

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2013
PLAN DE ESTUDIOS 2007



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

**“MEDIOS DE IMPUGNACION EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION
OFICIOSA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**

PRESENTAN:

LILIAN GUADALUPE RIVAS DE RIVERA

BEATRIZ CAROLINA RODRIGUEZ ABREGO

GILBERTO ARTURO HERNANDEZ VASQUEZ

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ
DOCENTE DIRECTOR DEL SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, ABRIL DE 2014

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO
RECTOR

MAESTRA ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO
VICERRECTORA ACADÉMICA

LICENCIADO SALVADOR CASTILLO
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

DOCTORA ANA LETICIA ZABALETA DE AMAYA
SECRETARIA GENERAL

LICENCIADO FRANCISCO CRUZ LETONA
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JULIO OLIVO GRANADINO
DECANO

LICENCIADO DONALDO SOSA PREZA
VICEDECANO

LICENCIADO OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES
SECRETARIO

DOCTORA EVELYN BEATRIZ FARFÁN MATA
DIRECTORA DE LA ESCUELA

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

DEDICATORIAS

A mí amado Dios

A quien más amo en esta vida y por quien existo, quien me ha dado la fortaleza y la capacidad para culminar con éxito cada una de mis metas.

A mis padres

Sres. Maximiliano Rivas Ávalos y Lilian Franco de Rivas, a quienes les dedico este triunfo con amor, como una honra a sus sacrificios.

A mis Hijos

Andy Ernesto Rivera Rivas y Sofía Valeria Rivera Rivas, para quienes quiero ser un ejemplo de superación para sus vidas, los amo con todo mi corazón.

A mi Esposo

Moisés Ever Rivera Rivas, por su comprensión, amor y amistad. Gracias.

A mis amigos y compañeros de tesis:

Beatriz Carolina Rodríguez Abrego, y Gilberto Arturo Hernández Vásquez, a quienes Dios puso en mi camino para compartir este logro.

A mis amigas y compañeras

Yesi y Jeni, por creer en mí, las admiro y las quiero, y a Marisol y Merci gracias por su amistad y compañerismo.

A nuestro querido asesor:

Lic. Samuel Merino González, por brindarme su confianza y apoyo desde el principio de la carrera, para hoy disfrutar este triunfo.

(Lilian Guadalupe Rivas de Rivera)

A Dios todo poderoso.

Porque con su infinita bondad y ayuda nunca me abandono en los momentos más difíciles de mi carrera, me dio las fuerzas para seguir, y asimilar cada adversidad que se me presento.

A mi familia.

A mi querida madre: Ana María Abrego González, y mi abuela: Gregoria González de Abrego, les dedico este triunfo como un tributo a su amor, a su paciencia, y sus sacrificios. A mi amada hija: Ema Montserrat Melgar Rodríguez, que se convirtió en mi motor,

A todos y cada uno de los miembros de mi familia, por estar siempre pendientes de mi; ellos quienes me han apoyado desde el inicio de mi carrera, porque han creído en mí, porque han estado conmigo brindándome su apoyo.

Gracias familia.

A mi grupo de tesis.

A mis compañeros con los cuales pude realizar y enfrentar este último paso de mi carrera, porque juntos compartimos y aprendimos a superar momentos difíciles, pero también con los cuales ahora comparto uno de nuestros más grandes logros.

A nuestro querido asesor de tesis.

Licenciado Samuel Merino, gracias por habernos apoyado y brindado su confianza, para realizar este magnífico proyecto.

(Beatriz Carolina Rodríguez Abrego.)

A Dios omnipotente

Por haberme dado la vida y darme la oportunidad de culminar esta carrera, por ser mi luz y guía en mi vida; gracias por llevarme por este camino pues en mí tú sembraste esta semilla y hoy da su fruto.

A mi familia

A mis padres Ricardo Arturo Hernández y Emma de Jesús Vásquez de Hernández; a mis hermanos Ricardo, Mercy, Claudia y Rafael, a quienes agradezco infinitamente por su amor y apoyo incondicional.
A todos mis tíos, tías, primos, primas, sobrinos y sobrinas, por el ánimo que me dieron.

