

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2005
PLAN DE ESTUDIO 1993



**EL GRADO DE EFICACIA DEL PROCEDIMIENTO DE
LIQUIDACIÓN OFICIOSA PARA EL IMPUESTO A LA
TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION
DE SERVICIOS E IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO Y TÍTULO DE:

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTADO POR:

CECILIA ALEJANDRA GARCIA CABRERA
LIDIA ELIZABETH GONZÁLEZ ORTIZ
MIRNA BEATRIZ BU CRESPO

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO
DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA

FEBRERO DE 2007.
SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTORA
DRA. MARÍA ISABEL RODRÍGUEZ

VICERRECTOR ACADÉMICO
ING. JOAQUÍN ORLANDO MACHUCA GÓMEZ

VICERRECTORA ADMINISTRATIVA
DRA. CARMEN ELIZABETH RODRÍGUEZ DE RIVAS

SECRETARIA GENERAL
LICDA. ALICIA MARGARITA RIVAS DE RECINOS

FISCAL GENERAL
LIC. PEDRO ROSALÍO ESCOBAR CASTANEDA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANA
LICDA. MORENA ELIZABETH NOCHEZ DE ALDANA

VICEDECANO
LIC. OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS

SECRETARIO
LIC. FRANCISCO ALBERTO GRANADOS HERNANDEZ

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

DIRECTOR DE SEMINARIO
DRA. EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA

INDICE

<u>CONTENIDO</u>	<u>PAGINA</u>
AGRADECIMIENTOS	i
PRINCIPALES ABREVIATURAS	iv
INTRODUCCION	vi
CAPITULO 1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y CONSIDERACIONES TEÓRICAS DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.....	1
1.1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA TRIBUTACIÓN.....	1
1.1.1 Tributación en la Edad Antigua:	3
1.1.2 Tributación en la Edad Media:.....	13
1.1.3 Tributación en la Edad Moderna:	19
1.2 DESARROLLO HISTÓRICO DE LOS IMPUESTOS AL CONSUMO Y RENTA.	22
1.2.1 Desarrollo Histórico del Impuesto al Consumo.	22
1.2.2 Desarrollo Histórico del Impuesto sobre la Renta	25
1.2.2.1 Historia del Impuesto sobre la Renta en El Salvador	27
1.2.2.1.1 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1915	27
1.2.2.1.2 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1916	29
1.2.2.1.3 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1951 y sus Reformas.	29
1.2.2.1.4 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1963	31
1.2.2.1.5 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991	33
1.3 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS DE IVA Y RENTA EN EL SALVADOR.....	34
1.4 DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.....	41
1.4.1 Teorías sobre la Determinación Tributaria.....	43
1.4.2 Formas de Determinación del Impuesto.	46
1.4.2.1 Autoliquidación.	46

1.4.2.1.1 Requisitos Formales de la Declaración.....	48
1.4.2.1.2 Del tiempo para presentar la Declaración.....	49
1.4.2.1.3 Del lugar para presentar la Declaración.....	49
1.4.2.1.4 Efectos Jurídicos de la Autoliquidación.....	50
1.4.2.2. Liquidación de Oficio	53
1.4.2.2.1 Naturaleza Jurídica de la Determinación Oficiosa.	59
1.5 MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS.....	60
1.5.1 Base Cierta.....	60
1.5.2 Base Presuntiva o Estimación de Oficio	62
1.5.3. Base Mixta.....	64
1.6 EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS DE IVA Y RENTA.	65
1.6.1 Fases del Procedimiento de Liquidación Oficiosa.	66
1.6.1.1 Procedimiento de Fiscalización.....	66
1.6.1.2 Liquidación Provisional de los Impuestos.	69
1.6.1.3 Procedimiento Administrativo de Liquidación de los Impuestos.	70
1.6.1.4 Liquidación Definitiva.	72
1.6.1.5 Esquema del Procedimiento de Liquidación Oficiosa	74
CAPITULO 2. REGULACIÓN JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DEL IMPUESTO DE IVA Y RENTA.	76
2.1 PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN.	76
2.1.1 Inicio del Procedimiento de Fiscalización.	76
2.1.2 Auto de Designación.	76
2.1.3 Notificación del Auto de Designación al Contribuyente.	77
2.1.4 Desarrollo del Procedimiento de Fiscalización.	81
2.1.5 Informe de Auditoria.	83
2.2 PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.	84

2.2.1 Presupuestos para la Liquidación de Oficio.....	84
2.2.2 Bases para la Liquidación de Oficio.....	86
2.2.2.1 Base Cierta:.....	86
2.2.2.2 Base Estimativa, Indicial o Presunta:.....	90
2.2.2.3 Base Mixta:.....	96
2.2.3 Inicio del Procedimiento para la Liquidación Oficiosa de los Impuestos.	96
2.2.3.1 Apertura a Prueba.....	99
2.2.3.2. Valoración de la Prueba.....	107
2.2.4 Liquidación Definitiva.	108
2.2.5 Impugnación de la Resolución Final.	108
CAPITULO 3. JURISPRUDENCIA Y DERECHO COMPARADO DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DEL IMPUESTO DE IVA Y RENTA.....	112
3.1 JURISPRUDENCIA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS DE IVA Y RENTA EMITIDA POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR.....	116
3.1.1 Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con Referencia Número 72-T-2002 .	116
3.1.1.1 Análisis de Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con Referencia Número 72-T-2002.....	124
3.1.2 Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con Referencia Numero 78-T-2003.	127
3.1.2.1 Análisis de la Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con Referencia Número 78-T-2003.....	135
3.1.3 Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con Referencia Número 148-S-02.	137

3.1.3.1 Análisis de la Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con Referencia Número 148-S-02.....	146
3.2 LEGISLACIÓN COMPARADA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS DE IVA Y RENTA CON OTRAS LEGISLACIONES.....	148
3.2.1 El Procedimiento de Determinación Oficiosa de los impuestos de IVA y Renta en la Legislación de la República de Costa Rica.....	148
3.2.1.1 Formas de determinación.....	150
3.2.1.2 Determinación provisional de tributos vencidos.....	150
3.2.1.3 Institución a la que compete el Procedimiento de Determinación Oficiosa y Funciones que desempeña.....	151
3.2.1.3.1 Competencia de las Administraciones Tributarias Territoriales y de la Administración de Grandes Contribuyentes.....	160
3.2.1.4 Notificación de las actuaciones.....	162
3.2.1.5 Labores en el local o sede del contribuyente.....	164
3.2.1.6 Desarrollo del Procedimiento de Determinación Oficiosa.....	164
3.2.1.6.1 Clases de liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio.....	164
3.2.1.7 Carga de la prueba.....	167
3.2.1.7.1 Prueba mediante documentos oficiales.....	167
3.2.1.7.2 La contabilidad como medio de prueba.....	167
3.2.1.8 Plazos para resolver.....	168
3.2.1.9 Interposición de Recursos en el Procedimiento de Determinación Oficiosa.....	169
3.2.1.10 Impugnación por el contribuyente o responsable.....	171
3.2.1.11 Resolución de la Administración Tributaria.....	171
3.2.1.12 Requisitos de la resolución.....	172
3.2.1.13 Semejanzas y Diferencias entre el Procedimiento de Liquidación Oficiosa regulado en la Legislación de Costa Rica y El Salvador.....	173

3.2.1.13.1 Semejanzas:.....	173
3.2.1.13.2 Diferencias	177
3.2.1.13.3 Conclusiones de la Comparación	186
3.2.2 El Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta en la Legislación de la República de Chile.	189
3.2.2.1 El Procedimiento de Fiscalización.	192
3.2.2.1.1 Notificación.....	199
3.2.2.1.2 Desarrollo de la Fiscalización.....	203
3.2.2.2 La Citación.....	204
3.2.2.3 La Liquidación.	206
3.2.2.3.1 Presupuestos para Liquidación de Oficio.....	206
3.2.2.3.2 Base para la Liquidación de Oficio.....	207
3.2.2.3.3 Liquidación provisional.	208
3.2.2.3.4 La Prueba y la Carga de la Prueba.....	208
3.2.2.4 Giro.....	209
3.2.2.5 Interposición de Recursos en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa.	210
3.2.2.5.1 Revisión de la Actuación Fiscalizadora.....	210
3.2.2.5.2 Recurso de Reclamación del contribuyente.....	212
3.2.2.6 Semejanzas y Diferencias entre el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta regulado en la Legislación de la República de Chile y El Salvador.	215
3.2.2.6.1 Semejanzas:.....	215
3.2.2.6.2 Diferencias:	218
3.2.2.6.3 Conclusiones de la Comparación	225
CAPITULO 4. ANALISIS DE EL GRADO DE EFICACIA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS DE IVA Y RENTA.	228

4.1 Los Mecanismos Legales para liquidar de oficio los Impuestos de IVA y Renta por parte de la DGII	228
4.2 La Legislación Tributaria que regula el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta y su aplicación por parte de la DGII.	231
4.3 Factores que influyen para que exista en la DGII, una excesiva carga laboral al efectuar el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos de IVA y Renta.....	234
4.4 Incidencia de la organización administrativa de la DGII en el Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta.	236
4.5 Percepción de la actuación de la DGII en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta, por parte de los contribuyentes.	238
4.6 El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta que compete a la DGII.	240
CAPITULO 5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	244
5.1 Conclusiones.	244
5.2 Recomendaciones.....	250
BIBLIOGRAFÍA.....	254

AGRADECIMIENTOS

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

A mis padres Saúl Eugenio González Tejada y Elizabeth de Jesús Ortiz de González, por ser el pilar fundamental en mi vida, su amor, sacrificio, por los principios y valores inculcados, la educación brindada, su apoyo incondicional en todo momento, su confianza en mí y sus oraciones, infinitas gracias. A mi hermano Saúl Alexis González Ortiz con cariño, por su paciencia, colaboración, y compartir tantos momentos de júbilo y de tensión a lo largo de la carrera.

A mis abuelos por sus consejos y cariño, a mi tía Estela de Hernández quien siempre estuvo pendiente y fortaleció mi deseo de lograr la meta trazada y a todos mis tíos y primos, a mi prima Estelita por estar pendiente y darme apoyo y palabras de ánimo para no desfallecer en mi objetivo.

A mis compañeras de Tesis, por el esfuerzo, desempeño y dedicación en el logro de este objetivo, Beatriz Bú y Alejandra García, con quien compartí de principio a fin la carrera, por su amistad, su entusiasmo, solidaridad, noches de desvelos, momentos agradables, como difíciles, los cuales siempre superamos juntas.

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

A mi amiga de la infancia y colega Licda. Ada Chavarria, por su amistad, compartir mis alegrías y tristezas, y a mis amigos que de una u otra forma estuvieron pendientes, por su apoyo y darme palabras de fortaleza y ánimo, y con quienes forme grupo de trabajo a lo largo de toda mi educación.

A los docentes que aportaron sus conocimientos y experiencia, en especial al Lic. Samuel Merino González por su amistad, apoyo, colaboración y orientación desinteresada en el curso de mi carrera.

Al Dr. José Salvador Soto por su valioso aporte y a todas las personas que con su colaboración hicieron posible la culminación del presente trabajo.

A todos Muchas Gracias.....

LIDIA ELIZABETH GONZALEZ ORTIZ.

AGRADECIMIENTOS

A mi madre, por su entrega y apoyo insuperable, por darme ánimos de perseguir mis metas, y alentarme en los momentos de flaqueza.

A mi padre, por las clases de vida, por ser mi columna de apoyo, enseñarme a sacar lo mejor de mí, y no dejarme vencer ante la dificultad.

A mi familia, por el apoyo brindado a lo largo de toda la carrera, a mi abuela, a mis tíos Elmer Arévalo, Francisco Portillo, Ester Cabrera que sin su ayuda no habría sido posible la conclusión de mis estudios superiores.

A mis amigos, Lidia, Edgar, Sagrario, por haberme brindado su apoyo incondicional, por ser mi punto de referencia para ver la vida con responsabilidad, no permitirme desistir y enseñarme a ser constante.

A la Doctora Farfán, por la asesoría de esta tesis a la que le imprimió un sello de calidad, por compartir sus conocimientos, el tiempo invertido y por la guía profesional a lo largo del trabajo de graduación.

Al Licenciado Portillo, por darme las palabras correctas en el momento que las necesitaba, por hacerme reflexionar sobre mis prioridades y por estar siempre a la disposición cuando se le necesita.

Al Doctor Soto, por haber colaborado con información valiosa para la realización de este trabajo de graduación, por sus asesorías, por el tiempo dedicado.

Al matrimonio Nickell, por la confianza prestada, por ser testigos silenciosos de las facetas de mi carrera, y por su ayuda material en el momento en que los necesite.

A mis amigas G. S. A. por haber puesto en mi vida el toque de holgorio, por ser la fuente donde recargo energías, por enseñarme que lo mas importante es mi tranquilidad, y a tener paciencia de caminar.

Al Dr. Castro, al Lic. Merino, Lic. Ortiz. Y a todas las personas que de una u otra manera hicieron posible la realización de esta tesis.

A todos gracias,

CECILIA ALEJANDRA GARCIA CABRERA.

AGRADECIMIENTOS

Le doy mis agradecimientos y total Gloria al ser que más amo en este mundo Dios Todopoderoso quien me ha guiado, iluminado y dado las fuerzas necesarias para culminar este gran paso, quien no me desamparó en ningún momento.

A mis padres, José Humberto Bú y Angélica Crespo de Bú, por todo el apoyo moral, económico y espiritual, quienes me estuvieron dando palabras de ánimo para no desistir en culminar esta carrera, por sus oraciones constantes y la confianza brindada en que culminaría con éxito este objetivo.

A mi esposo Salvador Torres quien me apoyó en todo momento moral y económicamente, dándome palabras de fortaleza y de ánimo, no dejándome caer en momentos de desesperación y desánimo.

A mis hermanas: Tita y Vilma que también estuvieron pendientes, dándome palabras de aliento en este camino largo que he recorrido. A toda mi familia y amigos que estuvieron al pendiente en todo sentido.

A mis compañeras de Tesis: Alejandra García y Lidia González por el esfuerzo, desempeño y noches de desvelo, ya que sin ellas no se hubiera culminado este gran objetivo, quienes me apoyaron incondicionalmente y me dieron la oportunidad de integrarme al grupo, así como a nuestra asesora Dra. Evelyn Farfán y al Dr. Rodolfo Castro.

Al Dr. Salvador Soto, quien dio su apoyo incondicional, aportó sus conocimientos sin limitaciones y brindó toda la ayuda necesaria, haciendo a un lado sus compromisos personales para orientarnos.

A todos ellos mis agradecimientos, por haber puesto su granito de arena para que culminara este gran objetivo.

Que Dios los Bendiga en abundancia.

MIRNA BEATRIZ BU CRESPO.

PRINCIPALES ABREVIATURAS

C.C.	Código Civil
C.Com.	Código de Comercio
C.P.	Código Penal
C.P.C.	Código Procesal Civil
C.T.	Código Tributario
C.T.Ch.	Decreto Ley No 830 sobre el Código Tributario de Chile
Cn.	Constitución de la República de El Salvador
CNPT	Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica
CSJ	Corte Suprema de Justicia
D. L.	Decreto Legislativo
D. O.	Diario Oficial
DAI	Derechos Arancelarios a la Importación
DGII	Dirección General de Impuestos Internos
DGRA	Dirección General de Renta de Aduana
DGT	Dirección General de Tributación de Costa Rica
IVA	Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
LIR	Ley de Impuesto a la Renta de Chile
LISR	Ley de Impuesto sobre la Renta
LIVA	Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa
LODGII	Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos
LOFTAI	Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos
LOSII	Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos de Chile

LRE	Ley de Reactivación de las Exportaciones
LRJCA	Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa Costarricense
LRZFRF	Ley del Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales
LZFIC	Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización
NIT	Número de Identificación Tributaria
PNC	Policía Nacional Civil
RAF	Revisión de Actuación Fiscalizadora de Chile
RCAUCA	Reglamento Nacional del Código Aduanero Uniforme Centroamericano
RCT.	Reglamento del Código Tributario
RGGFR	Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Costarricense
RLISR	Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta
RLIVA	Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios
SII	Servicio de Impuestos Internos de Chile
TAII	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos
TFA	Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica
UPET	Unidad de Programación y Evaluación Tributaria.

INTRODUCCION

A continuación se presenta el desarrollo del trabajo de investigación denominado “El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios e Impuesto sobre la Renta”.

En el primer Capítulo se desarrolla la evolución histórica del Procedimiento de Liquidación Oficiosa y sus consideraciones teóricas, como se tributaba en la Edad Antigua, en la Edad Media y en la Edad Moderna. Se hizo una reseña de la historia del Impuesto al Consumo y al Impuesto sobre la Renta, mencionando todas las leyes que regían en ese momento, estableciendo cada propósito de éstas. Además se aborda el origen y desarrollo histórico de la Determinación Oficiosa Tributaria, planteando las teorías sobre ésta, las formas de determinación de los Impuestos de IVA y Renta, los métodos que se aplican, luego se expone el régimen jurídico de la Declaración Tributaria, finalizando con el desarrollo histórico del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos de IVA y Renta en nuestro país.

Se continua en el Capítulo II con la Regulación Jurídica del Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto de IVA y Renta, dando a conocer al lector las normas jurídicas que se relacionan directamente con el tema investigado, y relacionándose las normas primarias con las secundarias,

se desarrolla el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, desde que inicia con el Procedimiento de fiscalización, hasta que se Liquidada Definitivamente, como las bases sobre las que se procede.

En el Tercer Capítulo se aborda Jurisprudencia y Derecho Comparado del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta, comentándose algunos conceptos que la doctrina retoma sobre los impuestos citados y la jurisprudencia, así como también se da a conocer un análisis de sentencias relacionadas con el tema, emitidas por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de La República de El Salvador. Luego se hace la comparación del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta con el contemplado en las Legislaciones Tributarias de Costa Rica y Chile, de esta comparación se destacan conclusiones de vital importancia para la mejor aplicación del Procedimiento de Liquidación de los Impuestos de IVA y Renta en El Salvador.

El cuarto Capítulo del presente trabajo, lo ocupa el Análisis del Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta, los Mecanismos Legales para liquidar de oficio los Impuestos en mención por parte de la DGII, la aplicación de la Legislación Tributaria por parte de ésta, factores que influyen en una excesiva carga laboral, la incidencia de la organización administrativa de la DGII, y la percepción de la actuación de la

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

Finalizando la presentación de este trabajo con las Conclusiones y Recomendaciones, con las cuales se origina la explicación de la problemática investigada, aportando alternativas de solución para que cada uno de los autores que intervienen en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa para los Impuestos de IVA y Renta, mejoren sus actuaciones, con el fin de alcanzar un mayor grado de eficacia, para garantizar el interés del Estado en la obtención de los ingresos para el financiamiento del Gasto Público, así como el interés del contribuyente que es sujeto a un Proceso de Liquidación de Oficio de los Impuestos de IVA y Renta, en el que se les respeten sus derechos.

CAPITULO 1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y CONSIDERACIONES TEÓRICAS DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.

1.1 Evolución Histórica de la Tributación.

Los impuestos y contribuciones públicas, entendidas en el sentido etimológico de colaboración económica, son tan antiguos como la sociedad humana, ya que siempre que han existido comunidades que deben de satisfacer necesidades colectivas, existirán métodos encaminados a hacer que los miembros de la comunidad aporten su colaboración económica para la satisfacción de esas necesidades comunes.¹

Al analizar la evolución histórica de la tributación, vemos que son conceptos que han ido adquiriendo un distinto significado a medida que ha evolucionado la realidad social sobre la que se ha proyectado.

La estructura económica y la estructura jurídico-política condicionan poderosamente la función del tributo en el marco de las distintas formaciones sociales, esto es la forma en que se encuentra dividida la propiedad, la forma de Estado, el régimen político vigente, etc., constituyen factores a tener en

¹ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, “Principios Generales de los Impuestos y Consideraciones sobre la Ley de Alcabala”, Tesis presentada para optar al grado de Doctor en Jurisprudencia, Universidad de El Salvador, 1974, p. 1.

cuenta a la hora de juzgar el papel desempeñado por el tributo en un determinado momento histórico.²

En las sociedades en las que no existe la propiedad privada, en las que prima lo social sobre lo estrictamente individual, la aportación del individuo a las cargas comunes reviste naturaleza personal, no patrimonial, el cumplimiento de obligaciones de carácter militar, la prestación del propio trabajo personal en la realización de obras públicas o de común utilidad, constituye la manifestación primaria de la contribución individual al cumplimiento de cargas comunes.³

Pero a medida que las estructuras económicas se desarrollan de distinta manera, y las formaciones sociales van adquiriendo una mayor complejidad, y se desarrolla la propiedad privada, se generalizan los intercambios comerciales entre los territorios y hacen su aparición los impuestos aduaneros y los impuestos que graban el consumo de determinados artículos, que se unen a los denominados impuestos de capitación, que constituyen la forma más antigua de imposición directa.⁴

² Queralt, Juan Martín, et al, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Novena Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1998, p. 96.

³ Idem.

⁴ Idem. p. 97.

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

1.1.1 Tributación en la Edad Antigua:

El derecho financiero adquiere un notable desarrollo en las monarquías absolutas del antiguo oriente, como Egipto y Babilonia, debido a las necesidades ocasionadas por las guerras, lo que hizo que la administración fiscal ocuparan un lugar preponderante dentro de la administración estatal.⁵

Los relieves Egipcios y los documentos fiscales Babilónicos, nos dan una idea mas o menos precisa de la importancia y diversidad de los tributos cuya administración en la primera época fue descentralizada, y generalmente encomendada a la actividad religiosa, y que con el tiempo se sometió a una enérgica centralización, pues se formó un cuerpo de funcionarios, quienes con el auxilio de la contabilidad pudieron determinar con alguna exactitud, cual era la obligación fiscal de cada súbdito; también ayudaron a la fijación de las bases tributarias, el Catastro y el Registro Fiscal.⁶

⁵ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit. p. 1 y 2.

⁶ Idem.

Los primeros censos conocidos, fueron elaborados con carácter fiscal o para proceder al reclutamiento militar. El Código de Hammurabi era una colección de leyes y edictos del rey Hammurabi de Babilonia, que constituye el primer código conocido de la historia. Los fragmentos de tablas de arcilla hallados en la antigua Babilonia, indican que ya en el año 3800 a. de c., se llevaban a cabo para hacer un cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los impuestos.⁷

En Grecia, no se contaba con la técnica de los Egipcios y los Babilonios, pues sus gastos públicos eran demasiado pequeños en aquella época, ya que esos se producían con ocasión de fiestas religiosas o de edificaciones públicas, y ni aun en estos casos se producían, pues generalmente eran costeados por algunos ciudadanos en servicio honorífico a la ciudad.⁸

A Grecia se la puede estudiar en dos períodos: 1) en Grecia Antigua y 2) Grecia Clásica. En la época de las monarquías hereditarias (Grecia Antigua), había una nobleza poderosa, porque poseía la tierra. Y sólo podía ser ciudadano el que contribuía con bienes propios a determinados gastos públicos o sociales; tener o no tener derechos políticos dependía, por ejemplo, de poder mantener un caballo de guerra. Los gastos corrientes del Estado se iban

⁷ www.consejerofiscal.com/default.asp?tabid=74

⁸ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit. p. 2.

cubriendo con los productos del patrimonio real y sólo en ocasiones extraordinarias se acudía a las contribuciones.⁹

En estos primeros tiempos de la MONARQUÍA los ingresos del Estado procedían principalmente del patrimonio privado del Rey, consistente en tierras y ganado; más tarde se sumaron ciertas tasas por la administración de justicia, y por el usufructo de los bienes comunales.¹⁰

El impuesto para las fiestas populares se le denominaba **Liturgia**, y existía la **Eisfora** que era un impuesto de guerra aplicado al capital.¹¹

Poco a poco, los ciudadanos griegos sintieron que las rentas de los bienes de la Corona no bastaban para atender a todos los gastos colectivos, ellos querían para sus actos de culto religioso el máximo esplendor, para las fiestas la mejor música, para sus calles o ágoras limpieza y embellecimiento. Se hizo necesario acudir a los impuestos indirectos, esto es, a los que gravan los gastos y consumos familiares; la relación entre ingresos y gastos públicos aparecía por primera vez en la historia de la Humanidad.¹²

⁹ www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm

¹⁰ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit. p. 2.

¹¹ Queralt, Juan Martín, op cit., p. 12.

¹² www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm

En la Grecia Clásica, Atenas encabeza la Liga de Estados, que le pagan una cuota anual para construir navíos y equipar soldados: el tesoro de Delos. Un hombre culto, inteligente y emprendedor va a conducir los destinos de Grecia: Pericles, a él corresponde el mérito de proteger las ciencias y las artes, de realizar reformas ejemplares y de rodearse de eficaces colaboradores. Las tierras recién conquistadas se reparten entre los campesinos asalariados y se dictan disposiciones para remediar la pobreza de amplios sectores de la población.¹³

Con el aumento de los gastos militares, más tarde se hizo necesario encontrar la forma de procurar al Estado más ingresos; y es así como el Estado-ciudad de los siglos IV y V a. de c., contaba ya con un sistema tributario de acuerdo a sus necesidades. Según B. Laum, se distinguía por tres características: a) predominio de las prestaciones voluntarias; b) por una imposición predominantemente indirecta; y c) por una administración según el sistema de Arrendamiento.¹⁴

En la época del apogeo cultural, los ciudadanos griegos, prestaron una gran colaboración al Estado, pues los mas ricos sacrificaron su fortuna en favor de aquel, asumiendo cargos públicos cuyo desempeño imponía grandes gastos;

¹³ Queralt Juan Martín, op cit. p.12.

¹⁴ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit. p. 2.

así como las numerosas donaciones y fundaciones que efectuaban en esa época los ciudadanos para fines públicos.

Los esclavos y metecos contribuían para con el Estado de forma forzada, pues se les sometía a trabajos en las minas de plata de Laurión, o se les gravaba con contribuciones especiales por el ejercicio del comercio o la industria.¹⁵

Los aliados también estaban sometidos a las contribuciones fiscales, en esta fecha surgen con el carácter de estabilidad, los impuestos directos como el de aduanas sobre la importación y la exportación, así como ciertos impuestos al consumo y tráfico, como complemento a las prestaciones voluntarias, pero su recaudación no la verificaba ninguna dependencia del Estado, sino que se efectuaba por el sistema de arrendamiento, este sistema que estuvo vigente en muchos países, aun en la edad media, tiene una inmensa importancia, y sustituye al presupuesto formal.¹⁶

Al mismo tiempo, el sentido comunitario de los atenienses hizo que el Tesoro Público fuese una especie de bolsa común para distribuir bienes entre el pueblo. Los ciudadanos acomodados que asistían a los juegos de las fiestas

¹⁵ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit., p. 3.

¹⁶ Idem.

oficiales debían dar dos óbolos para que los pobres pudiesen disfrutar igualmente de los espectáculos.¹⁷

Y cuando esto no bastaba, se repartía lo que sobraba cada año del presupuesto del Estado; estos repartos y los partenones que surgen en todas las acrópolis de Grecia reducen los fondos públicos y los dejan sin reservas para casos de necesidad o para gastos de guerra. En tales ocasiones no hubo más remedio que establecer impuestos directos, los que gravan la renta o el patrimonio de los ciudadanos.¹⁸

Estas prestaciones tributarias no libraban a los ciudadanos pudientes de la obligación de financiar coros que participaban en las fiestas organizadas por el Estado, o equipar y mantener un navío de combate en tiempos de guerra.¹⁹

Roma es la heredera política financiera del Estado-Ciudad, pues incorporó en su imperio los progresos de las finanzas Griegas, la política financiera del imperio Romano, se caracterizó por la explotación fiscal de los nuevos territorios conquistados y de los pueblos sometidos; la tributación del

¹⁷ www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm

¹⁸ www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm

¹⁹ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit. p. 3.

ciudadano romano era exigua, ya que únicamente se le podía obligar al “tributum”, que era una contribución ocasional.²⁰

Los impuestos servían para el pago de la tropa, y al aumentar el ingreso de los territorios conquistados, el “tributum” se recaudaba cada vez con menos frecuencia, apareciendo por última vez en el año 167 a. de c.²¹

El destino de Roma como conquistadora y gobernadora de pueblos determinará algunos de los rasgos más característicos y constantes de su Hacienda Pública; así, el arrendamiento de las tierras de dominio público aportadas por las victorias de las regiones representará una importante fuente de recursos; hasta aquí la Hacienda Pública de Roma era eminentemente patrimonial, pues las rentas de sus bienes constituían la principal fuente de sus ingresos. No menos sustanciosos para las arcas del Estado eran los botines arrebatados a los vencidos y los tributos que estos debían pagar a Roma.²²

Durante la etapa republicana, por lo general, el ciudadano romano no pagaba impuestos directos. Pero con ocasión de guerras había de realizar

²⁰ Idem.

²¹ Idem.

²² www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm

determinadas prestaciones monetarias que tenían el carácter de préstamos forzosos, pues eran reembolsadas con las ganancias de las propias guerras.²³

Como al ritmo de las conquistas, no iba seguido de la preparación de los funcionarios, se adoptó también el sistema del arrendamiento, que aprovechaban ciertos arrendatarios e incluso ciertas sociedades capitalistas para asegurarse un monopolio y despojar cada vez mas a las provincias recién conquistadas.²⁴

El estancamiento del imperio Romano trae como consecuencia la decadencia de su hacienda fundada en la expansión territorial; la introducción de nuevos impuestos especialmente sobre las ventas, y la sustitución del sistema del arrendamiento, por la administración imperial, solo sirven para retardar su decadencia, que no pueden contener, pues las necesidades del Estado exceden a sus ingresos.²⁵

Así llega la época de Dioclesiano, a la supresión del viejo sistema financiero, quien lo sustituye por una nueva orientación económica, que fija

²³ Idem.

²⁴ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit. p. 4.

²⁵ Idem.

precios de tasa y salario; y esta reforma ya no respeta los privilegios de los ciudadanos Romanos los cuales eran tradicionales.²⁶

La reforma del emperador Dioclesiano a finales del siglo III a. de c., formalizó la venta de plazas al mejor postor; el mecanismo era sencillo, el gobierno requería una cantidad determinada de dinero para cubrir su presupuesto. Así pues, vendía mediante un pago adelantado una jurisdicción territorial a un individuo o sindicato de individuos que se encargaría de cobrar los impuestos en ese territorio, el comprador asumía los riesgos, pero a cambio podía quedarse con los excedentes cobrados.²⁷

Establece un sistema tributario basado en el patrimonio sobre la tierra marcadamente de productos, con sistema de cupo y el impuesto de capitación, pero conservando los antiguos impuestos sobre la venta y el consumo. La fuerte imposición sobre la tierra, que establecía un tipo fijo de rendimiento, sin tomar en cuenta las malas cosechas, produjo endeudamiento de los campesinos y finalmente su huída, la que el Estado trató de evitar mediante la restricción de la libertad de movimiento, dando como resultado la servidumbre de la tierra.²⁸

²⁶ Idem.

²⁷ www.consejerofiscal.com/default.asp?tabid=74

²⁸ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit. p. 4.

Resultados parecidos produjo el impuesto sobre la industria y el comercio, que produjo la agremiación forzosa, respondiendo el gremio, del impuesto de cada uno de sus miembros; así pues el último periodo del imperio Romano, el ciudadano se convierte en objeto del fisco y el Estado en el mas poderoso o único empresario quien con ellas contribuyó a una gran concentración comercial e industrial, de la que se sirvió para dirigir al modo mercantilista para controlar toda la economía.²⁹

Los monopolios estatales limitaban la actividad del comercio individual o privado y regulaba la producción, ni siquiera esto satisfizo las necesidades del fisco quien se llevaba además la mayor parte de los beneficios mediante impuestos, tasas, aduanas, patentes, etc.³⁰

A lo largo del tiempo, fueron muchos los tributos que estableció Roma, sobre las ciudades pesó un impuesto territorial que se repartía en proporción al valor de los bienes inmuebles. Ciertas provincias recaudaban los diezmos o décimas partes de los frutos de la tierra y enviaban su importe a la capital del Imperio.³¹

²⁹ Idem. p. 5.

³⁰ Idem.

³¹ www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm

En las vías romanas se cobraban **portazgos** que eran derechos para entrar en las ciudades, y **pontazgos** que eran derechos para pasar por los puentes; se exigió un gravamen sobre las herencias entre parientes lejanos, se cobraron tasas sobre el precio de venta de los esclavos y por darles la libertad, impuestos sobre las ropas de las elegantes romanas y sobre objetos muebles.³²

1.1.2 Tributación en la Edad Media:

En la Edad Media las finanzas no constituyeron un todo unitario, y en ella se distinguen tres períodos, así: a) la primera edad media o época del feudalismo, caracterizado por el predominio de la economía natural; b) la época del apogeo de la Edad Media, caracterizada por una economía monetaria expansionada por la aportación de metales preciosos debida a Italia; y c) la tardía Edad Media, caracterizada por el florecimiento del poder de los principios territoriales y de las ciudades.³³

En los azarosos tiempos que siguieron a la desaparición de la autoridad y unidad de Roma, muchos hombres libres confiaban sus pequeñas propiedades y ellos mismos se entregaban a un gran señor latifundista a cambio de protección; junto a esta costumbre se difundió la de los soberanos, que concedían a sus súbditos y funcionarios grandes porciones de terreno para

³² Idem.

³³ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit. p. 5.

compensarles por los servicios civiles o militares prestados; hacia el siglo VIII ambos fenómenos se fundieron en una forma única de contrato o relación personal: el vasallaje.³⁴

Los vasallos, a cambio de la protección del señor, debían prestar a éste numerosos servicios, sobre todo el de combatir a su lado en las frecuentes guerras contra belicosos vecinos, y tenían que pagarle cuantiosas rentas. Y si en la época imperial romana habían aumentado los tributos en dinero, estas rentas medievales se pagaban generalmente en especie. Importa advertir que estas llamadas “rentas” tenían mucho de “tributos”, porque se imponían por los señores feudales.³⁵

Pero se llegó a más, dentro del dominio eminente del señor o soberano estaban incluidas las personas. Dedicarse al comercio o a la industria y ejercer un oficio eran tareas que pertenecían al señor feudal, por lo que era necesario su permiso o su licencia para poder realizar tales actividades. Este permiso o licencia llevaba consigo el pago de una cantidad. Se trata de las regalías, que se amparan en las prerrogativas de la Corona respecto de sus súbditos.³⁶

³⁴ www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm

³⁵ Idem.

