dentro del plazo que se señale, incurrirá en el delito de desobediencia, y el Tribunal lo mandará procesar. La sentencia contendrá, además, la condena en las costas, daños y perjuicios del funcionario que en su informe hubiere negado la existencia del acto reclamado, o hubiere omitido dicho informe o falseado los hechos en el mismo, esta parte de la sentencia se ejecutará conforme al procedimiento común⁵⁷⁷.

⁵⁷⁶ Si este se hubiere ejecutado en todo o en parte de un modo irremediable habrá lugar a la acción civil de indemnización por daños y perjuicios contra el responsable personalmente y en forma subsidiaria contra el Estado.

⁵⁷⁷ Artículo 35 inciso 2° y 3° L.Pr.Cn.

En el supuesto que la sentencia deniegue el amparo o se estuviere en el caso del numeral 4 del artículo 31 L.Pr.Cn.⁵⁷⁸, se condenará en las costas, daños y perjuicios al demandante; también se condenará en costas, daños y perjuicios al tercero que sucumbiere en sus pretensiones.

5.3.10. Plazo Para El Cumplimiento De La Sentencia.

El funcionario demandado, en este caso la DGII y el TAIIA y la Sala de lo Contencioso Administrativo, deberá proceder al cumplimiento de la sentencia dentro de las veinticuatro horas de haber sido comunicadas o dentro del plazo que el Tribunal señale.

Si la autoridad demandada no procediere al cumplimiento de la sentencia que concede el amparo dentro del término indicado, la Sala requerirá al superior inmediato si lo tuviere, en nombre de la República, para que la haga cumplir o hará dicho requerimiento directamente a la autoridad renuente en caso de no tener superior, todo sin perjuicio de que la Sala comunique el hecho a la Corte Suprema de Justicia para los efectos pertinentes. Si a pesar del requerimiento la sentencia no se cumple en su totalidad, la Corte Suprema de Justicia la hará cumplir coactivamente, solicitando los medios materiales necesarios al Órgano Ejecutivo y mandará a procesar al desobediente, quien quedará desde ese momento, suspenso en sus funciones, aplicándose en su caso lo dispuesto en el artículo 237 de la Cn⁵⁷⁹.

⁵⁷⁸ “4) Por no rendirse prueba sobre la existencia del acto reclamado, cuando aquella fuere necesaria...”

⁵⁷⁹ “Artículo 237.- Desde que se declare por la Asamblea Legislativa o por la Corte Suprema de Justicia, que hay lugar a formación de causa, el indiciado quedará suspendido en el ejercicio de sus funciones y por ningún motivo podrá continuar en su cargo. En caso contrario se hará culpable del delito de prolongación de funciones. Si la sentencia fuere condenatoria, por el mismo hecho quedará depuesto del cargo. Si fuere absolutoria, volverá

5.4. MECANISMOS INTERNACIONALES DE PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.

Una vez agotadas las vías tanto administrativas como jurisdiccionales internas conforme a los principios del Derecho Internacional generalmente reconocidos; si la vulneración de los derechos persiste, debe acudirse a las instancias internacionales para su protección las cuales serían la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y en su caso la Corte Interamericana de Derechos Humanos, establecidas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁵⁸⁰ en su artículo 33⁵⁸¹.

5.4.1. La Comisión Interamericana De Derechos Humanos.

Esta fue establecida, como ya se ha dicho por los estados que suscribieron la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José, y se erige de conformidad al Art. 33 de la misma, esta interviene en los casos de violación de derechos fundamentales del contribuyente como una primera entidad a nivel internacional, llevando a cabo un procedimiento que se describe más adelante, cuyo objetivo es resolver y sobre todo proteger los derechos de los contribuyentes.

al ejercicio de sus funciones, si el cargo fuere de aquellos que se confieren por tiempo determinado y no hubiere expirado el período de la elección o del nombramiento”.

⁵⁸⁰ Suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, San José, Costa Rica, del 7 al 22 de noviembre de 1969. Suscrita por El Salvador el 21/30/95 y ratificada el 30/03/95. D.L. 319 del 30 de marzo de 1995, publicado en el D.O. No.82, Tomo 327, del 05 de mayo de 1995.

⁵⁸¹ Que literalmente dice: “Son competentes para conocer de los asuntos relacionados con el cumplimiento de los compromisos contraídos por los Estados Partes en esta Convención:

- a) la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, llamada en adelante la Comisión, y
- b) la Corte Interamericana de Derechos Humanos, llamada en adelante la Corte”.

5.4.1.1. Funciones De La Comisión Interamericana De Derechos Humanos.

El Pacto de San José, regula las funciones de la Comisión, y establece como función fundamental la de *“promover la observancia y la defensa de los derechos humanos...”* y en el ejercicio de esa función principal, desempeña las siguientes atribuciones⁵⁸²:

“a) estimular la conciencia de los derechos humanos en los pueblos de América;

b) formular recomendaciones, cuando lo estime conveniente, a los gobiernos de los Estados miembros para que adopten medidas progresivas en favor de los derechos humanos dentro del marco de sus leyes internas y sus preceptos constitucionales, al igual que disposiciones apropiadas para fomentar el debido respeto a esos derechos;

c) preparar los estudios e informes que considere convenientes para el desempeño de sus funciones;

d) solicitar de los gobiernos de los Estados miembros que le proporcionen informes sobre las medidas que adopten en materia de derechos humanos;

e) atender las consultas que, por medio de la Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos, le formulen los Estados miembros en cuestiones relacionadas con los derechos humanos y, dentro de sus posibilidades, les prestará el asesoramiento que éstos le soliciten;

⁵⁸² Según el artículo 41 del Pacto de San José.

f) actuar respecto de las peticiones y otras comunicaciones en ejercicio de su autoridad de conformidad con lo dispuesto en los artículos 44 al 51 de esta Convención, y

g) rendir un informe anual a la Asamblea General de la Organización de los Estados Americanos”

5.4.1.2. Competencia De La Comisión.

La competencia de la Comisión está regulada en la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁵⁸³: *“Cualquier persona o grupo de personas, o entidad no gubernamental legalmente reconocida en uno o más Estados miembros de la Organización, puede presentar a la Comisión peticiones que contengan denuncias o quejas de violación de esta Convención por un Estado parte.”*

Lo que deja clara la posibilidad del contribuyente inconforme con una resolución de la DGII a recurrir tal providencia a nivel internacional con miras a la protección de los derechos que considere violentados por la DGII, el TAIIA incluso por la misma Corte Suprema de Justicia en sus resoluciones.

5.4.1.3. El Procedimiento A Seguir Ante La Comisión.

Este procedimiento se establece en el Art. 48 del Pacto de San José, y es el siguiente:

⁵⁸³ en el Art. 44 de la Convención.

La Comisión, al recibir una petición o comunicación en la que se alegue la violación de cualquiera de los derechos que consagra la Convención, procederá en los siguientes términos:

- a. Si reconoce la admisibilidad de la petición o comunicación solicitará informaciones al Gobierno del Estado al cual pertenezca la autoridad señalada como responsable de la violación alegada, en el caso que nos ocupa la Dirección General de impuestos Internos, el TAIIA y la Corte Suprema de Justicia; transcribiendo las partes pertinentes de la petición o comunicación⁵⁸⁴.
- b. Recibidas las informaciones o transcurrido el plazo fijado sin que sean recibidas, verificará si existen o subsisten los motivos de la petición o comunicación. De no existir o subsistir, mandará archivar el expediente;
- c. Podrá también declarar la inadmisibilidad o la improcedencia de la petición o comunicación, sobre la base de una información o prueba sobrevinientes;
- d. Si el expediente no se ha archivado y con el fin de comprobar los hechos, la Comisión realizará, con conocimiento de las partes; el contribuyente y la Administración Tributaria (DGII, TAIIA) Y Corte Suprema de Justicia; un examen del asunto planteado en la petición o comunicación. Si fuere necesario y conveniente, la Comisión realizará una investigación para cuyo eficaz cumplimiento solicitará, y los Estados interesados le proporcionarán, todas las facilidades necesarias;

⁵⁸⁴ Dichas informaciones deben ser enviadas dentro de un plazo razonable, fijado por la Comisión al considerar las circunstancias de cada caso.

- e. Podrá pedir a los Estados interesados cualquier información pertinente y recibirá, si así se le solicita, las exposiciones verbales o escritas que presenten los interesados;
- f. se pondrá a disposición de las partes interesadas, a fin de llegar a una solución amistosa del asunto fundada en el respeto a los derechos humanos reconocidos en esta Convención⁵⁸⁵.