A mis amados hijos

Elías y Rodrigo, pues ellos son la fuerza que me empujan a la superación; gracias por su comprensión, porque sé que en algún momento les tomé un poco de mi tiempo; por su amor y el apoyo que me han dado, los amo.

A mis amigas y compañeras de tesis:

Lilian Guadalupe Rivas de Rivera y Beatriz Carolina Rodríguez Abrego, por permitirme en formar parte de este proyecto y sobre todo por el amor, esfuerzo y dedicación que le han puesto para culminar esta carrera.
A todos mis amigos y amigas que de una u otra forma me apoyaron.

A nuestro asesor de tesis

Licenciado Samuel Merino, por compartir sus conocimientos, ser nuestro guía y apoyo en este trabajo de graduación.

(Gilberto Arturo Hernández Vásquez)

INDICE

Introducción	i
CAPITULO I CONTENIDO BREVE DEL ANTEPROYECTO	
1.PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.1. Situación problemática	
1.2 Delimitación	3
1.2.1 Teórica – Conceptual	
1.2.3. Espacial	9
1.2.2. Temporal	
1.3. Formulación del problema de investigación	10
1.4. Justificación de la investigación.	
1.5. Objetivos	11
1.5.1. Objetivo General	
1.5.2. Objetivos específicos	
1.6. Sistema de hipótesis	12
1.6.1. Hipótesis General	
1.6.2. Hipótesis Especificas	
1.7. Estrategia metodológica	
1.7.1. Tipo de investigación	
1.7.2. Unidades de análisis	13
1.7.3. Técnicas e instrumentos	
CAPÍTULO II NOCIONES GENERALES DE DERECHO	
TRIBUTARIO	14
2.1. Definición e importancia jurídica de derecho tributario en relación al Derecho financiero.	
2.2. Terminología y principios del derecho tributario	15
2.3. Fuentes y clasificación del derecho tributario	20

2.4 Obligación Tributaria y sus elementos	28
2.5 Sujetos Tributarios	31
2.6. El Tributo: Definición y Características	34
2.6.1. Clases de tributos (Impuestos, tasas y contribuciones especiales)	38
2.7. El Acto Administrativo y clasificación del acto administrativo	43
2.7.1 El Procedimiento Tributario	49
2.7.2. Liquidación Tributaria	
CAPITULO III PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA COMO ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO	51
3.1. Los procedimientos de gestión de la administración tributaria	
3.1.1. Naturaleza y fines del Procedimiento de Gestión.	
3.1.2. El Procedimiento de Recaudación de Impuestos y El Procedimiento de Liquidación Tributaria	52
3.1.2.1. Clases de Liquidación	54
3.2. El procedimiento de liquidación oficiosa de impuestos	56
3.2.1 Definición	
3.2.2 Entes Encargados de La Ejecución del Procedimiento de Liquidación Oficiosa, ´procedimiento y procedencia.	57
3.2.2.1 Bases para La Liquidación de Oficio	62
3.2.3. Liquidación de Corrección de error Aritmético	67
3.2.4 Procedimiento de audiencia y apertura a pruebas	69
3.2.5. Requerimiento especial en caso de liquidación de corrección	72
3.2.6 Firmeza de Las Resoluciones	76

3.3 Determinación Sobre Base Presunta, procedencia	79
3.3.1. Presunciones, definición y clases	81
CAPÍTULO IV NOCIONES GENERALES DE LA IMPUGNACIÓN Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS	83
4.1. Generalidades.	
4.2. La impugnación y sus variantes: los recursos.	84
4.3. El derecho a los recursos o derecho de recurrir	86
4.4. Presupuestos de la impugnación, Fines y clasificación de las vías de impugnación	89
4.5. Características generales de los medios de impugnación	96
4.6. Efectos de los recursos	97
4.7. Recursos: recursos administrativos y su definición	98
4.7.1. Naturaleza Jurídica y Fundamento de Los Recursos Administrativos	102
4.7.2. Características y alcance de Los Recursos Administrativos	103
4.7. 3. Requisitos de Los Recursos Administrativos	106
4.7.4. Principios Generales del Procedimiento Administrativo en Vía de Recurso	109
4.7.5. Los Recursos Administrativos como Presupuesto de La Impugnación Jurisdiccional	112
4.7.6. Efectos de La Interposición del Recurso	
CAPÍTULO V RECURSOS PROCEDENTES ANTE EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE IMPUESTOS	115
5.1. El Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas	
5.1.2. Procedimiento a seguir según La Ley de Organización y	

Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas	116
5.1.3. Plazo para la Apelar, Iniciación, Requisitos y Formas del Recurso.	117
5.1.4. Tramitación, Improcedencia y admisión del Recurso	123
5.1.5. Efectos del Recurso e Informe de La Dirección General de Impuestos Internos	125
5.1.6. Apertura, producción y resolución de Pruebas	127
5.2. El Procedimiento Contencioso – Administrativo	131
5.2.1. El Acto de Liquidación Oficiosa Impugnante ante La Jurisdicción Contenciosa Administrativa	133
5.3. El Proceso Contencioso Administrativo	135
5.3.1. Actos por los cuales no es procedente la Pretensión Contencioso Administrativa	137
5.3.2. Partes en El Proceso	139
5.3.2.1 Representación y Defensa	142
5.4. Interposición de La Demanda	144
5.4.1. Forma y requisitos de La Demanda	146
5.4.2. Admisión del Recurso y Declaratoria de Inadmisibilidad	149
5.4.3. Emplazamiento y apersonamiento de La Administración	150
5.5. Suspensión del Acto Administrativo que se Impugna	151
5.5.1 Procedimiento	154
5.5.1.1 Alegatos	155
5.5.2. Terminación del Procedimiento por Sentencia.	156
5.5.3. Ejecución, forma y notificación de La Sentencia	158
5.6. Amparo, Procedencia y Competencia	160
5.6. 1 Las partes en El Amparo	165
5.6.2 Inicio del Procedimiento	166
5.7. Suspensión del acto reclamado	167

5.7.1 Sobreseimiento en El Amparo	171
5.7.2. Ejecución y efectos de La Sentencia	172
Conclusiones	175
Recomendaciones	178
Bibliografía	180

INTRODUCCIÓN

A continuación se presenta el desarrollo del trabajo de investigación denominado “Medios de Impugnación en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta”; tema que es de vital importancia desde el punto de vista jurídico porque es a partir de los medios de Impugnación de la Liquidación Oficiosa del Impuesto Sobre la Renta que cobra relevancia la situación jurídica de los administrados frente a las vías de impugnación. En el primer capítulo se refiere al contenido del proyecto, el cual refleja la síntesis de la investigación, señalando primeramente lo qué es, la Ubicación del Problema en su contexto histórico, la identificación de la situación problemática, el enunciado y la delimitación. Enseguida se expone la Justificación, considerándola de gran importancia por la utilidad que el trabajo podría presentar a futuras personas interesadas en ampliar sus conocimientos sobre el tema. Se presenta además los Objetivos, tanto generales como específicos, los que servirán de guía en todo el desarrollo de la investigación. Después de lo anterior se continua con lo que es el Marco Normativo Legal, el cual contiene las diferentes leyes que regulan la situación objeto de estudio y que tiene íntimamente relación con la investigación; así como el Marco Teórico Conceptual, que es el apartado donde se señalan los conceptos básicos relacionados al trabajo de investigación y se presenta el sistema de Hipótesis, donde se plantean las generales y las específicas; así como la operacionalización de éstas. Además se señalan los Métodos y Técnicas que se utilizarán en el desarrollo de la investigación.

En el segundo capítulo se desarrolla lo relacionado con las nociones generales del derecho tributario, estableciéndose además la relación con el Derecho financiero así como sus fuentes y clasificación, se menciona también aquellos sujetos de la obligación tributaria, el tributo y sus clases y

como punto final de este capítulo se incluye el acto administrativo, el procedimiento tributario a seguir y la liquidación tributaria.