³⁶ Idem.

En el último escalón de la jerarquía humana estaban los siervos de la gleba, adscritos a la tierra. Estaban obligados a prestaciones gratuitas de trabajo para el mantenimiento de los caminos, la reparación del castillo feudal, el cultivo de las tierras del señor, tributos de peaje, rentas de todo tipo.³⁷

Cuando esta clase de ingresos, y los obtenidos mediante la venta de bienes patrimoniales no bastaron para atender a los gastos públicos y privados del rey, fue necesario acudir a los subsidios o auxilios de los súbditos, así se reanudaría la historia del impuesto.³⁸

En el reino Franco de la primera Edad Media, los ingresos de la Hacienda pública llevan marcados rasgos Germánicos o Romanos. De origen Germano son los prevenientes de la organización común de la defensa y de la administración de la justicia, así como los presentes ofrecidos al Duque, al Rey o a los Señores; y de origen Romano los prevenientes de impuestos y contribuciones forzosas y los de aduanas.³⁹

En esta época las necesidades estatales son escasas y se cubren en su mayor parte con aportaciones voluntarias en especie. Este estado de cosas dura hasta el siglo XIII. El patrimonio del Rey continúa siendo la fuente principal

³⁷ Idem.

³⁸ Idem.

³⁹ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit. p. 5.

de ingresos del soberano. Los gastos para la defensa, son insignificantes, pues los ciudadanos libres han de procurarse por su cuenta el equipo necesario en caso de guerra; el que no dispone de bienes suficientes paga una multa que le libra del servicio militar. Otros ingresos provienen de la venta de privilegios para el ejercicio del comercio y tráfico, y del impuesto especial que con este mismo motivo pagan los judíos.⁴⁰

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

Luego viene el período de Las Cortes, en el cual el pueblo, harto de las exigencias de los reyes, se rebelan en ocasiones de forma tumultuosa; los reyes, ante la oleada de alzamientos populares, ceden en ocasiones y aceptan consultar a sus súbditos a la hora de imponer tributos y de decidir la aplicación de los mismos, comienzan a ser pagados los tributos para atender

⁴⁰ Idem. p. 6.

⁴¹ Idem.

determinados gastos públicos y el contribuyente se va a convertir en el principal protagonista de la resistencia frente al rey. Ejemplos típicos de estas limitaciones del poder real se dieron en Las Cortes reunidas en León (año 1188) y en la Carta Magna de Inglaterra (año 1215), que proclamó el principio de que el impuesto ha de ser consentido por quien tiene que pagarlo.⁴²

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

Poco a poco, los señores medievales se fueron doblegando, así se formaron grandes naciones unidas y sometidas a la soberanía absoluta de un monarca, a este periodo de la Edad Media se le conoce como: de **las Monarquías Absolutas**.⁴⁴

⁴² www.agencia tributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm

⁴³ Idem.

⁴⁴ Idem.

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

Luego surge el enfrentamiento entre naciones por apetencias territoriales y conflictos de intereses económicos o dinásticos, y mantener un ejército exige considerables recursos financieros, que la Hacienda Pública obtiene recaudando tributos, no siempre equitativos.⁴⁶

Para hacer frente a los gastos colectivos no bastan los impuestos directos, que se reducían casi exclusivamente a los que gravaban a los propietarios de tierras; hay que multiplicar los impuestos indirectos, que recaen sobre toda clase de artículos y productos de consumo. Se implantó el impuesto del “papel sellado”, que gravaba todos los documentos oficiales, de él será heredero el Impuesto de Timbre del Estado, que durante tantos años ha proporcionado importantes ingresos al Tesoro Público, y aún hoy día perduran figuras tributarias muy semejantes.⁴⁷

⁴⁵ Idem.

⁴⁶ Idem.

⁴⁷ Idem.

1.1.3 Tributación en la Edad Moderna:

En la edad moderna la Hacienda Pública se perfecciona y ajustan los catastros, se suprimen los privilegios de la nobleza y del clero, y se perfeccionan los diferentes impuestos.⁴⁸

A partir del siglo XVII se generaliza la imposición sobre la propiedad agrícola, se empieza gravando al propietario de la tierra, aunque estuviera arrendada - ello supone un avance de la *tributación directa* en relación con el antiguo Impuesto de capitación y pone de relieve una aproximación del tributo a la complejidad que va adquiriendo el régimen de propiedad privada.⁴⁹

La Revolución Industrial, determina cambios que van a reflejarse en los sistemas tributarios, la propiedad mobiliaria alcanza una entidad considerable, las fórmulas societarias y la representación del capital en títulos valores determina una creciente acumulación de poder económico en manos de socios, accionistas, industriales, etc., y es así como van apareciendo impuestos reales sobre bienes inmuebles y sobre títulos valores y también los primeros impuestos personales sobre la Renta.⁵⁰

⁴⁸ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit. p. 7.

⁴⁹ Queralt, Juan Martín, op cit. p. 97.

⁵⁰ Idem.

Es característica de esta época la historia financiera de Prusia en la cual los ingresos fiscales procedían de la contribución, exacción que caía sobre las demarcaciones campesinas, la cual se pagaba en dinero o en especie, y servía para la manutención del ejército, y de la accisa de los ciudadanos, que se componía a su vez del impuesto sobre las bebidas, cereales y carne, de las aduanas a la importación de comestible, de una especie de impuesto sobre las ventas, de un impuesto sobre el ganado, así como de un impuesto territorial y de un impuesto de clases sobre los artesanos.⁵¹

Al derrumbarse Prusia, era imperioso reorganizar las devastadas finanzas, es así como el edicto financiero de 1810 tenía como finalidad reducir el número de los impuestos, simplificar su recaudación y conseguir una mas justa distribución de la carga tributaria, mediante la abolición de los privilegios fiscales. Este nuevo impuesto de clases conduce por evolución al impuesto clasificado sobre la renta de 1851 en cuyas tarifas aparece por vez primera la idea de la Progresividad fiscal.⁵²

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

⁵¹ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit. p. 7.

⁵² Idem.

la Renta se transformaron en un Impuesto General sobre la Renta con una tarifa que va desde 0.66 hasta el 4%. Este impuesto grava toda la renta procedente de fuentes estables, como del capital, de la tierra, del comercio e industria, de la actividad lucrativa y de derechos a percepciones periódicas.⁵³

En 1893 se añade al Impuesto sobre la Renta un impuesto “complementario” sobre el Patrimonio. Esta reforma tributaria orgánica permite a Prusia obtener un sistema tributario que por estructura lógica y por su consiguiente simplicidad y claridad, supone un enorme adelanto sobre las concepciones financieras de todos los grandes Estados.⁵⁴

En la fase que comienza a mediados del siglo XIX y se acentúa a partir de la tercera década del siglo XX, se va perfeccionando el sistema de imposición directa, de tal manera que se añade, de forma generalizada, el impuesto personal sobre la renta de personas físicas y el Impuesto sobre la Renta de Sociedades. Se aspira a conseguir una auténtica adecuación de las cargas fiscales a la capacidad económica de los contribuyentes, coincidiendo con la incorporación a los distintos textos constitucionales del principio de capacidad económica como criterio material de justicia tributaria.⁵⁵

⁵³ Idem.

⁵⁴ Idem. p. 8.

⁵⁵ Queralt, Juan Martín, op cit. p. 98.

1.2 Desarrollo Histórico de los Impuestos al Consumo y Renta.

1.2.1 Desarrollo Histórico del Impuesto al Consumo.

China e India, son las civilizaciones más antiguas donde se registra el impuesto a las ventas.⁵⁶

En Grecia, es en la época del apogeo cultural, cuando surgen con el carácter de estabilidad, los impuestos indirectos como el de aduanas sobre las importaciones y exportaciones, así como ciertos impuestos al consumo y al tráfico.⁵⁷

En Roma fue hasta después de la guerra civil, en tiempos de Augusto, donde se introduce por éste un impuesto sobre el producto vendido en las plazas públicas, este gravamen fue del 15% y se denominaba **sentecima rerum venalium**, la venta de los esclavos también generaba impuesto del 4% denominado **quinta et vicesima venallium manciperium**.⁵⁸

A medida que las estructuras económicas van desarrollándose, se generalizan los intercambios comerciales entre los distintos territorios y van haciendo su aparición los primeros impuestos aduaneros y los impuestos que gravan el consumo de determinados artículos, que se unen a los denominados

⁵⁶ Idem. p. 22.

⁵⁷ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit. p. 3.

⁵⁸ Queralt, Juan Martín, op cit. p. 22.

impuestos de capitación, gravando por igual a todos los miembros de una comunidad.⁵⁹

Para 1932, en Europa surge el Impuesto de Alcabala, aplicado al precio de las cosas vendidas o permutadas, y llegó a ser del 10%. Fue Alemania el primer país que introdujo un impuesto general a las ventas, el cual gravaba todas las ventas y prestación de servicios en todas las etapas de negociación. Pero fue en Francia donde se aplicó el Impuesto al Valor Agregado en 1954, y en 1960 el impuesto fue perfeccionado y aplicado a la Comunidad Económica Europea.

En América, lo adoptaron los países de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), en Estados Unidos de América, durante la guerra de secesión se gravaban las transacciones de artículos manufacturados y las prestaciones de servicios relacionados con esos productos, terminando la guerra el impuesto fue abolido. El Impuesto al Valor Agregado, ha venido a sustituir el impuesto sobre las ventas de imposición múltiple, y ha sido de gran éxito en más de cincuenta países en el mundo.⁶⁰

⁵⁹ Queralt, Juan Martín. Op cit p. 96.

⁶⁰ Idem. p. 23.

En nuestro país han existido dos tipos de regulaciones de las ventas, uno fue la Ley de Papel Sellado y Timbres y la otra Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

La primera, la Ley de Papel Sellado y Timbres⁶¹, se promulgó en 1915, pero con esta ley no se satisfizo las necesidades del Estado, por lo que en 1986 se creó otra Ley de Papel Sellado y Timbres⁶², con lo que se aumentó la tasa del impuesto de 1% a 5%, pero este tipo de impuesto resultaba demasiado oneroso para los contribuyentes pues gravaba cada etapa de comercialización constituyéndose un efecto cascada, además de no responder a las necesidades del Estado por tener muchas exenciones y requerir controles permanentes de inventarios.

Por los inconvenientes mencionados, y en un esfuerzo por modernizar el sistema tributario en nuestro país, el 24 de Julio de 1992 se emite la LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS⁶³, que entró en vigencia el 1 de Septiembre de ese mismo año, con una tasa del 10%, pero en 1995, fue reformada la ley y cambiada la tasa a un 13% que es la que tenemos actualmente.

⁶¹ Ley de Papel Sellado y Timbres, D.L. 1 Junio de 1915, D.O. No. 147, Tomo 78 del 25 de Junio de 1915.

⁶² Ley de Papel sellado y Timbres, D.L. No.284 del treinta y uno de enero de 1986 y D.O.No.33, tomo 290 del 19 de febrero de 1986.

⁶³ D.L. No.296, del 24 de julio de 1992, y D.O. No. 143, Tomo 316, del 31 de julio de 1992.

1.2.2 Desarrollo Histórico del Impuesto sobre la Renta.

El Impuesto sobre la Renta, ha sido considerado el impuesto más importante de la primera mitad del siglo pasado, por haber sido una de las principales fuentes de ingreso de los Estados y por no menoscabar al contribuyente por ser impuesto justo y gravado en forma proporcional.⁶⁴

A nivel internacional, este Impuesto se originó en Inglaterra en el siglo XVII, pero fue en Gran Bretaña en el siglo XIX donde se normó como impuesto general, donde gravaba todas las rentas, y en el resto de países es hasta el siglo XX cuando se consolida.⁶⁵

Los cambios sociales que reflejó la Revolución Industrial, se reflejaron también en los sistemas tributarios. La tierra deja de ser la fuente fundamental de riqueza y se abre paso la propiedad mobiliaria.

Aparecen impuestos reales sobre bienes inmuebles, sobre títulos valores y también los primeros impuestos personales sobre la renta, el primero en Inglaterra en la última mitad del siglo XVII, como medio de obtención de

⁶⁴ Alemán Bolaños, Víctor David, et. al., “Incidencia de los Actos y Resoluciones emitidos en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA por parte de la DGII y la Vulneración del Derecho Patrimonial de los Contribuyentes”, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2004, p.14.

⁶⁵ Idem. p. 15.

recursos para financiar las guerras contra Napoleón; además de algunas rentas obtenidas por determinados profesionales.⁶⁶

Es interesante el estudio de la Historia de Prusia, en la primera mitad del siglo XIX, el impuesto de clases deja de aplicarse solo a los industriales, para terminar con los privilegios de la nobleza. Este nuevo impuesto de clases conduce por evolución al impuesto clasificado sobre la renta.⁶⁷

La reforma tributaria entre 1891 y 1893 y la Ley del Impuesto sobre la Renta del 20 de junio de 1891, facilita en Prusia, el tránsito al moderno sistema tributario personal; los antiguos impuestos de clase y clasificado sobre la Renta se transformaron en un impuesto General sobre la renta.⁶⁸

En América Latina, llega un poco tardío este movimiento científico y legislativo, y es entre los años 1915 y 1935 que se difunde este Impuesto y se incorpora en los sistemas tributarios.⁶⁹

Para El Salvador, la evolución del Impuesto sobre la Renta ha tenido gran importancia dentro de la política fiscal, ya que es por medio de esta que el

⁶⁶ Queralt, Juan Martín. Op cit p. 97.

⁶⁷ Deras de Reyes Santos, Violeta del Carmen, op cit. p. 7.

⁶⁸ Idem.

⁶⁹ Alemán Bolaños, Víctor David, op cit, p. 16.

Estado organiza y financia su presupuesto. A pesar de esto el Impuesto sobre la Renta no tiene la importancia que merece; y esto muchas veces es debido a grupos poderosos que han manipulado la realidad. A continuación se hace un estudio sobre la evolución histórica del Impuesto sobre la Renta en nuestro país.

1.2.2.1 Historia del Impuesto sobre la Renta en El Salvador

1.2.2.1.1 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1915

El día 19 de Mayo de 1915, la Asamblea Legislativa emite la LISR⁷⁰; un mes después se emite su reglamento. El principal objetivo de este primer sistema impositivo consistía en la necesidad de hacer práctico en la tributación el principio de equidad y borrar la desproporcionalidad del impuesto directo pagado por las clases pobres. En la exposición de motivos de esta Ley se planteaba que no era justo, equitativo, ni moral que los gastos del Estado fueran cubiertos por los contribuyentes de menos ingresos, ya que la justicia tributaria exige que cada uno haga sacrificios en proporción a sus ingresos, ya que son los que más tienen, los que más ocupan los servicios de utilidad pública, lo cual motivó la reforma tributaria.

La tarifa del impuesto era la misma, tanto para las personas naturales como para las jurídicas, así como también había una reducción básica de 200

⁷⁰ D.L. del 19 de Mayo de 1915.

colones para ambas. Según esta Ley se gravaba únicamente la Renta Líquida, se dejaba al contribuyente la facultad de señalar la renta a gravarse pero sin calcular el Impuesto, era el fisco quien tenía la atribución de efectuar la tasación y enviar al contribuyente el recibo para que este efectuara el pago, lo cual constituía una de las principales causas de mora por parte de los contribuyentes.

Como podemos observar este era un sistema de tributación directa muy simplista, y esto resulta lógico si tomamos en cuenta la poca relevancia que tenían en esa época las personas jurídicas; la economía del país estaba controlada por personas naturales, por familias enteras, pues el desarrollo de las sociedades comenzaba.

La primera recaudación del impuesto fue en 1916, el método utilizado fue el de enumerar y hacer una lista general de los contribuyentes. Se enviaron 3189 formularios; pero solo se complementaron 1835, de los cuales solo pagaron 652 contribuyentes, 209 fueron exentos y se retuvieron en estudio 974 declaraciones.⁷¹

⁷¹ Rivas Escalante, Amelia Guadalupe, et al, “Ley del Impuesto sobre la Renta de 1992”, Trabajo de graduación para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad José Simeón Cañas, El Salvador, Marzo de 1993. p. 36.

1.2.2.1.2 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1916

El 19 de Junio de 1916 se decreta una nueva Ley⁷², que tuvo fuerza obligatoria el 1 de Enero de 1917, en lo relativo al cálculo del impuesto, exenciones y deducciones.

Respecto a los sujetos del impuesto, parecía no haber ninguna variación, de acuerdo a la Ley anterior, cuando se trataba de personas jurídicas quien pagaba el Impuesto era la sociedad, quedando exentos de pago los socios; en cambio en esta Ley las personas jurídicas o sociedades no estaban obligadas a pagar el Impuesto sino cada uno de los socios que percibían utilidades.

Este cambio tubo su incidencia porque el socio no pagaba el Impuesto, únicamente sobre las utilidades que recibía de alguna sociedad sino que se veía obligado a sumar esas utilidades a los ingresos provenientes de otras fuentes, por lo que dada la Progresividad de la tabla tenía que pagar mas en concepto de Impuesto sobre Renta personal.⁷³

1.2.2.1.3 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1951 y sus Reformas.

Para sentar las bases de un capitalismo moderno y renovar el aparato

⁷² Decreto Legislativo del 19 de junio de 1916, Diario Oficial Número 140, Tomo 80, del 21 de Junio de 1916.

⁷³ Idem. p. 39.

gubernamental que permitieran encontrar nuevas fuentes de acumulación de capital se emite una nueva LISR⁷⁴ .

Con la nueva Ley se incorporan modificaciones básicas en el régimen de tributación en ella se hace una clara diferencia entre personas naturales y jurídicas, estableciéndose una tabla impositiva diferente para ambas. Se estableció un tratamiento especial para las sociedades anónimas y los socios; lo cual está contenido en el Título III de la mencionada Ley.

Para efectos de imposición sobre la Renta la ley no distinguía entre sociedades nacionales o extranjeras, pero si distinguía entre domiciliadas y no domiciliadas. Las personas domiciliadas tributaban de acuerdo con la tabla cuyo porcentaje máximo era del 15% y en cambio las no domiciliadas en el país debían tributar el 20% sobre la Renta Imponible en El Salvador.

Con el objetivo de una mejor redistribución del ingreso surgió un Decreto⁷⁵ en el que se reformó radicalmente la LISR de 1951, tratando de aumentar los ingresos fiscales y gravar intensamente las rentas procedentes del capital y no las procedentes del trabajo.⁷⁶

⁷⁴ Decreto Legislativo Número 520 del 10 de Diciembre de 1951.

⁷⁵ Decreto Número 300, promulgado por el Directorio Cívico Militar el día 18 de Septiembre de 1961.

⁷⁶ Idem. p. 40.

Con este Decreto se pretendía evitar la concentración de la riqueza, se hicieron cambios en las deducciones de las personas naturales quitándole límite al número de hijos que se deben tomar en cuenta para gozar de la deducción básica adicional, se cambiaron las tablas para calcular el impuesto para las personas domiciliadas, siendo las nuevas tablas de tres tipos, según provinieran las rentas del trabajo, capital o mixtas.

1.2.2.1.4 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1963

En Diciembre de 1963 se emite una nueva LISR⁷⁷, con la que se perseguían objetivos tales como:

- a) Corregir las injusticias y ambigüedades contenidas en la reforma de 1961 de la Ley de Renta de 1951, especialmente en lo referente a la imposición de las sociedades anónimas.
- b) Obtener incremento en los ingresos fiscales.
- c) Exigir más a quienes tenían más, castigar la evasión y redistribuir la Renta Nacional, alentar la inversión y el ahorro.
- d) Introducir nuevas situaciones que den origen al impuesto, tal como las rentas obtenidas en el extranjero por las personas naturales del país.

⁷⁷ Decreto Legislativo Número 472 del 19 de Diciembre de 1963.

Con este impuesto durante sus 20 años de vigencia no se alcanzaron los objetivos establecidos que pretendían una equidad en la carga tributaria. El castigo a la evasión y la redistribución del ingreso.

Con esta ley se cambio la forma de gravar las sociedades. Innovó en cuanto que estableció la imposición de ganancia de capital e ingreso del exterior, aumentó las tasas impositivas aplicables a extranjeros y a sus sociedades, eliminó o redujo ciertas exenciones y preferencias e incrementó las deducciones autorizadas por depreciación y pérdida.

Esta Ley no regulaba el impuesto sobre capitalización o mantenimiento en reserva de las utilidades provenientes de las sociedades anónimas, lo cual fue regulado en un decreto especial.

En el año de 1978 se creó una reforma a la ley⁷⁸ con la que se disminuyó sustancialmente la tasa impositiva de las personas jurídicas no domiciliadas del 38% al 20%, con la esperanza de que al poder obtener una mayor ganancia se daría un mayor estímulo para que el capital extranjero se radicara en el país y evitar la repatriación del existente, esta reforma no generó los efectos deseados debido a los factores externos.⁷⁹

⁷⁸ Decreto Número 46 del 12 de Septiembre de 1978

⁷⁹ Idem. p. 43.

1.2.2.1.5 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991

En 1991 una nueva LISR⁸⁰ que procuró ampliar la base impositiva reduciendo las exenciones.

En 1999 se aprueban una serie de reformas, que se proponen tres grandes objetivos:⁸¹

a) Ampliar la base tributaria.

- Se incorpora al Art. 66, la retención relacionada a artes u oficios que no requieran grados académicos.

- Se incorpora el Art. 66-A, el cual obliga a los jueces a retener al momento de la liquidación de los Juicios Ejecutivos.

b) Eliminar la Elusión Fiscal.

- Se adiciona el inciso final del Art. 6, en el cual señala la obligación para las entidades de Utilidad Pública de informar a la DGII sobre cualquier donación recibida.

c) Mejorar el control y gestión de la Dirección General de Impuestos Internos.

⁸⁰ D.L. No. 134, de fecha 18 de Diciembre de 1991.

⁸¹ Alemán Bolaños, Víctor David, op cit, p. 20.

- Se modifica el Art. 58, en cuanto faculta a la DGII para designar agentes de retención.

- Amplia el plazo para remitir la nómina de empleados a quienes se retuvo, contemplado en el Art. 95.

1.3 Evolución Histórica del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta en El Salvador.

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

Así si al fiscalizar se encontraban documentos no incluidos en la declaración del impuesto se establecía la presunción del Art.46 último Inc. que decía literalmente así: “se presume el crédito fiscal cuando se determinen ingresos y egresos no documentados”.⁸² Donde se evidencia la facultad otorgada por Ley a la Administración Tributaria para determinar de oficio impuestos.

⁸² Ley de Papel Sellado y Timbres, D.L. 1 Junio de 1915, D.O. No. 147, Tomo 78 del 25 de Junio de 1915.

Pero esta Ley de Papel Sellado y Timbres, no fue suficiente para dar cobertura a las necesidades de la Administración Tributaria en cuanto a funciones, por lo que se promulgó en Febrero de 1986 una nueva Ley de Papel Sellado y Timbres⁸³, en la cual, en su Título seis “Facultades de la Dirección General” prácticamente establecía lo que es el antecedente de lo que hoy conocemos como Procedimiento de Liquidación Oficiosa, ya que en sus normas se ponía de manifiesto:

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

Luego se deroga esta normativa, y se promulga la LIVA de 1992⁸⁴, en la cual se encontraba también el Procedimiento para la Determinación Oficiosa del Impuesto de IVA, en su Título IX, relativo a la Administración del Impuesto, Capítulo I - Funciones - el Art.142 delegaba la competencia de la DGII para la Liquidación de Oficio del Impuesto. El Art.143 LIVA, las facultades y medios de fiscalización con las que contaba la Dirección General.

⁸³ Ley de Papel Sellado y Timbres, D.L. No. 284 del 31 de enero de 1986; D.O. No. 33, Tomo 290 del 19 de Febrero de 1986.

⁸⁴ Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, D.L. No. 296, del 24 de Julio de 1992, D.O. No. 143, Tomo 316, del 31 de Julio de 1992.

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

1. Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado.
2. Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, o no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos.
3. Cuando el contribuyente no llevara, llevara incorrectamente o con atraso su contabilidad, no exhibiere o mereciere dudas, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Dirección General.

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

Ahora bien al hablar de Renta, se tiene como antecedente el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, en la LISR de 1951, en el cual no hay un procedimiento específico de Liquidación Oficiosa, sin embargo en su Título VI,

Capitulo IV “Determinación del Impuesto”, se realizaba la comprobación de las declaraciones presentadas por el contribuyente, con lo cual se ponía de manifiesto la potestad fiscalizadora de la Dirección General , y era en el Art. 28 donde se otorgaba la facultad de determinar el Impuesto Complementario, y no la totalidad del impuesto como es en la actualidad.

La referida Ley, fue derogada por la Ley de Renta de Diciembre de 1963⁸⁵, en cuyo Titulo VI “Determinación del Impuesto” Capitulo I, “Comprobación de las Declaraciones”, se establecen las bases para la determinación del impuesto, donde se evidencia que la liquidación podía ser, autoliquidación Art.64 lit. a), o determinación de Oficio Art.64 Lits. b), c), y d) y las bases en si, son sobre base cierta o base indicial, los indicios estaban regulados en el Art.56 de la referida Ley.

El antecedente inmediato del Procedimiento de Determinación Oficiosa del Impuesto de Renta, es la LISR de 1991⁸⁶, que establecía en su Título XIII, Capítulo IV “La Liquidación de Oficio de la Obligación Tributaria”, contemplando en el Art.117 los presupuestos para liquidar de oficio, estos eran: cuando la

⁸⁵ Ley del Impuesto sobre la Renta, D.L. No. 472, del 19 de Diciembre de 1963; D.O. No. 241, Tomo 201 del veintiuno de Diciembre de 1963.

⁸⁶ Ley del Impuesto sobre la Renta, D.L. No. 134, de fecha dieciocho de Diciembre de 1991. D.O. No, 242, Tomo 313, del 21 de Diciembre de 1991.

liquidación del impuesto no se estimare correcta, o cuando no se hubiera presentado la declaración.

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

1. Las liquidaciones anteriores del contribuyente.
2. El informe de los Auditores designados por la Dirección General.
3. Los datos suministrados por entidades oficiales, por los particulares y los contribuyentes.
4. Y los indicios que la ley permite; estos indicios estaban regulados en el Art.119 LISR de 1991.

En el Título XIV, Capítulo único que versaba sobre el procedimiento de la Liquidación de Oficio del Impuesto sobre la Renta, esto ha sido derogado por El Código Tributario, pues en él se establece las disposiciones generales por la que se guía la Administración Tributaria para liquidar los Impuestos Internos. Finalmente, se promulga el Código Tributario⁸⁷ con lo cual, se pretendía un marco jurídico tributario unificado, simple y racional que regulara adecuadamente la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, de esta forma garantizar el debido proceso, dando cumplimiento

⁸⁷ Código Tributario, D.L. No. 230 del 14 de Diciembre de 2000, que entró en vigencia el 1 de Enero del año 2001; todas las posteriores citas del Código Tributario se harán sobre la base de ésta cita.

a los principios tributarios, al mismo tiempo, evitar los vacíos y deficiencias normativas que traían consigo las antiguas leyes tributarias, a fin de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones, así como la aplicación homogénea de la legislación tributaria por parte del fisco.

Es así, como se regula en el Título IV, - Procedimientos Tributarios -, Capítulo III, - Liquidación de Oficio del Tributo -, en su Sección Primera, la Liquidación de Oficio del Tributo, Imposición de Sanciones y Procedimientos de Audiencias y Apertura a Pruebas.

Cabe mencionar, que no se regula nada nuevo, sino más bien se realizó una concentración de las disposiciones que contenían en su momento las Leyes de Impuesto Sobre la Renta y a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y ampliando únicamente en cuanto a las presunciones y los medios de prueba.

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

LIVA.,y el Art.118 LISR establecía cuatro numerales que, aunque no lo decía literalmente, sugería la base cierta, indicial, y mixta.

En el Art.190 C.T. se regula, los indicios, los cuales son una fusión de los que eran los regulados en el Art.151, Num. 2) Inc. 2º. LIVA y se retomaron otros de los que regulaba en su Art.119 LISR. En el caso de las presunciones, el C.T. es mas amplio, al explicar los diferentes tipos de presunciones que la administración puede utilizar, no obstante, hay coincidencia en algunas descritas por la LIVA, en cuanto a la diferencia de inventarios Art.152, Num.1), y control directo de operaciones Art.152, Num. 2); reguladas en los Arts.193 y 194 CT., respectivamente.

En cuanto, a lo que es el organismo encargado del Procedimiento de Liquidación Oficiosa, no ha sido el mismo a lo largo de la historia de la tributación salvadoreña, pues el Ministerio de Hacienda ha venido sufriendo muchas modificaciones en su organización, de tal manera que es el uno de Marzo de 1990, mediante D.L. Número 451 que desaparecen la Dirección General de Contribuciones Directas y la Dirección General de Contribuciones Indirectas, las cuales hasta la entrada en vigencia del referido Decreto funcionaban separadamente, la primera administrando los impuestos directos y la segunda los indirectos, éstas dos direcciones desaparecen y se crea la que actualmente funciona como DGII.

1.4 Determinación Tributaria.

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

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

En primer lugar es necesario comprobar que con respecto a determinada persona se ha producido el fenómeno al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación (hecho imponible); en segundo lugar se debe establecer, según el tributo de que se trate, cuál es el valor o medida de la materia imponible (base imponible); y en tercer lugar debe aplicarse a estas medidas de lo imponible; la tasa o alícuota respectiva. Sólo así contaremos con la cifra líquida a pagar por el contribuyente, la cual será, en definitiva, la suma recaudada.⁸⁸

⁸⁸ B. Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1972, p. 171.

Jarach, institucionaliza el concepto de Hecho Imponible entendiendo que la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del mismo de forma concreta que pueda subsumirse en la definición legal del Hecho Imponible abstracto, agregando que el Hecho Imponible no crea por si solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley. La conexión entre el Hecho Imponible y la norma demuestran que el primero es un hecho jurídico, es decir, un hecho que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos.⁸⁹

La Determinación Tributaria Giuliani Fonrouge y Navarrine, la definen como *“el acto o conjunto de estos actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”*.⁹⁰

Villegas, conceptúa la Determinación Tributaria refiriéndose al *“acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeat”); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“quantum debeat”)*”.⁹¹

⁸⁹ Folco, Carlos Maria, Procedimiento Tributario, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2000, p. 242.

⁹⁰ García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Tomo II, Segunda Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 36.

⁹¹ Idem.

1.4.1 Teorías sobre la Determinación Tributaria.

Se discute arduamente si la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible o si, por el contrario, nace en el momento de practicarse la determinación.⁹²

Según algunos autores, la determinación tiene *carácter constitutivo*. Afirman que no basta que se cumpla el presupuesto de hecho previsto por la ley para que nazca la obligación de pagar tributos. Para ello es necesario un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso y que precise su monto, antes de la determinación sólo puede haber actos preparatorios o una relación jurídica pretributaría, pero la deuda sólo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de la determinación.⁹³

Vale decir, conforme a esta teoría, que mientras no se produzca la determinación, la deuda u obligación tributaria no habrá nacido. Se adhiere a esta postura gran parte de la doctrina italiana: Ingrosso, Allorio, Griziotti, Rotonda, Berliri y otros.⁹⁴

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

⁹² B. Villegas, Héctor, op. cit. p. 173.

⁹³ Idem.

⁹⁴ Idem.

como Trotabas, Giannini.), sostienen que la Determinación tiene carácter declarativo, implicando el mero reconocimiento de la obligación tributaria.⁹⁵

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

Ello no importa considerar que ésta sea innecesaria, ya que constituye una condición para que el Fisco pueda reclamar eficazmente su crédito tributario -sin perjuicio de su posibilidad de requerir ciertos pagos provisorios a cuenta-. Pero, como dice Villegas, no hay que confundir “carácter constitutivo” con “condición de eficacia”, dado que la Determinación consiste en una “fase ineludible” para hacer líquido y exigible el crédito fiscal”.⁹⁶

La Determinación crea un estado de certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente. Ratifica que se produjo el Hecho Imponible, que no se configuraron hipótesis neutralizantes totales, la medida de la deuda, que esta no se extinguió, etc.⁹⁷

⁹⁵ García Vizcaíno, Catalina, op. cit. p. 38.

⁹⁶ Idem.

⁹⁷ Idem. p. 39.

El efecto declarativo de la Determinación produce las siguientes consecuencias, salvo disposición en contrario:⁹⁸

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

⁹⁸ Idem.

- f) El régimen de caducidad (plazos, causales de suspensión e interrupción) es gobernado por la legislación en vigor al momento de producirse el Hecho Imponible.⁹⁹

1.4.2 Formas de Determinación del Impuesto.

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

1. Por el sujeto pasivo o autodeterminación mediante declaraciones juradas (Autoliquidación);
2. Por el Fisco o de oficio (Procedimiento de Liquidación Oficiosa);
3. Mixta, por los particulares y el Fisco, conjuntamente.¹⁰⁰

1.4.2.1 Autoliquidación.

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

Esta forma de liquidación consiste en la cuantificación de la deuda tributaria por el mismo sujeto pasivo. El declarante interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya

⁹⁹ Idem.

¹⁰⁰ Idem.

verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.¹⁰¹

Sainz de Bujanda, define la Autoliquidación como un “tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que éste no se limita a comunicar a las oficinas gestoras de la Hacienda Pública la realización del hecho imponible y los elementos necesarios para que la Administración determine la cuantía adeudada, sino que lleva a cabo por sí mismo esa fijación de la suma debida, lo que le permite proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la Administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación”.¹⁰²

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

¹⁰¹ B. Villegas, Héctor, op. cit. p.176.

¹⁰² Alemán Bolaños, Víctor David, op. cit. p. 80.