Si se ha llegado a una solución amistosa con arreglo a las disposiciones de la Convención en su artículo 48, la Comisión redactará un informe que será transmitido al peticionario y a los Estados Partes en esta Convención y comunicado después, para su publicación, al Secretario General de la Organización de los Estados Americanos. Este informe contendrá una breve exposición de los hechos y de la solución lograda. Si cualquiera de las partes en el caso lo solicitan, se les suministrará la más amplia información posible⁵⁸⁶.

De no llegarse a una solución, y dentro del plazo que fije el Estatuto de la Comisión, ésta redactará un informe en el que expondrá los hechos y sus conclusiones. Si el informe no representa, en todo o en parte, la opinión unánime de los miembros de la Comisión, cualquiera de ellos podrá agregar a dicho informe su opinión por separado. También se agregarán al informe las exposiciones verbales o escritas que hayan hecho los interesados, es decir el contribuyente y las autoridades demandadas. El informe será

⁵⁸⁵ Sin embargo, en casos graves y urgentes, puede realizarse una investigación previo consentimiento del Estado en cuyo territorio se alegue haberse cometido la violación, tan sólo con la presentación de una petición o comunicación que reúna todos los requisitos formales de admisibilidad.

⁵⁸⁶ Artículo 49 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

transmitido al Estado. Al transmitir el informe, la Comisión puede formular las proposiciones y recomendaciones que juzgue adecuadas⁵⁸⁷.

Si en el plazo de tres meses, a partir de la remisión al Estado del informe de la Comisión, el asunto no ha sido solucionado o sometido a la decisión de la Corte por la Comisión o por el Estado interesado, aceptando su competencia, la Comisión podrá emitir, por mayoría absoluta de votos de sus miembros, su opinión y conclusiones sobre la cuestión sometida a su consideración. La Comisión hará las recomendaciones pertinentes y fijará un plazo dentro del cual el Estado debe tomar las medidas que le competan para remediar la situación examinada. Transcurrido el período fijado, la Comisión decidirá, por la mayoría absoluta de votos de sus miembros, si el Estado ha tomado o no medidas adecuadas y si publica o no su informe⁵⁸⁸.

5.4.2. La Corte Interamericana De Derechos Humanos.

Al igual que la comisión ésta fue establecida por el Pacto de San José en su Art. 33, y es la instancia de mayor jerarquía a nivel americano a la que el contribuyente puede acudir por violaciones a derechos fundamentales, una vez haya pasado por el procedimiento que la Comisión debe efectuar⁵⁸⁹.

⁵⁸⁷ Artículo 50 del Pacto de San José.

⁵⁸⁸ Artículo 51 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

⁵⁸⁹ Esto según el inciso 2 del Art. 61 que dice: "2. *Para que la Corte pueda conocer de cualquier caso, es necesario que sean agotados los procedimientos previstos en los artículos 48 a 50*".

5.4.2.1. Competencia Y Funciones De La Corte.

La competencia y funciones de la corte Interamericana de Derechos Humanos está regulada en el inciso tercero del Art. 62 del Pacto de San José, que dice. *“La Corte tiene competencia para conocer de cualquier caso relativo a la interpretación y aplicación de las disposiciones de esta Convención que le sea sometido, siempre que los Estados Partes en el caso hayan reconocido o reconozcan dicha competencia...”*

Cuando la Corte decida que hubo violación de un derecho o libertad protegidos en la Convención, ésta dispondrá que se garantice al lesionado, en nuestra materia el contribuyente, en el goce de su derecho o libertad conculcados. Dispondrá asimismo, si ello fuera procedente, que se reparen las consecuencias de la medida o situación que ha configurado la vulneración de esos derechos y el pago de una justa indemnización a la parte lesionada. En casos de extrema gravedad y urgencia, y cuando se haga necesario evitar daños irreparables a las personas, la Corte, en los asuntos que esté conociendo, podrá tomar las medidas provisionales que considere pertinentes⁵⁹⁰ ⁵⁹¹.

5.4.2.2. Procedimiento Ante La Corte.

Ya se ha dicho que antes de iniciar el procedimiento ante esta entidad internacional, el contribuyente deberá agotar el procedimiento ante la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, establecido en los Arts. 48

⁵⁹⁰ Art. 63 del pacto de San José.

⁵⁹¹ Si se tratare de asuntos que aún no estén sometidos a su conocimiento, podrá actuar a solicitud de la Comisión.

al 51 de la Convención. El procedimiento ante la Corte se regula en los Arts. 66 al 69 del Pacto.

Las resoluciones de la Corte deberán ser motivadas⁵⁹² y los miembros de este ente tienen derecho a que se agregue su fallo en caso de ser disidente o individual.

“El fallo de la Corte será definitivo e inapelable. En caso de desacuerdo sobre el sentido o alcance del fallo, la Corte lo interpretará a solicitud de cualquiera de las partes, siempre que dicha solicitud se presente dentro de los noventa días a partir de la fecha de la notificación del fallo”⁵⁹³.

Tal fallo es de obligatorio cumplimiento para los Estados parte y *“se comprometen a cumplir la decisión de la Corte en todo caso en que sean partes”⁵⁹⁴.*

“La parte del fallo que disponga indemnización compensatoria se podrá ejecutar en el respectivo país por el procedimiento interno vigente para la ejecución de sentencias contra el Estado”⁵⁹⁵.

“El fallo de la Corte será notificado a las partes en el caso y transmitido a los Estados partes en la Convención”⁵⁹⁶.

⁵⁹² Esto según el Art. 66 del Pacto, que dice: “1. El fallo de la Corte será motivado. 2. Si el fallo no expresare en todo o en parte la opinión unánime de los jueces, cualquiera de éstos tendrá derecho a que se agregue al fallo su opinión disidente o individual”.

⁵⁹³ Art. 67 del Pacto de san José.

⁵⁹⁴ Inciso primero del Art. 68 de la Convención.

⁵⁹⁵ Inciso segundo del Art. 68 del pacto.

⁵⁹⁶ Art. 69 de la convención.

CAPÍTULO 6 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1. CONCLUSIONES.

De la anterior investigación podemos concluir:

1. El TAIIA es un cuerpo colegiado compuesto por cinco funcionarios públicos, un Presidente y cuatro Vocales, lo que significa que la voluntad de la mayoría domina en el colegio, por lo que se deduce que sean expresión de la mayoría, así, sus actos administrativos permanecen válidos aún después de que se declare la anulabilidad del nombramiento de uno de sus miembros, por lo que la falta de idoneidad para firmar la resolución final o sentencia de esta oficina administrativa no invalida todo el procedimiento de apelación administrativo y mucho menos el procedimiento llevado por la DGII.
2. La apelación como recurso administrativo es un remedio administrativo a través del cual se promueve el control de legalidad frente a la misma Administración, con el objeto que se revoque o modifique una decisión dando lugar a un procedimiento en sede administrativa. La interposición y consecuente tramitación de un recurso administrativo de lugar a un procedimiento, que al igual que el seguido para emitir el acto recurrido, es de carácter administrativo y está por ellos sujeto a las mismas normas e inspirado en los mismos principios.
3. El recurso administrativo es el mecanismo procedimental por medio del cual, el administrado afectado directa o indirectamente por una resolución

administrativa, intenta su modificación o eliminación de la vida jurídica, ante el mismo ente que la dictó, o ante su superior en la escala jerárquica.

4. El derecho de acceso a los medios impugnativos legalmente previstos es en principio, un derecho de configuración legal (en sentido material no formal por lo que se incluye en este ámbito a la Constitución), un derecho de prestación que solo puede ejercerse a través de los causes que el legislador establece, el cual goza de un amplio margen de definición y determinación de las condiciones y consecuencia del uso de los medios impugnativos; y en esa regulación se podrá establecer límites al ejercicio de tal derecho.

5. En nuestra legislación, específicamente en el Código Tributario se distinguen tres bases distintas para la liquidación oficiosa de los impuestos, siendo estas la base cierta, la base presuntiva o estimativa y la base mixta; pero en la práctica la más utilizada es la base cierta, y es que se parte de la información contenida en los registros del contribuyente y en los documentos soporte del mismo, y las dos restantes son de casi nula aplicación debido a que se hace uso de elementos no concretos y poco confiables de información por ejemplo las presunciones, indicios e incluso la información de terceros, los cuales a veces no guardan relación directa con la realidad, pudiéndose afectar derechos constitucionales del contribuyente tales como: el derecho de defensa, el derecho de propiedad y el principio de no confiscación. Causa de lo anterior es también el hecho de que el contribuyente, hace una autoliquidación por medio de formularios preestablecidos, lo que permite hacer uso de la base cierta.