El tercer capítulo hace énfasis al procedimiento de la Liquidación oficiosa como acto administrativo tributario, estableciendo su naturaleza, sus clases y los procedimientos a seguir en cada uno de los procesos de la liquidación tributaria. Otro punto que se analiza en esta investigación son los entes encargados de la ejecución de la Liquidación oficiosa estableciéndose con ello las bases de la liquidación oficiosa y el tipo de presunciones que existen en materia tributaria.

El cuarto capítulo menciona las nociones generales de la impugnación y recursos administrativos, estableciéndose sus generalidades, sus variantes, su definición, características, efectos de los recursos, los requisitos y los principios generales del procedimiento en materia administrativa y tributaria. El último capítulo trata de los recursos procedentes ante el procedimiento de la liquidación oficiosa de impuestos, de los cuales en primer lugar están el recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas, estableciéndose todo lo relacionado con el procedimiento a seguir, los plazos, y la tramitación del recurso, en segundo lugar está el procedimiento contencioso administrativo, del cual se hace referencia el acto de la Liquidación oficiosa impugnable, en tercer lugar está el proceso contencioso administrativo, mencionándose los actos por los cuales no es procedente el proceso, las partes en el proceso, la interposición de la demanda, así como la terminación del proceso por sentencia, los efectos de la sentencia y la ejecución de la misma. Como último punto están las conclusiones y recomendaciones que se deben de seguir cuando se ha realizado la Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la renta y los medios de impugnación.

CAPITULO I

CONTENIDO BREVE DEL ANTEPROYECTO

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 Situación problemática.

Todo acto que realice una persona, no está exento de tener un error o errores, por lo tanto, en el ámbito jurídico cabe la posibilidad, que a raíz de esto surjan los medios de impugnación como un conjunto de instrumentos jurídicos encargados de corregir y fiscalizar los actos que realiza una persona investida de cierto grado de autoridad y durante los últimos años, el Sistema Impositivo Salvadoreño ha estado sujeto a un proceso de reforma a fin de simplificar la recaudación y de optimizar la eficiencia, realizando actos como lo son la Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta, debido a que los ingresos por impuestos percibidos por el Estado en concepto de impuestos internos han sido reducidos a dos grandes fuentes: Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Servicios, no obstante, existen otros tipos de impuestos internos, como lo son el Impuesto a la Transferencia de Bienes raíces, el Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas o Endulzadas y el Impuesto sobre las Bebidas Alcohólicas Nacionales o Extranjeras. Por otro lado, la legislación tributaria salvadoreña también comprende los impuestos externos, como fuente de ingreso del Estado, pero no cabe duda que en el sistema tributario salvadoreño existen dos grandes impuestos que producen el mayor aporte fiscal y uno de ellos es el Impuesto sobre la Renta que de aquí en adelante se denominara ISR, impuesto que se desarrollara en todo el proyecto de investigación. Por lo que si se evade este impuesto implica que existiría una disminución en la percepción de impuesto

por parte del Estado es por ello que la Administración Tributaria está facultada para realizar su Liquidación de manera oficiosa. En cuanto a la liquidación oficiosa de un impuesto, lo constituye el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible; la cual surge de un procedimiento encaminado a la determinación final del impuesto adeudado por un contribuyente, y comprende la individualización del sujeto obligado, el tipo de tributo a pagar y el período que comprende, así como la relación de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan, satisfechos los requisitos que versan sobre la impugnación en vía administrativa o judicial, teoría que coincide con lo que en doctrina se considera Acto de Liquidación, y es que el profesor José María Lago Montero se refiriere al acto de liquidación de la siguiente manera “que éste consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible.”¹