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

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

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

1.4.2.1.1 Requisitos Formales de la Declaración.

En el Art.150 C.T., como en los Arts. 48 y 92 LISR y en el Art.93 LIVA, se establece que los impuestos de IVA y Renta, deben de liquidarse por medio de

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

1.4.2.1.2 Del tiempo para presentar la Declaración.

En los artículos de las leyes de los Impuestos de IVA y Renta citados anteriormente, igualmente se estipula que para efecto del impuesto de Renta, la declaración debe de presentarse dentro del plazo de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate y para efecto del Impuesto del IVA, debe de presentarse dentro del plazo de los primeros diez días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente, Art. 48 LISR y Art. 94 LIVA.

1.4.2.1.3 Del lugar para presentar la Declaración.

Las declaraciones pueden ser presentadas en la DGII, en los Bancos y otras instituciones financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, en cualquiera de las oficinas que estas instituciones tengan en el país, de

conformidad a lo establecido en los Arts.94 y 150 C.T., Art. 48 LISR y Art. 94 LIVA.

1.4.2.1.4 Efectos Jurídicos de la Autoliquidación.

1. Tiene el efecto de cuantificar la prestación debida y cumplirla ingresando su importe.
2. Si interviene la Administración y la estima correcta, o no interviene en el plazo de la caducidad, se habrá cumplido definitivamente y extinguido el tributo o la prestación pecuniaria a que se refiera la declaración presentada.
3. La declaración no es vinculante para la Administración, pero si ésta liquida basándose en hechos distintos a los declarados deberá expresarlo al sujeto de conformidad a la ley, so pena de anulabilidad por provocar indefensión.
4. La declaración solo puede ser modificada por el sujeto pasivo mediante otra declaración en donde haga constar que modifica otra presentada con anterioridad, en cualquier tiempo o circunstancia cuando se trate de aumentar el impuesto o disminuir el excedente o remanente a favor del contribuyente, pero cuando se trate de una modificación a favor del contribuyente sólo podrá hacerse en un plazo de dos años, de

conformidad al Art.212 C.T., lo anterior sin perjuicio del derecho de fiscalización que compete a la Administración.

5. La Autoliquidación no es un acto administrativo, en consecuencia no puede imputársele la presunción de legalidad ni el resto de efectos de los actos administrativos, tampoco puede ser en consecuencia objeto de recurso alguno contra él.

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

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

Jarach, discrepa de la posición según la cual la declaración jurada constituye una forma de determinación, basándose en que aquélla tiene por

destinatario a la Administración, “la que puede y debe verificarla o establecer su correspondencia con la situación de hecho que constituye el supuesto de la obligación”.¹⁰³

Si la Administración entiende que no refleja la realidad, debe proceder a la Determinación Tributaria, hecho que no representa una simple impugnación de la declaración jurada, “sino un acto de determinación originario en el cual la declaración jurada constituye un elemento informativo utilizable en la medida de su veracidad y correspondencia con los hechos y el derecho pertinente”. Concluye diciendo que tal declaración es “un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a su cargo (del declarante), para conocimiento de la Administración recaudadora”.¹⁰⁴

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

¹⁰³ García Vizcaíno, Catalina, op. cit., p.40.

¹⁰⁴ Idem.

1.4.2.2. Liquidación de Oficio

En el ordenamiento legal tributario salvadoreño pese a su importancia no aparece definición del Procedimiento de Liquidación de Oficio, por ello se hace necesario profundizar el análisis del concepto, para dejar claro la forma de aplicación de dicha institución jurídica. Según la doctrina podemos entender por Procedimiento de Liquidación *“La serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”*¹⁰⁵

La Liquidación de Oficio es también definida como *“aquella manifestación unilateral -provisional o definitiva- de la Administración, sobre el an y el quantum de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso. De acuerdo con ello, la noción del acto de liquidación se completa con el contenido jurídico estructural que encierra.”*¹⁰⁶

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

¹⁰⁵ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette, et. al., “Manual de Derecho Financiero”, Primera Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993, p. 414.

¹⁰⁶ Queralt, Juan Martín, op. cit. p. 339.

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

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

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

4) El acto de liquidación debe contener el requisito general de motivación de los actos administrativos que imponen deberes u obligaciones o afectan a los derechos e intereses de los administrados, debiendo reflejar los hechos,

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

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

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

declaraciones juradas, citaciones para comparecencia, la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas e informe de auditoria, la notificación del propio acto de liquidación de oficio, etc.

Con la función y el contenido antes descrito, el acto de liquidación se presenta como un acto administrativo, dotado de presunción de legitimidad, el cual al no ser recurrido o no comprobarse lo contrario a través de los medios de impugnación que otorga la legislación tributaria, adquiere la calidad de firmeza y como consecuencia lógica su exigibilidad, como lo establecido en los Arts.74 y 75 C.T.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.4.2.2.1 Naturaleza Jurídica de la Determinación Oficiosa.

La Determinación de Oficio tiene carácter administrativo, que se manifiesta cuando el organismo recaudador la fórmula, sin conocimiento de parte, de modo que aunque le sean requeridos elementos al responsable, no cabe la posibilidad de que éste formule alegaciones antes de que se emita; es decir, antes del dictado de la Determinación no se aplica el principio de contradicción, audiencia o bilateralidad.¹⁰⁷

Jarach, entiende que aún en estos casos la Determinación tiene naturaleza jurisdiccional, de modo que si no se cumplió la obligación en mayor o menor medida, la pretensión tributaria que la declara puede compararse con una sentencia constitutiva, sino a una sentencia de simple *accertamento* declarativa, o, de considerársela junto con la orden de pagar, a una sentencia condenatoria, dado que el acto de Determinación no produce una modificación de la relación jurídica existente, sino que viene a afirmar su existencia.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Garcia Vizcaino, Catalina, op. cit., p. 37.

¹⁰⁸ Idem.

Para Otto Mayer, la Determinación tiene que limitarse a declarar lo que la ley ha querido, pero lo hace de forma obligatoria; en lo sucesivo, aquélla será el fundamento directo de la ejecución. Esto constituye la esencia misma de la categoría de Actos Administrativos que se designan con el nombre de decisiones.¹⁰⁹

1.5 Métodos para la Determinación Oficiosa de los Impuestos.

La Administración Tributaria, de acuerdo a la doctrina, puede utilizar dos métodos al momento de determinar el impuesto:

- a) Base Cierta, y
- b) Base Presuntiva o Estimación de Oficio.

En este apartado se desarrollan los dos métodos de acuerdo a la doctrina, no obstante *nuestra legislación* incluye una tercera que es la *base Mixta*.

1.5.1 Base Cierta

Resulta de una Determinación de Oficio Directa y por conocimiento certero de la materia imponible, es decir, que ello posibilita que la Administración Tributaria dicte una resolución que determine el tributo en grado de certeza y exactitud.

¹⁰⁹ Idem., p.38.

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

La Determinación del método sobre base cierta se establecerá por el conocimiento cierto de la materia imponible, y será obligatoria cuando el contribuyente lleve en forma legal sus libros o sus registros contables y la documentación que los respalde. Sobre ésta, deben considerarse los elementos existentes que permitan conocer en forma directa y concreta el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, debe de haber una apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos, sirviéndose para ello las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente.¹¹⁰

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.

¹¹⁰ Martín, José María, et. al. “Derecho Tributario Procesal”, Segunda Edición, 1987. p. 59.

1.5.2 Base Presuntiva o Estimación de Oficio

Ocurre cuando el Fisco carece de elementos que le permitan conocer con exactitud, la magnitud de la materia imponible, como por ejemplo, ante la falta de comprobantes, o si la contabilidad del responsable se encontrara con deficiencias que imposibiliten aplicar el método de Determinación sobre Base Cierta, es aquí donde se utilizará el método indiciario o indirecto, de carácter excepcional y de aplicación subsidiaria.

- a.) De carácter excepcional por cuanto requiere ejercitar facultades específicas otorgadas por la ley.
- b.) De aplicación subsidiaria, sólo cuando el Fisco esté imposibilitado de practicar la Determinación sobre Base Cierta.

Al faltar las características de certeza y exactitud del método de base cierta, se da pie a que sea el Fisco quien determine la obligación tributaria, de acuerdo al régimen de las presunciones, originando el mayor grado de probabilidad posible al que pueda arribarse en el caso concreto. A ésta base se le conoce también como Base Estimativa, Indicial o Presunta.

Es 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, es decir, se aplica cuando no hay elementos certeros y exactos que determinen el quantum de la obligación.

Esta base, se radica básicamente en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de una 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 pasivos, entre estos elementos están:

Los indicios que son parámetros un tanto engañosos, que utilizados adecuadamente pueden inducir a presumir una realidad diferente y además de estos, también encontramos las llamadas **presunciones** que por su naturaleza o calificación jurídica, se denominan legales, de derecho.

El C.T. hace mención de los dos tipos de presunciones, siendo el Art.191 el encargado de abordar las Presunciones Legales y el Art.192 las Presunciones de Derecho.

El Art.191 C.T., hace referencia a las presunciones legales expresando: *“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 éste Código o las leyes tributarias, la presunción se llama legal”.*

Además en el Art.192 de la misma normativa hace referencia a las presunciones de Derecho, el cual reza: *“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”*.

El Código Civil¹¹¹ también regula las presunciones legales y de derecho, dichas presunciones se establecen en el Art.45 expresando: *“se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas”*, clasificándolas a la vez en Presunción Legal que es la determinada por la ley permitiendo prueba en contrario, y en Presunción de Derecho para la cual es inadmisibile prueba contraria. La Administración Tributaria debe utilizar hechos que razonablemente permitan inferir con cierto grado de certeza, la verdadera magnitud de la materia imponible.

1.5.3. Base Mixta.

En la legislación salvadoreña, además de las bases citadas, utiliza también la base mixta; de acuerdo al Art.184 C.T. la cual se considera que es la más justa y equitativa de las bases anteriores, ya que es el resultado de la aplicación de la base cierta y la presuntiva, a este efecto la administración

¹¹¹ Las presunciones legales y de derecho que regula el Código Civil, serán aplicadas supletoriamente a las del Código Tributario.

tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.¹¹²

1.6 El Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta.

El procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta, consiste en una labor administrativa de aplicación de las leyes de los respectivos impuestos y el C.T.; la DGII, es la institución que tiene competencia legal para la aplicación de las leyes de acuerdo a los Arts.22 y 23 C.T. y Art. 3 LODGII.

Dicha competencia es desarrollada mediante procedimientos y actos administrativos con los que se persigue fundamentalmente establecer en cada caso concreto, la cuantía exacta del impuesto, lo que presupone comprobar en qué medida ha tenido lugar la realización del Hecho Generador y las circunstancias y sujetos que han concurrido en su realización, y obtener consecuentemente los ingresos que se derivan de su realización. Dicho procedimiento se encuentra regulado en el Título IV Procedimientos Tributarios, Capítulo III Liquidación de Oficio del C.T.

¹¹² Cañenguez Montano, Saúl, “Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador”, Editorial Universidad de El Salvador, San Salvador, 2002, p.81.

1.6.1 Fases del Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

Se considera que son cuatro las fases o etapas que integran en el C.T. el procedimiento de liquidación oficiosa, que son:

- a) Procedimiento de fiscalización,
- b) liquidación provisional,
- c) procedimiento administrativo, y
- d) la liquidación definitiva.¹¹³

1.6.1.1 Procedimiento de Fiscalización

Por lo general, se origina a iniciativa propia de la Administración Tributaria, a través, de la UPET pues es a ésta a quien le corresponde seleccionar a los contribuyentes de acuerdo a sus planes de fiscalización, además el inicio puede darse también por denuncia pública, cuando la misma posea suficientes fundamentos, según lo establecido en el Art. 36 C.T.¹¹⁴

Una vez seleccionado el contribuyente sujeto a fiscalización, la Administración designa a través de una resolución, un Auditor Tributario que realizará la fiscalización, así como el impuesto y los períodos o ejercicios sujetos a verificación, teniendo dicho funcionario las facultades establecidas en

¹¹³ Folco, Carlos María, op. cit. p. 257

¹¹⁴ Queralt, Juan Martín, op. cit., p. 363.

el Art.173 C.T.; el acto administrativo que se realizará es conocido como “Auto de Designación”.

El cuerpo de auditores que forman parte de la Administración Tributaria, tiene potestades expresadas mediante el Auto de Designación, que constituyen el límite de las actuaciones a dictar en el referido procedimiento, las que a su vez deben respetar los principios generales que rigen todas las actuaciones de la Administración Tributaria.¹¹⁵

El Auto de Designación surtirá sus efectos cuando el contribuyente conozca del mismo, de acuerdo a las reglas de notificación que establece el Art.165 Inc.2º C.T. y Sig.

El contribuyente tiene derechos frente a la Administración, y uno de los fundamentales, es precisamente, el de conocer en su totalidad el contenido de las mismas, según lo establece el Art.165 C.T., para resguardar en todo momento el Derecho de Defensa que se encuentra establecido en el Art.11 Cn.¹¹⁶

¹¹⁵ Ídem, p. 368.

¹¹⁶ Constitución de la República de El Salvador de 1983, Decreto Constituyente No. 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O. , No. 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

Por otra parte, frente a las mismas se configuran deberes concretos del particular que se encuentran regulados en el Art.126 C.T, que comprenden de forma genérica los de facilitar la práctica de la fiscalización, así como de proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el Hecho Generador.

La Fiscalización consiste en un acto administrativo por el que la Administración Tributaria comprueba y verifica los datos declarados y aportados por el contribuyente, así como también investiga otros que pudieran haberse ocultado, generalmente verifica todas las circunstancias, datos, elementos y valoraciones relevantes para la cuantificación del tributo, buscando así mismo cierta constancia de esos datos.

La finalidad de ésta, es no sólo la obtención de los datos sino que también los medios de comprobación que los acreditarán, y que, por lo tanto en ellos se basará el inicio del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa o en caso de posterior recurso, pudieran utilizarse como medio de prueba de la cuantificación administrativa del tributo.¹¹⁷

Este procedimiento tiene un notado carácter inquisitivo, tal y como es en los procedimientos judiciales inquisitivos, en los cuales el juez tenía funciones

¹¹⁷ Ídem.

de investigación y luego la potestad de juzgar y sancionar, igual sucede en la Administración tributaria, a través del procedimiento de fiscalización tiene funciones de investigación y comprobación y luego de sancionar o establecer el impuesto a liquidar. Y su finalidad máxima es comprobar la correcta aplicación de la ley tributaria sustantiva por parte de los contribuyentes.

Ese carácter inquisitivo, consiste en una función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas y averiguaciones como medio de prueba en un procedimiento posterior, que normalmente será el de liquidación, regulado en el Art. 186 C.T., pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso en uno penal.

1.6.1.2 Liquidación Provisional de los Impuestos.

Al finalizar su delegación el Auditor Tributario formula un informe y lo dirige a la DGII, a éste informe se le conoce como “Informe de Auditoria”, en el que se hace constar todos los hechos y circunstancias que determinan la situación tributaria del sujeto pasivo, los cuales se presumen ciertos, el auditor tributario se pronuncia sobre éste informe para que pueda ser finalmente dictado el acto administrativo por la Administración, previo el procedimiento administrativo de liquidación oficiosa.

De la fiscalización, pueden resultar dos situaciones:

La primera, es que el contribuyente haya cumplido con las obligaciones tributarias exigidas que establecen las leyes tributarias y que no haya necesidad de que la Administración Tributaria realice una Liquidación de Oficio;

La segunda, puede darse que el auditor tributario haya comprobado que el Sujeto Pasivo no ha cumplido con sus obligaciones tributarias, por lo que ésta procede a liquidar provisionalmente el impuesto y da a conocer las infracciones cometidas y la supuesta sanción que corresponde.

1.6.1.3 Procedimiento Administrativo de Liquidación de los Impuestos.

La iniciación del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de acuerdo al Art. 183 C.T, procede por los motivos siguientes:

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

Debe de entenderse que en el procedimiento de fiscalización, ya se han comprobado alguno o más de los supuestos antes enunciados para que la Administración Tributaria proceda a iniciar el procedimiento de liquidación oficiosa, y es la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, la encargada de garantizar el Derecho de Audiencia y Defensa al sujeto pasivo de conformidad a los Arts.11 y 14 Cn. y Art.186 C.T.

Ésta misma unidad, debe de dar a conocer al sujeto pasivo completamente el contenido del Informe de Auditoria, concediéndole mediante resolución audiencia por cinco días para que manifieste su conformidad o inconformidad con el contenido del mismo, y en el caso de no estar conforme éste deberá justificar los motivos en que se ampara.

En el mismo acto, se le da al contribuyente un término de 10 días para que aporte las pruebas que considere pertinentes para comprobar sus motivos de inconformidad.

Como resultado de lo anterior, pueden darse las siguientes situaciones:

La primera, que el sujeto pasivo no haga uso de su derecho, en cuyo caso se da por entendido que el contribuyente se encuentra conforme con lo que se le imputa, emitiéndose en efecto el informe y la resolución de mérito que confirma el contenido del Informe de Auditoria; y

La segunda, que el sujeto pasivo haga uso de su derecho, debiendo la Unidad antes referida valorar la prueba aportada, conforme a lo cual emite un informe que pasa al Departamento de Tasaciones, en el cual confirma o modifica el Informe de Auditoria, o bien sobresee al sujeto pasivo, para lo cual en los tres supuestos deberá fundamentar su posición.

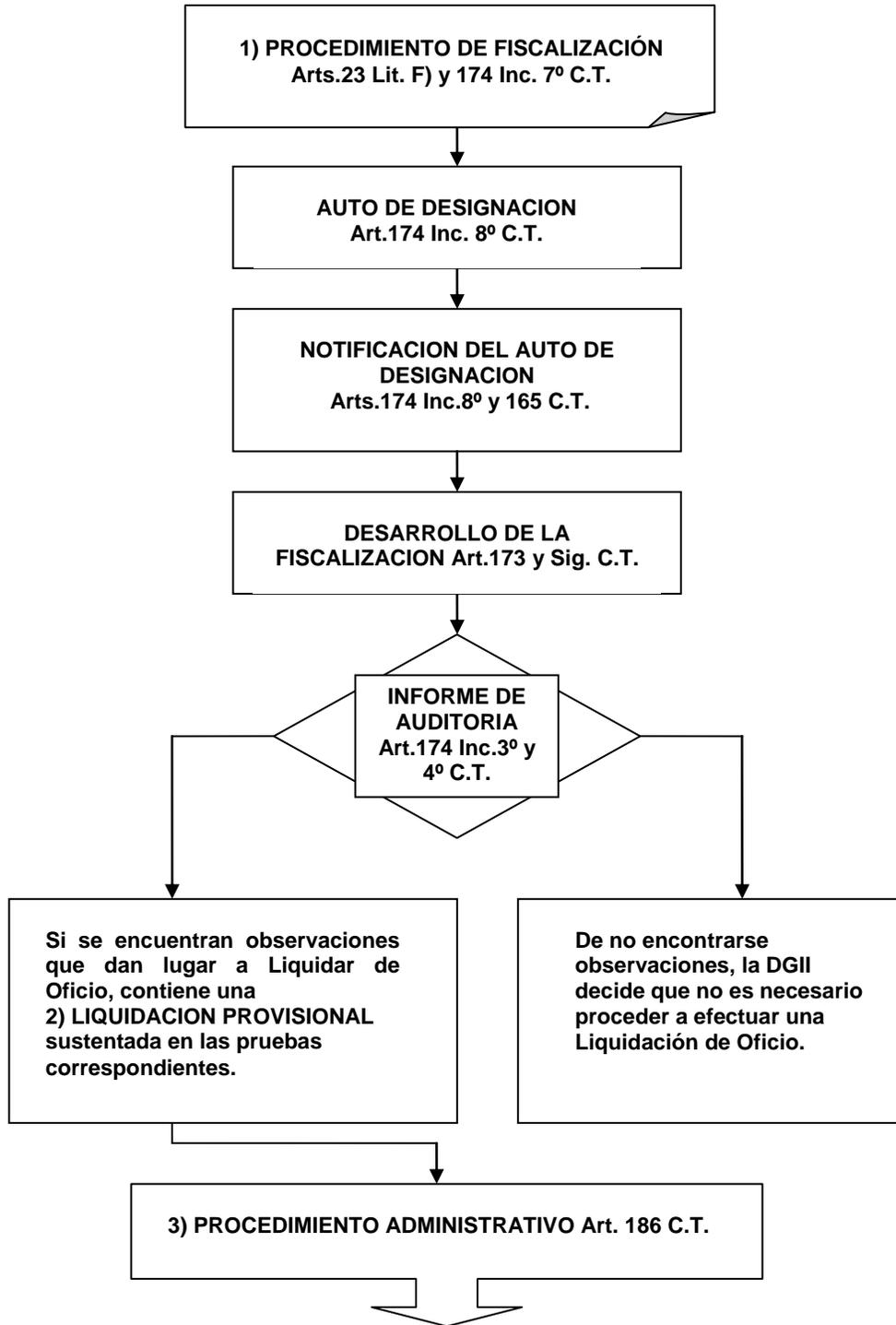
1.6.1.4 Liquidación Definitiva.

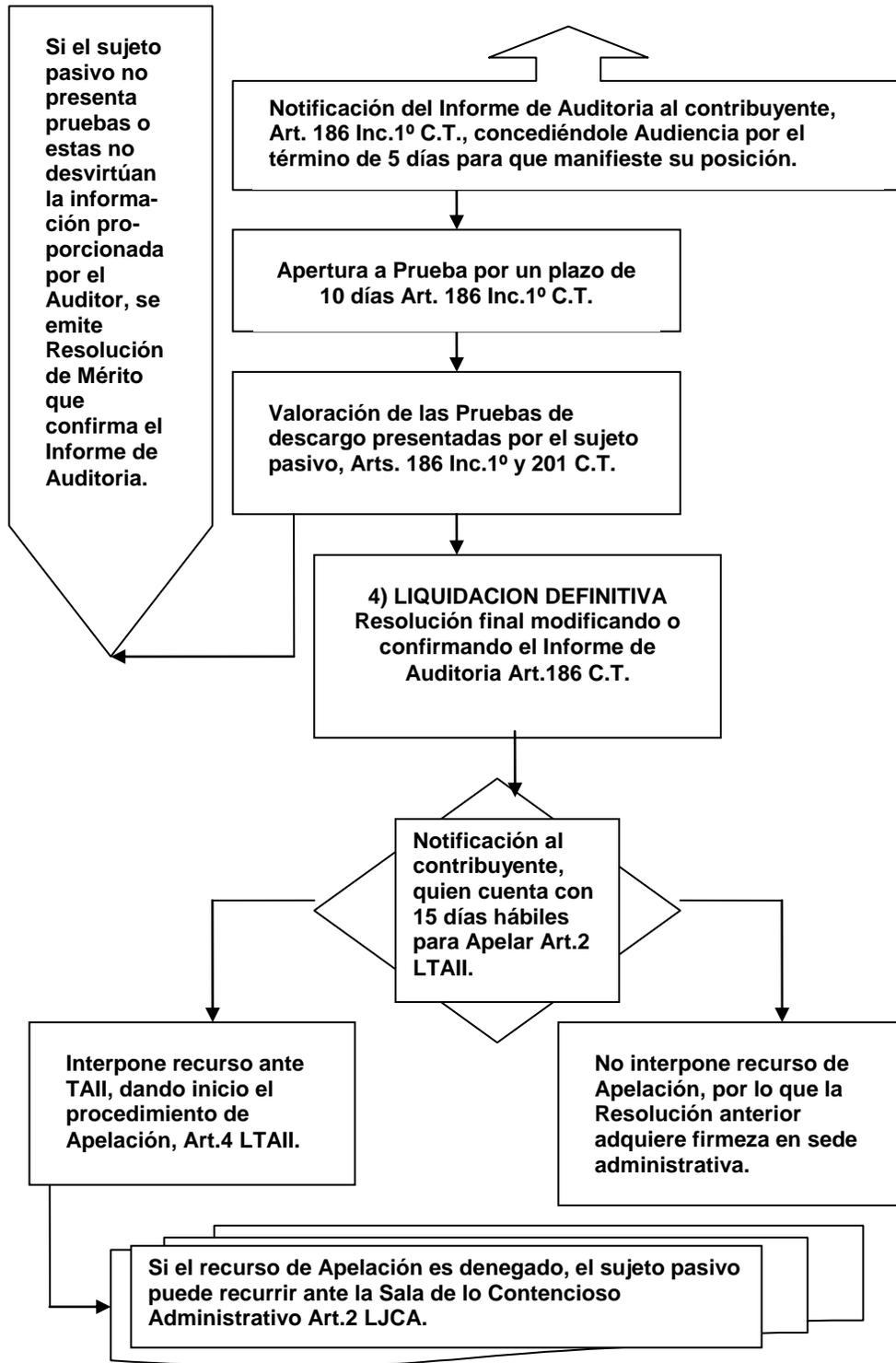
Concluidas las actuaciones antes descritas, es el Departamento de Tasaciones, el encargado de dictar la resolución, mediante la cual procede a liquidar de oficio el impuesto que corresponda, o en su caso, a sobreseer al sujeto pasivo que en la generalidad de casos no lo hace, debiendo de motivar su fallo de conformidad a las reglas que establece el Art. 186 C.T., la cual se notifica al interesado a través del Departamento de Notificaciones Art.165 C.T. para que pueda hacer uso de su derecho de recurrir en caso de no estar conforme, contando con 15 días hábiles para recurrir ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

De suceder lo contrario, es decir, que el contribuyente no haga uso de su derecho o sea confirmada la resolución tanto en las instancias administrativa como jurisdiccional, la resolución proveída por el Departamento de Tasaciones adquiere la calidad de firmeza, teniendo el sujeto pasivo el plazo de dos meses para pagar el impuesto liquidado de acuerdo al Art.74 C.T., de lo contrario

entraría en mora, lo cual en virtud del Art.75 C.T., volvería exigible coactivamente la obligación de pago del impuesto y haría surgir también la obligación de pagar intereses.

1.6.1.5 Esquema del Procedimiento de Liquidación Oficiosa





CAPITULO 2. REGULACIÓN JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DEL IMPUESTO DE IVA Y RENTA.

2.1 Procedimiento de Fiscalización.

2.1.1 Inicio del Procedimiento de Fiscalización.

Este procedimiento se origina a iniciativa propia de la Administración Tributaria, a través, de la UPET, pues, como se dijo en el capítulo anterior, es a ésta a quien le corresponde seleccionar a los contribuyentes de acuerdo a sus planes de fiscalización. Pero, además el inicio puede darse también por denuncia pública, cuando la misma posea suficientes fundamentos, según lo establecido en el Art. 36 C.T.

2.1.2 Auto de Designación.

Una vez la Unidad respectiva ha seleccionado el contribuyente sujeto a fiscalización, esta designa a través de una resolución, un Auditor Tributario que realizará la fiscalización, teniendo dicho funcionario las facultades establecidas en el Art.173 C.T.; las cuales se desarrollaran mas adelante.

El acto administrativo que se realizará es conocido como Auto de Designación que es la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, en este caso un funcionario de la UPET, en este documento se indica entre otras cosas:

- La identidad del sujeto pasivo, es decir, el nombre de la persona natural o la razón social de la persona jurídica.
 - Los períodos, ejercicios fiscales, estos pueden variar según el o los impuestos a fiscalizar, así para IVA, puede ser el período 2005- 2006, el cual comprende 24 ejercicios fiscales impuestos.
 - Las obligaciones a fiscalizar, el tipo de impuesto.
 - Y el nombre del auditor o auditores que realizarán dicha fiscalización.
- Art.174, Inc. 8º. C.T.

2.1.3 Notificación del Auto de Designación al Contribuyente.

Según el Art.165 C.T. todas las actuaciones de la Administración Tributaria deberán notificarse, y éstas serán realizadas 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, Art.111 y sig. RCT.¹¹⁸
- c.) Por medio de edicto, Art.114 RCT.

¹¹⁸ Reglamento del Código Tributario. D.E. Número 117 del 11 de Diciembre del año 2001, D.O. No, 234, Tomo 353, del 11 de Diciembre de 2001.

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

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

Estos proceden solo en los casos previstos en las leyes tributarias. Además, las notificaciones se deben de realizar de conformidad a las reglas de la notificación, con relación a los Arts. 109, 110 Inc. 1º, 111 Inc. 2º y 3º, 113, 115 Inc. 10º, 116 RCT.

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

La Administración Tributaria, tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de

las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios, según Arts.173 C.T., 118 y 29 RCT, relacionado con el mismo Art.173 Lit. r) C.T.

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

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

- a) Requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, y demás documentos que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos.
- b) Verificar las cantidades, los inventarios y valores de bienes y las mercaderías, hacer inventarios de los mismos y comparar inventarios.
- c) Realizar inspecciones de locales donde el contribuyente realice su actividad económica o que este vinculada con ella, o en aquellos de terceros donde tengan o hallan tenido relaciones económicas. Si ha de

realizarse en horarios fuera de la actividad económica del contribuyente debe seguirse el procedimiento que dicta el Art.173 Lit. c) C.T.

- d) Requerir informaciones, aclaraciones y declaraciones de parte de los sujetos pasivos del tributo, particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas, y de las autoridades en general, todos los datos que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias.
- e) Verificar que los bienes en tránsito así como las mercaderías de locales establecimientos o bodegas estén respaldadas por la documentación exigida por las leyes tributarias.
- f) Requerir el apoyo de la PNC cuando resulte necesario para garantizar el cumplimiento de sus funciones y el ejercicio de las atribuciones.
- g) Solicitar al juez competente por medio del Fiscal General de la República la aplicación de las medidas precautorias contenidas en el Art.176 C.T.

Además en el ejercicio de la función fiscalizadora, se puede hacer decomiso de mercaderías, según lo establece el Art.173-A C.T., se debe levantar un acta con las formalidades que el artículo mencionado establece, y se sigue un procedimiento especial.¹¹⁹

¹¹⁹ Este es un procedimiento sumario que inicia con un acta que se levanta y es firmada por un delegado de la Administración Tributaria, un agente de la PNC y la persona a quien se le decomisa la mercadería, luego se da audiencia por 3 días, se abre a pruebas por 8 días y se dicta resolución con lo cual se puede: mandar a devolver lo decomisado o el pago de una Multa que debe satisfacerse en el término de 5 días, hecho lo anterior se devuelve lo decomisado. Art. 173-A CT.

2.1.4 Desarrollo del Procedimiento de Fiscalización.

El procedimiento de fiscalización en el procedimiento de liquidación oficiosa, consiste en un acto administrativo por el que la Administración Tributaria no sólo comprueba y verifica los datos declarados y aportados por el contribuyente, sino que además 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 propio tiempo cierta constancia de esos datos.

Su finalidad, es no sólo la obtención de los datos mismos sino también los medios de comprobación que los acreditarán, y que, por lo tanto en ellos se basará el inicio del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa o en caso de posterior recurso, pudieran utilizarse como medio de prueba de la cuantificación administrativa del tributo.

La Administración Tributaria no supone actuar sobre los hechos (calificándolos y valorándolos), sino también sobre el derecho, al tener que liquidar el tributo, asumiendo tanta relevancia el juicio de fiscalización sobre el ordenamiento jurídico como sobre los datos y hechos inspeccionados. De actividad meramente probatoria se pasa, pues, a actividad aplicativa de las

normas jurídicas; esto es, a una actividad materialmente coincidente con la que se desarrolla en el proceso del Órgano Judicial.

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

Jurídicamente, la Fiscalización se ha estructurado desde siempre como un auténtico procedimiento, basado en la atribución al cuerpo de auditores que forman parte de la Administración Tributaria, de un elenco de potestades expresadas mediante el Auto de Designación, según lo establece el Art.174 C.T., que constituyen el límite de las actuaciones a dictar en el referido procedimiento, las que a su vez deben estar orientadas a respetar los principios generales que rigen todas las actuaciones de la Administración Tributaria que se encuentran reguladas en el Art.3 C.T.

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

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

2.1.5 Informe de Auditoria.

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 C.P., esto según el Art.174 Inc. 3º C.T., con relación al Art.249 C.P.

Con el informe de auditoria pueden ocurrir dos situaciones:

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

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

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

De darse la primera situación tiene que notificarse el Informe de Auditoria al Contribuyente según los Arts.186, 10 C.T. y 32 RCT., concediéndosele

audiencia por el término de cinco días, a efecto de que se manifieste con relación al referido informe.

2.2 Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

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

La liquidación de oficio del tributo es abordada en el Capítulo III, Título IV, comprendiendo dos secciones, una sobre la liquidación de oficio del tributo, la imposición de sanciones y el procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas, regulada en los Art.183 al 188 C.T., y la otra con respecto a la determinación sobre base presunta, Art.189 al 199-B C.T. La liquidación de Oficio de los Tributos es una facultad otorgada por la Ley a la Administración Tributaria, debiendo entenderse DGII, entidad que puede actuar oficiosamente en forma general, excepcional, y por denuncia de terceros.

2.2.1 Presupuestos para la Liquidación de Oficio.

Los casos en que procede la actuación para la liquidación oficiosa del impuesto por parte de la Administración Tributaria, se encuentran establecidos en el Art.183 C.T., los casos a los que se refiere este artículo son:

- 1) Cuando no se presenta en el plazo determinado para realizar la declaración, teniendo la obligación de hacerla y el sujeto pasivo o responsable la han omitido por cualquier causa.
- 2) Cuando existiendo declaración, adoleciera de irregularidades que den lugar a presumir o dudar de la veracidad de los datos consignados en la declaración, pueden ser errores matemáticos, falta de información en datos, u otros.
- 3) Cuando se ha verificado previamente que el contribuyente lleva con atraso su contabilidad, cualquiera que sea los métodos que utilice para ello como manual, mecánica, computarizada u otras; así como cuando esta se llevare incorrectamente, o no se llevare, y
- 4) Cuando siendo requerida la presentación de los libros contables, estos no son presentados o exhibidos, o cuando se careciere de la documentación anexa a la contabilidad o se dieran satisfactorias aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria.

Como se ve, las razones que pueden dar lugar a la actuación oficiosa en lo que respecta a la determinación del impuesto e imposición de sanciones, están más profundamente vinculadas con la parte contable y registros especiales, que con cualquier otro hecho.

2.2.2 Bases para la Liquidación de Oficio.

Es el Art.184 C.T., el que se encarga de establecer las bases que deberá tener en cuenta la Administración Tributaria para proceder a Liquidar en forma oficiosa el impuesto de que se trate.