6. Con las presunciones establecidas en el Código Tributario respecto de las bases de liquidación de los impuestos, se viola el principio de inocencia establecido en nuestra Constitución en el Art. 12 y esto porque no se le permite al contribuyente hacer uso efectivo de las garantías establecidas para la determinación del impuesto, haciéndolo de una manera arbitraria por parte de la autoridad competente al efecto.

7. En los artículos 5 y 6 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, se le dan amplias facultades al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, lo que constituye un exceso de atribuciones a dicho Tribunal, cuestión que puede llevar a perjudicar los intereses de la Administración Tributaria por un lado, y los del administrado recurrente, por otro, al resolver sobre aspectos no planteados ni alegados; produciéndose resoluciones que vulneran el principio de congruencia; lo anterior podría generar también una vulneración a los principios tributarios, por ejemplo al "*principio nec reformatio impejius*", principio que prohíbe empeorar la situación del recurrente en apelación; pero más específicamente al principio de congruencia de las resoluciones.

6.2. RECOMENDACIONES.

Como producto de la investigación realizada se proponen las siguientes recomendaciones:

1. Se recomienda que la liquidación oficiosa de impuestos sobre base presunta se apoye en elementos indiciarios mas concretos tales como: información real de operaciones comerciales efectuadas por el

contribuyente con terceros en el período tributario en liquidación, lo cual contribuiría a que la liquidación efectuada por la Administración Tributaria vía resolución aporte elementos de prueba mas contundentes y que tal liquidación esté mas apegada a la realidad, demostrando la culpabilidad o no del contribuyente, con lo que se contribuiría a mayor respeto de los derechos constitucionales del contribuyente, tal como el principio de no confiscación.

2. Recomendamos un proceso de liquidación oficiosa en el siguiente orden, plazos y términos: a) Debe establecerse el periodo de duración de la fiscalización en el mismo auto en que se designa; b) debe establecerse un período independiente de alegatos y un período de pruebas en forma independiente, en el cual se analice primeramente la prueba aportada por el contribuyente y posteriormente se fije lugar, día y hora para la realización de una audiencia; c) Debe contemplarse en el Código Tributario un plazo para emitir la resolución de liquidación de oficio del impuesto, con el cual se cumpliría con una pronta y efectiva administración de justicia y sobre todo en dicho procedimiento se estaría dando seguridad jurídica al contribuyente y no se dejaría en incertidumbre; este plazo podría ser de 15 días. d) Notificación de la sentencia en un plazo máximo de 30 días. y e) En consecuencia con lo anterior el incumplimiento de los plazos establecidos debería poseer carácter de silencio administrativo en sentido positivo a favor de las pretensiones del contribuyente.
3. Es necesaria una revisión de la sección segunda del capítulo III del C.T., con el objeto de convertirla en simple y comprensible para el contribuyente y para los operadores jurídicos. Debe además utilizarse una

técnica legislativa mas depurada, de tal manera que los procedimientos sean efectivos sin vulnerar principios reconocidos en la Constitución como son el de garantía de audiencia y la presunción de inocencia y en consideración de los Principios del Derecho Tributario, como el de no confiscación y equidad, además deben considerarse.

4. Es recomendable que se delimiten concretamente las atribuciones del TAIIA otorgadas en el los artículos 5 y 6 de su Ley de Organización y Funcionamiento, ya que tal como se encuentran reguladas concede excesivas facultades a dicho Tribunal, siendo necesario que se interpreten a la luz de la Constitución y sobre todo respetando el Principio de Congruencia en la sentencia, que se encuentra inmersa en el derecho de petición regulado en el artículo 18 de la Cn.

5. Para no obligar al Contribuyente a señalar lugar para recibir notificaciones en el área urbana de San Salvador, y tomando en consideración la falta de recursos de carácter material y humano, que pudieren impedir hacer efectivo el conocimiento de las providencias que dicte el TAIIA, en pro del derecho de defensa que otorga nuestra Constitución es recomendable que éste haga uso de las facultades que le otorga el artículo 5 inc. 2º de su ley, el cual le permite auxiliarse de otras autoridades administrativas, tales como delegaciones fiscales, para dar a conocer a los contribuyentes sus decisiones a través de exhortos, provisiones, comisiones y órdenes, emanadas del mismo; o en todo caso, hacer uso de los medios de notificación reconocidos en los artículos 165, 168, 170 del C.T., tales como notificación por fax, correo electrónico u otros medios electrónicos que dejen rastro perceptible de la notificación.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

ACOSTA ROMERO, M Y GENARO GOMBORA PIMENTEL. **“Ley de Amparo y Constitución: Jurisprudencia y Doctrina”**. México, 1985.

ARELLANO GARCÍA, C. **“Derecho Procesal Civil”**. Editorial Porrúa, México, 1987.

ARIAS VELASCO J. Y OTRO. **“Procedimientos Tributarios”**. 6° edición. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 1996.

ARRIETA GALLEGOS, F. **“Impugnación de las Resoluciones Judiciales”**. 1° edición. Editorial La Idea. San Salvador.

BERTRAND GALINDO, F. Y OTROS. **“Manual de Derecho Constitucional”**. 2° edición, Tomo I.

BIELSA, RAFAEL. **“Cuestiones de Jurisdicción, Acciones y Recursos”**. 1° edición. Editorial La Ley. Buenos Aires, 1956.

BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. **“Teoría y Técnica de Amparo”**. Puebla, 1966.

CALVO ORTEGA, RAFAEL. **“Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario, parte general”**. 8° edición, Civitas Ediciones S.L. Madrid, 2004.

CANESI, JOSÉ. **“Derecho Administrativo”**. 1º edición. Vol. I. Editorial De Palma. Buenos Aires, 1972.

CAÑENGUEZ MONTANO, SAÚL. **“Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador”**. 1º edición. San Salvador, 2002.

CHIOVENDA, GIUSEPPE. **“Instituciones de Derecho Procesal Civil”**. 2º edición. Revista de Derecho Privado, Vol. II. Madrid. 1954.

COUTURE, EDUARDO J. **“Fundamentos de Derecho Procesal Civil”**. 3º edición. Ediciones De Palma. Buenos Aires, 1990.

DEVIS ECHANDÍA, HERNANDO. **“Teoría General del Proceso”**. 1º edición. Editorial Universidad, Buenos Aires, 1984.

DE LA CAÑADA, C. **“Instituciones Prácticas de los Juicios Civiles”**. 1º edición. Tomo I. Madrid, 1845.

DE LA GARZA, S. **“Derecho Financiero Mexicano”**. 19º edición, Editorial Porrúa. México, 2001.

DIEZ, MANUEL MARÍA. **“Manual de Derecho Administrativo”**. 1º edición. Editorial Plus ultra. Buenos Aires, 1979.

FRAGA, GABINO. **“Derecho Administrativo”**. 3º edición. Editorial Porrúa. México, 1944.

FUNDACIÓN TOMÁS MORO. **“Diccionario Jurídico Espasa”**. 1º edición. Editorial Espasa Calpe S.A. Madrid, 1991.

GAMERO CASADO, EDUARDO. **“Derecho Administrativo: La Jurisdicción Contencioso Administrativa. El Acto Administrativo”**. Monografía, Consejo Nacional de la Judicatura, San salvador, 2001.

GAMERO CASADO, EDUARDO. **“La Jurisdicción Contenciosa Administrativa”**, Primera parte. Monografía. Publicación Consejo Nacional de la Judicatura. 2001.

GAMERO CASADO, EDUARDO. **“Temas de Derecho Administrativo II: La Jurisdicción Contencioso Administrativa”**. Texto de apoyo, Consejo Nacional de la Judicatura. San Salvador, 2004.

GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO. **“Curso de Derecho Administrativo”**. 8º edición. Editorial Civitas. Madrid, 1998.

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. **“Derecho Tributario: consideraciones económicas y jurídicas, análisis de legislación, doctrina y jurisprudencia. Parte General”**, Tomo I. 1º edición. Ediciones De Palma. Buenos Aires, 1996.

GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA. **“Derecho Tributario: consideraciones económicas y jurídicas, análisis de legislación, doctrina y jurisprudencia. Parte Especial”**, Tomo II. 1º edición. Ediciones De Palma. Buenos Aires, 1996.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS. **“Derecho Financiero”** 6º edición, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1997.

GORDILLO, AGUSTÍN A. **“Tratado de Derecho Administrativo: Procedimiento y Recursos Administrativos. Parte Especial”**. 3° edición. Editorial Macchi, Buenos Aires, 1982.

GUTIÉRREZ CASTRO, G. MAURICIO. **“Derecho Constitucional Salvadoreño”**. Catálogo de Jurisprudencia, “Procedencia de amparo contra leyes”. 3° edición. Sección de Publicaciones de la Corte Suprema de Justicia. San Salvador, 1993.

IGLESIAS CANLE, INÉS CELIA. **“Los Recursos Contencioso – Administrativos”**. Tirant Lo Blanch. Valencia, 2005.

JARA CRISTI, MANUEL. **“Manual de Derecho Administrativo”**. 1° edición. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 1948.

JIMENEZ GONZÁLEZ, A. **“Lecciones de Derecho Tributario”**. 7° edición, Editorial ECAFSA, México, 2001.

KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE Y OTROS. **“Manual de Derecho Financiero”**. 1° edición. Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de reforma Judicial. San Salvador, 1993.

LEGUISAMÓN, HÉCTOR E. **“Las Presunciones Judiciales y los indicios”** Ediciones de Palma. Buenos Aires, 1991.

LLOBREGAT, JOSÉ GARBERI Y OTRO. **“El Procedimiento Administrativo Sancionador”**. Volumen I, 4º edición. Editorial Tirant Lo Blanch. 2001.

MAGAÑA, ÁLVARO. **“Constitucionalización del Principio de Reserva de Ley Tributaria en El Salvador”**. Publicaciones especiales de la Corte Suprema de Justicia. Departamento de Publicaciones. San Salvador, 1993.

MAGAÑA, ÁLVARO. **“Derecho Constitucional Tributario: el Principio de Legalidad”**, 1º edición, Publicaciones de la Unidad Técnica Ejecutora, San Salvador, 1993.

MARTÍN, JOSÉ MARÍA Y OTROS. **“Derecho Tributario Procesal”**. 2º edición, Ediciones De Palma. Buenos Aires, 1987.

MASCAREÑAS, C Y PELLISE PRATS, B. **“Impugnación”**. NEJ, Tomo XII, Barcelona, 1965.

MAYER, OTTO. **“Derecho Administrativo Alemán”**. Tomo II. Ediciones De Palma. Buenos Aires.

MONTERO AROCA, J. y José Flores Martíes. **“Los Recursos en el Proceso Civil”**. 1º edición. Tirant lo Blanch, Valencia, 2001.

MORENO CATENA, V CON J. GARBERI LLOBREGAT Y V. GIMENO SENDRA. **“Derecho Procesal Civil, Parte Especial”**. Madrid, 2003.

NEUMARK, FRITZ. “**Principios de la Imposición**”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1994.

OSSORIO MANUEL. “**Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**”. 24° edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1997.

PÉREZ ROYO, FERNANDO. “**Derecho Financiero y Tributario, parte general**”, 1° edición, Civitas, Madrid, 1991.

QUELART, JUAN MARTÍN Y OTROS. “**Curso de Derecho Financiero y Tributario**”. 9° edición, Editorial Tecnos S.A., Madrid, 1990.

QUERALT, JUAN MARTÍN Y OTROS. **Curso de Derecho Financiero y Tributario**”. 13° edición, Editorial Tecnos S.A., Madrid, 1998.

QUERALT, JUAN MARTÍN Y OTROS. **Curso de Derecho Financiero y Tributario**”. 15° edición, Editorial Tecnos S.A., Madrid, 2004.

RODRÍGUEZ BEJEIRO, ÁLVARO. “**Introducción al Estudio del Derecho Financiero**” IEF, Ministerio de Hacienda. Madrid. 1976.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. “**Análisis Jurídico del Hecho Imponible**”. Comisión Viaje de Estudios, Universidad de Buenos Aires, Argentina.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. “**Lecciones de Derecho Financiero**”. 9° edición. Publicada por la Universidad Complutense. Madrid. 1991.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. **“Lecciones de Derecho Financiero”**. 10° edición. Publicada por la Universidad Complutense. Madrid. 1993.

TORRÉ, ABELARDO. **“Introducción al Derecho”**. 7° edición. Editorial Perrot, Buenos Aires.1977.

VALDEZ COSTA, RAMÓN. **“Instituciones del Derecho Tributario”**, 1° edición, Edición Desalma, Buenos Aires, 1992.

VÉSCOVI, ENRIQUE. **“Los Recursos Judiciales y demás Medios Impugnativos en Iberoamérica”**. 1° edición, Ediciones De Palma. Buenos Aires, 1988.

VICENTE Y CARABANTES, J. **“Tratado Histórico, Filosófico de los Procedimientos Judiciales en materia Civil según la Nueva Ley de Enjuiciamiento”**. Madrid. Gaspar y Loig. Edición de 1856. Vol. III.

VILLEGAS, HÉCTOR B. **“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”**. 8° edición. Editorial Tecnos, Grupo Anaya S.A. Madrid, 2004.

REVISTAS Y ARTÍCULOS ELECTRÓNICOS.

ALARCÓN, GLORIA. **“Manual del Sistema Fiscal Español”**. Versión en línea, publicada en el año 2005:
<http://books.google.com.sv/books?id=a4jCOUIPeGwC&printsec=frontcover>

BLANCO, DAVID. **“Principios, Fuentes. Normativa Fiscal. Normas y Categorías Tributarias. Tributos. Responsabilidad”**. Apuntes resumidos de temas varios en materia Tributaria.

CARLOTÍN PASTOR, HÉCTOR. **“La relación Jurídico – Tributaria”**, Publicada en http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/relacion_juridico.doc

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: www.csj.gob.sv; Jurisprudencia: www.jurisprudencia.gob.sv; Línea y Criterios Jurisprudenciales: www.csj.gob.sv/LINEAS%20JURISPRUDENCIALES.nsf.

LUCHENA MOZO, GRACIA MARÍA. **“La relación Jurídico – Tributaria. El Hecho Imponible”**. Universidad de castilla – La Mancha.

MINISTERIO DE HACIENDA: Jurisprudencia y glosario temático en www.mh.gb.sv

UNIVERSIDAD SURCOLOMBIANA. FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS. **“El Procedimiento tributario”**. <http://www.gerencie.com/introduccion-al-procedimiento-tributario.html>

LEGISLACIÓN.

Constitución de la República. 1983. Decreto N° 38 de fecha 15 de diciembre de 1983. D. O. 234, Tomo 281. Publicado en D.O. del 16 de diciembre de 1983.

Código Tributario. D.L. N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000.

Código Civil. D.L. S/N de fecha 23 de agosto de 1859. Sin número de Diario Oficial.

Código de Comercio. D.L. N° 671, de fecha 08 de mayo de 1970, D.O. 140, Tomo 228, publicado en el D.O. de 31 de julio de 1970.

Código de Procedimientos Civiles. D.L. S/N, de fecha 31 de diciembre de 1881, D.O. 1, Tomo 12, publicado en el D.O. el 01 de enero de 1882.

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios. D.L. N° 296, del 24 de julio de 1992, publicado en el D.O. N° 143, Tomo 316, del 31 de julio de 1992.

Ley de Impuesto Sobre la Renta. D.L. N° 134 de fecha 18 de diciembre de 1991, D.O.242, Tomo 313, publicado en el D.O. de 12 de diciembre de 1991.

Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. D.L. N° 135 de fecha 18 de diciembre de 1991, D.O. N° 242, Tomo 313, publicado en D.O. de 21 de diciembre de 1991. Con reforma del 14 de diciembre de 2005, D.L. N° 904, D.O. 143, Tomo 370, del 07 de febrero de 2006.

Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. D.L. N° 81, de fecha 14 de noviembre de 1978. D.O. 236, Tomo 261, publicado en el D.O. el 19 de diciembre de 1978.

Ley de Procedimientos Constitucionales. D.L. N° 2996, de fecha 14 de enero de 1960, D.O. 15, Tomo 186, publicado en el D.O. el 22 de enero de 1960.