Las Leyes que regulan la Liquidación Oficiosa, del Impuesto sobre la Renta, son la Ley del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con la primera Ley promulgada el 19 de mayo de 1915, por la Asamblea Nacional Legislativa, primera Ley de la materia que fue publicada en el Diario Oficial del 22 del mismo mes, y el Código Tributario, leyes que establecen las distintas bases que utiliza la Administración Tributaria para liquidar de oficio el Impuesto correspondiente, y que ayudan a ésta a determinar el hecho generador realizado por el contribuyente y consecuentemente, la carga tributaria respectiva. Dichas bases son empleadas ante diferentes supuestos, con el objeto de dar cumplimiento a diferentes obligaciones. El artículo 184 del

¹ Amatucci Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Primera Edición, Editorial Temis, S.A, tomo 11, p. 388.

Código Tributario dispone que la liquidación de oficio pueda realizarse a opción de la Administración Tributaria.²

Con lo establecido en las leyes tributarias en relación a la Liquidación oficiosa del ISR es indispensable conocer cuáles son los efectos jurídicos y la importancia de cumplir efectivamente con lo estipulado en materia de impuestos, por lo que con esta investigación se buscara facilitar a los contribuyentes o sujetos de la Obligación Tributaria la aplicación de la LISR y a la vez permitirá saber cuáles son los medios con los que cuenta ante cualquier resolución que emita la Administración Tributaria ante su disconformidad con el contenido de lo resuelto.

1.3 Delimitación

1.2.1 Teórica – Conceptual

La presente investigación tiene por objeto los medios de Impugnación en el Procedimiento de la Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta lo que le permitirá al sujeto pasivo de la obligación Tributaria saber cuáles son los medios de impugnación ante su disconformidad de lo resuelto por la Administración Tributaria.

Para el desarrollo de la presente investigación se deben conocer algunos términos que son propios del tema del Procedimiento de la Liquidación Oficios específicamente en relación al Impuesto sobre la Renta. Dicha consideración conceptual contribuirá a una mejor comprensión y

² CODIGO TRIBUTARIO, D.L.N° 230 del catorce de diciembre del dos mil, D.O.N° 241, Tomo 349, del veintidós de diciembre del dos mil.

entendimiento del objeto de estudio a lo largo de toda la investigación. Los términos a conocer son los siguientes:

1) Impuesto: Es un gravamen que el Estado impone sobre las economías particulares, sin ofrecerles individualmente un servicio en el momento en que requiere de ellos el pago del impuesto o “la cantidad de dinero que el Estado exige de las economías privadas, en uso de su poder coercitivo, sin proporcionarle al contribuyente, en el momento del pago, un servicio o prestación individual y destinada a financiar los egresos del Estado.”³

2) 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.”⁴Según la doctrina podemos entender por Procedimiento de Liquidación “La serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”.⁵

3) Hecho Generador: Villegas, define al Hecho Generador como "el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado tiempo y lugar, con respecto a una persona, da pie a que el estado pretenda un tributo".⁶ Por su parte, Amílcar Araujo Falcao, la define

³ Linqui Velásquez Antonio, Análisis de los Sujetos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, p.5

⁴ Queralt, Juan Martín, et al, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Novena Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1998, p. 96.

⁵ 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.

⁶ Villegas, Héctor B. "Finanza y Derecho Financiero". 2a. Edición. P. 242

como el hecho o conjunto de hechos al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo.⁷

Saínez de Bujanda. Para este autor, el "Hecho Imponible" (cómo él le llama), es el presupuesto de hecho, es decir, el supuesto fáctico que hipotéticamente la norma prevé para que, al realizarse, la obligación surja; Agrega además, que el análisis del hecho imponible o generador, tiene una misión importante: la de completar el estudio del nacimiento de la obligación tributaria, dando sustantividad teórica al elemento fáctico que genera para explicar, desde ese punto de partida, toda la problemática de la obligación tributaria.⁸

4) Autoliquidación: 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”⁹.

5) 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. También pueden obtenerse a tales efectos, datos de las propias declaraciones juradas presentadas con anterioridad por

⁷ Araujo Falcoa, Amilcar. "El Hecho Generador de la obligación tributaria", p. 58.