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

2.2.2.1 Base Cierta:

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

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

Sobre esta base deben considerarse todos aquellos elementos materiales y concretos que permitan una apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos y como lo expresa la disposición en el Art.184, Lit. a) C.T., que permita conocer en forma directa:

1) El hecho generador, la percepción de una renta, la transferencia de un bien mueble o inmueble o la prestación de un servicio;

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

El C.Com.¹²⁰ Tiene como objeto regular las relaciones mercantiles de los comerciantes, cuyo Art.435 C.Com., establece que estos están obligados a llevar debidamente organizada su contabilidad de acuerdo a alguno de los sistemas contables aceptados y aprobados por quienes ejercen la función pública de auditoria.

¹²⁰ Código de Comercio D.L. No. 671 del 8 de mayo de 1970 y D.O. No 140, Tomo 228 del 31 de Julio de 1970

Los comerciantes están obligados a llevar Registros los cuales tienen las siguientes formalidades:

Deben llevarse en Castellano, las cuentas deben asentarse en Colones o Dólares de los Estados Unidos de América, toda la contabilidad deberá llevarse en el país, aun la de las agencias, filiales, subsidiarias o sucursales de sociedades extranjeras. Art.436 C.Com.

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

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

El comerciante debe establecer al cerrar cada ejercicio fiscal, la situación financiera de su empresa, la cual debe mostrar a través del Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias, Art.441 C.Com. Se deben llevar los

siguientes registros contables: Estados Financieros, Diario y Mayor y los demás que sean necesarios, Art.435 Inc. 3º.C.Com.

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

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

La negativa a facilitar el acceso a la contabilidad a **cualquier autoridad administrativa** que conforme a la Ley tenga derecho a exigirlo será penada con

la **suspensión de la matrícula de comercio**, hasta que la inspección se verifique, Art.449 C.Com.

2.2.2.2 Base Estimativa, Indicial o Presunta:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dichas Presunciones son:

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

b) Control Directo de Operaciones, es la presencia de la Administración fiscalizando operaciones del negocio en períodos de 10 días de un mismo mes, o 4 meses de un mismo ejercicio comercial; con lo cual se saca un promedio total de ventas o prestaciones de servicio, que se multiplica por el total de días hábiles comerciales del mes fiscalizado, o aplicarse a los demás meses no controlados del mismo ejercicio comercial, Art.194 C.T.

c) Incrementos de Patrimonio y Gastos efectuados sin comprobar el origen, es una presunción legal por medio de la cual los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el sujeto pasivo sin justificar el origen de los recursos constituyen Renta Obtenida para el caso de Renta, y transferencias o prestaciones de servicio gravadas omitidas de declarar para el caso de IVA, Art.195 C.T.

d) Presunción de ingresos gravados por compras no registradas de bienes para la venta, es la presunción legal que se establece al determinar

que el contribuyente ha omitido registrar compras en la contabilidad o registros tributarios, y consiste en presumir que dichas omisiones constituyen transferencias de bienes y renta gravada, omitida de registrar para los diferentes hechos generadores. Para determinar el precio de las compras omitidas, se aplicara el precio promedio de venta de las unidades de igual naturaleza si registrada o en su defecto el precio corriente de mercado, Art.196 C.T.

e) Presunción de ingresos gravados por compras de materias primas o insumos para la producción de bienes o prestación de servicios, esta es una presunción legal, que al igual que en la anterior, se establece al determinar que el contribuyente ha omitido registrar compras en la contabilidad o registros tributarios, pero esta vez la compra no registrada se deba a insumos de materia prima necesaria para la fabricación o producción de bienes para la venta o prestación de ingresos omitidos, Art.197 C.T.

f) Presunción de la base imponible en el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, es una presunción legal que se establece cuando no hay justificantes legales de ingresos de operaciones registradas en contabilidad formal, o estas no fueren procedentes o acordes con la realidad, y que además no fueron registradas en el libro de IVA, y consiste en

que dichas operaciones se presume que constituyen ventas o prestaciones de servicios gravadas en el período tributario registradas, Art.198 C.T.

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

h) Las Estimaciones, son valoraciones del precio que corresponden a los bienes muebles y a la prestación de servicios, según el precio del mercado. Estas son utilizadas según el Art.199-A para estimar la base imponible a la LIVA, cuando los otorgados por el contribuyente no fueran fidedignos o resultaren inferiores o superiores al precio del mercado, puede establecer créditos fiscales cuando el precio de la adquisición de los bienes o la contra prestación de los bienes y servicios recibidos, sea superior al corriente del mercado.

Las estimaciones también pueden ser utilizadas por la Administración Tributaria para efectos del impuesto sobre la renta, valorando a precios del

mercado las operaciones que sirven para determinar dicho impuesto, Art.199-A Inc.3° C.T.

2.2.2.3 Base Mixta:

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

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

2.2.3 Inicio del Procedimiento para la Liquidación Oficiosa de los Impuestos.

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

1. Por la omisión de presentar declaración por quien estaba obligado para hacerlo.

2. Por presentar declaración o documentación complementaria con dudas sobre su veracidad o exactitud, posea errores aritméticos o no cumple con todos los requisitos y datos exigidos;

3. Por no llevar o llevar incorrectamente o con atraso la contabilidad legal, sea ésta manual, mecánica, computarizada; no se exhibiere habiendo sido requerido, careciera de la debida documentación anexa o no se dieran a satisfacción de la Administración Tributaria las aclaraciones solicitadas.

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

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

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

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

La primera, que el sujeto pasivo no haga uso de su derecho, en cuyo caso se da por entendido que el contribuyente se encuentra conforme con lo que se le imputa, emitiéndose el informe y la resolución de mérito que confirma el contenido del Informe de Auditoria; y

La segunda, que el sujeto pasivo haga uso de su derecho, debiendo la Unidad antes referida valorar la prueba aportada, conforme a lo cual emite un informe que pasa al Departamento de Tasaciones, en el cual confirma o

modifica el Informe de Auditoria, o bien sobresee al sujeto pasivo, para lo cual en los tres supuestos deberá fundamentar su posición.

2.2.3.1 Apertura a Prueba.

En todo procedimiento tal como lo establece los Arts.11 y 12 Cn., debe hacerse efectiva la Garantía del Debido Proceso Legal.

Debe darse cumplimiento a los requisitos constitucionales en materia de procedimiento y en el de Liquidación Oficiosa no es la excepción, que para el caso, esta garantía se pone de manifiesto al otorgar a los sujetos pasivos, la posibilidad de defensa y producción de pruebas; así como también les asiste el Derecho de Contradicción que comprende el derecho a ofrecer y aportar pruebas y alegar sobre el mérito de las mismas, según el Art.4 Lit. b) num. 3 y 4 C.T.

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

Este periodo no es más que el período u oportunidad de defensa como lo contempla el Art.202 Lit. b) C.T. para que el sujeto pasivo aporte todas aquellas pruebas o elementos de convicción en que se basa su oposición; y como lo establece la carga de la prueba Art.203 C.T. al sujeto pasivo le corresponde comprobar los hechos que alega a su favor.

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

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

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

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

El Art. 200 C.T., puntualiza que puede invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con la excepción de la prueba **Testimonial**, que sí se admite en las demás ramas del Derecho.

Pero será pertinente hacer uso de ella para los casos siguientes:

- a. Desviación de Poder, y
- b. Cuestiones de inmoralidad administrativa¹²¹.

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

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

¹²¹ En los casos de Desviación de Poder y Cuestiones de inmoralidad administrativa si es admisible la prueba Testimonial debido a que es la prueba idónea, el Testigo puede narrar los hechos que conoce porque los ha presenciado y por la naturaleza de estos no es posible que se comprueben por medios escritos, u otros y puede ser la única prueba con la que se pueden constatar los hechos. Deberá entenderse como Desviación de Poder el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico, como lo regula el Art.3 Lit. a) LJCA, y se expone en Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con referencia 105-P-2000 de fecha 16 de octubre de 2001. Y por Cuestiones de inmoralidad administrativa, aspectos de la corrupción política que causa grandes injusticias y acciones u omisiones de desorden moral, de inconsciencia y de despreocupación, acciones ilícitas organizadas, que las cometen miembros de instituciones, cuerpos colegiados, órganos jurídicos o representativos destinados a dirigir y encauzar hacia el bien los actos de la sociedad, el bien común.

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

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

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

reproducción impresa de imágenes no modificables,¹²² obtenida por medios propios de los avances tecnológicos, efectuada por la Administración Tributaria sobre documentos originales relacionados con los impuestos que administra.

Es prueba irrefutable la contenida en medios magnéticos, es decir cintas de casetes o tape, discos de computadoras, sean duros o flexibles, microfilm y videocasetes. Así también, caben en este tipo de pruebas, cualesquiera otras que conforme al avance tecnológico puedan tener esta similar característica.¹²³

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

- a) Debe de ser una manifestación exenta de vicios, que significa que no debe haber ningún tipo de fuerza o presión que de alguna manera conmine a su manifestación.
- b) Dirigida en forma escrita a la Administración Tributaria, que como sujeto activo es quien cuestiona, requiere o demanda esta declaración. El presente requisito es taxativo en relación a los Arts.372 y 374 del C.P.C.

¹²² Debe entenderse por Imágenes ópticas no modificables, las representaciones gravadas y visibles de determinados documentos originales cuyo sistema de resguardo electrónico ha sido autorizado por la Administración Tributaria y que no son susceptibles de ser cambiados o alterados por ningún medio, tal como lo estipula el RCT. en su Art. 2 Num.2°.

¹²³ Cañenguez Montano, Saúl, “Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador”, Editorial Universidad de El Salvador, San Salvador, 2002, p.91.

- c) Debe de confesar el sujeto pasivo, porque es él quien declara sus propios actos.

- d) Debe de ser confesión voluntaria o a requerimiento de la Administración Tributaria.

- e) Debe consistir en la declaración de un hecho cierto realizado por el sujeto que confiesa, de cuya ocurrencia se derive un perjuicio para él, quiere decir que este sería afectado con la decisión que en un momento dado pueda tomar la Administración Tributaria, en relación con el Art.371 C.P.C.

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

Es una prueba que deja reflejada en forma ordenada, secuencial y permanente, las operaciones económicas realizadas por el contribuyente comerciante, asientos que fundamentados en las partidas correspondientes y en la documentación de respaldo, permiten establecer, no solo el origen de las operaciones registradas sino también el monto de las mismas.

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

- 1) Que cuando exista contradicción entre la información suministrada en las declaraciones¹²⁴ de impuestos y la obtenida de los estados financieros¹²⁵ del sujeto pasivo, prevalecerá la segunda respecto de la declarada.
- 2) De igual manera prevalecerá la contenida en los libros contables¹²⁶ respecto de la consignada en los estados financieros; y
- 3) La de los soportes contables respecto de la comprendida en los libros de contabilidad; lo anterior es sin perjuicio de las informaciones que hubieren sido desvirtuadas por otros medios de prueba.

¹²⁴ La información contenida en las declaraciones tributarias tiene para todos los efectos el carácter de Declaración Jurada, sea que se presente en documento físico, magnético o por cualquier otro medio autorizado por la Administración Tributaria según lo establece el Art.93 C.T.

¹²⁵ Los Estados Financieros a presentar serán los que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad, los que se acompañarán de las respectivas notas necesarias de acuerdo a las circunstancias y actividades que desarrollan los contribuyentes que ameriten ser reveladas de acuerdo a la Norma referida, dichos estados financieros deben reunir los requisitos que establece el Art.66 RACT.

¹²⁶ Los Libros Contables obligatorios para los comerciantes son los Estados Financieros, Diario y Mayor, según Art.435 inc.3, C. Com.

Con lo que respecta a esta disposición, se observa que adolece de oscuridad en su redacción, y debería ser objeto de una reforma para dejar claro cuando prevalecerá una situación sobre la otra, porqué razón, cuando se dice que si hay contradicción entre la información suministrada en las declaraciones y la obtenida de los Estados Financieros, prevalecerá la segunda, no se dice si la contradicción es favorable al Fisco o al contribuyente, lo cual da la pauta para presumir que cualquiera que sea el sentido de la contradicción, dará como consecuencia una sanción que se imputará al contribuyente, aún cuando el Fisco no resulte afectado sino beneficiado por tal contradicción.

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

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

civil y penalmente según lo establece la ley. Entre las disposiciones relativas a las pruebas encontramos los Arts.253 C.P.C. y 999 C.Com.¹²⁷

2.2.3.2. Valoración de la Prueba.

Terminado el periodo de prueba la Administración Tributaria específicamente la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas procederá a hacer una valoración de los elementos probatorios u argumentos planteados por el contribuyente, y la idoneidad¹²⁸ de estos se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las leyes tributarias y a falta de éstas las del derecho común Art.201 C.T., con el fin de emitir con posterioridad un informe que pasa al Departamento de Tasaciones.

Dicho informe podrá contener una relación que consista en:

- a) Los argumentos planteados por el contribuyente o responsable según el caso.
- b) Valoración de los argumentos vertidos, en función de las pruebas aportadas por el sujeto pasivo.
- c) Los hallazgos que se confirman, o se desvirtúan parcial o totalmente; y

¹²⁷ En el Código de Procedimientos Civiles a partir del Título IV de las partes principales del Juicio, Capítulo IV, de las Pruebas, comprende nueve secciones en las que se encuentran todas las disposiciones relativas a las diferentes clases de pruebas así como también las reglas para cada una de ellas, disposiciones que se aplican supletoriamente de ser necesario en Materia Tributaria, así como lo reglamentado en Materias afines como la Mercantil.

¹²⁸ Se entenderá que existe idoneidad en los medios de prueba cuando éstos sean pertinentes y se ciñan al asunto de que se trata. Art.130 RCT.

d) La conclusión a que se ha llegado de acuerdo a la valoración de las pruebas presentadas, que contendrá los ajustes, detallando las cantidades respectivas y la incidencia que ha tenido en la determinación del impuesto o resultados, según la investigación. Art. 126 RACT.

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

2.2.4 Liquidación Definitiva.

Luego que el Departamento de Tasaciones, se encarga de emitir la Resolución Liquidatoria, es por medio del Departamento de Notificaciones Art.165 C.T., que se deberá notificar a la parte interesada afectada entregándole copia de ese último informe, con lo que concluye la decisión fiscalizadora de la DGII.

2.2.5 Impugnación de la Resolución Final.

En caso de que el contribuyente no esta de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto, proveída por el Departamento de Tasaciones, dicho contribuyente puede hacer uso de su derecho de recurrir, interponiendo el Recurso de Apelación ante el TAII dentro del termino

perentorio de 15 días, el cual comienza a correr a partir del día siguiente al de la notificación respectiva. De lo contrario, sino se interpone recurso, la resolución adquirirá firmeza, agotándose la vía administrativa según lo estipulan los Arts.188 C.T., 114 Inc.1º y 129 RCT. Y en este caso el sujeto pasivo tendrá que pagar el impuesto liquidado en el término de dos meses como lo regula el Art.74 Inc.2º C.T., de lo contrario, en virtud del Art.75 C.T., se constituiría en mora, haciendo exigible coactivamente la obligación del pago del impuesto y surgiría también la obligación de pagar intereses.

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

El contribuyente debe de cumplir con los requisitos de tiempo y forma que la disposición pertinente establece, en caso contrario le seria denegado y es por ello que el escrito por medio del cual se interponga el recurso debe ir

acompañado de una copia en papel simple. Dicho escrito debe expresar las razones de hecho y derecho en que se apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos.

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

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

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

7) sentencia.

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

CAPITULO 3. JURISPRUDENCIA Y DERECHO COMPARADO DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DEL IMPUESTO DE IVA Y RENTA.

Hay múltiples conceptos de jurisprudencia ya que los autores que han abordado el tema lo han hecho desde diversas perspectivas, que van desde la iusprivatista que parte del derecho civil hasta la procesal que identifica a la jurisprudencia como resultado de la función jurisdiccional.

Para Eduardo García Maynez la jurisprudencia es "el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales".¹²⁹ Para el civilista español Luis Díez Picazo la define como "Un complejo de afirmaciones y de decisiones pronunciadas en sus sentencias por los órganos del Estado y contenidos en ellas".¹³⁰ Otro gran civilista español, José Castán Tobeñas, entiende que la jurisprudencia es "La doctrina sentada por los tribunales, cualquiera que sea su clase y categoría, al decidir las cuestiones sometidas a ellos".¹³¹

Para el grupo la definición más acertada para aplicar al tema, es que

¹²⁹ García Maynez, Eduardo, "Introducción al estudio del derecho", 40a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1989, p. 68.

¹³⁰ Díez Picazo, Luis, "Estudios sobre la Jurisprudencia Civil", Segunda Edición, Civitas, Madrid, 1979, vol. I, p. 108

¹³¹ Idem.

Jurisprudencia, son los Fallos de los tribunales judiciales, que sirven de precedentes para resolver las controversias suscitadas entre la Administración Tributaria y sus administrados.

Todas las sentencias conforman la jurisprudencia. Esta no es fuente obligatoria salvo en todo conflicto humano debe ser sometido a los jueces para su disolución. La Jurisprudencia se caracteriza por ser obligatoria para las partes, pero no con relación a terceros ajenos al litigio. Cuando ha sido dictada por el tribunal de última instancia, hace cosa juzgada. No se puede volver a plantear la cuestión, por más que la parte vencida pueda aportar mas tarde elementos de juicio suficientes para demostrar la razón que la asiste.

La sentencia dictada es definitiva. De lo contrario, jamás las personas estarían seguras de sus derechos. Lo mismo ocurre en caso de cambio de jurisprudencia, quien perdió un pleito no puede mas tarde intentarlo aduciendo que ahora los tribunales reconocen que había tenido razón en litigar.¹³²

Siempre es la ley la que decide el caso y es en nombre de ella que los jueces fallan; pero en la práctica la jurisprudencia adquiere gran valor por ser una fuente riquísima del derecho.

¹³² Idem, p. 110.

No tiene fuerza obligatoria para los jueces. Por más que sea reiterada y uniforme, los jueces pueden apartarse de ella e interpretar la ley según sus ciencias y conciencia.

Con respecto a los recursos, en materia Tributaria, el contribuyente que no esta de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto por la DGII, debe acudir a interponer el Recurso de Apelación, ante el TAI, siendo acertada dicha figura del recurso administrativo, por ser una Autoridad superior a la que dictó el acto, quien resuelve.

Siendo un recurso en el que existe la posibilidad de convencer a la Administración de la ilegalidad de su actuación, antes de verse obligado a iniciar un Proceso Contencioso Administrativo, que es un procedimiento judicial, considerado más largo y costoso.

El Proceso Contencioso Administrativo es una garantía del derecho a la defensa de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración Pública, que contribuye en garantizar el Imperio de la Ley y el Estado de Derecho. Este tiene como objetivo principal el asegurar la Legalidad de los actos de la Administración.

En los casos en que lo que se pretende es garantizar la constitucionalidad del actuar de la Administración Tributaria, los administrados pueden optar como última vía, por interponer el Recurso de Amparo ante la Sala de lo Constitucional.

Es indispensable señalar que para interponer el proceso de Contencioso Administrativo, debe ser interpuesto 60 días después de la notificación del Acto Administrativo impugnado lo mismo que para el caso de la denegación presunta, en cambio en el Amparo no existe término perentorio.

El proceso Contencioso Administrativo, únicamente puede ser incoado por el titular del derecho subjetivo vulnerado por un acto de la administración o bien por quien tenga un interés legítimo, a diferencia del proceso de Amparo que puede ser invocado por cualquier persona, no obstante que no sea el perjudicado, Art.247 C.P.; por otra parte se debe recordar que en el Amparo no se puede volver a probar los hechos controvertidos, lo que interesa en él es que no se violen las garantías Constitucionales.¹³³

En efecto, tanto uno como otro tienen por objeto la protección jurisdiccional contra las arbitrariedades cometidas por la Administración Pública, en presente caso es la de materia Tributaria. Se puede decir que ambos

¹³³ Idem, p.49.

protegen el cumplimiento de las normas jurídicas aunque sean de distinta jerarquía.

3.1 Jurisprudencia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de La República de El Salvador.

3.1.1 Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con Referencia Número 72-T-2002 134.

El presente Juicio Contencioso Administrativo ha sido promovido por Dr. José Salvador Soto y Licda. Lilian Ruth Zelaya Panting, en su carácter de representantes legales de la Sociedad Telefónica Móviles El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable, que se abrevia Telefónica Móviles El Salvador, S.A. de C.V., y Telesal, S.A. de C.V., impugnando de ilegal la resolución dictada por el TAI, del año 2002, que declara inadmisibile el recurso de apelación interpuesto por Telefónica contra la resolución emitida por la DGII, en Agosto de 2002. Respecto a la parte relativa a la determinación de Remanentes de crédito fiscal a cargo de la expresada Sociedad,

¹³⁴ Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia Número 72-T-2002, de fecha 12 de Octubre de 2004.

correspondientes a los períodos tributarios de Julio a Diciembre de 1999, después de haberse realizado supuestamente Liquidación de Oficio del Impuesto de IVA.

Argumentos de la parte demandante: Esta manifiesta que en la resolución objeto del recurso de apelación, hace referencia a que la Liquidación de Oficio del IVA se fundamenta en el Art.183 lit. b) C.T., por considerar la DGII incompletas las declaraciones del referido impuesto, de los ejercicios de Julio a Diciembre de 1999, debido a que no se declaró en su totalidad los ingresos obtenidos en dichos períodos y que se declaró en forma indebida los ingresos que recibió de sociedades extranjeras no domiciliadas, por el uso de red de telefonía y colocación de llamadas internacionales, los cuales gravó con tasa 0.0 % y que la DGII aduce que deben considerarse ingresos exentos del citado impuesto.

La DGII con base en los Arts.183 lit. b) y 184 lit. a) C.T., determino un Remanente de crédito fiscal para el período tributario de Diciembre de 1999, el cual correspondió reclamarse para el período tributario de Enero de 2000. Telefónica en base al Art.2 LTAII, interpuso recurso de apelación contra la anterior resolución, por no estar de acuerdo con la calificación de exoneración que dio la DGII Recurso que fue declarado inadmisibile por el TAI.

En este proceso Telefónica manifiesta que es ilegal que el TAIJ declare inadmisibles el recurso, sobre todo por asumir que dicha resolución no constituye una Liquidación de Oficio de Impuesto ya que en la parte final de dicho acto lo que se determina es cierta suma de dinero en concepto de Remanente de Crédito Fiscal.

No se toma en cuenta que para determinar ese Remanente, fue necesario llevar a cabo una Liquidación de Oficio tal como se comprueba en el informe de auditoría, según el cual se modifican las declaraciones de IVA presentadas para los períodos de Julio a Diciembre de 1999 respecto a las ventas (internas, exentas, no gravadas y exportaciones) al calificar como exentas las que ha tratado como exportación de servicios.

Además manifiesta que en consecuencia al aplicar la proporcionalidad al crédito fiscal, resulta un impuesto a pagar, mismo que es compensado al disminuir el remanente de crédito fiscal. Por lo que el acto objeto del recurso de apelación constituye una Liquidación de Oficio del Impuesto y por tanto se cumple con el presupuesto establecido en los Arts.1 y 2 LTAIJ.

El recurso de apelación procede contra las resoluciones definitivas en materia de Liquidación de Impuestos e Imposición de multas, independientemente que de la Liquidación de Oficio resulte un impuesto a

pagar y que sea exigible. El impuesto a pagar se compensó con el crédito fiscal y que es lo que se genera al determinar el remanente de crédito fiscal.

Por lo antes expuesto Telefónica solicitó que en sentencia definitiva se declare la ilegalidad del acto administrativo que impugna, y como medida para restablecer el derecho violado se ordene al TAI, admita el recurso interpuesto respecto a los remanentes de Crédito Fiscal determinados.

Argumentos del TAI: Este puntualizó que discrepa del criterio de Telefónica en cuanto a que es competente para conocer de los remanentes de crédito fiscal establecidos por la DGII. Ya que se han confundido dos actos jurídicos tributarios que convergen en la Fiscalización (Entendida como forma de determinación): La determinación oficiosa y la voluntaria.

En esta última, cuando el contribuyente presenta su declaración voluntaria y por monto propio determina algún pago o no de impuesto respectivo. No obstante, existe la posibilidad que la Administración Tributaria determine y conmine al contribuyente a que modifique la declaración de acuerdo al resultado de una determinación impositiva, siendo este el caso del requerimiento de la Administración y que contempla el Art.175 lit. b) C. T.

Pero, existe la posibilidad de interpretar que se refiere al hecho de los contribuyentes omisos o a los que no han presentado su declaración y que por ende se les requiere para que cumplan con esa obligación.

Si bien el Art.106 C.T. prevé esta situación, a priori queda claro que se necesita en ambas figuras una determinación de parte de la DGII, de manera diferente a la Liquidación de Oficio del Impuesto, de modo que es el Art.175 C.T. que para efectos de caducidad mantiene la distinción en las dos clases de actos jurídicos, los que tienden a confundirse en uno solo.

De esta forma y según el Art.175 lit. a) C.T. la oficina tasadora puede ejercer coactivamente el pago sea de impuesto o de reintegros de remanentes utilizados indebidamente. En cambio, en la segunda de las figuras el requerimiento no es más que la conminación del contribuyente para que presente su declaración con el resultado de la determinación impositiva.

Hecha esta aclaración, es obvio que tal disposición no abarca a los omisos, pues existe la figura específica del emplazamiento a que hace referencia el Art.106 C.T. La legislación correspondiente contempla dos figuras procesales para conminar al contribuyente omiso a la presentación de la declaración.

Siendo la figura instituida por el legislador en el Art.175 lit. a) C.T. la que se refiere cuando la Administración Tributaria con pretensiones de Liquidar de Oficio y antes de resolver en tal sentido requiere al contribuyente a que cumpla plasmando en su declaración original o modificatoria el resultado de la fiscalización.

Que para el caso es la modificación de la declaración por haberse establecido en menor cuantía los remanentes de crédito fiscal, lo que implica el reintegro de los remanentes de crédito fiscal utilizados indebidamente. Es por ese motivo que se observa en la parte resolutive de la resolución, cómo se requiere (aunque reza "deberá modificar") al contribuyente (luego ya hizo uso) modifique sus declaraciones.

Es decir, que el acto procesal de decisión carece de ejecutividad y está supeditado a una actuación de hacer de parte del sujeto pasivo y no de dar como lo fuere el pago del impuesto o el reintegro dinerario de los supuestos remanentes de crédito fiscal usados de más.

De ahí que al no cumplir el contribuyente con el requerimiento, pudiera exponerse a una sanción pero no haría posible a la DGII o el TAI, con sus respectivas providencias hacer posible la ejecución forzosa declarativa, siendo

por demás inocua su ejecutividad, pues estaría en todo caso modificando las declaraciones, cuyos remanentes ya han sido eficazmente utilizados.

De ahí que se haga necesaria la Liquidación de Oficio que contempla la exigibilidad de los remanentes utilizados indebidamente, que es lo que debe de manifestarse en la resolución definitiva de la DGII y de la cual el TAII manifiesta tiene competencia para conocer.

Intervención de la Representación Fiscal: Esta expuso que el TAII ha interpretado de forma restrictiva los Arts.1 y 2 LTAII, en razón a que el acto impugnado es claro en expresar que "La Liquidación de Oficio del Impuesto en mención se realizó de acuerdo a lo prescrito en el Art.183 lit. b) C.T., ya que la contribuyente presentó declaraciones que ofrecen dudas sobre la veracidad...", utilizando en la parte resolutive como fundamento los Arts.10 lit. a), 183 lit. b), 184 lit. a) y 186 C.T. al declarar como Remanente de crédito fiscal la cantidad determinada en dicho concepto.

En el que ordena a Telefónica que para tener derecho a los Remanentes de crédito fiscal, deberá modificar y efectuar los ajustes en las declaraciones correspondientes según los términos detallados en dicha resolución. La Representación Fiscal es del criterio que la DGII emitió una Liquidación de Oficio de Impuestos por consiguiente debe admitirse el recurso interpuesto.

Fallo de la Sala de lo Contencioso Administrativo: En base a la normativa aplicable, siendo esta el Art.188 Inc. último C.T., Art.1 y 2 LTAll, desprende que el presupuesto esencial de todo acto objeto de recurso de Apelación es que éste se trate de una liquidación de oficio del impuesto y de una imposición de multas.

Por lo que el punto controvertido se contrae en establecer si la resolución contra la cual se interpuso el recurso de Apelación se trata o no de una liquidación de oficio del impuesto requisito esencial para concluir en la legalidad o ilegalidad del acto reclamado.

Por lo que la Sala concluye que en nuestra legislación tributaria, en especial el C.T., no define el concepto de “Liquidación de oficio del tributo”.

Pero en sentencias precedentes como lo son las pronunciadas en los juicios con referencia 153-C-99 y 111-R-99, se hace alusión al término de Liquidación de oficio de impuesto previsto en la LTAll., como “El acto administrativo tributario en virtud del cual la DGII, 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”.

Por lo que compartió la posición expuesta por el TAI, en que dicha resolución no se concretiza en una obligación líquida o exigible a cargo de la demandante, puesto que como se ha mencionado, tal resolución se orienta a un hacer de parte de la contribuyente y no a dar o proporcionar como ocurre en el pago de impuesto o reintegro de crédito fiscal utilizado indebidamente. La resolución objeto del recurso de apelación, en lo referente a la determinación de remanentes de crédito fiscal no se enmarca en el supuesto "Liquidación de Oficio del Impuesto" a que hace referencia el Art.1 y 2 LTAI.

Por lo que la Sala con base en las razones expuestas y en los Arts. 421 y 427 C.P.C.; Arts.31 y 32 LJCA, y Art.2 LTAI, Falló: Que es legal la resolución emitida por el TAI de Octubre de 2002, mediante la cual declaró inadmisibile el recurso de apelación interpuesto por Telefónica, contra la resolución dictada por la DGII, en Agosto de 2002, referente a la determinación de remanentes de crédito fiscal a su cargo.

3.1.1.1 Análisis de Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con Referencia Número 72-T-2002.

Luego de conocer los alegatos de las partes sobre el punto controvertido, que era determinar si la resolución contra la cual se interpuso el recurso de Apelación se trataba o no de una liquidación de oficio del impuesto requisito esencial para concluir en la legalidad o ilegalidad del acto reclamado.

El grupo sostiene que no compartimos la posición que expuso el TAI, quienes aducen que no hubo tal liquidación de oficio del impuesto, porque existe la posibilidad de que la Administración Tributaria determine y conmine al contribuyente a que modifique la declaración de acuerdo al resultado de una determinación impositiva, siendo este el caso del requerimiento que este tribunal menciona se contempla en el Art.175 lit. b) C. T. Pero para el grupo esta disposición no es aplicable ni pertinente al caso, ya que sin duda el Art.106 C.T. contempla la figura procesal pertinente para conminar al contribuyente omiso a la presentación de la declaración, y el Art.175 lit. b) C.T. lo que regula es la caducidad de la facultad fiscalizadora y sancionatoria para este caso, estableciendo que caduca en tres años, y no otra figura del requerimiento para conminar al contribuyente para que presente su declaración con el resultado de la determinación impositiva, de manera diferente a la Liquidación de Oficio del Impuesto.

Por lo que se considera que ha quedado en evidencia los vacíos legales que persisten en el Código Tributario, al no definir el concepto de "Liquidación de oficio del tributo"; simplemente se refiere a dicho término en el Capítulo III como una potestad de la DGII y los supuestos de su procedencia, no describe su contenido, cuando lo ideal sería profundizar al respecto, para dejar en claro la forma de aplicación de este instituto jurídico en el sistema tributario salvadoreño.

Tal deficiencia crea entre los administrados incertidumbre e inseguridad jurídica, ya que la Sala de lo Contencioso Administrativo, en esta sentencia, ha tratado de dilucidar la controversia, pero podemos destacar que para ello no toma en cuenta las disposiciones anteriores; sino que se remite a sentencias precedentes que versan sobre resoluciones del año 1999, cuando no se aplicaba el Código Tributario, y se le daba distinto tratamiento a la institución que nos atañe, admitiendo además que el término “Liquidación” tiene una acepción muy amplia, por lo que adopta el criterio de ceñirse al concepto previsto en la LOFTAI, y aplicar la doctrina que más coincida con lo dispuesto, lo que puede dar cabida a conjeturas por parte del contribuyente, de que se efectúa una actuación pro-Fisco.

Por lo que es de suma importancia que en el C.T., se contemplen las definiciones y el contenido de los instrumentos legales pertinentes, redactados de una forma clara y precisa, y de esta forma poder liquidar los tributos eficientemente y evitar que se susciten controversias como la anterior entre la Administración Tributaria y los Administrados.

3.1.2 Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con Referencia Numero 78-T-2003¹³⁵.

El presente juicio contencioso administrativo ha sido promovido por el Lic. Alberto Imberton Iraheta, en su carácter de Apoderado de la Sociedad Terminales de Gas del Pacífico, S.A. de C.V., en el que se impugnan de ilegal las siguientes resoluciones: La pronunciada por la DGII, el día doce de Noviembre de 2002, en cuanto determinó a favor de la expresada sociedad, Remanentes de Crédito Fiscal correspondiente a los períodos tributarios de Octubre, Noviembre y Diciembre de 1999, respectivamente, y la que dictó el TAll el día diecinueve de Diciembre de 2002, en cuanto declara inadmisibile el recurso de apelación interpuesto contra la anterior resolución.

Alegatos de la parte actora de los actos impugnados: Terminales de Gas del Pacífico, S.A. de C.V., parte de los siguientes hechos, que en Octubre de 1999, vendió mediante el endoso de Póliza a Tropigas de El Salvador, S.A., cierta cantidad de gas licuado de petróleo, operación que documentó en la Nota de Débito No. 53. Y que luego en ese mismo mes y año realizó un ajuste de

¹³⁵ Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia Número 78-T-2003, de fecha 28 de Junio de 2004, Corte Suprema de Justicia.

disminución de dicha venta, el cual justificó en la Nota de Crédito No. 54 los que se reflejan sólo en la contabilidad legal efectuada el 31 de Octubre de 1999.