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

Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. D.L. N° 451, de fecha 22 de febrero de 1990, D.O. 56, Tomo 306, publicado el 07 de marzo de 1990.

Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República. D.L. N° 1037, de fecha 27 de abril de 2006. D.O. 95, Tomo 371, publicado en el D.O. el 25 de mayo de 2006.

Reglamento de Aplicación del Código Tributario. Decreto Ejecutivo N° 117, de fecha 11 de diciembre de 2001. D.O. 234, Tomo 353, publicado en el D.O. del 11 de diciembre de 2001.

Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo. D.L. N° 24 de fecha 18 de abril de 1989, D.O. N° 70, Tomo 303, publicado en D.O. el 18 de abril de 1989.

Convención Americana sobre Derechos Humanos. Suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, San José, Costa Rica, del 07 al 22 de noviembre de 1969. Ratificada por El Salvador el 30 de marzo de 1995, D.L. 319 del 30 de marzo de 1995, publicado en el D.O. No. 82, Tomo 327 del 05 de mayo de 1995.

ANEXOS

Sentencia Ref. I45-2003.

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, San Salvador, a las quince horas del día diecinueve de abril de dos mil cinco.

El presente proceso constitucional ha sido promovido por las ciudadanas Bertha María De León Gutiérrez, Brenda Lizeth Cea Hernández, Liz Alexandra Herrera Perdomo y Evelyn Marlene Reyes de Beltrán, todas mayores de edad, estudiantes de Ciencias Jurídicas y de este domicilio, a fin que este tribunal declare la inconstitucionalidad, por vicio en su contenido, del art. 54 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (LIVA), emitida mediante Decreto Legislativo n° 296, de fecha 24-VII-1992, publicado en el Diario Oficial n° 143, tomo 316, de 31-VII-1992, por la supuesta violación a los arts. 3, 86, 106 inc. último y 131 ord. 6° Cn.

La disposición impugnada prescribe:

"Artículo 54. La tasa del impuesto es el trece por ciento aplicable sobre la base imponible."

Analizados los argumentos, y considerando:

I. En el trámite del proceso, los intervinientes expusieron lo siguiente:

1. Los peticionarios, en su demanda fundamentaron la pretensión de inconstitucionalidad, esencialmente en los siguientes argumentos:

Previo al análisis de inconstitucionalidad, reprodujeron las definiciones básicas de lo que se entiende como hecho generador y base imponible genérica, de acuerdo con la LIVA. Posteriormente, argumentaron que la disposición impugnada viola el art. 131 ord. 6° Cn. en lo que se refiere a la equidad tributaria.

En primer lugar, proporcionaron el concepto de equidad, según el Diccionario Jurídico Espasa y lo vincularon posteriormente con el concepto de justicia y, específicamente, con el de justicia tributaria sostenido por Ferreiro Lapatza en sus Comentarios a la Ley General Tributaria Española. Por otra parte, expresaron que el art. 131 ord. 6° Cn. ordena que se contribuya de manera equitativa en función de la capacidad económica, la cual consiste –según la Ley General Tributaria Española, citada por los actores– en la ordenación de los tributos basada en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos. Además, citaron la definición de capacidad económica, de conformidad con el Diccionario Jurídico Espasa y manifestaron que el art. 54 LVA, al establecer una sola tasa del trece por ciento a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, contradice claramente la intención del constituyente, ya que al obligar a todas las personas a pagar el mismo porcentaje, a pesar de tener diferentes niveles económicos, es una evidente violación a lo previsto en el art. 131 ord. 6° Cn., que se refiere a la imposición de la carga tributaria en forma equitativa.

En cuanto a la supuesta violación del art. 3 Cn., dijeron que la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley tiene una tradición en materia tributaria ya que en situaciones iguales se entiende que todos los ciudadanos deben pagar los mismos impuestos, relacionando directamente igualdad con el criterio de capacidad económica. Asimismo, citaron jurisprudencia de esta Sala relativa a la igualdad como derecho subjetivo –en tanto que éste comprende el ser tratado igual que quienes se hallen en similar situación– y como principio –el cual se refiere a la obligación de los poderes públicos de promover la igualdad real y efectiva, a tenor del principio de justicia social y del valor dignidad humana–. Al respecto, indicaron que, aplicando la igualdad como principio al caso que nos ocupa, es la voluntad del constituyente la que demanda la igualdad del trato fiscal en relación a un mismo nivel de

capacidad contributiva, lo cual lleva a deducir que a desiguales niveles de capacidad contributiva se ha de exigir un desigual tratamiento fiscal. Por lo anterior, los demandantes sostienen que no puede establecerse el porcentaje del trece por ciento del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios a todos, sin hacer una diferenciación basada en la capacidad económica de cada uno.

Por otro lado, en relación con la violación al art. 106 inc. último Cn. alegaron que en materia tributaria el principio de no confiscatoriedad exige que la relación porcentual que exista entre la cuota y el valor que se asigne al hecho imponible tenga un límite que impida la igualación entre ambos valores. Además, pusieron de manifiesto ciertas infracciones constitucionales en las que puede incurrir un tributo, de conformidad con dicho principio.

Finalmente, en cuanto a la supuesta violación del principio de legalidad contenido en el art. 86 Cn., alegaron que el mismo no supone una revisión plena, limitada y absoluta a la legislación secundaria pues no hace referencia sólo a la legalidad secundaria, sino que se extiende al sistema normativo como unidad, es decir, la legalidad supone respeto al orden jurídico en su totalidad, lo que comprende a la Constitución. Agregaron que la legalidad no es sólo sujeción a la ley sino también –y de modo preferente– a la Constitución y concretaron que en el presente caso la disposición impugnada contraviene en su contenido a la Constitución.

2. La Asamblea Legislativa, al rendir el informe solicitado con base en el art. 7 Pr. Cn. manifestó que la reforma del art. 54 LIVA se emitió en vista que el gobierno de la República estaba haciendo esfuerzos extraordinarios en la administración tributaria y presupuestaria, para maximizar ingresos y reducir gastos, los cuales no habían sido suficientes para lograr la cobertura de todos los compromisos de las finanzas públicas, tanto directos como indirectos. Además, expresó que la política de modernización del sector

público, a la par de asignar responsabilidad y eficiencia en la Administración Pública, requiere atender los servicios sociales, incluyendo la seguridad pública que el Estado está obligado a prestar así como proporcionar la infraestructura indispensable de apoyo económico.

Asimismo, la autoridad demandada agregó que el financiamiento para las necesidades expuestas, algunas a satisfacerse en corto plazo y otras de carácter permanente, sólo puede lograrse mediante la recomposición de la estructura tributaria, razón por la cual se consideró que era procedente hacer la reforma pertinente y se estimó que no existe violación al derecho de igualdad y al principio de capacidad contributiva.

En relación con la supuesta violación al art. 3 Cn., la Asamblea Legislativa manifestó que la igualdad comprende dos vertientes: la equiparación y la diferenciación en el trato. La igualdad de trato como equiparación –dijo– se expresa en el principio de no discriminación y afecta a aquellas condiciones de las personas que, siendo distintas entre unas y otras, no se consideran relevantes y no justifican, por tanto, un trato desigual. Bajo este criterio –indicó– no se puede tratar desigualmente a los desiguales.

Por otra parte, expresó que la igualdad como equiparación también implica el tratamiento, dentro de una misma categoría, a aquellos sujetos en los cuales no existe ninguna justificación razonable para un tratamiento diferenciado. En consecuencia, la autoridad demandada reiteró que la disposición impugnada en ningún momento violenta el derecho de igualdad de las personas, ya que emana a través de una ley y del órgano competente. Finalmente, citó la sentencia de Amp. 317-97 de 26-VIII-1998, en torno al principio de igualdad.

En cuanto a la supuesta violación del art. 131 ord. 6° Cn., la Asamblea Legislativa sostuvo que de los recursos que se obtienen de parte de los sujetos pasivos, dichos ingresos van dirigidos en su mayoría a atender los servicios sociales, infraestructura, seguridad pública, con la cual se beneficia

a todos los habitantes de la República y no sólo a cierto sector. Además, dijo que no existe inconstitucionalidad, en vista que a través de reserva de ley, dicho Órgano del Estado ha impuesto un porcentaje general que se aplica a la transferencia, importación, internación, exportación y al autoconsumo de servicios de acuerdo con las normas que se establecen en la LIVA, por lo tanto, no puede darse una ley de impuestos estableciendo diferenciaciones para cierta clase de personas. Así, concluyó que no existe violación al art. 131 ord. 6° Cn., en razón que el legislador lo ha establecido de conformidad a las facultades que la misma Constitución le otorga.