⁸ Saínez de Bujanda. "Hacienda y Derecho" Vol. IV. Pp. 263 y ss.

⁹ Alemán Bolaños, Víctor David "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 de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, El Salvador, p.14.

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.¹⁰

6) Base del Impuesto: En la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, o dicho en otras palabras, es lo que queda sujeto a impuesto después de las exenciones y deducciones permitidas por la Ley.

7) Tasa del Impuesto: Es el monto del impuesto por unidad base del mismo.

8) Impuesto Proporcional: La imposición es proporcional cuando la tasa del impuesto es un porcentaje constante aplicable a la base del mismo.

9) Impuesto Regresivo: Existe imposición regresiva cuando la tasa del impuesto disminuye a medida que la base del impuesto aumenta.

10) Impuesto Progresivo: Hay imposición progresiva cuando la tasa del impuesto aumenta a medida que la base del mismo también aumenta.

11) 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

¹⁰ Martín, José María "Derecho Tributario Procesal", Segunda Edición, 1987. p. 59.

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.

12) Renta Bruta: Es el total de los ingresos que por las diversas actividades que efectúa percibe el contribuyente, o sea que aquella que se considera sin deducción alguna. Según nuestra Ley, la Renta Bruta se determina “sumando los productos totales de las distintas fuentes de ingresos incluyendo los salarios, sueldos u otras remuneraciones o compensaciones por servicios personales, y los provenientes del ejercicio de profesiones u oficios; actividades agrícolas, industriales y comerciales utilización o explotación de bienes muebles o inmuebles; alquileres, intereses, dividendos o participaciones; compra-ventas, permutas o transacciones de cualquier clase y ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen”.

13) Renta Neta: Es la diferencia que resulta de restar de la bruta los gastos necesarios para la producción de la renta y los gastos de conservación de la fuente. Entendiendo por gastos de conservación de una fuente de renta, aquellos que se erogan necesariamente para mantenerla en condiciones de trabajo, servicios o producción, sin que adquiera aumento de valor por razón de las mejoras hechas; y por gastos de producción, las demás erogaciones indispensables para obtener los productos, es decir, los que necesariamente haya que hacer antes de percibir la ganancia y no los que se hagan con posteridad a su obtención motivados por el empleo o destino que se dé a la renta después de percibida. Según su concepto doctrinario: Es la ganancia

efectiva obtenida por las personas naturales o jurídicas. La renta neta está constituida por la renta bruta menos los gastos necesarios para producirla.

14) Renta obtenida: Se entiende por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como: a) Del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales.

15) Renta imponible: Es aquella que se grava con impuesto o tributo, y la cual, de conformidad con nuestro ordenamiento legal, se obtiene restándole a la renta neta las deducciones autorizadas por la Ley.¹¹

16) Sujeto activo: El sujeto Activo de la relación tributaria es el Estado, y a él le corresponden los derechos inherentes a su calidad de acreedor de las sumas debidas por el tributo, más debemos tener en cuenta que no siempre, es el beneficiado último, con el crédito correspondiente al tributo, sino que figura como parte en la relación jurídica tributaria, tiene obligaciones que la misma ley le impone.

17) Sujeto pasivo: Es toda persona natural o jurídica, que según la ley está obligada para con el Estado, a satisfacer un tributo y cumplir con los demás deberes accesorios, o sea, la persona que tienen que cumplir las obligaciones señaladas por la ley.

18) Impugnación: Como señala Carnelutti, la impugnación de los actos procesales y, fundamentalmente, de las resoluciones judiciales es una de las instituciones más complejas con las que ha de enfrentarse nuestra ciencia. Y