Que la DGII al practicar fiscalización del IVA por los períodos tributarios de Mayo a Diciembre de 1999, estableció que por dicha transferencia no se emitió el respectivo comprobante de Crédito Fiscal y que tampoco se registró contablemente en el Libro de Ventas a Contribuyentes, los ingresos provenientes de dicha transferencia.

Terminales de Gas del Pacifico, S.A. de C.V., expone que tal postura no tiene fundamento jurídico, ya que si se registró dicha transacción en la contabilidad, la transferencia se realizó cuando el producto estaba consignado en el Depósito de Aduanas, el cual según los Arts.113 y 2 Lit. c) RNCAUCA, goza de suspensión de derechos e impuestos a excepción de las tasas que se cobran por los servicios prestados por Aduanas, CEPA y otras instituciones públicas, por lo que mientras permanezca dicho producto en él por el plazo permitido no pagarán IVA.

La venta de gas licuado de petróleo en referencia no es una operación prohibida de las que menciona el Art.117 RNCAUCA, pues está bajo un régimen suspensivo (Depósito de Aduanas) cuando se vende a Tropigas de El

Salvador, S.A., cuyo título es el endoso de la Declaración de Mercancías y es la adquirente la que hace la importación definitiva como señala Art.54 RNCAUCA.

El precepto anterior está en armonía con los Arts.14 y 15 LIVA; en consecuencia es ilegal pretender la emisión de comprobantes de Crédito Fiscal por la venta de mercancías, primero porque se tienen almacenadas en un régimen aduanero con suspensión de pago de derechos e impuestos y segundo porque la LIVA obliga a pagar el impuesto al importador que en este caso es Tropigas de El Salvador, S.A., quien lo pagó al momento de importar el producto.

Terminales de Gas del Pacífico, S.A. de C.V., solicita que en sentencia definitiva se declare la ilegalidad de las resoluciones emitidas por la DGII, que determina a su cargo Remanente de crédito fiscal y el TAIL en el que se declara inadmisibles los recursos de apelación.

Argumentos de la DGII: Esta sostuvo que en la fiscalización efectuada contra la contribuyente demandante determinó ingresos y débitos fiscales que ésta no declaró, al verificar la emisión de la Nota de Débito de uso interno No. 53 con fecha 31 de Octubre de 1999, a nombre de Tropigas de El Salvador, S.A., en concepto de cargo por la transferencia de gas licuado de petróleo.

Dicha omisión se comprobó con el seguimiento a las facturas y comprobantes de Crédito Fiscal referentes a los galones vendidos y los valores registrados en los libros de ventas a consumidor final y a contribuyentes, libro Caja-Diario-Mayor y libros auxiliares de contabilidad y además se realizó una compulsa con Tropigas de El Salvador, S.A., quien confirmó las transacciones efectuadas.

Además de que solicitó a la DGRA, la información y documentación relacionada con las Declaraciones de Mercancías, para verificar los valores consignados en las mismas y así se constató: Que la demandante al registrar los galones de gas licuado en comento como parte de su inventario, reconoce como suya la propiedad sobre los mismos al haberlos adquirido de su proveedor del exterior y el hecho de no existir pago en efectivo sino una compensación de saldos deudores y acreedores entre ella y Tropigas de El Salvador, S.A., no desvirtúa la realización de la transferencia del gas licuado.

El planteamiento de que su participación en la operación efectuada se limitó a prestar sólo el servicio de almacenaje. Tal argumento no es más que un acuerdo entre las partes, que a su vez como prestación de servicios constituye hecho generador del impuesto.

Según el informe de auditoría existen elementos suficientes que demuestran la existencia de la transferencia del mencionado producto, lo cual constituye hecho generador ya que se trata de una transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales. Arts.3, 4, 6, 8 Inc.2° LIVA, operación cuya realización se evidencia contablemente.

El hecho que únicamente se endosó los documentos de importación en forma parcial a favor de la compradora, desde la perspectiva del efecto jurídico que produce el endoso, como el acto por el cual el tenedor legítimo de un título valor transfiere a favor de un tercero y constituye a favor de éste determinados derechos o delega determinadas facultades Art.630 C. Com. dicha transferencia implica el traspaso del derecho principal entre otros.

Además, al efectuarse el endoso respectivo se genera siempre el hecho generador de la transferencia de los bienes cuestionados, independientemente de quien pagó el IVA por el hecho generador de la importación, el cual es distinto a la transferencia, más aún cuando se ha demostrado que por dicha venta Tropigas de El Salvador, S.A. canceló un precio, utilizando el instituto jurídico de la compensación, de modo que aunque tenga o tuviera la calidad de recinto fiscal la sociedad en estudio, el impuesto se causaría en atención a que la ficción de extraterritorialidad aduanera es únicamente para efectos aduaneros.

Argumentos por parte del TAI: Básicamente manifestó de conformidad a los Arts. 1 inc.1° y 2 inc. 1° LOFTAI, al analizar el acto impugnado advirtió que carecía de un contenido liquidatorio y con pretensiones de exigibilidad, pues se contrae a requerir modificación de declaraciones oficiosamente que no es la exigibilidad de impuestos o reintegros de remanentes y sobre ese tipo de resoluciones no tiene competencia para conocer en recurso.

La representación Fiscal señaló: Que el régimen jurídico de depósitos de aduanas permite a una persona natural o jurídica prestar el servicio de almacenamiento de mercancías, situación que no se adecua al caso planteado ya que entre la sociedad Terminales de Gas del Pacífico, S.A. de C.V., y Tropigas de El Salvador, S.A., no se realizó ese servicio.

Fallo de la Sala de lo Contencioso Administrativo: Aclara que la importación se consumó desde el momento en que se recibió el Gas licuado de petróleo en el Depósito de Aduanas Privado autorizado a la contribuyente quien por estar autorizada para operar bajo ese régimen gozó del beneficio de no pago inmediato o "suspensión de los derechos e impuestos" correspondientes hasta en tanto no retirara el producto del Depósito o lo sometiera a otro régimen aduanero.

Lógicamente al decir retirarlo del depósito por venderlo en este caso a Tropigas de El Salvador, tal suspensión quedó sin efecto y por tanto debía hacerse efectivo al pago de los derechos e impuestos respectivos.

Además, conforme el Art.116 RNCAUCA, la suspensión de los derechos e impuestos significa únicamente el goce de no cancelar los DAI e IVA al momento de la presentación de la Declaración de Mercancías a Depósito, por estar garantizados previamente por medio de la Garantía Bancaria a favor del Fisco.

Los endosos parciales en referencia a favor de Tropigas de El Salvador, S.A., no desnaturalizan la calidad de importadora de la sociedad Terminales de Gas del Pacífico, S.A. de C.V., puesto que fue ella la que ingresó el producto proveniente del exterior por consiguiente es la obligada a presentar las Declaraciones de Mercancías a pago y cancelar los DAI e IVA correspondientes por la importación definitiva y al momento de vender dicho producto a Tropigas de El Salvador, S.A., y emitir los correspondientes comprobantes de Crédito Fiscal.

Resulta oportuno aclarar que los derechos arancelarios de importación e impuestos pagados por la sociedad Tropigas de El Salvador, S.A., son los que corresponden a la importación efectuada por la sociedad demandante, quien

como se ha mencionado, por gozar del beneficio de suspensión de pago de los derechos e impuestos no los pagó en su momento oportuno.

A lo anterior cabe agregar, que el Depósito de Aduanas Privado autorizado a favor de la demandante es para que almacene, conserve y envase el Gas licuado de petróleo exclusivamente consignado a su nombre y de modo alguno para que dentro del mismo realice transacciones con el producto almacenado -endosos- sin antes haber cumplido con las obligaciones tributarias.

Pretender que por la vía del endoso parcial de la Declaración de Mercancías a Depósito a favor de Tropigas de El Salvador, S.A., es ésta la que realiza la importación definitiva, no es más que un sofisma con el ánimo de defraudar al Fisco y hacer un mal uso del beneficio de Depósito de Aduanas Privado concedido a su favor.

Sobre el acto atribuido al TAI, como este señala, la referida resolución no conlleva una liquidación de oficio con pretensiones de exigibilidad. Según su contenido, el acto está supeditado a una actuación de hacer de parte de la contribuyente y no de dar como es el pago del impuesto o el reintegro dinerario de los supuestos remanentes de crédito fiscal usados de más.

Por tanto, con base en el Art.1 LOFTAI se confirma que en lo referente a la determinación de remanentes de créditos fiscales, el acto de la DGII no es materia de competencia del TAI.

Por lo que la Sala con base en las razones expuestas y en los Arts.421 y 427 C.P.C.; y Arts.31,32 y 53 LJCA, Falló: a) Que es legal la resolución pronunciada por la DGII, el día doce de noviembre de dos mil dos, en la parte relativa a la determinación de Remanentes de Crédito Fiscal a favor de la sociedad Terminales de Gas del Pacífico, S.A. de C.V.; y b) Que es legal la resolución dictada por el TAI, el día diecinueve de diciembre de dos mil dos, que declara inadmisibile el recurso de apelación interpuesto contra la anterior resolución.

3.1.2.1 Análisis de la Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con Referencia Número 78-T-2003.

Luego de conocer los alegatos de las partes sobre el punto controvertido, sobre la importación definitiva del Gas licuado de petróleo, el grupo sostenemos que compartimos el fallo emitido por parte de la Sala que determinó en que es legal la resolución pronunciada por la DGII, en la que se determino Remanentes de Crédito Fiscal a favor de la sociedad Terminales de Gas del Pacífico, S.A. de C.V. Debido a que se logró establecer al practicar la fiscalización del IVA que la importación se consumió desde que se recibió el Gas licuado de petróleo en el

Depósito de Aduanas Privado autorizado a la sociedad Terminales de Gas del Pacífico, S.A. de C.V., quien por estar autorizada para operar bajo ese régimen gozó del beneficio de no pago inmediato o "suspensión de los derechos e impuestos" correspondientes pero al retirarlo del depósito para venderlo a Tropigas de El Salvador, tal suspensión quedó sin efecto y por tanto debía hacerse efectivo el pago de los derechos e impuestos respectivos.

Y aunque no se retirara el Gas licuado de petróleo y permaneciera en el Depósito de Aduanas Privado almacenado, se considera que esto no es más que un acuerdo entre las partes, pero que el hecho imponible se había efectuado. Y sobre la resolución dictada por el TAI que es legal porque efectivamente no conlleva una liquidación de oficio con pretensiones de exigibilidad.

Es de considerar que en un sistema tributario como el nuestro que se basa en la autoliquidación por parte del contribuyente, donde la administración deposita en este la iniciativa de que exteriorice el hecho imponible, así como la confianza de que lo hará de manera veraz; y eficiente sin tomar en cuenta que tan capacitado está el contribuyente para interpretar la Ley, y los alcances y efectos de algunas figuras, como por ejemplo en materia aduanera, los recintos fiscales y la ficción de extraterritorialidad aduanera. Se corre el riesgo de que las actuaciones de algunos contribuyentes conlleven una interpretación errónea

de la Ley, y no sea precisamente con el ánimo de defraudar al Fisco, tal es el caso que la sociedad con beneficio de Depósito de Aduanas Privado concedido a su favor, pensaban que se encontraban amparados en la Ley.

Queda en evidencia la importancia de que la Administración Tributaria practique una fiscalización eficaz, que permita un control de la veracidad de las Declaraciones Juradas que presentan los contribuyentes, y la necesidad de una mayor divulgación de los criterios que maneja la administración tributaria con respecto al régimen aduanero, para que los contribuyentes basen sus actuaciones en los verdaderos alcances, derechos y obligaciones que la Ley les otorga.

3.1.3 Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con Referencia Número 148-S-02¹³⁶.

El presente juicio contencioso administrativo ha sido promovido por el Lic. César Iván Rivas Guevara, en su carácter de Apoderado de la sociedad Seguridad Salvadoreña, S. A. de C. V., en el que se impugnan de ilegales las resoluciones pronunciadas por: La DGII el día nueve de Marzo de 2001, que determina IVA respecto a los períodos de febrero a noviembre de 1998 y la

¹³⁶ Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia Número 148-S-02, de fecha 30 de Noviembre de 2004, Corte Suprema de Justicia.

segunda emitida por el TAI el día veintidós de Febrero de 2002, en la que se le impone la obligación de pagar el Impuesto del IVA respecto a los meses de febrero a noviembre del año de 1998.

Alegatos por la parte actora Seguridad Salvadoreña, S. A. de C. V.: Que se han violado los Arts. 19, 74, 75, 143, 144 y 147 LIVA, así como los Arts. 11, 14 y 19 LRZFRF, ya que la DGII y el TAI sostienen que debe pagarse el IVA a sujetos amparados a la LRZFRF, dejando por ello sin cumplir el régimen de exenciones que dicha ley establece, con lo cual son ilegales las resoluciones emitidas. En la demanda se señalo como tercero beneficiado con el acto impugnado a la sociedad VEXAL, S.A. DE C.V., que se dedica a exportar vestuario.

La DGII, argumento: Que la sociedad Seguridad Salvadoreña, S. A. de C.V., no ha sido calificada como Desarrollista, Administradora, ni como Usuaría de Zona Franca, según los Arts.4 y 5 LZFIC, y debe estar autorizado por el Ministerio de Economía.

Y que la persona natural o jurídica debe estar ubicada en el área determinada como zona franca, y en caso de estar fuera del área geográfica, estar declarado por el Ministerio de Economía como Depósito para Perfeccionamiento de Activo según el Art.7 LZFIC.

Al no cumplir ninguno de los requisitos, no puede reconocérsele los beneficios regulados en la LZFIC, y por lo tanto no se han violentado los Art.11, 14 y 19 LZFIC porque no le es aplicable dicha normativa legal.

En el Art.29 RLIVA¹³⁷, se establece que se asimila a exportación la transferencia de dominio definitiva de bienes muebles corporales y la prestación de servicios destinados al uso y consumo de las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales. Dicha disposición se relaciona con el Art.26 del D. L. número 461 de 1990, ahora Art.25 LZFIC, que reputa como exportaciones las ventas y servicios que empresas locales realicen a usuarios de zonas francas o depósitos para perfeccionamiento de activo.

La legislación aduanera a que se hace referencia, al igual que como lo menciona la LZFIC, en el citado Art.25, es la LRE, la cual en su Art.2, establece que gozarán de los beneficios establecidos en la misma, las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, titulares de empresa que exporten bienes y servicios salvadoreños, fuera del área centroamericana. Así el Art.3 Lit. b) LRE, establece que para gozar de los beneficios tendrán que comprobar que se

¹³⁷ Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. D.E. No. 83, del 22 de Septiembre de 1992, D.O. No. 174, Tomo 316, del 22 de Septiembre de 1992.

ha efectuado la exportación en los términos que establece la presente Ley, su Reglamento y demás disposiciones aplicables.

Que según el Art.75 LIVA, todas las exportaciones de bienes muebles corporales o de servicios, están gravadas con la tasa del 0.0% del IVA, no importando si son realizadas por personas naturales o jurídicas, establecidas o no en Zonas Francas, nombradas o no como Depósitos para Perfeccionamiento de Activos.

En ese sentido el exportador es el usuario de la zona franca, quien debería acogerse a los beneficios de devolución de créditos fiscales prescritos para el sector exportador, en los insumos necesarios y directos para la producción de los bienes que se exportan.

El Estado por medio de una ley, establece una ficción de extraterritorialidad de carácter exclusivamente sobre tributos aduaneros sobre dicha circunscripción geográfica de su territorio nacional, efecto de que exista la posibilidad de franqueo a mercaderías y materias primas sin el pago de derechos o impuestos de aduana, para una posterior reexportación.

De lo antes expuesto se colige que el estatuto de extraterritorialidad alegado a favor de las zonas francas es exclusivo para efectos aduaneros, los

cuales han sido establecidos en la LZFIC. Que se grava con tasa 0.0% del IVA, no las compras que las empresas acogidas al régimen de zonas francas hagan para su consumo en el país, menos aún si no son incorporadas al producto exportado, solo se puede gravar con la tasa del 0.0% del IVA los productos destinados a la exportación.

En tal sentido no puede alegar ficción de extraterritorialidad ni aplicación de la LZFRF en la prestación de servicios que ha realizado la demandante, sino afectarse con el IVA; así la prestataria de los servicios tampoco se ve afectada económicamente, ya que al afectar sus compras, con la aplicación del Art. 76 de LIVA, recibirá el reintegro o podrá compensar, según la técnica trazada para las situaciones de contribuyentes que exportan total o parcialmente bienes y servicios, en ese sentido no hay tercero afectado con el Impuesto determinado que hoy se está impugnando.

Por lo antes expuesto la DGII solicito a la Sala de lo Contencioso Administrativo, que declarara legal la liquidación oficiosa del IVA contra Seguridad Salvadoreña, S.A. de C. V.

Argumentos del TAI: Este manifestó en su informe que el suministro de servicio de seguridad realizado por Seguridad Salvadoreña, S.A. de C. V., en la forma que se ha perfilado no califica como una utilización exclusiva de servicio

en el exterior, y por lo tanto no debía gravarse dichas operaciones con tasa del 0.0%, por no ser además extensibles los beneficios de la LRZFRF a dicha actividad.

El TAII establece que a partir de la ocurrencia de los hechos generadores, estos resultaban gravados con tasa del 13%, por lo que procedió a efectuar los ajustes pertinentes, incorporando a los ingresos gravados declarados, aquellos valores declarados como exentos y de exportación por la impetrante, a efecto de fijar el débito fiscal no incorporado en las declaraciones respectivas en vista de no cumplir con los requisitos prescritos por los Arts. 46 y 74 LIVA.

Por tanto, de conformidad a lo expuesto y al Art. 4 LOFTAI, el TAII procedió a determinar a cargo de SEGURIDAD SALVADOREÑA, S.A. DE C.V., cuotas de IVA, para los meses de febrero a septiembre, y noviembre de 1998, y un remanente para el período tributario de octubre del mismo año, y a revocar la resolución de mérito en lo que respecta al Impuesto determinado para el período tributario de diciembre del año en mención.

La representación Fiscal presentó su alegato: Y en síntesis señaló que las resoluciones impugnadas por la demandante son legales. Argumentos de la Sala de lo Contencioso Administrativo: Que habiéndose constatado que las

operaciones efectuadas por la actora se refieren a servicios de seguridad prestados a la sociedad Vexsal, S.A. de C.V., la cual en el año de 1994 fue calificada como empresa exportadora, acogándose al Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales

Determinó que el Art.74 LIVA, dispone que las exportaciones, consistentes en transferencias de dominio definitivas de bienes muebles corporales, destinadas al uso y consumo en el exterior y las prestaciones de servicios realizadas en el país a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él y los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero, están afectas a normas especiales, consistentes, en la aplicación de una tasa del 0.0% del IVA.

El Art.29 RLIVA, dispone que para los efectos del Capítulo II del Título V de la ley, de conformidad con el Art.26 del D.L. No. 461, del 15 de marzo de 1990, se considerará como exportación la transferencia de dominio definitivo de bienes muebles corporales y la prestación de servicios destinados al uso y consumo de las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales.

El D.L. No. 461 a que alude el Reglamento referido, contiene la LRZFRF, la cual fue derogada mediante D.L. No. 405, de fecha 3 de septiembre de 1998,

publicado en el D.O. 176, Tomo 340, de fecha 23 de septiembre de 1998, que contiene la LZFIC, vigente a partir del 1º de octubre del mismo año.

La resolución emitida por la DGII, se refiere a los períodos tributarios de febrero, a noviembre de 1998; durante los períodos tributarios de febrero a septiembre, se encontraba vigente la LRZFRF mencionada en el Reglamento aludido, mientras que durante los períodos tributarios de octubre y noviembre del mismo año, la ley aplicable resulta ser la LZFIC.

Durante los períodos tributarios de febrero a septiembre de 1998 antes referidos, conforme el Art. 29 RLIVA, la prestación de servicios destinados al uso y consumo de las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales era considerada como exportación.

Por lo anterior, contrariamente a lo que sostiene la DGII, no era necesario que SEGURIDAD SALVADOREÑA, S.A. DE C.V., hubiera sido calificada como desarrollista, administradora o usuaria de Zona Franca, ya que, según el Art. 26 LRZFRF es exportación la prestación de servicios destinados al uso y consumo de las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales, empresas éstas últimas quienes sí deberán contar necesariamente con la calificación a que se refieren los Arts.4 y 5 mencionados por la DGII en su informe, lo cual, en el caso de Vexal, S.A. de C.V., se cumple.

Por lo que no es cierta la afirmación de la DGII en cuanto que en la LZFRF, no se encontraba comprendido el que los proveedores de bienes muebles corporales o prestatarios de servicios, asimularan sus operaciones a exportaciones; resulta claro que los beneficios que otorga la LRZFRF no podían ser gozados por SEGURIDAD SALVADOREÑA, S.A. DE C.V., por no cumplir con los requisitos que la Ley que regulaba dichas exenciones establece; sin embargo, en el Art.26 LRZFRF, se consideraba como exportación las ventas de bienes y la prestación de servicios que empresas locales realizaran a usuarios de zonas francas o recintos fiscales.

Para efectos del IVA, tanto las transferencias de dominio de bienes muebles corporales como las prestaciones de servicios efectuadas a empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales, destinadas al uso y consumo de tales empresas, son consideradas exportaciones sujetas a la tasa del 0.0%, lo que significa que aún y cuando las empresas acogidas al régimen de zonas francas y recintos fiscales, se encontraran físicamente dentro del territorio nacional, las ventas y servicios que empresas locales realizaran a favor de las mismas se reputaban exportaciones.

Por lo que la Sala con base en las razones expuestas y en los Arts.421 y 427 C.P.C., 31, 32 y 53 LJCA, Falló: a) Que es ilegal la resolución pronunciada por la DGII, del día nueve de marzo de dos mil uno, que determina impuesto de

IVA por prestaciones de servicios de seguridad, las que efectivamente constituyen operaciones gravadas con la tasa del 0.0%; y b) Que es ilegal la resolución pronunciada por el TAI, del día veintidós de febrero de dos mil dos por la que procedió a determinar a cargo de la sociedad SEGURIDAD SALVADOREÑA, S.A. DE C.V., cuotas de IVA, y remanente en periodos tributarios donde se efectuó operaciones que deben estar gravadas con la tasa del 0.0%.

3.1.3.1 Análisis de la Sentencia del Juicio Contencioso Administrativo con Referencia Número 148-S-02.

Que habiéndose conocido los alegatos de las partes, sobre el punto de controversia, que era establecer si eran consideradas exportaciones sujetas a la tasa del 0.0% del IVA, las prestaciones de servicios efectuadas por Seguridad Salvadoreña, S.A. de C.V., a la empresa Vexal, S.A. de C.V., que se encontraba acogida al Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales, o por el contrario la determinación efectuada por la DGII y la resolución del TAI que aplican a dichas prestaciones el 13% del IVA era acertada.

Por lo que la posición del grupo es que contrario a lo que sustentaba la DGII y el TAI, las operaciones realizadas por la sociedad Seguridad Salvadoreña, S.A. de C.V., fueron en un periodo de transición de la LRZFRF a la LZFIC, y la Sala se ha pronunciado acertadamente al analizar, a la luz de

ambas leyes y de las concernientes al tema, que no era necesario que Seguridad Salvadoreña, S.A. de C.V. hubiera sido calificada como desarrollista, administradora o usuaria de Zona Franca, porque para efectos del IVA, las prestaciones de servicios efectuadas a empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales, destinadas al uso y consumo de tales empresas, son consideradas exportaciones sujetas a la tasa del 0.0%.

Y aún cuando la empresa Vexal, S.A. de C.V. acogida al régimen de zonas francas y recintos fiscales, se encontrara físicamente dentro del territorio nacional, los servicios que Seguridad Salvadoreña, S.A. de C.V., realizara a su favor se reputaban exportaciones.

En esta sentencia, se observó la importancia, que la interpretación de la legislación tributaria, posee al momento de determinar el impuesto de IVA a casos complejos, donde el conocimiento y la aplicación de la materia aduanera con relación a la tributaria, por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria, juegan un papel preponderante, ya que no hay garantía de que los criterios que maneja la DGII y el TAII van a ser siempre acertados, tal como sea comprobado. Es por ello que cuando el contribuyente, se considere afectado con una resolución ilegal, debe acceder a la jurisdicción contenciosa administrativa para hacer valer sus derechos y garantizar el cumplimiento de la Ley.

Por lo cual la Administración Tributaria, debe trabajar arduamente, capacitando a su personal, actualizándolo constantemente, para que se contribuya a fortalecer el objetivo trazado de poseer una cultura de cambio que garantice la calidad de las prestaciones de servicio que ofrece al contribuyente, para llegar a ser una institución eficiente y eficaz.

3.2 Legislación Comparada del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta con otras Legislaciones.

3.2.1 El Procedimiento de Determinación Oficiosa de los impuestos de IVA y Renta en la Legislación de la República de Costa Rica.

El CNPT¹³⁸ establece que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributaria por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

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

¹³⁸ Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica en www.pgr.go.cr

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

Y se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el Art.116 lit. b) CNPT y estos son:

- a) El capital invertido en la explotación;
- b) El volumen de las transacciones de toda clase e ingresos de otros períodos;
- c) La existencia de mercaderías y productos;
- d) El monto de las compras y ventas efectuadas;
- e) El rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza;
- f) Los salarios, alquiler del negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales;
- g) El alquiler de la casa de habitación;
- h) Los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en

poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros.

3.2.1.1 Formas de determinación.

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

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

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

La determinación también puede hacerse en forma provisional en los casos que señala el Art.127 del CNPT, el cual habla de la Determinación provisional de tributos vencidos, de la que se habla mas adelante.

3.2.1.2 Determinación provisional de tributos vencidos.

Cuando los contribuyentes o responsables no presentan declaraciones juradas por uno o más períodos fiscales y la Administración Tributaria conoce por declaraciones o determinación de oficio la medida en que les ha

correspondido tributar en períodos anteriores, los debe emplazar para que dentro de un término de treinta días presenten las declaraciones juradas y paguen el impuesto correspondiente.

Si dentro de dicho plazo los contribuyentes o responsables no regularizan su situación, la Administración Tributaria, sin otro trámite, puede iniciar el procedimiento de ejecución para que paguen, a cuenta del tributo que en definitiva les corresponda enterar, una suma equivalente a tantas veces el total del tributo declarado o determinado por el último período fiscal, cuantos sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones juradas.

En este caso sólo proceden las excepciones previstas en el Art.35 del CNPT, que son: a) Pago; b) Compensación; c) Confusión; d) Condonación o remisión; y e) Prescripción.

O la presentación de la o las declaraciones juradas juntamente con el pago del impuesto conforme a las mismas.

3.2.1.3 Institución a la que compete el Procedimiento de Determinación Oficiosa y Funciones que desempeña.

La institución competente para llevar a cabo la Liquidación oficiosa de los impuestos de IVA e impuesto sobre la Renta es La Dirección General de

Tributación o cualquiera de sus dependencias conocida como la Dirección General o Administración Tributaria.

La función de la Administración Tributaria se desarrolla por medio de un conjunto de acciones, cuyo propósito es la implantación y ejecución de sistemas y procedimientos eficientes de planificación, coordinación y control, para lograr al máximo el cumplimiento voluntario de los deberes y obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, responsables y declarantes.

La Administración Tributaria, para el cumplimiento de sus funciones, puede realizar estudios estadísticos, sectoriales o territoriales, sobre el comportamiento de los contribuyentes, responsables y declarantes. Asimismo, puede efectuar análisis técnicos, informáticos o de cualquier otra naturaleza, siguiendo criterios de oportunidad y conveniencia.

Para el desempeño de su labor, el personal al servicio de la Administración Tributaria acredita su condición de funcionario mediante un carné de identificación que provee la Dirección.

El carné debe ser exhibido de previo al inicio de las actuaciones, excepto cuando los funcionarios de la Administración Tributaria actúan dentro del marco de programas de fiscalización del cumplimiento de los deberes formales y de

sanción en caso de incumplimiento. En tales casos, deberá darse cumplimiento al deber de identificación aquí señalado, una vez constatados los hechos a verificar.

Las Divisiones de Recaudación, Gestión, Fiscalización, Normativa, Informática y el Órgano de Normalización Técnica, al igual que las distintas unidades operativas existentes en las Administraciones Tributarias Territoriales y de Grandes Contribuyentes, llevan a cabo sus funciones en el marco de los lineamientos generales que defina la Dirección General de Tributación.

La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales.

A ese efecto dicha Administración está específicamente autorizada para:

a) Requerir a cualquier persona natural o jurídica, esté o no inscrita para el pago de los tributos, que declare sus obligaciones tributarias dentro del plazo que al efecto le señale;

b) Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes, a efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente;

c) Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y los responsables los tributos adeudados y, en su caso, el interés, los recargos y las multas.

d) Organizar y gestionar el cobro administrativo de los tributos, intereses y recargos que aplica y para solicitar la intervención de la dependencia que tenga a su cargo el cobro de los créditos a favor del Estado;

Para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria puede requerirles la presentación de los libros, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico.

Sin perjuicio de estas facultades generales, la Administración puede solicitar a los contribuyentes y los responsables:

a) Copia de los libros, los archivos y los registros contables.

b) Información relativa al equipo de cómputo utilizado y a las aplicaciones desarrolladas.

c) Copia de los soportes magnéticos que contengan información tributaria.

Además, toda persona, física o jurídica, pública o privada, esta obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria, la información de trascendencia

tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La debe proporcionar como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información debe ser justificado, debida y expresamente, en cuanto a la relevancia tributaria.

Sin embargo la Administración no puede exigir información a:

a) Los ministros del culto, en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio.

b) Las personas que, por disposición legal expresa, pueden invocar el secreto profesional, en cuanto a la información amparada por él. Sin embargo, los profesionales no pueden alegar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

c) Los funcionarios que, por disposición legal, estén obligados a guardar secreto de datos, correspondencia o comunicaciones en general.

d) Los ascendientes o los descendientes hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad; tampoco el cónyuge del fiscalizado.

Los terceros tienen deberes específicos, los cuales deben ser cumplidos de la siguiente manera: a) Los retenedores están obligados a presentar los documentos informativos de las cantidades satisfechas a otras personas, por concepto de rentas del trabajo, capital mobiliario y actividades profesionales.

b) Las sociedades, las asociaciones, las fundaciones y los colegios profesionales deben suministrar la información de trascendencia tributaria que consta en sus registros, respecto de sus socios, asociados, miembros y colegiados.

c) Las personas o las entidades, incluidas las bancarias, las crediticias o las de intermediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realizan la gestión o la intervención en el cobro de honorarios profesionales o de comisiones, deben informar sobre los rendimientos obtenidos en sus actividades de captación, colocación, cesión o intermediación en el mercado de capitales.

d) Las personas o las entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuenta, valores u otros bienes de deudores de la hacienda pública, en el período de cobro judicial, están obligadas a informar a los órganos y a los agentes de recaudación ejecutiva, así como a cumplir con los requerimientos que ellos les formulan en el ejercicio de sus funciones legales.

e) Los bancos, las instituciones de crédito y las financieras, públicas o privadas, deben proporcionar información relativa a las operaciones financieras y económicas de sus clientes o usuarios. En este caso, el Director General de la Tributación Directa, mediante resolución fundada, solicita a la autoridad judicial

competente que ordene entregar esa información, siempre que se cumpla con ciertos requisitos que a continuación se detallan.

Únicamente puede solicitarse información sobre contribuyentes o sujetos pasivos previamente escogidos, mediante los criterios objetivos de selección para auditoria, debidamente publicados por la Administración Tributaria e incluidos en el Plan Anual de Auditoria vigente a la fecha de la solicitud. Asimismo, debe demostrarse, en la solicitud, la existencia de evidencias sólidas de la configuración potencial de un acto ilícito tributario.

Además, en la solicitud puede incluirse información sobre terceros contribuyentes cuando, a raíz de la investigación de uno de los contribuyentes que cumpla con los requisitos anteriores, se determine que estos terceros podrían estar vinculados con actos ilícitos tributarios.

También los funcionarios públicos de cualquier dependencia u oficina pública, los de las instituciones autónomas, semiautónomas, empresas públicas y las demás instituciones descentralizadas del Estado y los de las municipalidades, están obligados a suministrar, a la Administración Tributaria, cuantos datos y antecedentes de trascendencia tributaria recaben en el ejercicio de sus funciones.

La Administración Tributaria puede exigir, a los beneficiarios de incentivos fiscales, información sobre el cumplimiento de los requisitos y los hechos legitimadores de los incentivos recibidos.

La Administración Tributaria puede realizar **inventarios**, fiscalizar su levantamiento o confrontarlos, con las existencias reales, procurando en lo posible no afectar las operaciones del sujeto pasivo. De estas diligencias, deberá levantarse un acta y entregar copia al sujeto pasivo.

La Administración Tributaria puede además, citar a los sujetos pasivos y a terceros relacionados con la obligación tributaria correspondiente, para que comparezcan en las oficinas de la Administración Tributaria, con el fin de contestar, oralmente o por escrito, las preguntas o los requerimientos de información necesarios para verificar y fiscalizar las obligaciones tributarias respectivas, con apego al debido proceso.

Cuando es necesario para determinar o fiscalizar la situación tributaria de los sujetos pasivos, la Administración Tributaria puede **inspeccionar locales** ocupados, por cualquier título, por el sujeto pasivo respectivo. En caso de negativa o resistencia, la Administración, mediante resolución fundada, debe solicitar a la autoridad judicial competente, la autorización para proceder al allanamiento.

La Administración Tributaria puede solicitar, mediante resolución fundada, a la autoridad judicial competente, autorización para el **secuestro** de documentos o bienes cuya preservación se requiera para determinar la obligación tributaria o, en su caso, para asegurar las pruebas de la comisión de una infracción o un acto ilícito tributario.

Esta medida tiene el propósito de garantizar la conservación de tales documentos o bienes y no puede exceder de treinta días naturales prorrogables por igual plazo. Al practicarse esta diligencia, debe levantarse un acta y un inventario de los bienes secuestrados y nombrarse un depositario judicial.