3. El Fiscal General de la República en funciones, Romeo Benjamín Barahona Meléndez, al contestar el traslado conferido de conformidad al art. 8 L. Pr. Cn., manifestó que cuando la Constitución recoge los principios que regulan y limitan los alcances del ejercicio del poder impositivo, su objeto constitucional consiste esencialmente en asegurar la protección de los contribuyentes en tanto que tales principios controlen el poder impositivo del Estado y no permitan su aplicación arbitraria en detrimento del patrimonio de los contribuyentes; asimismo, citó doctrina al respecto.

Agregó que, en ese orden de ideas, los límites al poder estatal en la determinación de los tributos están establecidos por disposiciones constitucionales que reconocen el principio de legalidad de la capacidad contributiva y el de equidad tributaria, por lo que, en suma, siempre es necesario que el ejercicio de esa potestad esté precedido de una norma emanada del Órgano Legislativo.

Ahora bien –indicó– los principios constitucionales que norman el ejercicio de la función tributaria legislativa se encuentran establecidos en varios preceptos del texto constitucional. Dentro de ese contexto –continuó– el art. 131 ord. 6° Cn. hace inferir una norma tributaria que establece un vínculo ineludible entre la base imponible y la capacidad económica del sujeto del

tributo. En otras palabras, el legislador está obligado a escoger, de la amplia gama de hechos generadores para la imposición del tributo, aquellos que objetivamente sean idóneos para reflejar la capacidad contributiva, de tal manera que se inhiba cualquier posibilidad de que la determinación de la cuota a deducir exceda, en lo razonable, de dicha capacidad. Al respecto, citó un pasaje de la sentencia de Amp. 99-2001.

Posteriormente, relacionó brevemente doctrina sobre la relación equitativa de los tributos y concluyó que en virtud del principio de razonabilidad o equidad fiscal, es necesario que el resultado completo del gravamen fiscal sea justo y razonable, es decir que no se imponga una carga tal al contribuyente que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio.

Por otra parte, en relación con la supuesta violación al art. 3 Cn., citó nuevamente la Sentencia de Amp. 99-2001 e indicó que, en la configuración del tributo, el principio o derecho de igualdad aparece como una exigencia de equiparación, de manera que se de un trato igual a circunstancias o situaciones no idénticas que, sin embargo, se estima que deben considerarse irrelevantes para el disfrute o ejercicio de determinados derechos, o bien para la aplicación de una misma disposición o para la creación de los tributos.

Lo que interesa en la formulación del tributo –destacó– es establecer una equiparación en el criterio de aplicabilidad que el legislador hace en relación a la capacidad tributaria para predicar la igualdad entre situaciones o personas distintas. En ese sentido, expresó que no se trata de equiparar tributariamente de manera arbitraria aquellas situaciones o personas entre las que se den diferencias relevantes o, por el contrario, de no establecer desigualdades entre aquéllas cuyas divergencias deban considerarse irrelevantes.

Asimismo, en relación con el alcance del derecho de igualdad, retomó –en lo pertinente– la Sentencia de 14-XII-1995, pronunciada en el proceso de Inc. 17-95. Además, citó jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de Argentina.

Finalmente, señaló que existiría violación al principio de igualdad cuando la ley requiriera a cierto sector de la población el pago del impuesto con un porcentaje menor y a otro sector con un mayor porcentaje, pero cuando el legislador determina un único y uniforme porcentaje, lo hace respetando los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad, por lo que –en su opinión– no existe violación al principio de igualdad ni al de equidad tributaria.

II. Luego de expuestos los motivos de inconstitucionalidad argumentados por los demandantes, las razones aducidas por la Asamblea Legislativa para justificar las disposiciones impugnadas y la opinión del Fiscal General de la República, es procedente establecer los argumentos susceptibles de ser conocidos en sentencia definitiva (1) y señalar el orden que contendrá la presente resolución (2).

1. En su demanda, la parte actora manifestó que el art. 54 LIVA viola el art. 106 inc. último Cn. ya que en materia tributaria el principio de no confiscatoriedad exige que la relación porcentual que exista entre la cuota y el valor que se asigne al hecho imponible tenga un límite que impida la igualación entre ambos valores.

Asimismo, expresó que la disposición impugnada también atenta contra el art. 86 Cn., puesto que este artículo de la Constitución no supone una revisión plena, limitada y absoluta a la legislación secundaria ni tampoco hace referencia sólo a la legalidad secundaria, sino que se extiende al sistema normativo como unidad, es decir que la legalidad supone respeto al

orden jurídico en su totalidad, lo que comprende a la Constitución. En consecuencia, la legalidad no es sólo sujeción a la ley sino también –y de modo preferente– a la Constitución, por lo que los demandantes concretaron que en el presente caso la disposición impugnada contraviene en su contenido a la Constitución.

Mediante resolución de 28-XI-2003, esta Sala previno a la parte actora para que, en el plazo de tres días hábiles contados a partir del siguiente al de la notificación, estableciera con toda claridad las razones por las cuales consideraban que el art. 54 LIVA contiene una violación a los arts. 106 y 86 Cn. Posteriormente, por resolución de 26-I-2004, se declaró inadmisibile la demanda en relación con la supuesta violación a los artículos constitucionales en referencia, por no haber evacuado la prevención formulada por este Tribunal.

En virtud de lo antes expuesto, la demanda se admitió únicamente por la supuesta inconstitucionalidad del art. 54 LIVA, en relación con los arts. 3 y 131 ord. 6° Cn.

2. Delimitada la pretensión de acuerdo con el párrafo precedente, se establece el siguiente orden de análisis: previa determinación de los principios materiales del ordenamiento financiero, específicamente los principios de capacidad económica (III 1) y de igualdad (III 2), se procederá a hacer una breve referencia sobre la naturaleza, características y elementos del Impuesto al Valor Agregado (IVA), haciendo especial énfasis en las características de la neutralidad, la fragmentación del valor y la trasladabilidad, así como de los siguientes elementos: hecho imponible y base imponible (IV). Luego, habrá de analizarse el caso concreto (V) para, finalmente, dictar el fallo que corresponda según Constitución.

III. En la doctrina de Derecho Financiero, resulta frecuente la referencia a los principios constitucionales como elementos básicos del ordenamiento

financiero y ejes sobre los que se asientan los distintos institutos financieros. Tales principios –en el ámbito material–, esencialmente, son: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Para los efectos de la presente sentencia, conviene desarrollar a continuación el principio de capacidad económica (1) y, posteriormente, el de igualdad (2).

1. Según el principio de capacidad económica, están obligados a contribuir al sostenimiento del Estado las personas que tengan capacidad económica para soportar las cargas que ello representa.

Ahora bien, es usual equiparar la capacidad económica de una persona con la titularidad de riqueza o con la disponibilidad de medios económicos, de tal manera que este principio exige no sólo la participación en el sostenimiento de los gastos públicos por quien tenga la capacidad de pago suficiente, sino que, además, esa participación se establezca en función de su respectivo nivel económico, en el sentido que quién tenga una capacidad económica mayor contribuya en mayor cuantía que los que están situados en un nivel inferior. Lo anterior implica que el legislador sólo puede elegir como hechos que generan la obligación de tributar, aquéllos que, directa o indirectamente, reflejen o revelen o guarden una relación lógica y racional con una cierta capacidad económica; y no puede elegir como hechos significativos a la hora de repartir la carga tributaria, situaciones que no tengan significado económico.

En virtud de lo anterior, en la tarea de concretar normativamente el principio de capacidad económica, se han ya definido los hechos indicativos de capacidad económica. Así, se ha formulado el principio de normalidad, según el cual el legislador, cuando configura una determinada situación como hecho imponible, está atendiendo a un supuesto que "normalmente" es indicativo de capacidad económica. Sin embargo, ello no significa que en todos los casos dicho supuesto sea realmente indicativo de tal capacidad económica. Pero,

como es lógico y de acuerdo con la nota de generalidad predicable de la ley, el legislador no puede formular una casuística que atienda a los supuestos en que un mismo hecho es o no es indicativo de capacidad económica, por lo que es posible que haya casos concretos en los que una situación plasmada en la ley como hecho imponible no revele capacidad económica.