La información obtenida o recabada sólo puede usarse para fines tributarios de la propia Administración Tributaria, la cual está impedida para trasladarla o remitirla a otras oficinas, dependencias o instituciones públicas o privadas. Salvo si es requerida por los tribunales comunes.

La información y las pruebas generales obtenidas o recabadas como resultado de actos ilegales realizados por la Administración Tributaria, no producen ningún efecto jurídico contra el sujeto fiscalizado. En sus funciones de fiscalización, la Administración Tributaria puede utilizar como elementos para la verificación y en su caso, para la determinación de la obligación tributaria de los contribuyentes y de los responsables:

a) Los libros y registros de contabilidad y la documentación que compruebe las operaciones efectuadas; y

b) A falta de libros y registros, de documentación o de ambos, o cuando a juicio de la Administración los mismos fueran insuficientes o contradictorios, se deben tener en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria.

3.2.1.3.1 Competencia de las Administraciones Tributarias Territoriales y de la Administración de Grandes Contribuyentes.

El domicilio fiscal que los contribuyentes, responsables y declarantes tienen registrado al iniciarse la actuación, es el que determina la competencia de la respectiva Administración Tributaria Territorial. Se entiende que la facultad de fiscalizar o, en general, de practicar una liquidación previa o definitiva, por parte de la respectiva Administración Tributaria Territorial, se extenderá a hechos imponibles y periodos anteriores, aun cuando entonces el sujeto no hubiera tenido el mismo domicilio del momento de inicio de la actuación.

Con respecto a la Administración de Grandes Contribuyentes, su competencia esta dada sobre todos los sujetos pasivos que están calificados como Grandes Contribuyentes al iniciarse las actuaciones. Se entiende que la facultad de fiscalizar o, en general, de practicar una liquidación previa o definitiva, por parte de la Administración de Grandes Contribuyentes, se

extiende a hechos imponibles y períodos anteriores, aun cuando para éstos el sujeto no hubiera tenido la condición de Gran Contribuyente.

Cuando se trata de casos concretos relacionados por la materia que corresponden en principio a distintas Administraciones el Director General de Tributación puede avocarse el conocimiento o bien asignar, mediante resolución notificada a los interesados, la competencia del caso específico a la Administración a la que en principio hubiese correspondido lo que a juicio del Director sea el caso principal atendiendo incluso a razones de oportunidad. Terminada la actuación que originó uno u otro acto, la competencia vuelve a la administración tributaria original.

Cuando los funcionarios de la Administración Tributaria realizan actuaciones de comprobación e investigación con el contribuyente o frente a terceros en sus dependencias o en otras oficinas públicas, lo hacen normalmente en horas hábiles.

Cuando los funcionarios actúan en los locales del contribuyente, responsable, declarante o de terceros, deben laborar en la jornada de trabajo de éstos, sin perjuicio de que puede actuarse en horas fuera de la jornada de común acuerdo.

Al inicio de las actuaciones, la Administración Tributaria deberá informar a los contribuyentes, responsables y declarantes el alcance de la actuación a desarrollar cuando se están efectuando actuaciones emanadas de programas del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales. Dicha obligación no es necesaria cuando se está en presencia de programas de control del cumplimiento de los deberes formales o de sanción en caso de incumplimiento. En tales casos, debe darse cumplimiento a la obligación de información, una vez constatados los hechos a verificar.

Iniciadas las actuaciones, éstas deben continuarse hasta concluir las, de conformidad con su naturaleza y carácter y sólo pueden ser suspendidas cuando resulte conveniente a los intereses de la Administración Tributaria, caso en el cual debe informarse oportunamente al interesado, indicándole el tiempo de la suspensión.

3.2.1.4 Notificación de las actuaciones.

Todas las actuaciones de la Administración Tributaria que son susceptibles de ser recurridas por el interesado, y aquellas que incidan en forma directa en la condición del contribuyente, responsable, declarante o informante frente a la Administración Tributaria, deben ser notificadas a éstos de conformidad con lo establecido en el Art.137 del CNPT. Para esos efectos, tratándose de personas jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, la

notificación puede practicarse con el representante legal y en el domicilio que conste en los registros de la Administración Tributaria según la información proporcionada por el contribuyente en los medios determinados por la Administración para tales efectos, sin perjuicio de que se puede notificar con otro representante legal o en otro domicilio legalmente válido.

La comunicación hecha por un medio inadecuado o fuera del lugar debido, u omisa en cuanto a una parte cualquiera del acto, es absolutamente nula. No obstante, se entenderá validamente efectuada la notificación en cualquier momento en que el interesado, enterado por cualquier medio de la existencia de un acto administrativo, dé cumplimiento a éste, o interponga en su contra cualquier tipo de recurso o realice cualquier gestión procedimental en relación con dicho acto.

Cuando la Administración Tributaria lleva a cabo programas masivos de control de obligaciones formales, la comunicación de la actuación se hace mediante exhibición del oficio en que se ordenan, determinando el lugar o área en que han de llevarse a cabo, al igual que la lista de los funcionarios facultados al efecto, los cuales se identifican mediante la presentación del correspondiente carné. Los actos que resultan del cumplimiento de tales programas son notificados en el momento mismo de su realización y en el lugar en que estos programas se ejecutan.

3.2.1.5 Labores en el local o sede del contribuyente.

Los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando ejecutan sus labores en el local del contribuyente, responsable, declarante o de terceros relacionados con éstos, deben practicar sus actuaciones procurando no perturbar el desarrollo normal de las actividades que allí se cumplan.

Los contribuyentes, responsables, declarantes y terceros deben atender a los funcionarios de la Administración Tributaria y prestarles la mayor colaboración en el desarrollo de su función. Cuando los funcionarios de la Administración Tributaria deben realizar comprobaciones o ejecutar sus labores en el local del sujeto pasivo, éste debe poner a disposición de dichos funcionarios un lugar de trabajo adecuado, así como los medios auxiliares necesarios, de acuerdo con sus posibilidades.

3.2.1.6 Desarrollo del Procedimiento de Determinación Oficiosa.

3.2.1.6.1 Clases de liquidaciones o determinaciones tributarias de oficio.

Las determinaciones o liquidaciones tributarias de oficio son previas o definitivas:

- a) Tienen consideración de liquidaciones previas las que son producto de las actuaciones de los órganos encargados de las funciones de gestión y fiscalización por medio de comprobación formal o abreviada y que no

impiden la modificación posterior por parte de la Administración mediante una liquidación definitiva.

Las liquidaciones previas pueden distinguirse en las siguientes categorías:

a.1) Las que se efectúan teniendo a la vista los datos consignados en las declaraciones y los justificantes, acompañados a la propia declaración o solicitados por la Administración Tributaria al sujeto pasivo o a terceros, así como otros datos y antecedentes que obren en poder de la Administración, cuando tales elementos de prueba ponen de manifiesto la realización del hecho generador, la existencia de elementos del mismo que no han sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, distintos de los declarados.

a.2) Las que se efectúan con base en diferencias de interpretación jurídica de los hechos en que se ha basado la declaración, así como las que se efectúen para corregir errores de hecho o aritméticos cometidos en la declaración. No obstante, en los casos en que se aplique a una declaración un saldo a favor proveniente de una declaración anterior, el error que se produzca al consignar en la nueva declaración una suma distinta a la consignada en la anterior no tendrá carácter determinativo, por

lo que el error se podrá corregir de oficio en forma automática, sin necesidad de acudir al procedimiento de liquidación previa.

- b) Tienen consideración de liquidaciones definitivas las que son producto de las actuaciones de los órganos de Fiscalización, realizadas a través de los correspondientes procedimientos de fiscalización como paso previo sea a la regularización de la situación del contribuyente o responsable, sea al traslado de observaciones y cargos a que se refiere el Art.144 del CNPT, con comprobación contable incluida, y que impiden la modificación posterior por la Administración Tributaria de los impuestos y períodos objeto de la fiscalización.

Cuando la Administración Tributaria pretende acudir al método de base presunta a que se refiere el Art.125, inc. b) CNPT debe demostrar y motivar la existencia de alguna de las circunstancias a que se refiere el Art.124 CNPT, las cuales son:

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

3.2.1.7 Carga de la prueba.

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

3.2.1.7.1 Prueba mediante documentos oficiales.

Los contribuyentes pueden invocar como prueba, documentos expedidos por la Administración Tributaria, siempre que se identifiquen plenamente, bastando con indicar la oficina donde se encuentran. El contribuyente puede también aportar copia certificada del documento o certificación que compruebe su existencia. La certificación expedida por funcionario público en ejercicio de su función tiene el mismo valor probatorio que la copia auténtica del documento.

3.2.1.7.2 La contabilidad como medio de prueba.

Los libros de contabilidad del contribuyente, responsable o declarante, según el caso, constituirán elemento de prueba en su favor, siempre y cuando se lleven en debida forma, reflejando fielmente su situación financiera, de

conformidad con las normas y los principios de contabilidad generalmente aceptados, y con los establecidos en las leyes sobre la materia. No obstante, la Administración Tributaria puede desvirtuar el contenido de la contabilidad mediante otros elementos de prueba externos a ésta.

La Administración Tributaria fijará aquellos casos en que las certificaciones de los contadores públicos autorizados sirven como prueba contable suficiente para la realización de trámites ante la Administración.

3.2.1.8 Plazos para resolver.

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

Las denuncias que presenten las personas físicas o jurídicas, relacionadas con hechos o situaciones que conozcan y puedan tener trascendencia para la gestión de los tributos, son trasladadas a los órganos competentes.

Estos órganos programan las actuaciones que procedan, si se considera que existen indicios suficientes de veracidad de los hechos imputados y desconocidos para la Administración Tributaria. Pueden archivarse, sin más trámite, aquellas denuncias que se fundamentan en meros juicios de valor o en las que no se especifican y concretan suficientemente los hechos denunciados, de modo que los órganos de la Administración pueden juzgar respecto del fundamento y veracidad de los mismos. No se considera al denunciante como parte interesada en la actuación administrativa que se inicia a raíz de la denuncia, ni está legitimado para interponer recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma.

3.2.1.9 Interposición de Recursos en el Procedimiento de Determinación Oficiosa.

Para realizar la determinación por la Administración Tributaria, deben efectuarse las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada que sean necesarias. Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración deben proponerle al sujeto pasivo, mediante el procedimiento definido la regularización que corresponde.

En el supuesto de que este sujeto pasivo no regularice su situación, se continúa el procedimiento trasladándole las observaciones o los cargos que se le formulan. El contribuyente puede pagar, bajo protesta, el monto del tributo y

sus intereses determinados en el traslado de cargos u observaciones. Por ninguna circunstancia, dicho pago se considera como una rectificación de la declaración ni como una aceptación de los hechos imputados en el traslado. En este caso, el contribuyente puede impugnar el traslado de cargos.

En el evento de que la impugnación del contribuyente sea declarada, total o parcialmente, con lugar en sede administrativa o jurisdiccional, la Administración debe reintegrar al contribuyente las sumas pagadas bajo protesta, junto con los intereses generados por estas desde la fecha del pago hasta la fecha del crédito, o desde el día en que se pone a disposición del sujeto pasivo.

La tasa de interés que deberá reconocer la Administración es la establecida en el Art.57 CNPT, el cual establece que Mediante resolución, la Administración Tributaria fija la tasa del interés, la cual debe ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, podrá exceder en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica. Dicha resolución debe hacerse cada seis meses, por lo menos.

3.2.1.10 Impugnación por el contribuyente o responsable.

Dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificación del traslado que menciona el Art.144 CNPT el contribuyente o responsable puede impugnar por escrito las observaciones o cargos formulados por los departamentos u oficinas correspondientes, debiendo en tal caso especificar los hechos y las normas legales en que fundamenta su reclamo y alegar las defensas que considere pertinentes con respecto a las infracciones que se le atribuyen, proporcionando u ofreciendo las pruebas respectivas. Vencido el plazo de treinta días a que se refiere este artículo, no cabe ningún recurso.

3.2.1.11 Resolución de la Administración Tributaria.

Interpuesta o no la impugnación dentro del plazo de treinta días, el director general de la Administración Tributaria o los gerentes de las administraciones tributarias en quienes él delegue, total o parcialmente, deben resolver el reclamo, así como dictar y firmar la resolución que corresponda, sobre las cuestiones debatidas.

La resolución determinativa debe dictarse dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo para interponer el reclamo.

Cuando no se interpone impugnación, la resolución debe dictarla el director general de la Administración Tributaria o los funcionarios en quienes él

delegue, total o parcialmente, dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo indicado.

Para efectos de la Administración Tributaria y de la responsabilidad de los funcionarios, este plazo es ordenatorio.

3.2.1.12 Requisitos de la resolución.

Toda resolución administrativa debe llenar los siguientes requisitos:

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

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

3.2.1.13 Semejanzas y Diferencias entre el Procedimiento de Liquidación Oficiosa regulado en la Legislación de Costa Rica y El Salvador.

3.2.1.13.1 Semejanzas:

1. Cuerpo Normativo del Procedimiento de Liquidación Oficiosa:

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

En Costa Rica en el CNPT, en el Capítulo II, Determinación, Art.121 Determinación por la Administración Tributaria, establece la definición de tal concepto jurídico y dice que es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia, y en su Art.123 norma sobre la determinación de Oficio de los impuestos estableciendo los casos en que procede, dichas causales son similares a las establecidas en la Legislación Salvadoreña.

Además, en Costa Rica, se cuenta con un RGGFR¹³⁹, donde se amplía conceptos, y es un refuerzo positivo a la norma genérica, en este cuerpo legal en su Art.17 establece las clases de de Liquidaciones de Oficio, las cuales

¹³⁹Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria Costarricense en www.pgr.go.cr

pueden ser previas o definitivas, este reglamento es el complemento del CNPT, que fue creado en el año 2002, y en sus considerandos establece que son las normas complementarias que precisan y desarrollan el sentido de las disposiciones del Código, no hay en este cuerpo normativo una sección apartada del Procedimiento de Liquidación Oficiosa pero desarrolla ampliamente la fiscalización por parte de la administración tributaria a aparte de los todas las definiciones que proporciona en el capítulo I, así como el marco general de las actuaciones de la Administración.

En El Salvador es en el C.T. Capítulo III Liquidación de oficio del Tributo, sección primera donde establece todo lo relativo a la Liquidación de Oficio del Tributo, y sin hacer ninguna definición del concepto, nos remite en el Art.183 a la procedencia de este tipo de Liquidación, y demás figuras relacionadas, además en El Salvador no solo existe como fuente legal este ordenamiento jurídico en cuanto a procedimiento se refiere, si no que al igual que Costa Rica, se tiene otro cuerpo normativo, que es el RCT. que establece los alcances de aplicación, a partir de disposiciones reglamentarias que desarrollan la normativa legal del C.T.

Es importante englobar la norma de una institución jurídica un solo cuerpo legal, para tener mayor manejo de la misma, pues se facilita el conocimiento y por tanto la aplicación de la misma, y no se tiene la dificultad

que puede arrastrar tener varios cuerpos legales normando una sola institución sino se aplaude la facultad del legislador por la capacidad de cohesión y concentración de la norma, esta tesis es la retomada por El Salvador hasta hace seis años y ha venido a contribuir de manera positiva en el actuar jurídico Tributario, se tiene una legislación mas clara en cuanto a conceptos y facilidad de aplicación tanto para la Administración Tributaria como para los administrados.

En Costa Rica la idea se tiene desde hace treinta y cinco años, con la creación del CNPT en 1971, no obstante por la incorporación de nuevas figuras jurídicas y la necesidad de apegarse a las nuevas tendencias de legislación y las nuevas necesidades de la realidad jurídica se fueron incorporando un sin numero de reformas o modificaciones, y en el 2001 se crea el RGGFRT, que amplía lo normado en el Código antes citado.

2. Bases:

En cuanto a bases para la Determinación por la Administración Tributaria, se tiene igualdad con respecto a dos de ellas y son BASE CIERTA Y BASE PRESUNTA, en las dos legislaciones se prioriza la base cierta que se desarrolla tomando en cuenta los elementos existentes que permiten conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria, en El Salvador es mas especifico el Legislador al mencionar algunos de los medios

que se pueden utilizar para crear la base cierta, ellos las declaraciones, los libros o registros contables, documentos de soporte y comprobantes.

En segundo lugar se encuentra la Base presunta, que se desarrolla tomando en cuenta los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador del impuesto permita determinar la existencia y cuanta de la obligación, cabe aclarar que en El Salvador, esta base se le denomina Base estimativa, indicial y presunta y no se utiliza para determinar la cuantía de la obligación, si no que se induce o se presume la cuantía del impuesto, es decir que incluso una determinación hecha a partir de esta base no tiene carácter de inamovible porque es una presunción, contrario de Costa Rica pues aunque su fuente sean presunciones la determinación es inamovible.

En El Salvador también existe la base mixta, en la cual se utiliza en parte base cierta y en parte sobre base estimativa indicial o presunta.

Con respecto a la Base Presunta está más desarrollada en la legislación salvadoreña, pues hay una sección que aclara conceptos y explica cada una de las presunciones legales como diferencia de inventarios, control directo de operaciones, incremento de patrimonio y gastos efectuados sin comprobar el origen, entre otros, además establece cuales son los indicios que la

Administración Tributaria puede utilizar. En Costa Rica no desarrollan las presunciones, pero si establece los indicios que se pueden seguir esto, en el Art.116 CNPT.

3.2.1.13.2 Diferencias:

1) Base Mixta:

Una diferencia marcada con la Legislación costarricense es que en la salvadoreña existe la Base Mixta, por medio de la cual la Administración Tributaria puede utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, pero esto debe ser justificado y razonado en el informe. Es decir se puede a partir de información documentada presumir la cuantía del impuesto, haciendo uso de las presunciones legales que se establecen en el Título IV Procedimientos Tributarios, Capítulo III, sección II, C.T.

En Costa Rica no existe la posibilidad de utilizar a la vez base cierta con base presunta, y por tener un orden de preferencia la base cierta no se puede rechazar los elementos que permiten conocer de forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria, como documentos, informes, declaraciones, libros, registros, entre otros, siempre priorizaran los elementos tangibles a una presunción, pues el mismo CNPT establece el carácter supletorio

de las bases, al decir que se puede utilizar la base presunta, solo si no fuere posible utilizar la base cierta.

Como grupo concluimos la importancia de la base mixta para la liquidación de oficio, puesto que después de la base cierta que es la más idónea en una liquidación oficiosa, la que debe quedar en segundo lugar en importancia es la base mixta pues su fundamento no solo serán indicios o presunciones sino también información tangible a partir de documentos, estados financieros, libros, estado de resultados, registros contables, etc.

Lo que la hace más valedera que una liquidación de oficio elaborada a partir de la base presunta solamente; no negamos importancia de la base presunta en nuestra legislación pues como ya lo hemos mencionado es una de las más desarrolladas, nuestro legislador ha establecido ampliamente sus extremos y es sabido que al no tener información exacta como para utilizar la base cierta es perfectamente válido que la Administración Tributaria utilice la base presunta.

2) Organización de la Administración Tributaria:

Existe una marcada diferencia entre la Organización de la Administración Tributaria de Costa Rica y la de El Salvador, y esto es porque en Costa Rica existen dos tipos de competencias para fiscalizar, practicar liquidaciones de

oficio sean previas o definitivas, y estas son: competencias de las administraciones Tributarias Territoriales, que es competencia en base al territorio y la Competencia de la Administración de Grandes Contribuyentes, que es en base a la cuantía, que esta determinada por el volumen de los ingresos del contribuyente; estas funcionan de la manera que se explican a continuación.

Administración Tributaria Territorial: Ejerce competencia sobre los contribuyentes en base al domicilio fiscal de estos, esta Administración tiene la facultad de fiscalizar o practicar liquidaciones a los contribuyentes, responsables o declarantes registrados en su territorio. Costa Rica tiene dividido fiscalmente el país, quedando cada parte del territorio adscrita a una Administración Tributaria Territorial.

Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes: ejerce competencia, es decir fiscaliza, o practica liquidaciones, sobre los contribuyentes que cumplen con el supuesto jurídico establecido en la norma, es decir que el contribuyente que alcance el volumen de los ingresos determinado en la ley, debe inscribirse en el registro de grandes contribuyentes.

Cuando existe un conflicto de competencia por encontrarse casos concretos relacionados por la materia que corresponden en principio a distintas

administraciones, es el Director General de Tributación quien debe resolverlo, abocando el conocimiento o bien asignando la competencia del caso específico a la administración a la que en principio hubiese correspondido lo que a su juicio sea el caso principal.

En El Salvador se fiscaliza y se practican liquidaciones, por parte de la administración, para lo cual existe la DGII, la cual tiene su sede en San Salvador, que es la que conoce de todo el procedimiento de Liquidación Oficiosa; pero además existen dos oficinas Regionales de la DGII, la oficina regional de Oriente en Usulután, y de Occidente en Sonsonate, estas tienen la función de descentralizar las actuaciones de la Administración Central, y para lograr un mayor control fiscalizador de los contribuyentes ubicados geográficamente dentro de su competencia.

La Administración divide a los contribuyentes en una especie de clasificación basada en los ingresos de este así: Pequeños, Medianos y Grandes Contribuyentes.

Se concluye que la estructura que ha adoptado Costa Rica ofrece mejores resultados, por lo expedito que puede ser un procedimiento, así una Administración Regional solo fiscaliza y liquida a los contribuyentes adscritos a su territorio, esto además de beneficiar a la Administración, favorece al

contribuyente pues se acerca la Administración Tributaria a él, y se facilita para ambos el cumplimiento de sus obligaciones.

3) Recursos:

Una vez emitido el acto administrativo que fija una liquidación oficiosa de impuesto, tanto en Costa Rica como en El Salvador existen recursos que puede utilizar el contribuyente para impugnar dicho acto. Comenzaremos por describir dichos procedimientos en Costa Rica.

Vía administrativa: Una vez notificada la resolución por la DGT o cualquiera de sus dependencias, en la que se liquide de oficio el impuesto a las ventas o Renta, se tienen 15 días para presentar ante ese ente el recurso de Apelación, para ser conocido por el TFA.

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

Contencioso administrativo: En la LRJCA.¹⁴⁰, enumera los entes que pueden ejercer jurisdicción Contencioso Administrativo, y en su Art.7 Lit. b), establece que pueden ser las salas Civiles de la CSJ y los Tribunales Superiores, el TFA es el tribunal superior en cuanto a materia tributaria se refiere.

El procedimiento Contencioso Administrativo en materia Tributaria o Impositiva se regula como un procedimiento especial dentro de esta ley, así en su capítulo IV, sección primera del Art. 82 en adelante, establece que cuando no sea un proceso de lesividad¹⁴¹ quien debe conocer es el tribunal superior en este caso es el TFA, es decir que este organismo conoce de los recursos en la vía administrativa y también en vía contencioso administrativo.

El contribuyente o afectado por la resolución tiene 30 días contados a partir de la notificación del acto, el TFA pide el expediente y este debe remitirse en un periodo de 15 días, se emplaza al ente emisor del acto y tiene un plazo de 15 días para contestar la demanda, se abre el proceso a pruebas por 10 días, se puede suspender el acto a instancia de parte y procede cuando la

¹⁴⁰ Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo costarricense en www.pgr.go.cr

¹⁴¹ El proceso de lesividad se da cuando el mismo ente que dictó el acto pretende anularlo por la vía de lo Contencioso Administrativo, por considerarlo lesivo a los intereses públicos, económicos o de otra naturaleza.

ejecución ocasionare daños de reparación imposible o difícil, después de los 10 días de pruebas el TFA tiene seis mese para resolver.

En El Salvador también se puede impugnar el acto por medio del cual se liquida de oficio el impuesto, de la siguiente manera:

Vía Administrativa: El C.T. establece el recurso de Apelación, que se interpone directamente ante el organismo que lo resuelve TAI, el contribuyente tiene 15 días hábiles y perentorios a partir del siguiente a la notificación del acto para interponer el recurso, el TAI lo recibe y solicita el expediente a la DGII para que en el plazo de 3 días lo remita con el fin de estudiar si procede o no el recurso. Una vez ha sido admitido el recurso se notifica a la DGII a fin que conteste, e informe sobre el acto emitido lo cual lo debe hacer en un periodo de 15 días a partir de la notificación del acto, una vez ha contestado la DGII se abre a pruebas por 5 días, la resolución no puede pasar de 9 meses a partir de la interposición del recurso.

Vía Jurisdiccional, Contencioso Administrativo: Según lo regulado en LJCA¹⁴², de este proceso conoce la Sala de lo Contencioso Administrativo de la CSJ, la demanda se interpone en el plazo de 60 días después de notificado el acto, la sala lo admite y pide informe a la autoridad o funcionario demandado,

¹⁴² Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, D.L. Número 81 del 14 de Noviembre de 1978, que entro en vigencia el 1º de Enero de 1979.

sobre la existencia del acto impugnado, este debe rendir el informe en 48 horas, la sala resuelve sobre la suspensión del acto si causa o puede causar daños irreparables, luego pide nuevo informe a la autoridad o funcionario demandado para que justifique la legalidad el acto para esto dispone de 15 días.

Una vez recibido este informe la Sala abre a pruebas por 20 días, después de los cuales se corre traslado para hacer los alegatos finales por 8 días a cada una de las partes y al fiscal y se dicta sentencia en ocho días.

Como se ha visto existen diferencias muy marcadas entre los dos países pues en El Salvador el recurso de Apelación se interpone directamente en el TAll sin necesidad de recurso de hecho y en Costa Rica el recurso se interpone ante la DGT dando cabida a un recurso de Apelación de hecho.

Es mas expedito en El Salvador al interponer el recurso en la instancia que conoce acelera el proceso y hace menos engorroso el procedimiento.

En el Procedimiento Contencioso Administrativo que regula la legislación salvadoreña, es mas eficaz ya que al conocerlo la sala de lo Contencioso Administrativo de la CSJ, se ejerce control por parte del Órgano Judicial, y se asegura la transparencia de la resolución, por lo que no es el mismo órgano que emite el acto el que conoce, a diferencia de Costa Rica que el mismo Tribunal

superior que conoce en sede administrativa, es el que resuelve el Contencioso Administrativo, esto vulnera la seguridad jurídica pues el TFA es juez y parte a la vez en el procedimiento.

En El Salvador es un solo ente que conoce de todos los procedimientos Contencioso Administrativos en cambio en Costa Rica son varios organismos los que tienen esa potestad, y se guía, como es el caso de las materias tributarias procedimientos especiales en el cual conoce el Tribunal superior.

4) Desarrollo de la Liquidación Oficiosa en la legislación de El Salvador.

En cuanto al tema de liquidación oficiosa, la legislación salvadoreña es más clara, y se encuentran mejor desarrollados por el legislador los conceptos.

No se puede dejar desapercibido el hecho que el C.T. contiene un apartado de dieciocho artículos dedicados exclusivamente a la liquidación de oficio del tributo, mientras que el CNPT solo desarrolla el tema en cuatro artículos.

El C.T. Contiene un capítulo dedicado a la Liquidación Oficiosa, que es el Capítulo III, en el cual desarrolla la procedencia y las bases para la liquidación de Oficio, además hay una sección especialmente dedicada a la base presunta, siendo la ley muy clara al establecer cuándo se debe proceder, además de

hacer una exposición de los tipos de presunciones que existen y desarrolla una a una las presunciones legales, tal y como se explicaron en el capítulo II de este trabajo de graduación; en Costa Rica en cambio no se encuentra mayor explicación de las presunciones.

La explicación que el legislador proporciona de la base presunta es fundamental ya que es una base con la que puede haber malicia y subjetividad por parte del aplicador de la ley, si no se encuentra normada.

3.2.1.13.3 Conclusiones de la Comparación:

Al elegir a los países con los que se haría comparación de legislaciones se decidió por Costa Rica, por ser uno de los países con mayor índice de recaudación del Istmo Centro Americano, y por tener una legislación tributaria, similar a la de nuestro país.

El objetivo era conocer porque con una legislación parecida a la nuestra, los resultados son tan distantes en lo que a recaudación se refiere, ya que Costa Rica es uno de los países con mayor recaudación del tributo; una vez hecho el análisis de la legislación Tributaria Costarricense, se percibe que nuestra legislación no tiene nada que envidiarle a la de Costa Rica, al contrario la supera en mucho.

El C.T. es un instrumento que ha venido a facilitar en gran manera la comprensión de las figuras jurídicas, porque las explica de una forma clara y precisa, además de ser un instrumento jurídico moderno y vanguardista, que es relativamente nuevo en la vida jurídica; contrario al CNPT de Costa Rica que data de 1971 y es complementado en el 2002 por el RGGFR.

Estos dos últimos instrumentos, regulan el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos, en apartados relativamente pequeños del cuerpo normativo sin hacer explicaciones profundas de sus instituciones ni del procedimiento, por eso es mas interesante aun escrutar el porque en Costa Rica hay mayor eficiencia y eficacia en la Recaudación de los impuestos sobre las ventas y la Renta.

Podemos conjeturar como primera tesis que su Administración Tributaria es mas objetiva y realiza su trabajo de una forma eficiente, pues aunque Costa Rica es un país mucho mas grande en territorio, que El Salvador la administración tributaria de ese país cubre las expectativas del estado de contar con un ente recaudador que responde a las necesidades financieras del país, ya que incide la forma de organización de la administración tributaria, tal y como ya se explico, pues facilita al contribuyente el acceso a esta.

Como segunda tesis sostenemos que los administrados poseen conciencia del beneficio que aporta al país el cumplimiento de las obligaciones formales hablando en el tema de impuestos, y tienen mayor cultura de tal modo que no necesitan tantas figuras jurídicas para cumplir con estas obligaciones.

En El Salvador los administrados no tienen cultura contributiva, esto se denota en los periodos de pago, los que sí declaran impuestos en su mayoría lo hacen en el último día hábil para hacerlo, y otros lo hacen en periodo extemporáneo, o cuando la administración ha prorrogado las fechas para presentar declaraciones, aunque no se puede dejar de mencionar que existen contribuyentes que llevan en orden sus asuntos tributarios y declaran sus impuestos a tiempo. Además los grados de evasión son mayores en El Salvador, pero aquí la responsabilidad va compartida con la Administración, pues culpable es el contribuyente que evade impuestos, pero además contribuye en gran manera los controles que ejerce la Administración Tributaria. Y mientras persista una administración tributaria sin enfoque en sus objetivos primordiales habrá contribuyentes desorganizados, e irresponsables con sus obligaciones.

3.2.2 El Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta en la Legislación de la República de Chile.

En la República de Chile, la legislación que regula el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos de IVA y Renta, es el Decreto Ley No.830 sobre C.T.Ch.¹⁴³, las Leyes de los respectivos impuestos, y las Circulares¹⁴⁴ pertinentes. El SII¹⁴⁵, es la institución que posee la competencia legal para efectuar el procedimiento en estudio, según lo regula el Art.6 C.T.Ch. en relación con la Ley Orgánica de dicha institución.

Además los Arts.2, 3 y 4 LOSII, establecen que el SII depende del Ministerio de Hacienda. El SII esta constituido por una Dirección Nacional, y una Dirección de Grandes Contribuyentes ubicadas en la región metropolitana, a su vez está organizado, para fiscalizar y liquidar los tributos, en Dependencias que tienen competencia de acuerdo al territorio, denominadas Direcciones Regionales.

La Dirección de Grandes Contribuyentes: es una Unidad especialmente creada para la fiscalización de grandes empresas. Está compuesta por los Departamentos de: Fiscalización de Grandes Empresas Nacionales,

¹⁴³ Código Tributario Chileno en www.minha.cl/portada.php.

¹⁴⁴ Circular: Documento emitido por el SII en que se abordan todas aquellas informaciones, instrucciones e interpretaciones administrativas, dirigidas al público general o contribuyentes, así como a los funcionarios del SII acerca del criterio que se aplicará en el cumplimiento de una ley, tomado de www.sii.cl/diccionariobasicotributariocontable.

¹⁴⁵ Idem.

Fiscalización de Grandes Empresas Internacionales y una Oficina de Fiscalización de Grandes Organizaciones sin fines de lucro y Entidades Fiscales que figuren en la nómina.

Las Direcciones Regionales: existe una por cada región del país¹⁴⁶, con la excepción de la Región Metropolitana, que está subdividida en cuatro, siendo un total de 16 Direcciones Regionales, cada una con su Director Regional que es la autoridad máxima del SII dentro de sus territorios jurisdiccionales y dependen directamente del Director. Tienen que supervisar el cumplimiento de las leyes tributarias y responder por la buena administración de la red de 51 unidades de servicio, a lo largo del país a su cargo.

El SII tiene la responsabilidad de la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente¹⁴⁷.

Entre las principales tareas que le corresponden, de acuerdo al C.T.Ch. y la LOSII que lo rige, se encuentran:

¹⁴⁶ La Republica de Chile según su división política-administrativa establece la existencia de 12 regiones, además de la región metropolitana de Santiago. Estas a su vez divididas en provincias y luego en comunas, tomado de Enciclopedia Encarta 2006.

¹⁴⁷ www.minhda.cl/portada.php.

1. Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes a fin de asegurar su aplicación y fiscalización;
2. Súper vigilar el cumplimiento de las leyes tributarias que le han sido encomendadas;
3. Conocer y fallar como tribunal de primera instancia los reclamos que presenten los contribuyentes y asumir la defensa del Fisco ante los Tribunales de Justicia en los juicios sobre aplicación e interpretación de leyes tributarias.
4. Crear conciencia tributaria en los contribuyentes, informarlos sobre el destino de los impuestos y las sanciones a que se exponen por el no cumplimiento de sus deberes.¹⁴⁸

El procedimiento de liquidación oficiosa de los impuestos es parte de la Auditoría Tributaria¹⁴⁹ en la cual corresponde una serie de acciones o tareas, destinadas a fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes.

¹⁴⁸ Idem.

¹⁴⁹ La normativa que se aplica en las Auditorías Tributarias es: Circular No.58 del 2000, Procedimientos de Auditoría, Circular No.63 del 2000, sobre Formularios a utilizar y establece procedimientos específicos para Auditorías Tributarias, Circular No.67 del 2001, Imparte instrucciones relativas a la aplicación de las normas de la Ley 18.320., Circular No.22 del 2002, Modifica Circulares 67 y 73, ambas del 2001. Circulares en www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislaciontribu.htm.