Por tal razón, cuando la doctrina y los diferentes ordenamientos constitucionales reconcen –ya sea de manera tácita o expresa– la exigencia de la capacidad económica para el establecimiento de un tributo, lo hacen en función de que actúe como un criterio inspirador del sistema tributario, pero no necesariamente de cada tributo singularmente considerado. Es decir que pueden existir tributos en los que la capacidad económica como criterio de aportación a las cargas públicas está muy difuminado; y tributos cuyo objetivo es servir preferentemente a objetivos económicos y sociales definidos en el texto constitucional en los que también es de difícil o imposible aplicación dicho criterio de reparto. No obstante, no por ello tales tributos dejan de ser "justos" ya que la justicia tributaria no se agota en la capacidad económica.

Así, aparece una concepción del principio de capacidad económica que, manteniendo en sus líneas esenciales la concepción tradicional acerca de los criterios indicativos de dicha capacidad –v.gr. titularidad de un patrimonio, percepción de una renta, consumo de bienes o circulación de riqueza–, proyecta dicho principio sobre un campo más amplio, poniéndolo en relación con otros criterios y finalidades impuestas por la Constitución así como otros principios del ordenamiento tributario.

2. Ahora bien, la igualdad en materia tributaria significa que situaciones tributarias iguales en su contenido y en su forma sean tratadas de la misma manera: tratamiento igual para situaciones iguales y tratamiento diferenciado o desigual para situaciones distintas. Resulta evidente, pues, que existe una

conexión entre la capacidad económica y la exigencia de igualdad del sistema tributario en tanto que aquélla funciona como criterio corrector de la igualdad absoluta. En efecto, la capacidad económica es un modo de entender y de valorar la igualdad.

Es decir que el principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce respecto al principio de capacidad económica, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera y, a la vez, situaciones distintas deben ser tratadas de manera diferente, por lo que no toda desigualdad queda vedada sino sólo aquéllas que puedan reputarse como discriminatorias por carecer de justificación.

Por otra parte, la igualdad tributaria no se concibe sólo ante la ley sino también en su aplicación. Es decir que la igualdad debe estar presente al momento de concebir la norma tributaria pero también implica que un órgano no puede modificar o variar sustancialmente sus decisiones en supuestos análogos, a menos que lo haga sobre la base de una justificación razonable. Finalmente, no se debe confundir la igualdad con la equitativa distribución de la carga tributaria ya que esta última atiende al resultado que produce la igualdad y la capacidad económica como modo de entenderla. Es decir que la igualdad y la capacidad económica son los medios a través de los que – por regla general– se trata de alcanzar la equidad.

IV. Para continuar con el desarrollo del iter lógico propuesto en la presente sentencia, corresponde analizar algunos aspectos del denominado impuesto al valor agregado (IVA).

1. En primer lugar, en relación con la naturaleza del impuesto se dice que el IVA es un tributo indirecto, real u objetivo, proporcional e instantáneo, que recae sobre el consumo y que somete a tributación los bienes y servicios en cada una de las fases por las que atraviesan desde su producción hasta el consumo, tomando como base el aumento de valor en cada una de ellas.

Así, se trata de un impuesto indirecto ya que la norma tributaria concede al sujeto pasivo facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación tributaria, la suma de dinero satisfecha al ente público acreedor. Además, según otro criterio de clasificación, se considera indirecto porque grava exteriorizaciones mediatas de riqueza que son tomadas como presunción de la existencia de capacidad contributiva.

En segundo lugar, se dice que es un tributo real u objetivo en vista que el elemento objetivo del hecho imponible –v.gr. actividad, negocio jurídico, realidad económica, que se pretende gravar– es definido abstrayéndolo de quien lo realiza.

Por otra parte, el IVA es un impuesto proporcional puesto que la alícuota aplicable a la base imponible permanece constante, independientemente de las variaciones de ésta.

Finalmente, se trata de un impuesto instantáneo porque el hecho generador se agota por su propia naturaleza en un cierto período de tiempo.

2. A. Una característica fundamental del IVA es la neutralidad, es decir que procura evitar toda interferencia del gravamen en la organización de los negocios, al gravar –en general– las ventas con alícuotas uniformes y otorgar la posibilidad de computar el crédito fiscal originado en la etapa anterior. Así, un impuesto de este tipo que no permitiera la posibilidad de computar el crédito fiscal de la etapa anterior, o que utilizara alícuotas diferenciales en las distintas etapas, discriminaría en favor de la integración vertical de las empresas, ya que las actividades más integradas verticalmente alcanzarían precios de venta inferiores a los de las empresas no integradas, debido a la minimización de la incidencia tributaria. Un IVA de base amplia y única alícuota logra al máximo la deseable neutralidad de la imposición.

Ahora bien, no se niega que, cuanto más inelástica es la demanda de un producto o de un servicio, tanto más produce efectos regresivos. Es decir,

este tipo de impuesto es pagado en mayor proporción por los sectores de la población de más bajos ingresos, y en menor medida por los que tienen más recursos. Tal carácter regresivo no se da cuando el impuesto recae sobre bienes suntuarios.

De ello se infiere que no es posible afirmar dogmáticamente el efecto regresivo, sin tener en cuenta la clase de bienes sujetos a imposición. La doctrina sostiene, entonces, que razones de equidad aconsejan – simplemente – eliminar el IVA al consumo de artículos de primera necesidad.

B. Otra característica que destaca en el impuesto objeto del presente análisis es la denominada fragmentación del valor de los bienes que se enajenan y de los servicios que se prestan, a fin de que se tribute por cada una de las etapas de la circulación económica, sin efecto acumulativo.

Así, como la suma de los valores agregados en las distintas etapas corresponde al valor total del bien adquirido o del servicio recibido por el consumidor final, el impuesto grava en conjunto el valor total del bien o servicio sin omisiones, dobles imposiciones ni discriminaciones, según el número de transacciones a que está sujeto cada bien o servicio.

C. Finalmente, la trasladabilidad caracteriza a los impuestos indirectos, por lo que en el IVA se revela inequívocamente que el legislador previó el funcionamiento del tributo de manera tal que su carga se traslade –a través de las distintas etapas del proceso económico– hacia quien ha de pagar por el bien o el servicio gravado.

3. En cuanto a los elementos del IVA, cabe señalar en primer lugar que –por regla general– el hecho imponible se configura principalmente como el presupuesto normativo abstracto indicativo de capacidad económica que da lugar a la imposición. Sin embargo, tal concepto debe matizarse con las nociones expresadas anteriormente, en tanto que habrá casos concretos en los cuales la realización del hecho considerado como generador del impuesto

no sea expresión real de dicha capacidad. De conformidad con nuestra legislación, los hechos generadores que para el legislador resultan índices de capacidad contributiva son la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios.

Por otra parte, la base imponible se entiende como la expresión numérica del hecho imponible, por lo que en el caso del IVA, está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo.

V. Para pronunciar una decisión con suficiente claridad y coherencia lógica, resulta esencial hacer una conexión entre las consideraciones elaboradas en los párrafos anteriores, y la pretensión planteada por los demandantes.

La parte actora alega que, al establecer una sola tasa del trece por ciento a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, el art. 54 LIVA contradice claramente la intención del constituyente, pues al obligar a todas las personas a pagar el mismo porcentaje, a pesar de tener diferentes niveles económicos es una evidente violación a lo previsto en el art. 131 ord. 6° Cn., que se refiere a la imposición de la carga tributaria en forma equitativa.

Asimismo, los demandantes sostienen que no puede establecerse el porcentaje del trece por ciento del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios a todos, sin hacer una diferenciación basada en la capacidad económica de cada uno, pues de lo contrario se viola el principio de igualdad contenido en el art. 3 Cn.

1. En primer lugar, es necesario retomar lo manifestado en el Considerando III. 2 de la presente sentencia en el sentido que la equitativa distribución de la carga tributaria –art. 131 ord. 6° Cn.– atiende al resultado que produce la igualdad y la capacidad económica como modo de entenderla. Es decir que la igualdad y la capacidad económica son los medios a través de los que – por regla general– se trata de alcanzar la equidad.

En consecuencia, si bien la pretensión de los demandantes se ha fundamentado en los arts. 3 y 131 ord. 6° Cn., cabe señalar que este último es suficiente para servir de base constitucional de la misma, ya que dicha disposición hace referencia a la distribución equitativa de la carga tributaria, es decir que comprende tanto la igualdad como la capacidad económica, siendo innecesaria la referencia al art. 3 Cn.

Por lo tanto, deberá sobreseerse por la supuesta violación al art. 3 Cn., aún cuando los argumentos relativos a dicha disposición constitucional sean retomados para el análisis de la supuesta violación al art. 131 ord. 6° Cn.

2. Aclarados los aspectos anteriores, la pretensión queda reducida a la supuesta violación del art. 131 ord. 6° Cn. por parte del art. 54 LIVA en el sentido que al establecer un porcentaje fijo se está obligando a todas las personas a contribuir en la misma proporción, a pesar de tener diferentes niveles económicos, es decir que se está dando un trato igual a personas con capacidades económicas diferentes.

Aplicando al caso concreto las nociones expuestas en los Considerandos precedentes, es necesario señalar que la selección de un hecho –como generador de un impuesto– por considerarlo como una manifestación genérica de capacidad contributiva, es un aspecto que queda a discreción del legislador, siempre y cuando dicha selección responda a ciertos criterios de razonabilidad que justifiquen que tal hecho normalmente se constituye como una manifestación de capacidad económica.

En el presente caso, el legislador ha tomado como hecho generador la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios por considerarlos indicadores de cierta capacidad económica y ha aplicado una alícuota proporcional del trece por ciento sobre la base imponible, a fin de establecer el monto del impuesto.

Tal como se expresó anteriormente, es posible que en ciertos casos el consumo o el requerimiento de determinados bienes o servicios gravados –v. gr. productos de la canasta básica o servicios médicos– más bien obedezca a la satisfacción de una necesidad esencial y no tanto a la posesión de una cierta riqueza, por lo que en tales casos, efectivamente estarían contribuyendo en igualdad de condiciones personas con distinto nivel económico.

Ahora bien, según el principio de normalidad, cuando el legislador configura una determinada situación como hecho imponible, está atendiendo a un supuesto que "normalmente" es indicativo de capacidad económica, lo cual no significa que en todos los casos dicho supuesto sea realmente indicativo de tal capacidad. Sin embargo, no es posible exigir al legislador que formule una casuística que atienda a los supuestos en que un mismo hecho es o no es indicativo de capacidad económica.

Por otra parte, la determinación de alícuotas diferentes, además de vulnerar el principio de neutralidad y de crear una injerencia estatal en la vida económica de las empresas, no podría tener una aplicación práctica eficiente. Así, por ejemplo, suponiendo que en el caso de producción de bienes, un mismo producto tuviera que ser afectado por porcentajes distintos según la capacidad económica del mercado de consumidores para el cual fuera dirigido, la diferenciación en los porcentajes del impuesto tendría que hacerse en cada una de las etapas que comprende dicho proceso, si se toma en cuenta que el IVA es un impuesto que –por regla general– grava los diversos estadios por los cuales atraviesa un bien en el proceso económico y que también es esencialmente trasladable, lo cual resultaría problemático llevarlo a la práctica, además de que podría resultar violatorio de la libertad económica.

De igual manera, tratándose de servicios sería todavía más dificultoso establecer porcentajes diferentes ya que no podría conocerse con certeza el monto que el sujeto que presta el servicio, y que traslada el impuesto, pagó – en concepto de IVA– por los insumos necesarios para la prestación del servicio.

Por ello, cuando el legislador selecciona el consumo de productos o servicios como hecho imponible, lo hace considerando que los mismos –en su mayoría– son adquiridos o requeridos cuando se tiene cierta capacidad económica, es decir que cuando dicha capacidad no existe no es normal que una persona invierta en la compra o requisición de los mismos. Precisamente, esa es la razón por la que se considera un impuesto indirecto; porque grava exteriorizaciones mediatas de riqueza que son tomadas como presunción de la existencia de capacidad contributiva.

En consecuencia, es incorrecto afirmar tajantemente que el IVA es violatorio de la capacidad económica y de la igualdad por establecer una alícuota fija ya que, en abstracto, el legislador sí hace una consideración razonable de la capacidad económica de los contribuyentes, aún cuando en casos concretos dicha regla no se verifique, por lo que debe desestimarse la pretensión por tal motivo.

Sin embargo, sería recomendable atender al criterio formulado por la doctrina en relación con los productos y servicios cuya demanda es inelástica, en el sentido de eliminar el IVA al consumo de artículos y a la prestación de servicios de primera necesidad, a fin de evitar el efecto regresivo del impuesto.

Por tanto:

Con base en las razones expuestas, disposiciones constitucionales citadas y artículos 9, 10 y 11 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, en nombre de la República de El Salvador esta Sala

Falla:

1. Sobreséese en el presente proceso, en relación con la supuesta violación del art. 3 Cn., ya que la argumentación planteada encaja dentro del art. 131 ord. 6° Cn., también citado como parámetro de control de constitucionalidad.
2. Declárase que en el artículo 54 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (LIVA), emitida mediante Decreto Legislativo n° 296, de 24-VII-1992, publicado en el Diario Oficial n° 143, tomo 316, de 31-VII-1992, no existe el vicio de contenido alegado, en cuanto a que se vulnera la tributación en forma equitativa, específicamente los principios de capacidad económica y de igualdad (art. 131 ord. 6° Cn.), al establecer un porcentaje fijo que obliga a todas las personas a contribuir en la misma proporción, a pesar de tener diferentes niveles económicos, ya que en abstracto, el legislador sí hace una consideración razonable de la capacidad económica de los contribuyentes, aun cuando en casos concretos dicha regla no se verifique.
3. Notifíquese la presente sentencia a los demandantes, a la Asamblea Legislativa y al Fiscal General de la República.
4. Publíquese esta sentencia en el Diario Oficial dentro de los quince días siguientes a esta fecha, debiendo remitirse copia de la misma al Director de dicho órgano oficial.

---A. G. CALDERON---J. E. TENORIO---J. ENRIQUE ACOSTA---M. CLARÁ--
-PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO
SUSCRIBEN---S. RIVAS DE AVENDAÑO---RUBRICADAS.



MDH/2008-V/50
Unidad de Gestión de la Calidad
JUNIO 2008

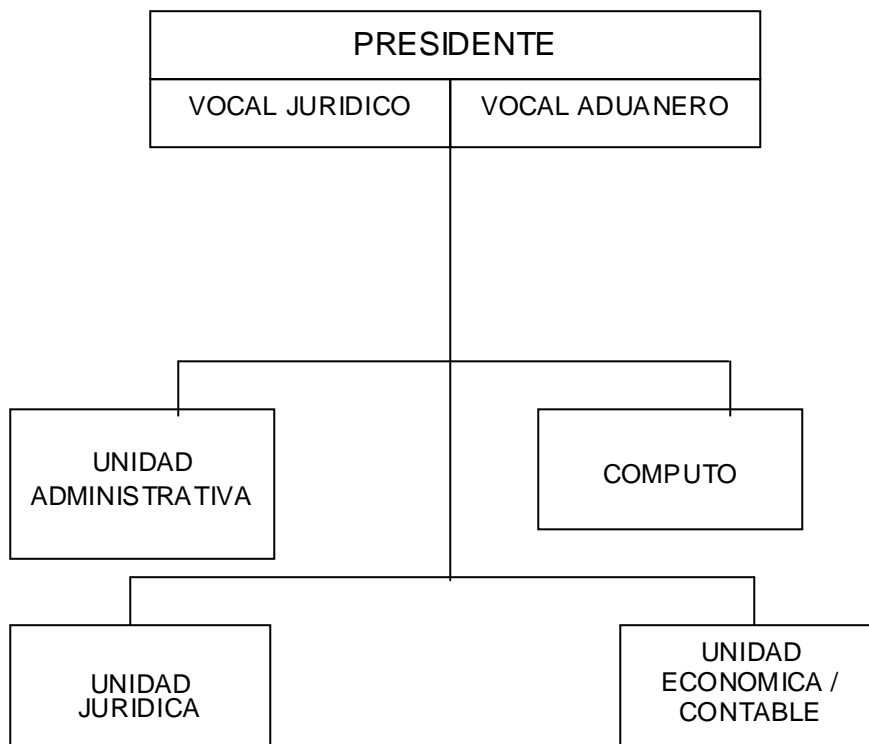
AUTORIZADO



Carmen Regina de Arévalo
Carmen Regina de Arévalo
VICEMINISTRA DE HACIENDA

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

ESTRUCTURA ORGANIZATIVA



ORGANIGRAMA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