En el proceso que se describe, el nombre del funcionario que lo llevará a cabo debe estar siempre presente, igualmente se debe informar al contribuyente, entregándole un folleto informativo, respecto al proceso de auditoría y de los derechos que le asisten en dicha situación.

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

3.2.2.1 El Procedimiento de Fiscalización.

El proceso de Fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, integro y oportuno pago de los impuestos.¹⁵⁰

Para esto, el SII está autorizado por ley para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes dentro de los plazos de prescripción que tiene, y revisar cualquier deficiencia en su declaración, para liquidar un impuesto y girar los tributos a que hubiere lugar.

¹⁵⁰ www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislaciontribu.htm.

La auditoría tributaria constituye una actividad permanente de fiscalización. Esta consiste en verificar la exactitud de las declaraciones a través de la revisión de los antecedentes y documentación de los contribuyentes.

Tipos de Acciones de Fiscalización:

a) Procesos masivos

Los procesos masivos de fiscalización corresponden a los planes que enfrentan a un número significativo de contribuyentes, a través de procesos más estructurados de atención y fiscalización, y que cuentan para su ejecución con un apoyo informático uniforme a lo largo del país, con objeto de lograr eficiencia y efectividad en la fiscalización. En éstos procesos la tasa de atención se caracteriza por ser alta, dado que es una fiscalización dirigida a un proceso particular del contribuyente.

Los principales programas de fiscalización de este tipo son la Operación IVA y la Operación Renta. En la Operación IVA se procesan alrededor de un millón de declaraciones mensualmente y se realizan cruces que detectan masivamente inconsistencias para su posterior aclaración. Y en la Operación Renta, por su parte, se verifican más de 1,5 millones de declaraciones de renta anuales. En mayo de cada año se realiza un cruce de información entre estas declaraciones y más de 15 millones de registros de información referente a ingresos obtenidos de las personas e inversiones realizadas.

Con los resultados se selecciona aproximadamente al 10% de los contribuyentes a los que se cita para que concurren, a partir del mes de Junio, a las oficinas del SII para analizar las principales discrepancias.

b) Procesos selectivos

Los procesos selectivos de fiscalización corresponden a los planes orientados a actividades económicas o grupos de contribuyentes específicos, que muestran un incumplimiento mayor, con un enfoque menos estructurado, dependiendo del objetivo que se desea alcanzar con cada programa. La tasa de atención es más baja, de acuerdo a que supone una revisión más extensiva e integral del contribuyente.

Los principales énfasis de las Acciones de Fiscalización son:

- Control del cumplimiento tributario

El control del cumplimiento tributario corresponde a las acciones que realiza el SII para evaluar el comportamiento de los contribuyentes en todas las interacciones dadas por obligaciones periódicas que contempla la legislación tributaria y que establece el SII.

La fiscalización preventiva es muy útil para dicho control. Se alimenta de información histórica del comportamiento de los contribuyentes y se procesa

para identificar potenciales incumplidores, con los cuales es necesario adoptar medidas más restrictivas en cuanto al nivel de facilidades que se le otorga, como el número de documentos que le autorizan a timbrar.

Así deben concurrir con más frecuencia a las oficinas del SII para ser controlados, evitando de esta manera situaciones que, al no ser corregidas a tiempo, pueden dar pie a irregularidades.

- Fiscalización del incumplimiento tributario

La fiscalización del incumplimiento tributario dice relación con la tarea permanente del SII de detectar a los contribuyentes que evaden los impuestos y procurar el integro de dichos impuestos en arcas fiscales. Para tal efecto se debe enfatizar la determinación de indicadores de incumplimiento que permitan focalizar los sectores o grupos de contribuyentes a fiscalizar. Un claro ejemplo de esto son los Planes de Fiscalización.

- Persecución del fraude fiscal

Se materializa a través de una labor de análisis tendiente a detectar aquellas áreas y sectores de actividad más proclives a la evasión tributaria, y que por su naturaleza imponen graves perjuicios económicos y sociales al país. El objetivo apunta a debilitar la capacidad económica y financiera de individuos

y grupos organizados que desarrollan actividades ilícitas a objeto de cortar el flujo de ingresos que permite la continuidad de sus operaciones.

- Presencia Fiscalizadora

Por último, las facultades con que cuenta el SII también se utilizan para poder inspeccionar en terreno las actividades y registros de los contribuyentes y para acceder a la documentación sustentatoria que en definitiva servirá para desvirtuar o confirmar la apreciación del SII respecto del correcto nivel de impuestos que le corresponde pagar a cada contribuyente.

La Presencia Fiscalizadora en terreno es un procedimiento de revisión permanente que abarca todas las actividades económicas con el objetivo fundamental de que todos los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias relativas a la emisión de los documentos legales, su registro, declaración y pago de los impuestos que procedan.

La labor consiste principalmente en visitar y controlar a los contribuyentes, verificar el nivel de cumplimiento de las disposiciones tributarias vigentes, conocer la actividad comercial que desarrollan y promover el cumplimiento tributario. Las notificaciones de infracción no son el objetivo

principal, sino una consecuencia de haber detectado claramente infracciones a las disposiciones legales vigentes en el proceso de control o revisión.

Las principales actividades de fiscalización que se realizan en terreno son las siguientes:

1. Control de la emisión y registro de documentos tributarios.
2. Controles puerta a puerta de establecimientos comerciales.
3. Puntos fijos de control de documentación tributaria.
4. Empadronamientos y levantamiento de información.
5. Tasación de negocios esporádicos.
6. Controles carreteros y móviles.
7. Presencia en centros de venta mayorista.
8. Fiscalización de expendedoras de combustibles y puntos industriales.

En cada una de estas actividades, de acuerdo a los protocolos de presencia fiscalizadora establecidos, los funcionarios deben contar con una orden de trabajo de sus superiores directos: Jefe de Fiscalización Regional, Jefe de grupo de presencia o Jefe de Unidad, y deben operar en grupos de dos ó más personas, no pudiendo actuar en forma aislada.

Adicionalmente, los fiscalizadores deben portar sus credenciales, las que tienen que presentar al momento de realizar la actividad de fiscalización.

Al finalizar la fiscalización, en el caso de las actividades de Control de la Emisión y registro de Documentos, Controles Puerta a Puerta y Puntos Fijos, los contribuyentes reciben un comprobante de fiscalización, que detalla lo que se hizo y las consecuencias que pudo tener la fiscalización.

Es importante que el contribuyente guarde este comprobante, para que si es nuevamente fiscalizado pueda tener mayores argumentos para salvaguardar sus derechos.

Esta fiscalización se realiza de acuerdo a las facultades legales establecidas en los Arts.59° y 60° C.T.Ch, en el marco del plan de fiscalización denominado Presencia Fiscalizadora y de acuerdo a los procedimientos establecidos en la Circular N° 64 del 14 de Septiembre de 2001, dónde se explica en detalle en qué consiste cada una de las actividades de Presencia fiscalizadora que se realizan.

Tiene por objeto comprobar que el vendedor o prestador de servicios cumpla con las obligaciones que la Ley establece. En caso de ser sorprendido infringiendo alguna de ellas, los funcionarios tienen la obligación legal de notificar la infracción detectada. Esta actuación no requiere de aviso previo al contribuyente y que es obligatorio cooperar con los funcionarios del SII al momento de la fiscalización. Pretende que el contribuyente no omita ingresos

que debe declarar. De acuerdo al Art.70 LIR, toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas, situación que debe verse reflejada en sus declaraciones de impuestos.¹⁵¹

3.2.2.1.1 Notificación.

El SII debe practicar toda notificación a través de los siguientes medios:

1. Personalmente, Arts.11 y 12 C.T.Ch.
2. Por Cédula, Arts.11 y 12 C.T.Ch.
3. Por Carta Certificada, Arts.11 y 13 C.T.Ch.
4. Publicación en el Diario Oficial, Art.15 C.T.Ch.

Personalmente: La notificación personal se hace entregando personalmente al notificado copia íntegra de la resolución o del documento que debe ser puesto en su conocimiento, en cualquier lugar donde éste se encuentre, según el Art.12 Inc.2º C.T.Ch.

Por Cédula: En los casos en que una notificación se hace por cédula, ésta debe contener copia íntegra de la resolución o actuación de que se trata, con los datos necesarios para su acertada inteligencia. Es entregada por el funcionario del SII que corresponde, en el domicilio del notificado, a cualquiera

¹⁵¹ Idem.

persona adulta que se encuentre en él, y si no hubiese persona adulta que la reciba, se deja la cédula en ese domicilio. En la notificación se hace constar por escrito por el funcionario encargado de la diligencia, el día, hora y lugar en que se practico, y la persona a quien se hubiere entregado la cédula, copia o documento correspondiente, o la circunstancia de no haber encontrado a persona adulta que la recibiere.

En este último caso, se envía aviso al notificado el mismo día, mediante carta certificada, pero la omisión o extravío de dicha carta no anula la notificación, según lo estipulado en el Art.12 C.T.Ch.

Por Carta Certificada: El Art.11 C.T.Ch. menciona que la carta certificada puede ser entregada por el funcionario de correos que corresponda, en el domicilio del notificado, a cualquiera persona adulta que se encuentre en él, debiendo ésta firmar el recibo respectivo.

Además el contribuyente puede fijar un domicilio postal para ser notificado por carta certificada, señalando la casilla o apartado postal u oficina de correos donde se le remite la carta certificada, en este caso dicha carta debe ser remitida al apartado postal que el contribuyente haya fijado como tal.

Y el funcionario de correos debe entregar la carta al interesado o a la persona a la cual éste haya conferido poder para retirar su correspondencia, debiendo estas personas firmar el recibo correspondiente. Si el funcionario de correos no encuentra en el domicilio al notificado o a otra persona adulta o éstos se niegan a recibir la carta certificada o a firmar el recibo, o no retiran la remitida en la forma señalada anteriormente en el plazo de 15 días, contados desde su envío, se dejará constancia de este hecho en la carta, bajo la firma del funcionario y la del Jefe de la Oficina de Correos que corresponda y se devuelve al SII, aumentándose o renovándose por este hecho los plazos de prescripción que regula el Art.200, C.T.Ch. en tres meses, contados desde la recepción de la carta devuelta.

En las notificaciones por carta certificada, los plazos empiezan a correr tres días después de su envío. A falta de los domicilios señalados en los incisos anteriores, las notificaciones por cédula o por carta certificada pueden practicarse en la habitación del contribuyente o de su representante o en los lugares en que éstos ejercen su actividad.

Publicación en el Diario Oficial: Las notificaciones por avisos y las resoluciones o los avisos, relativos a actuaciones de carácter general que deban publicarse, se insertan por una vez en el Diario Oficial, pudiendo

disponer el Director, Subdirectores o Directores Regionales su publicación en extracto.

Para los efectos de las notificaciones, se tiene como domicilio el que indique el contribuyente en su declaración de iniciación de actividades o el que indique el interesado en su presentación o actuación de que se trate o el que conste en la última declaración de impuesto respectiva.

El SII le notifica al contribuyente que se iniciará una revisión de sus antecedentes, solicitándole la documentación necesaria, de lo que puede resultar lo siguiente:

- a) Caso en que el contribuyente no responde a la Notificación.

Se debe tener presente que este incumplimiento eventualmente tipifica la conducta sancionada en el Art.97 N° 6 C.T.Ch, por entramamiento a la fiscalización, y como consecuencia el SII está facultado para notificar dicha infracción. En esta situación, el SII notifica por 2ª vez requiriendo los antecedentes, y esta vez bajo apercibimiento de apremio. En esta circunstancia, si el contribuyente no da cumplimiento al requerimiento, el SII está facultado para solicitar a la justicia ordinaria que aplique apremio al incumplidor de conformidad con lo que previenen los Arts.93º, 94º, 95º y 96º C.T.Ch.

Si el contribuyente ha cambiado de domicilio o representante legal, debe comunicar esta modificación en la oficina del SII que corresponda, dentro de 15 días hábiles. De lo contrario se expone a la aplicación de la sanción que establece el Art.97 N° 1 C.T.Ch. Si el contribuyente no responde a la notificación, el SII registra una anotación negativa para el contribuyente por incomparecencia, y si la situación lo amerita le ingresara en la nómina de difícil fiscalización.

b) Caso en que el contribuyente si responde a la Notificación.

Al hacer entrega el contribuyente de los antecedentes requeridos, el funcionario levanta un acta de recepción de la documentación y le hace entrega de una copia de ésta.

3.2.2.1.2 Desarrollo de la Fiscalización.

De la revisión efectuada a sus antecedentes, tales como, declaraciones de impuestos, inversiones, documentación contable (Libros, Registros, Documentación de Respaldo, etc.), es posible que ocurran los siguientes resultados:

1. No hay diferencias de Impuestos. Producto de la revisión se determina que el contribuyente ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias, por lo tanto se le hará entrega de la documentación

que aportó, dejándose constancia mediante un Acta de Devolución. Además, se enviará una carta de aviso en que se da por terminada la revisión.

2. Hay diferencias de Impuestos. Dependiendo de las situaciones detectadas, puede presentarse lo siguiente:

- No hay Controversia, es decir, el contribuyente está de acuerdo con las diferencias de impuestos determinadas por el SII, por lo tanto presenta las declaraciones rectificatorias que corrigen su declaración primitiva, o bien presenta declaraciones fuera de plazo.

- Hay Controversia, es decir, que por las diferencias determinadas por el SII, el contribuyente manifiesta su desacuerdo. En estos casos, se procederá a citar cuando expresamente lo disponga la ley, o bien, si a juicio del SII se considera como trámite necesario para recabar mayores antecedentes.

3.2.2.2 La Citación.

La Citación es una comunicación en que el SII solicita al contribuyente que presente, confirme, aclare, modifique o rectifique su declaración objeto de la revisión, según el Art.63 C.T.Ch.

Sin embargo, este trámite no es obligatorio en todos los casos de auditoria. El contribuyente tiene el plazo de un mes prorrogable, por una sola vez, hasta por un mes, para presentar su respuesta.

- ✓ En el caso que el contribuyente no da respuesta a una Citación, la consecuencia que se deriva, es que se habilita al SII, para proceder a liquidar de oficio las diferencias de impuestos detectadas y comunicadas al contribuyente a través de la Citación. Por otro lado, no dar respuesta a la Citación en forma injustificada será considerado un antecedente negativo al momento que el Director Regional deba pronunciarse sobre una eventual petición de condonaciones de intereses y multas que resulten de este proceso.

- ✓ Si el contribuyente da respuesta a la Citación, puede que la respuesta se considere: suficiente, parcial o insuficiente.
 - Suficiente: En este caso, el contribuyente presenta una declaración, rectifica, aclara o aporta más antecedentes que dejan sin efecto todos los aspectos citados originalmente, entonces el SII debe conciliar las observaciones reflejadas en la citación, poniendo en conocimiento del contribuyente el término de la auditoría a través de una carta de aviso, y haciendo entrega de su documentación mediante el acta de devolución respectiva.
 - Parcial: El contribuyente presenta una declaración, rectifica, amplía o aporta antecedentes que aclaran sólo algunos aspectos citados, entonces el SII concilia por esa parte y por las diferencias no aclaradas, liquida.

- Insuficiente: Es decir, con los antecedentes presentados por el contribuyente no se aclara ninguna de las observaciones citadas. En este caso, el SII procede a practicar las liquidaciones respectivas.

3.2.2.3 La Liquidación.

La liquidación es la determinación de impuestos adeudados hecha por el SII, que considera el valor neto, reajustes, intereses y multas. Se emite y notifica al contribuyente una vez que se han cumplido los trámites previos, Citación y/o Tasación.

3.2.2.3.1 Presupuestos para Liquidación de Oficio.

Los casos en que procede la liquidación de oficio por parte del SII son:

- 1) Cuando las declaraciones, documentos, libros y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente, no son fidedignos Art. 21 Inc.2º C.T.Ch.
- 2) Cuando los contribuyentes no presentan su respectiva declaración de impuestos, estando obligados a hacerlo, o que se les determinen diferencias de impuestos en dicha declaración, según lo establecen los Arts.22 y 24 C.T.Ch.
- 3) Cuando el contribuyente no da respuesta a la Citación, tal como lo estipula el Art.64 C.T.Ch.

- 4) Cuando el contribuyente presenta respuesta parcial a la Citación, corresponde liquidar las diferencias no aclaradas según lo regula el Art.64 C.T.Ch.
- 5) Cuando la respuesta a la Citación es insuficiente, porque con los antecedentes presentados no se aclara ninguna de las observaciones citadas Art.64 C.T.Ch.
- 6) Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el SII, sin necesidad de citación previa, tasa dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación Art.64 C.T.Ch.

3.2.2.3.2 Base para la Liquidación de Oficio.

Para proceder a practicar la Liquidación de Oficio el SII, se considera que lo hace sobre una Base Cierta, ya que no se encuentra estipulado expresamente en la normativa pero establece que se debe tasar la base imponible con los antecedentes que obren en su poder, según los Arts.21 Inc.2º y 64 C.T.Ch.

En base a la potestad que el Art. 63 del C.T.Ch. le confiere al SII este hace uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse.

3.2.2.3.3 Liquidación provisional.

Toda liquidación de impuestos practicada por el SII según lo establece el Art. 25 C.T.Ch. tendrá el carácter de provisional mientras no se cumplan los plazos de prescripción, salvo en aquellos puntos o materias comprendidos expresa y determinadamente en una revisión sobre la cual se haya pronunciado el Director Regional, sea con ocasión de un reclamo, o a petición del contribuyente tratándose de términos de giro.

En tales casos, la liquidación se estimará como definitiva para todos los efectos legales, sin perjuicio del derecho de reclamación del contribuyente si procediera.

3.2.2.3.4 La Prueba y la Carga de la Prueba.

Por regla general los contribuyentes deben presentar las declaraciones de los respectivos impuestos por escrito, bajo juramento, pero la Dirección puede autorizar que los informes y dichas declaraciones se presenten en

medios distintos al papel, cuya lectura se efectúe por sistemas tecnológicos. Y cuando el SII efectúe su impresión en papel, estos informes y declaraciones tendrán el valor probatorio de un instrumento privado emanado de la persona bajo cuya firma electrónica se presentó, Art.30 C.T.Ch.

El contribuyente debe presentar junto con su declaración los documentos y antecedentes que la ley, los reglamentos o las instrucciones de la Dirección Regional les exijan según el Art.33 C.T.Ch.

Además están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración los contribuyentes, los que la hayan firmado y asesores que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella o de sus antecedentes, siempre que el SII lo requiera, Art.34 C.T.Ch.

Corresponde al contribuyente desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones que se efectúen a las liquidaciones del SII, para obtener que estas se anulen o modifiquen; de conformidad a las normas pertinentes, regulado en el Art.21 C.T.Ch.

3.2.2.4 Giro.

Luego de determinados los Impuestos y las multas respectivas se girarán transcurrido el plazo de 60 días, estipulado en el Art.24 Inc.2º. C.T.Ch. El giro

es una orden de pago de impuestos y/o intereses y multas, que emite y notifica el SII al contribuyente, remitiendo copia al Servicio de Tesorería, organismo encargado de efectuar los cobros respectivos.

3.2.2.5 Interposición de Recursos en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa.

3.2.2.5.1 Revisión de la Actuación Fiscalizadora.

Si el contribuyente no está de acuerdo con la liquidación, puede acogerse a la instancia de RAF. Cuando, producto de una auditoría Tributaria, se determinan diferencias de impuesto y se realiza una Liquidación de éstos, el contribuyente puede optar por una instancia administrativa llamada RAF y en subsidio Reclamo, es decir, puede llevar a cabo una acción posterior a la liquidación y antes del reclamo tributario.

En esta instancia, la existencia de vicios o errores manifiestos en una liquidación, puede ser resuelta en forma breve y sumaria por la autoridad administrativa, sin necesidad de los formalismos, plazos y procedimientos que implica la comparecencia a la instancia jurisdiccional. Sin embargo, el acceso a esta instancia administrativa es opcional y voluntario y, en ningún caso, impide el ejercicio del derecho a reclamar de la actuación administrativa. Si el contribuyente desea presentar el Reclamo, renunciando a la posibilidad de este

proceso de revisión, deberá declararlo en forma expresa, debiendo dejar constancia de ello en el formulario.

Del mismo modo, el contribuyente podrá renunciar a su derecho a deducir "reclamo" y optar únicamente porque el caso sea revisado en la instancia administrativa. Esta renuncia deberá constar en forma expresa en el formulario de presentación.

La presentación del formulario de RAF, debe ser presentada por el contribuyente en el Departamento Tribunal Tributario o la Unidad del SII que posea jurisdicción en la comuna en que se encuentra el domicilio del interesado.

Los principales elementos y antecedentes que debe consignar el formulario RAF son: primero una identificación del contribuyente, segundo la liquidación o liquidaciones en reclamo y tercero, un detalle de los documentos que acompañan al formulario. Adicionalmente, debe acompañar el escrito con los fundamentos que lo sustentan. Debe ser presentado en original y dos copias.

La RAF debe presentarse en el plazo de 60 días hábiles desde que se efectuó la notificación de la liquidación de impuestos. Este plazo, es el mismo

establecido para el reclamo, dado que la RAF se presenta con subsidio en Reclamo, de forma que si no se resuelve favorablemente al contribuyente en esta instancia administrativa, se constituye en reclamo, el cual pasa a ser resuelto por el Director Regional.

La fecha de presentación de esta solicitud, se entenderá como fecha de presentación del "reclamo" para todos los efectos legales.

La normativa legal relacionada con la RAF es el C.T.Ch., en relación con la Circular N° 57 del 2006, Instrucciones relativas a la RAF.

3.2.2.5.2 Recurso de Reclamación del contribuyente.

En base al Art.124 C.T.Ch., cualquier contribuyente que se estime lesionado monetariamente por una actuación de la Administración Tributaria, puede recurrir ante las instancias administrativas y puede accionar ante el Director Regional, por medio de un "reclamo", respecto de:

- La liquidación, es decir, la determinación de tributos que le notifique el SII.
- El giro. En el caso de existir liquidación y giro sólo puede reclamarse de este último cuando no concuerde con la liquidación que le sirve de antecedente.
- El pago, sólo cuando no se conforma al giro.

- Las resoluciones, que incidan en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo.
- Los intereses aplicados por el SII, relacionados con hechos que incidan en una liquidación o reliquidación de impuestos ya notificada al contribuyente.
- Las sanciones económicas aplicadas por el SII que incidan en una liquidación o reliquidación de impuestos ya notificada.

En forma previa o conjuntamente a la presentación de cualquier reclamo, el interesado puede solicitar a la respectiva autoridad administrativa del SII, que se pronuncie sobre sus planteamientos, especialmente sobre:

- Corrección de los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en una liquidación o giro.

El empleo efectivo de este procedimiento es de gran conveniencia para el contribuyente, ya que la existencia de vicios o errores manifiestos en una liquidación o giro puede ser resuelta en forma breve y sumaria por la autoridad administrativa, sin necesidad de los formalismos, plazos y procedimientos que implica la comparecencia a la instancia jurisdiccional.

Para estos fines, se entiende por vicio o error manifiesto aquél que aparece en forma clara y patente de la sola lectura del documento en discusión.

No constituyen vicios o errores manifiestos aquellos que se fundan en cuestiones sobre las que exista controversia actual entre el contribuyente y el SII, cuestiones que, necesariamente, deberán ser resueltas en la instancia jurisdiccional.

El procedimiento administrativo previo al reclamo, se hace por la vía de una presentación escrita en el Departamento Tribunal Tributario o la Unidad del SII que posea jurisdicción en la comuna en que se encuentra el domicilio del interesado, en la que se expresan los vicios de que adolecería el procedimiento de revisión administrativa seguido por el SII.

Si bien esta presentación se puede presentar en cualquier tiempo es conveniente efectuarla dentro del plazo para reclamar ante el Director Regional que son 60 días hábiles, contados desde la notificación de la liquidación. En el caso específico que el contribuyente no esté de acuerdo con las liquidaciones efectuadas por el SII, el Departamento Tribunal Tributario, tendrá a disposición de los reclamantes el Formulario de RAF y en subsidio Reclamo (F-3314), que deberá ser entregado por el interesado en la Secretaría del Departamento Tribunal Tributario, para acogerse a la instancia de revisión administrativa, con el propósito que la autoridad administrativa se pronuncie al respecto.

Puede ocurrir que ésta anule las liquidaciones, cuyos fundamentos sean desvirtuados con los nuevos antecedentes aportados por el contribuyente; en caso contrario, comenzará la etapa que opera en subsidio, es decir, el Reclamo ante el Director Regional correspondiente.

Finalmente, si el contribuyente manifiesta su disconformidad respecto del fallo del Director Regional puede apelar ante la Corte de Apelaciones que tenga competencia en el territorio de la Dirección Regional.

3.2.2.6 Semejanzas y Diferencias entre el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta regulado en la Legislación de la República de Chile y El Salvador.

3.2.2.6.1 Semejanzas:

Las semejanzas que existen entre ambas Legislaciones son:

1) Procedimiento de Fiscalización:

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

La presencia Fiscalizadora que implementa el SII, se encuentra regulada ampliamente en la Circular pertinente que esta emite, y viene a contribuir en la implementación de una revisión permanente de todas las actividades económicas de los contribuyentes, con el objetivo de que todos cumplan con sus obligaciones tributarias, dentro de un marco legal establecido, resguardando en todo momento los derechos que les asisten a estos, iniciando con el derecho de defensa.

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

Podemos concluir que en nuestra legislación se regula ampliamente dicha actividad fiscalizadora, proporcionando a los auditores los lineamientos a seguir, y que deben ser designados previamente; y es que el desarrollo del procedimiento de fiscalización que realizamos no es tan distante al que ejecuta la administración tributaria chilena.

Debido a que nuestro C.T. nos proporciona en el Capítulo II, una gran herramienta, desarrollando todo lo concerniente, y los instrumentos con los que el auditor puede actuar eficazmente.

2) Definición del Procedimiento de Liquidación Oficiosa:

Cabe mencionar que en ambas legislaciones, no se encuentra contemplado la definición del Procedimiento de Liquidación Oficiosa, y que en nuestro código se refiere a dicho término, nada más, en el capítulo III como una potestad de la DGII y los supuestos de su procedencia.

Que este es un factor que puede crear, en algunos casos controversia, entre la administración y los administrados, dada la importancia que conlleva un instituto jurídico como este, que posee una acepción muy amplia, y que al ser aplicado, sería de gran beneficio, para la administración como para los administrados el que se encontrara una postura, clara y precisa sobre el término en la legislación de ambos países.

3) Desarrollo del Procedimiento de Liquidación Oficiosa:

El Desarrollo del Procedimiento en la Legislación de Chile, es muy parecido, al que se aplica en nuestro país, las etapas con las que cuenta son fiscalización, citación, liquidación y giro, tal como sean desarrollados anteriormente.

Las etapas se asimilan a las de fiscalización, liquidación provisional, desarrollo del procedimiento administrativo, y liquidación definitiva, que efectúa la DGII, en el procedimiento de liquidación oficiosa salvadoreña, en ambos se persigue cumplir con una actuación eficaz y transparente donde se respete el Debido Proceso a los contribuyentes, la forma en que está regulado el procedimiento en nuestra legislación no le envidia en nada al de Chile, porque el nuestro se encuentra concentrado en un solo cuerpo normativo, en cambio en Chile, es necesario aplicar las Circulares pertinentes a cada etapa del proceso.

3.2.2.6.2 Diferencias:

Las diferencias que existen entre ambas Legislaciones son:

1. Instrumentos Normativos que regulan el Procedimiento de Liquidación Oficiosa:

En Chile, el instrumento normativo que regula el procedimiento de liquidación oficiosa, es el Decreto Ley No.830 sobre C.T.Ch., publicado en el D.O. en el año de 1975. En el cual no existe un capítulo o apartado especial que desarrolle lo concerniente al procedimiento, solo existen algunas disposiciones básicas, que se encuentran establecidas en el párrafo 3º denominado Disposiciones Varias, en el Libro Primero, y otras disposiciones relativas se encuentran más adelante dispersas en otros apartados del C.T.Ch.

Pero lo que complementa lo regulado son las Circulares, que el SII tiene la potestad de emitir, en las cuales desarrolla ampliamente lo concerniente a la fiscalización y otras fases del procedimiento no previstas en el C.T.Ch.

Estableciéndose una marcada diferencia con la Legislación Salvadoreña, en la que existe un solo instrumento normativo, como lo es el C.T. en el que se concentran las disposiciones relativas al Procedimiento de Liquidación de Oficio de los Impuestos de IVA y Renta, existiendo un capítulo dedicado especialmente a dicho procedimiento, facilitando su comprensión y aplicación, además de complementarse con su respectivo reglamento de aplicación.

En la Legislación Chilena, no existe un solo instrumento en el cual se concentren todos los preceptos pertinentes, pero con la emisión de Circulares se han suplido los vacíos e implementado innovaciones al procedimiento según la necesidad. En cambio en la legislación salvadoreña aunque se cuenta con el C.T. y su Reglamento, un solo cuerpo normativo, en el cual se desarrolla ampliamente el procedimiento de liquidación oficiosa, existen aun vacíos, y la administración constantemente se encuentra impulsando nuevas reformas a dicho instrumento.

2. Bases para proceder a Liquidar de oficio:

En cuanto a las bases imponibles para proceder a liquidar de oficio, en la legislación de Chile no se expresan literalmente, pero se establece que el SII, solo utiliza la Base Cierta, ya que solo toma en cuenta los elementos existentes que permiten conocer en forma directa el hecho generador del impuesto, tal como se encuentra regulado, verificando la exactitud de las declaraciones, y obteniendo información, examinando los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración. No existe una definición de lo que compete a las Bases para liquidar.

En nuestra legislación se encuentra contemplado la liquidación oficiosa de acuerdo a tres métodos, la Base Cierta, la Presunta y la Mixta, y la administración aplica en un primer plano la Base Cierta, y de forma excepcional la Presunta, y si el caso lo amerita y lo permite se opta por la Base Mixta.

El grupo considera que es más ventajosa la manera en que se encuentran reguladas las Bases, en nuestra legislación, ya que permiten que la DGII, cuando detecta que la Base Cierta, no le responde, ya sea porque la contabilidad no esta en orden, etc., puede desecharla y buscar aspectos presuntivos, que le permitan liquidar el tributo siempre con un alto grado de certeza y exactitud.

3. Organización de la Administración Tributaria:

La organización de la administración Tributaria de Chile es diferente a la que poseemos en nuestro país. Esta se basa en atención a la división político-administrativa del territorio del país, y de esta forma procuran que con las 16 Direcciones Regionales y sus respectivas unidades, se de cobertura a las 13 regiones existentes, y los funcionarios se adecuan a los problemas y características tributarias de cada región. Así como también existe una Dirección de Grandes Contribuyentes encargada de fiscalizar, a las grandes empresas de todo el país.

En nuestro caso, la DGII, su estructurada se basa en una organización de tipo funcional, ya que en la área metropolitana de San Salvador posee una Dirección Central que es la que se encarga de fiscalizar y liquidar al gran universo de contribuyentes incluyendo los grandes como medianos y pequeños contribuyentes de la zona central; para el caso de la zona occidental y oriental existen dos oficinas regionales, con el fin de descentralizar las funciones de la DGII central y lograr un mayor control fiscalizador de todos los contribuyentes de esas zonas incluyendo a los grandes, medianos y pequeños contribuyentes, que los induzca al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La estructura que ha adoptado Chile, consideramos que es más eficaz, responde a las necesidades que el territorio geográficamente les exige, y con la

red de unidades de servicio, y las Direcciones Regionales a lo largo del país, logran dar mayor cobertura a todos los contribuyentes, ofrece mejores resultados, porque una Dirección Regional solo fiscaliza y liquida a los contribuyentes adscritos a su territorio, esto además de beneficiar a la Administración Tributaria, favorece al contribuyente pues se le facilita el recibir una atención tributaria, no habiendo excusas para no cumplir sus obligaciones tributarias.

4. La Notificación:

En el procedimiento que regula la Legislación Chilena se establece que por regla general, se debe notificar, toda actuación o resolución, por medio de Carta Certificada, que es uno de los cuatro medios que existen para notificar siendo aplicados según la situación lo permita, la notificación personal, por medio de cédula, y publicación en el Diario Oficial.

El contribuyente al ser notificado por medio de Carta Certificada, posee la opción de proporcionar un Apartado Postal, para recibir esta, y de esta manera facilitar, a la Administración la forma de ser enterado de las actuaciones.

A diferencia de nuestra Legislación que regula seis medios de notificación, siendo estos, personalmente, por esquila, por medio de Edictos, por medios tecnológicos que dejen rastro perceptibles, por correo electrónico, y

por publicaciones en el Diario Oficial o en un diario de mayor circulación. Con la excepción de que en los procedimientos de liquidación oficiosa la ley permite utilizar los primeros tres medios, los demás solo cuando la ley lo estipula. Además existe la prohibición expresa de que los contribuyentes no proporcionen como lugar para ser notificados un apartado postal.

Hecho que en nuestra legislación, es muy acertado, ya que al establecer un apartado postal, para ser notificado, se podrían generar situaciones, que no permitan que el contribuyente sea notificado en tiempo y que se vulneren fácilmente sus derechos, creando inseguridad jurídica.

5. Los Recursos:

En el procedimiento de liquidación oficiosa de Chile, si el contribuyente no está de acuerdo con la liquidación efectuada, puede acogerse a la instancia de RAF, que es una instancia administrativa de la que conoce el Departamento Tribunal Tributario o la Unidad del SII que posea jurisdicción.

Si no se resuelve en esta etapa las diferencias suscitadas, y persisten las diferencias entre la postura del SII y el contribuyente, se pasa a la siguiente etapa que es el recurso de Reclamo, ante el Director Regional respectivo, es decir que el contribuyente posee dos oportunidades ante la administración

tributaria, de aclarar su postura, antes de llegar a la instancia jurisdiccional que es la siguiente instancia.

A diferencia de nuestro país, que el contribuyente ante la administración solo posee el Recurso de Apelación ante el TAI, y si la resolución no lo satisface este puede optar por interponer la demanda ante una instancia superior, como lo es la Sala de lo Contencioso Administrativo, iniciando un Juicio Contencioso Administrativo.

Las principales ventajas que se observan en los Recursos interpuestos en Chile, son que al interponer la RAF, se interpone subsidiariamente el de Reclamo, por lo que son menores los costos económicos y el tiempo que debe enfrentar el contribuyente, al hacer uso de un procedimiento único de revisión y reclamo, siempre ante la Administración Tributaria.

Permitiendo que la existencia de vicios o errores manifiestos en una liquidación, puedan ser resueltos en forma breve y sumaria por la autoridad administrativa, sin necesidad de los formalismos, plazos y procedimientos que implica la comparecencia ante la instancia jurisdiccional, que es una última vía en Chile.

3.2.2.6.3 Conclusiones de la Comparación:

Luego de hacer una breve comparación entre la Legislación Tributaria que establece el Procedimiento de Liquidación Oficiosa en la República de Chile, y su forma de ejecución, con la de nuestro país, es de hacer mención que la razón, por la cual se eligió este país, específicamente, es porque es muy conocido que la administración tributaria de Chile, posee altos y crecientes niveles de eficacia en su accionar; que opera bajo estándares de calidad que constituyen un modelo para instituciones similares.

Aportando efectivamente al desarrollo económico de Chile; liderando el proceso modernizador del Estado; porque persigue que sus funcionarios sean plenamente competentes, probos y comprometidos con los objetivos estratégicos de la administración tributaria.

Así como también persigue, que los contribuyentes perciban, que el servicio que les proporciona el SII, es en un contexto de justicia y equidad, que les facilita el cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias; producto de lo cual Chile presenta niveles de cumplimiento tributario que son un ejemplo a nivel internacional.

Se puede concluir que los instrumentos normativos que regulan el Procedimiento de Liquidación Oficiosa en ambos países son diferentes, para el

caso Chile cuenta con un Decreto Ley No. 830 sobre el C.T.Ch. que fue publicado en el año de 1975, pero que esto en poco o nada afecta la eficacia del procedimiento, porque para ello existen las emisiones de Circulares, por parte del SIII, que son pertinentes a las diferentes etapas del procedimiento, que no fueron contempladas con anterioridad, y que permite que contengan lineamientos y criterios, para que la actuación del SII, sea novedosa y acorde a la modernización y necesidad actual.

En cambio la legislación que posee nuestro país en lo referente al Procedimiento de Liquidación Oficiosa, es el C.T., que es un instrumento jurídico, que puede considerarse actual, porque entro en vigencia en el año 2001, y proporciona a nuestra administración tributaria, los mecanismos legales idóneos para hacer crecer lo niveles de eficacia en su accionar; al poseer concentrado en un solo cuerpo jurídico, el procedimiento de liquidación para los impuestos de IVA y Renta, y la forma en que esta regulado el Procedimiento de Liquidación no es muy distante del establecido en Chile, las etapas son muy similares.

Es por ello que se considera, que no es en la legislación, donde persiste el problema, del porque en comparación con otros países como Chile, tenemos un grado más bajo de eficacia, al liquidar impuestos oficiosamente.

Porque el Estado de El Salvador, apuesta constantemente a la modernización de los procesos, por parte de la Administración Tributaria, es por ello que sean realizado un sin fin de reformas al C.T., desde que entró en vigencia, pero un factor que vale la pena mencionar, es que debe ir a la par el que los funcionarios de la Administración Tributaria sean competentes, íntegros y conscientes de hacer cumplir los objetivos estratégicos de dicha administración.

De esta manera se obtendría en los contribuyentes, una percepción de que la Administración es equitativa y justa al brindarles sus servicios. Y estos se incentivarían a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias. Es de tomar en cuenta lo beneficioso que sería para la tributación del país, el tomar en cuenta que si el contribuyente no se acerca a cumplir con sus obligaciones, la administración tributaria, debería hacer llegar hasta donde esta el contribuyente la facilidad de que cumpla sus obligaciones tributarias, creando unidades de la DGII, a lo largo y ancho de nuestro país.

CAPITULO 4. ANALISIS DE EL GRADO DE EFICACIA DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS DE IVA Y RENTA.

4.1 Los Mecanismos Legales para liquidar de oficio los Impuestos de IVA y Renta por parte de la DGII

Al analizar los mecanismos legales para liquidar de oficio los Impuestos de IVA y Renta por parte de la DGII, se pudo constatar que en nuestro C.T. y su respectivo Reglamento de Aplicación, se contempla un marco normativo amplio, proporcionando un procedimiento homogéneo, para ambos impuestos, lo que simplifica y facilita la actuación de los funcionarios de la DGII.

Además dicha normativa en lo pertinente al procedimiento, ha sido objeto de constantes reformas, en las cuales se ha pretendido, llenar los vacíos y deficiencias normativas, que contenían las leyes tributarias aplicables antes de que entrara en vigencia el C.T.

Este último ha venido a dotar a la Administración Tributaria, de un título destinado especialmente a regular los procedimientos tributarios y dentro de este el procedimiento de liquidación oficiosa, así como también estipula las fases y los mecanismos legales que comprenden la estructura del procedimiento,

complementándose con lo normado en el Reglamento de Aplicación .

De la investigación realizada se logro recabar la opinión por parte de diferentes sectores, como son funcionarios públicos de la DGII, Diputados de la Comisión de Hacienda de la Asamblea Legislativa, Contadores Público, y Profesionales de las Ciencias Jurídicas.

Quienes establecieron que en el procedimiento existen los mecanismos legales idóneos, ejemplo de ello, es que al momento de iniciar con la fase de fiscalización, se cuenta con las herramientas que hacen posible recabar la información necesaria, por parte de todos los contribuyentes omisos, como aquellos que han querido sorprender al Fisco, realizando actividades anómalas, o maliciosas, con el fin de no cumplir con la obligación tributaria de declarar el verdadero ingreso, de las actividades que realizan, llámense estas, transferencia de dominio de bienes muebles, prestación de servicios, o renta obtenida de los productos o utilidades percibidas o devengadas.

Para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, la DGII, puede fiscalizar, inspeccionar, investigar y controlar, incluso a los sujetos que gozan de exenciones, franquicias o incentivos tributarios, puede valerse de información requerida a terceros con los que el sujeto pasivo haya tenido relaciones económicas o de instituciones públicas como la DGRA que posean

registros de actividades realizadas; o ejecutar facultades en horas y días fuera de los horarios de actividad administrativa, debido a la actividad económica de los contribuyentes independientemente de la actividad de que se trate, ya sea restaurante, discoteca, hotel, etc.

Además se pueden aplicar las Medidas Cautelares establecidas, como allanamientos, Decomiso de Mercaderías, etc., para las cuales se puede apoyar de otras instituciones del Estado, como la Fiscalía, PNC., etc.

Pero existe la postura de la DGII, que sostiene que si es cierto, que existen los mecanismos en la Ley, pero que en la práctica, incide en que estos no sean del todo efectivos, por la poca disposición de los contribuyentes a proporcionar la información requerida, cuando se les conmina a que cumplan con su obligación tributaria; y que en ocasiones no llevan en regla la contabilidad o los documentos que respaldan, las operaciones económicas que efectúan en cada periodo o ejercicio, por lo que hay fiscalizaciones que se ven frustradas.

El grupo considera que según la investigación, la DGII al realizar el procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos de IVA y Renta, encuentra en la legislación los mecanismos legales definidos con claridad, siendo idóneos para cumplir eficazmente su actuación, y que se encuentran

regulados para respetar el debido proceso a los administrados, que todo depende de que el DGII aplique adecuadamente la normativa tributaria.

4.2 La Legislación Tributaria que regula el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta y su aplicación por parte de la DGII.

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

En cuanto a que hay funcionarios de la DGII en el ejercicio de sus funciones que se exceden en las facultades que se les otorga, incumplen plazos, ejecutan un procedimiento lento, cuya duración crea al contribuyente inseguridad jurídica.

La ley establece como una función básica de la Administración Tributaria la liquidación oficiosa del impuesto, por lo cual le otorga cierta potestad sobre el contribuyente dentro de un marco legal establecido, el problema se visualiza cuando el funcionario en virtud de esta facultad no se limita a lo encomendado y vulnera derechos al contribuyente como lo es la presentación del Auto de

Designación de Auditor para iniciar el Procedimiento de Fiscalización, en el que se encuentra los parámetros a seguir por el funcionario.

Por ejemplo se le extiende al Auditor Fiscal de la DGII, credencial para que visite a un contribuyente, y requiera de este el cumplimiento de las obligaciones formales, como lo son presentación de Declaraciones, Balances Generales, Estados Financieros, etc., de cierto periodo o ejercicio, dependiendo del impuesto del que se trate, y resulta que de esta actuación desemboca una Fiscalización, donde no hay designación para ello y posteriormente una liquidación de oficio del impuesto, o en otros casos es muy común que se le exige al contribuyente la presentación de informes de periodos o ejercicios de los cuales no están facultados según el auto de designación, es de hacer notar que no es la regla general, pero existen casos, y la DGII se pronuncia solo cuando el contribuyente no aplica bien la Ley, no cuando este se ve afectado.

Otro factor que incide en que no se aplica la ley adecuadamente, es en cuanto al incumplimiento de plazos, por ejemplo para la aportación de pruebas la Ley establece que son diez días, y en la investigación, un funcionario de la DGII, al entrevistarlo dejó en evidencia, que hay casos en que solo se le ha proporcionado ocho días al contribuyente de plazo, para aportar pruebas de descargo, esto evidentemente afecta el derecho de defensa que le asiste al contribuyente.

Y en cuanto a la valoración de la prueba, en una entrevista con el presidente del Instituto de Derecho Tributario, se hacía la observación, que el auditor es quien emite el informe sobre la fiscalización, y sobre la base de este informe, y las pruebas del contribuyente, se procede a la liquidación de oficio definitiva, que cuando el informe llega a la unidad de apertura a Pruebas ya no se hace un nuevo informe, o no se verifica la información dada por la Unidad de Auditoría, sino que se quedan solo con la información vertida en la fiscalización es decir que el funcionario en la práctica valiéndose de su cargo en la Administración Tributaria puede dar un tratamiento diferente, a los contribuyentes, y beneficiar algún sector en particular, para obtener algún provecho, ya sea de quienes ostentan el poder político o económico, o en el peor de los casos perjudicar al contribuyente en su patrimonio, al haber cometido algún error involuntario procedimental o de criterio de aplicación de la Ley.

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

La administración toma de parámetro para fijar el tiempo de duración de las fiscalizaciones el plazo de la caducidad establecido en la ley, que regula cinco años cuando no se ha presentado declaración y tres años cuando se ha presentado declaración.

Debido a esto una fiscalización puede durar seis meses y la resolución de liquidación de oficio del impuesto que emita la Administración Tributaria podría notificársele al contribuyente dos años después, lo cual atenta contra el principio de seguridad jurídica.

4.3 Factores que influyen para que exista en la DGII, una excesiva carga laboral al efectuar el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos de IVA y Renta.

Según la investigación de campo, la mayoría de los entrevistados coincide en decir que efectivamente existe una excesiva carga laboral para la DGII, y que esta afecta en la realización de sus funciones.

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

en la contabilidad de un contribuyente, o presenta evidencias de evasión fiscal; por cruce de información con otras instituciones ya sea la DGRA o con la contabilidad de otro contribuyente, entre otros; por lo que son varios los presupuestos por los cuales se puede proceder a liquidar de oficio.

Además es de tomar en cuenta que otro presupuesto es por las declaraciones presentadas que ofrecen dudas, errores aritméticos, o no cumplen con los requisitos, y es de hacer notar que solo para el impuesto sobre la Renta, el año pasado se recibieron 351 mil declaraciones de renta y para este año la Administración Tributaria proyecta recibir 395 mil declaraciones, por lo que se percibe que el universo de contribuyentes que declaran se incrementa cada año, y con ello la presentación de frecuentes errores en estas, como la presentación de información falsa, el caso de los asalariados que declaran ingresos distintos a los presentados por el empleador, etc., que dan pie a iniciar el procedimiento de fiscalización, ocasionando una excesiva carga laboral, según los funcionarios de la DGII entrevistados, en especial en el complejo de las tres torres, ubicado en la zona central, que se mantiene congestionado debido a que es el que más utilizan los contribuyentes.

Además se puede señalar que hay otros factores que afectan, como lo es que no existe el suficiente recurso humano, capacitado en áreas específicas que se relacionan con la actividad tributaria, entre ellas se puede mencionar la

materias contable, penal, aduana, zonas francas, etc., y que es un factor negativo en el procedimiento que influye en que exista una carga laboral excesiva, que ocasiona que los funcionarios de la DGII trabajen de forma superficial en las fases del proceso, ya que no tienen tiempo de profundizar en todas las investigaciones o fiscalizaciones, esto produce un mayor desgaste físico y psicológico para ellos, que puede desembocar en no realizar bien sus labores de fiscalización, control y recaudación; y el que no apliquen correctamente las disposiciones legales, como el cumplimiento de términos dentro del proceso.

4.4 Incidencia de la organización administrativa de la DGII en el Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta.

La forma en que se encuentra organizada la administración tributaria es de vital importancia para el cumplimiento de sus funciones y objetivos de trabajo, ya que un país puede contar con una legislación, moderna y dotada de herramientas jurídicas idóneas como es el caso de El Salvador, pero tener mala organización de la Administración Tributaria, lo cual incide negativamente en la eficaz aplicación de la ley, de tal forma que no tienen un acercamiento verdadero y constante con el contribuyente.

En el país contamos con las oficinas administrativas centrales ubicadas en San Salvador, aquí se encuentra concentrado lo que es la DGII, con sus dependencias, pequeños, medianos y grandes contribuyentes; pero también existen las oficinas regionales que son dos: Oriente y Occidente, que tienen las mismas funciones que la sede central, solo que destinada a cubrir una zona específica, estas oficinas realizan el procedimiento completo, desde la programación hasta la liquidación de oficio.

Pero todavía hace falta mayor atención, en el acercamiento que debe de existir por parte de la administración al contribuyente; se requiere contar con una mayor descentralización, estableciendo más oficinas, que den mejor atención al usuario, y estas deben crearse estratégicamente en los municipios en donde exista mayor concentración de contribuyentes.

La DGII debe implementar mejores estrategias de acercamiento al contribuyente, y no como lo hace actualmente, que implementa campañas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, solo cuando ya se va a vencer el periodo de pago del impuesto de Renta, que se abren kioscos, centro de llamadas, etc.

Las tres oficinas existentes pasan saturadas de trabajo, ya que les corresponde atender a varios municipios, entre los cuales unos son más

comerciales que otros, pero igual requieren de atención. La creación de más sub-regionales, ayudaría a disminuir la carga laboral de la Administración; pues de la forma en que se encuentra distribuida actualmente no se puede tener un control progresivo y eficaz hacia los contribuyentes.

Además de la creación de sub-regionales es necesaria la implementación de otro sistema, tal y como se encuentra en Chile, que cuentan con una red de Unidades permanentes, que funcionan en todo el país y acercan las funciones básicas de la Administración Tributaria al contribuyente.

4.5 Percepción de la actuación de la DGII en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta, por parte de los contribuyentes.

Los contribuyentes en sus experiencias con el Fisco, identifican una variedad de elementos que afectan la eficacia de la Administración Tributaria como lo son: a) Que los funcionarios aplican un procedimiento en el que se exceden en las facultades que la ley les otorga, b) Falta de transparencia en los criterios utilizados para liquidar de oficio, c) Incumplen plazos en el desarrollo del procedimiento, y d) Ejecutan un procedimiento lento, cuya duración les crea incertidumbre, y violenta su derecho a la seguridad jurídica.

Los contribuyentes tienen la opinión de que los funcionarios de la DGII, cuando realizan un procedimiento de liquidación oficiosa, se exceden en las facultades que la ley les otorga, y que existen casos en que trabajan bajo lineamientos parciales, enfocados en un criterio pro-Fisco, sin importar que se vulneren derechos a los contribuyentes.

Y que falta transparencia, en la actuación de la DGII, ya que estos no dan a conocer los criterios que utilizan para liquidar de oficio, porque manejan la información de una forma hermética. Además de que en el desarrollo del procedimiento, incumplen plazos y por lo tanto se vuelve un procedimiento lento, que el largo periodo de tiempo que transcurre para conocer la resolución final de una liquidación les crea incertidumbre, y violenta su derecho a la seguridad jurídica.

Como también que cuando realizan consultas o piden asesoría, les brinda información contradictoria con la misma Ley o con el criterio de otras unidades de la DGII, que se debe, entre otras razones a la falta de preparación y experiencia del personal, al aplicar la Ley al caso en concreto, y que debería existir uniformidad de criterios, que les permitan hacer valer sus derechos a los contribuyentes.

Así como también opinan, que sería de gran beneficio el que por ejemplo se diera información, acerca de las opiniones que la DGII emite por escrito, sobre las consultas que realizan los contribuyentes también por escrito, del procedimiento y que no son de conocimiento público, sin dar a conocer datos de identificación del contribuyente y sin violentar la reserva de información respecto a las bases gravables y la determinación de los impuestos, que impera en la Ley.

Que sería de gran ayuda a los contribuyentes, porque en estos que recae la obligación de autoliquidar el impuesto, y el conocer los criterios que la DGII, aplica de la Ley, permitiría que existan menos errores en las declaraciones, y por lo tanto, una mayor cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias, evitando que desencadenen, en una Liquidación Oficiosa del Impuesto.

4.6 El Grado de Eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta que compete a la DGII.

El presente trabajo comprendió el analizar y establecer el grado de eficacia del Procedimiento de Liquidación Oficiosa para los Impuestos de IVA y Renta, tal como se encuentra regulado en el C.T. y su aplicación. Tomando en cuenta que el término eficaz conlleva el lograr hacer efectivo un propósito.

Para lo cual se recabo información de Informantes Claves, quienes

respondieron que en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta, que practica la DGII existen muchos factores que inciden, negativamente en la eficacia, además se reconoció los esfuerzos, que en materia tributaria, ha venido implementando en los últimos años, el Estado, como lo es el dotar a la Administración Tributaria, de una legislación actual, que es el C.T. y su respectivo Reglamento de Aplicación, donde se encuentra contemplado un marco normativo amplio, y que proporciona un procedimiento homogéneo para ambos impuestos, que pretende simplificar y facilitar la actuación de los funcionarios de la DGII.

Y otra fortaleza del Procedimiento de liquidación Oficiosa en la legislación tributaria es que se encuentran los mecanismos legales idóneos, desarrollados ampliamente, definidos con claridad, para que se conmine a que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias, y por consiguiente se efectúe una actuación eficaz.

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

Se considera que el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, aún no alcanza una Eficacia plena en su ejecución, porque se ha identificado que

existen factores y limitantes que influyen negativamente; y que son el reto a superar por parte de la Administración, para que este sea Eficaz, dichos factores y limitantes son los siguientes:

1. Existe inadecuada aplicación de la Ley, en el desarrollo de las fases que comprende el procedimiento.

2. La existencia de vacíos en la Ley, referentes al plazo para culminar las fiscalizaciones y para que se dicte el informe del auditor fiscal.

3. Otro vacío que se identificó en el Código Tributario, es referente a que no existe contemplada definición alguna del término Liquidación de Oficio de los Impuestos; que el legislador se limitó a establecer los presupuestos para liquidar, y que esta limitante crea controversias al momento de aplicar este instituto jurídico, a casos concretos.

4. Que algunos funcionarios de la DGII, en el ejercicio de sus funciones se exceden en las facultades discrecionales que la ley les establece, y otorgan un tratamiento diferente a los contribuyentes, por beneficiar algún sector en particular.

5. Que algunos funcionarios de la DGII, incumplen plazos como el determinado por la Ley para aportar pruebas por parte del contribuyente, y este

por el desconocimiento de sus derechos, o poca información que maneja no hace valer dichos derechos.

6. Que influye en la eficacia de la actuación de la DGII, la existencia de una excesiva carga laboral.

En conclusión el grupo considera que el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de IVA y Renta, que realiza la DGII, no es satisfactorio en su aplicación, y que solo al superar las fallas encontradas se podrá alcanzar un alto grado de Eficacia, que permita que la Administración Tributaria, pueda cumplir los propósitos siguientes:

- a) Contribuir en lograr niveles de ingreso, gasto e inversión que respondan a las necesidades del desarrollo económico y social de El Salvador en armonía con el Plan de Gobierno.
- b) Asegurar en tiempo, la sostenibilidad de las finanzas del Estado.
- c) Incrementar los niveles de cumplimiento tributario.
- d) Reducir la evasión y elusión fiscal.
- e) Fortalecer una cultura de cambio que garantice la calidad en la prestación de los servicios que ofrece la DGII.

CAPITULO 5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

Después de investigar y analizar el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, que se establece en la Legislación Tributaria Salvadoreña, y hacer la comparación con el establecido en Costa Rica y Chile, se han obtenido las siguientes conclusiones y recomendaciones:

5.1 Conclusiones.

1. La Administración Tributaria juega un papel importante en el Sistema Tributario de un país, y es por ello que desde la Edad Antigua la Administración Fiscal, ya ocupaba un lugar preponderante dentro de la Administración Estatal.
2. El C.T. que regula la relación de la Administración Tributaria y los contribuyentes, posee un marco jurídico homogéneo en cuanto a procedimientos dirigidos para el impuesto de IVA y Renta, siendo de gran beneficio que exista un solo Procedimiento de Liquidación Oficiosa a aplicar, porque permite que la DGII, estandarice sus procedimientos, simplificando las funciones de la administración y que el procedimiento sea más expedito, y eficaz.

3. En la legislación tributaria de Costa Rica como en la de El Salvador se encuentra regulado el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos en un Código, instrumento normativo que reglamenta de manera general los impuestos internos, superando los inconvenientes de regularlo en distintas leyes de tributos.
4. El Procedimiento de Liquidación Oficiosa regulado en Chile, no se contempla en un solo instrumento como en nuestro país que existe el C.T., sino que existe un C.T.Ch. que contempla disposiciones generales al respecto, pero para desarrollarlo se implementan documentos que exponen criterios y lineamientos, denominados Circulares, que son emitidos por el SII, es por ello que se considera que nuestra legislación es más beneficiosa al simplificar el procedimiento.
5. En la Administración Tributaria de Costa Rica, existen dos competencias, que permiten una actuación mas eficaz por parte de esta, siendo la primera que es la Administración Tributaria Territorial, determinada por el domicilio fiscal del contribuyente, y la segunda la Administración de Grandes Contribuyentes que es determinada sobre todos los sujetos pasivos que están calificados como Grandes Contribuyentes.

6. En Chile la Institución a la que compete el Procedimiento de Liquidación Oficiosa es el SII, y posee una organización administrativa diferente al DGII de nuestro país, porque contiene una Dirección Nacional y además Direcciones Regionales que tienen competencia de acuerdo a cada región territorial del país. Además comprende una Dirección de Grandes Contribuyentes que fue creada para la fiscalización de grandes empresas, con lo que evita el que exista excesiva carga laboral, porque se encuentra descentralizadas sus funciones.

7. La Legislación Tributaria, proporciona al contribuyente que se encuentra en desacuerdo con una resolución emitida por la DGII, el recurso de Apelación, ante el TAI, siendo la misma administración la que conoce, pero es muy positivo el que este es un órgano administrativo, con autonomía funcional, diferente y superior al que dictó el acto.

8. En Costa Rica el mismo Tribunal Superior ante quien se interpone la Apelación en sede Administrativa, es quien conoce del Contencioso Administrativo, y en El Salvador, quien ventila el Juicio Contencioso Administrativo es la Corte Suprema de Justicia. Siendo más eficaz la forma en que está regulado en El Salvador, porque se ejerce control por parte del Órgano Judicial y esto permite la transparencia de la resolución ya que no es el mismo órgano que emite el acto, el que lo juzga.

9. En Chile existen dos recursos en sede administrativa; el RAF que se interpone ante el Departamento Tribunal Tributario; y paralelo se puede interponer el reclamo ante el Director Regional; lo que aventaja a nuestra legislación ya que el contribuyente se beneficia al invertir menores costos económicos y de tiempo, por hacer uso de un procedimiento único de revisión y reclamo, y no se desgastan los tribunales en controversias que pueden ser resueltas en vía administrativa.

10. La labor practicada por la DGII en El Salvador es muy similar a la de SII de Chile pues también consiste en ejecutar facultades de fiscalización y control; solo que en Chile los planes de fiscalización se dirigen a los administrados por procesos masivos, y por procesos selectivos, de lo que se percibe que existe una mejor planificación.

11. El Procedimiento de Liquidación Oficiosa que se efectúa en Chile se asemejan sus fases en cuanto a sus actuaciones con las aplicadas en el procedimiento regulado en la legislación salvadoreña, con la diferencia que en Chile dicho procedimiento ha alcanzado un alto nivel de eficacia y transparencia, debido a la acertada aplicación de la norma por parte de sus funcionarios, hecho que se evidencia en un alto nivel de recaudación de los impuestos de IVA y renta por medio de una liquidación oficiosa.

12. El Procedimiento de Liquidación Oficiosa regulado en C.T. Salvadoreño, se encuentra desarrollado ampliamente, mejor estructurado, y con más claridad, que el procedimiento que contempla la Legislación Tributaria costarricense y chilena.

13. El C.T. contempla los mecanismos legales idóneos, para que el Auditor Tributario, ejecute una fiscalización eficaz, al proceder a Liquidar de Oficio, porque le proporciona las herramientas para obligar a que el contribuyente colabore con la administración.

14. En El Salvador hace falta implementar más políticas tributarias que infundan en los contribuyentes conciencia de una cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias, que vendría a disminuir el índice de fiscalizaciones a realizar, porque los presupuestos para proceder a liquidar de oficio, establecidos en la Ley, se focalizan en los registros contables y especiales de la actividad económica, con los que esta obligado a cumplir el contribuyente.

15. La DGII no logra una eficacia plena en sus actuaciones en lo referente al Procedimiento de Liquidación Oficiosa, debido a que al aplicar la norma tributaria al caso en concreto se ve afectado por diferentes factores,

entre ellos la poca colaboración por parte del contribuyente, aunque esta sea una obligación según la Ley.

16. Los contribuyentes tienen la percepción de que la DGII efectúa un procedimiento de liquidación oficiosa que no es plenamente eficaz, porque actúan en muchos casos con subjetividad y los criterios que aplican son poco transparentes.

17. Los administrados perciben por parte de la DGII, que cuando proceden a Liquidar de Oficio los impuestos, existe poca neutralidad en algunos casos, y que además vulneran sus derechos al incumplir los plazos.

18. Los funcionarios de la DGII, consideran que debido al gran universo de contribuyentes existentes, se genera una excesiva carga laboral, que influye negativamente en sus actuaciones al liquidar de oficio los tributos.

5.2 Recomendaciones.

1. Debido a los avances de la tecnología y los nuevos retos económicos que se perfilan, el Estado debe estar constantemente modernizándose por lo que recomendamos, a la Administración Tributaria, específicamente a la DGII, capacitar constantemente a los funcionarios, que efectúan el Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos de IVA y Renta, en materia Tributaria y sus innovaciones como materias afines que se relacionan directamente, implementando unificación en los criterios de aplicación de las normas, ya sea que se trate de Economía, Comercio, la Banca, Bursátil, Aduana, Zonas Francas, etc., a fin de que su actuación sea uniforme.
2. Debido a que la recaudación de impuestos se basa en el cumplimiento voluntario de diversas obligaciones por parte del contribuyente, se recomienda a la DGII, implementar más políticas tributarias que infundan en los contribuyentes conciencia de una cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias, que vendría a disminuir el índice de fiscalizaciones a realizar, además porque los presupuestos para proceder a liquidar de oficio, establecidos en la Ley, se focalizan en los registros contables y especiales de la actividad económica, con los que esta obligado a cumplir el contribuyente.

3. Los contribuyentes perciben que la actuación de la DGII al liquidar de oficio no es del conocimiento externo los criterios que aplican, y existe un tratamiento hermético de la información, que solo internamente se conocen los lineamientos a casos específicos, y crea entre los administrados la opinión de ser una administración poco transparente, que actúan con subjetividad, y poca neutralidad; se le recomienda a la DGII que implementen una política de divulgación de información tributaria al público, donde se conozcan las interpretaciones que realizan a las consultas que los contribuyentes efectúan, siempre guardando la confidencialidad del contribuyente, pero permitiendo que los administrados se informen, porque la legislación existente constantemente se esta reformando y esto da pie a la existencia de diversidad de criterios de aplicación, creando incertidumbre e inseguridad jurídica.

4. Se le recomienda a la DGII, a fin de complementar la anterior recomendación, que organice foros, y seminarios sobre la aplicación de la leyes tributarias, donde el contribuyente sea participe en la propuesta de alternativas para solucionar los diferentes problemas que se dan en el caso concreto, creando una cultura de conocimiento de la materia tributaria que sería de gran beneficio a todos los administrados y facilitaría las funciones de misma Administración.

5. El Estado esta obligado a modernizar sus instituciones a medida que la tecnología y los nuevos retos que perfila la economía lo demandan, por lo que recomendamos reestructurar la organización administrativa de la DGII, existente, y dotarla de mas personal capacitado y competente, en Dependencias o unidades distribuidas a lo largo del país que permitan dar cumplimiento con sus facultades y objetivos de trabajo, que ya no solo se encuentre concentrado todo el trabajo en la zona central y en la sub-regionales de oriente y occidente, iniciando por las cabeceras departamentales de mayor afluencia económica, con lo que evitarían, que exista excesiva carga laboral, porque se encontrarían descentralizadas sus funciones y contribuirán a que los administrados puedan cumplir con sus obligaciones tributarias al acercar la Administración a estos.

6. A los contribuyentes se les recomienda llevar la contabilidad de sus operaciones económicas, al día y en orden, y cumplir con las obligaciones formales y sustantivas que la ley tributaria les impone, con lo cual evitarán ser sujetos a un Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos de IVA y Renta.

7. Se recomienda a la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de la UES, que en el Curso de Derecho Tributario, se imparta ampliamente el

desarrollo de Procedimientos Tributarios, que son de suma importancia, como lo es el de Liquidación Oficiosa, que permitan que el estudiante se identifique con esta materia, que es de gran beneficio para el Estado obtener profesionales, altamente capacitados y con conocimientos técnicos en la materias como esta que son parte de la Política Fiscal Estatal. Y a las Universidades Privadas, que aún no contemplan en sus planes de estudio el curso de Derecho Tributario Procedimental, que sea tomado en cuenta debido a su vital relevancia.

8. Se evitaría incertidumbre y controversias, entre la Administración y los Administrados, si existiera en la Legislación Tributaria, una definición de Liquidación de Oficio de los Tributos, ya que es un término que posee amplias acepciones; y es de gran relevancia definir su contenido, por lo que recomendamos que se incorpore al Código Tributario por parte de los Legisladores, incorporando la definición al término, además de incorporar un plazo determinado para ejecutar el procedimiento de fiscalización, y para dictar la resolución que se emite luego de la audiencia y apertura a prueba, con lo cual se realizaría un Procedimiento de Liquidación Oficiosa mas expedito, dando cumplimiento a una pronta y efectiva administración de justicia.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

B. Villegas, Héctor, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1972.

Cañenguez Montano, Saúl, “Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador”, Primera Edición, Editorial Universidad de El Salvador, San Salvador, 2002.

Díez Picazo, Luis, “Estudios sobre la Jurisprudencia Civil”, Segunda Edición, Civitas, Madrid, 1979, Vol. I.

Folco, Carlos Maria, “Procedimiento Tributario”, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2000.

García Maynez, Eduardo, “Introducción al estudio del derecho”, 40a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1989.

García Vizcaíno, Catalina, “Derecho Tributario”, Tomo II, Segunda Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000.

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

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

Martín, José María, et. al., “Derecho Tributario Procesal”, Segunda Edición, 1987.

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

DICCIONARIOS

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

CABANELLAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, 21^a Edición, Editorial Heliasta, Tomo VII, Buenos Aires, 1989.

Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Edición, Tomo II, Madrid, 1984.

TESIS

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

Artiga Santos, Oscar Orlando, "Tratamiento contable de las obligaciones fiscales referente al impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA) y su revelación en los estados financieros como una alternativa de consulta", Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, 2004.

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

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

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

LEGISLACIÓN

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

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

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

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

Código Penal. D.L. No. 1030 del 26 de Abril de 1997. D.O. No. 105, Tomo 335 del 10 de Junio de 1997.

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

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

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

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

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. D.L. No. 296, del 24 de Julio de 1992, D.O. No. 143, Tomo 316, del 31 de Julio de 1992.

Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. D.E. No. 83, del 22 de Septiembre de 1992, D.O. No. 174, Tomo 316, del 22 de Septiembre de 1992.

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

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

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

Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización. D.L. No. 405 de fecha 3 de Septiembre de 1998. D.O. No. 176, Tomo 340 de fecha 23 de Septiembre de 1998.

FUENTES HISTORICAS

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

Ley de Papel Sellado y Timbres, D.L. No.284 del 31 de Enero de 1986 y D.O. No.33, tomo 290 del 19 de Febrero de 1986.

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

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

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

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

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

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

JURISPRUDENCIA

Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia Número 72-T-2002, de fecha 12 de Octubre de 2004.

Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia Número 78-T-2003, de fecha 28 de Junio de 2004, Corte Suprema de Justicia.

Sentencia de Juicio Contencioso Administrativo, con Referencia Número 148-S-02, de fecha 30 de Noviembre de 2004, Corte Suprema de Justicia.

SITIOS WEB

Tributación en la Edad Antigua en www.consejerofiscal.com/default.asp?tabid=74, consultado el 18 de Enero de 2006.

Historia de la Tributación en www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm, consultado el 18 de Enero de 2006.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica en www.pgr.go.cr, consultado el 20 de Julio de 2006.

Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria Costarricense en www.pgr.go.cr, consultado el 2 de Agosto de 2006.

Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo Costarricense en www.pgr.go.cr, consultado el 10 de Agosto de 2006.

Código Tributario Chileno en www.minhda.cl/portada.php., consultado el 7 de Septiembre de 2006.

Circulares del SII de Chile en www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion_tribu.htm., consultado el 10 de Septiembre de 2006.