¹¹ Mendoza Roberto Antonio, Algunas Consideraciones Técnico - Jurídicas acerca de la Ley de Impuestos sobre la Renta, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, p5

lo es porque históricamente los recursos respondieron más a razones políticas que jurídicas, lo cual trae un cierto lastre de preconcepciones; porque en la actualidad su número, especies y caracteres depende de circunstancias contingentes, locales y temporales como la organización de los tribunales, el desarrollo de la doctrina procesal y el equilibrio que en cada país se haya querido lograr establecer entre la justicia y la seguridad jurídica.¹² Concepto que es de vital importancia para el tema partiendo de la idea que los medios de impugnación son el objeto de análisis en el procedimiento de la liquidación oficiosa del Impuesto sobre la renta. La impugnación como acción y efecto de impugnar, significa la facultad procesal para refutar una resolución o sentencia judicial cuando se estima que adolece de errores, dirigida a provocar su revisión.¹³

19) Base Mixta: De acuerdo al Código Tributario se considera que es la más justa y equitativa de las bases anteriores, ya que es el resultado de la aplicación de la base cierta y la presuntiva, a este efecto la administración tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.¹⁴

1.2.2. Espacial

Por ser parte del objeto de estudio los medios de impugnación en el procedimiento de la liquidación oficiosa del Impuesto sobre la Renta, se hace

¹² CARNELUTTI, Francesco, Sistema de derecho Procesal Civil, traducido, Niceto Alcala Zamora y Castillo y Santiago Sentis Melendo, Uteha, Buenos Aires, 1994 tomo III, p. 504.

¹³ RODRIGUEZ BARILLAS A. Apelación Especial, Editorial Rukemikl, primera edición Guatemala, P. 71.

¹⁴ Cañenguez Montano, Saúl, "Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador", Editorial Universidad de El Salvador, San Salvador, p.81.

necesario establecer un espacio geográfico dentro del cual se efectuara y se estudiara los medios de impugnación, la delimitación espacial se extiende a todo el territorio de la República de El Salvador, debido a que este es un tema que compete a la población en general y en especial a los sujetos obligados ante la Administración Tributaria.

1.2.3. Temporal

Se estudiará los medios de impugnación en el procedimiento de la Liquidación oficiosa de Impuesto sobre a partir de la promulgación de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1.3. Formulación del problema de investigación

¿Cuáles son los medios de impugnación con que cuenta el Sujeto obligado en la relación jurídica - tributaria ante el procedimiento de la Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta?

1.4. Justificación de la investigación.

A través de la aplicación de la Leyes Tributarias es que se deriva el procedimiento de la Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta, procedimiento que es de vital importancia para la realización de la investigación y es que hasta la fecha existen estudios de la liquidación oficiosa del impuesto sobre la Renta e IVA, pero no existe un estudio sobre la los medios impugnativos de la Liquidación oficiosa especifica en el Impuesto sobre la Renta. Los beneficios que se buscan aportar a los sujetos de retención y los que se exceptúan, con la investigación es orientar a la población a que conozcan de forma clara y precisa la aplicación de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, y los medios de impugnación con los que cuenta ante la Liquidación oficiosa por parte de la Administración Tributaria.

El principal objeto de estudio serán los medios impugnativos contemplados en las leyes tributarias en relación a la Liquidación oficiosa del Impuesto sobre la Renta y la importancia de la investigación se encuentra en la susceptibilidad de ocurrencia en la vulneración del derecho de defensa que le asiste a un sujeto pasivo cuando la Administración Tributaria ha realiza un Procedimiento de Liquidación Oficiosa que le perjudica. La utilidad de la investigación consistirá en brindar al contribuyente el conocimiento acerca del manejo de los medios impugnativos a los que tiene derecho a utilizar en el momento que sea sancionado por habersele acreditado un incumplimiento y por ende se ha iniciado con el procedimiento de la Liquidación oficiosa del Impuesto sobre la Renta encargándose de este procedimiento la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente.

1.6. OBJETIVOS

1.6.1. Objetivo General:

Conocer los Medios Impugnativos que están contenidos en el cuerpo jurídico normativo Tributario los cuales sirven como medio de defensa ante el procedimiento de liquidación oficiosa del Impuesto sobre la Renta.

1.6.2. Objetivos Específicos:

Llevar a cabo un análisis de los alcances y límites que tienen los medios impugnativos en el cuerpo Jurídico Normativo de las Leyes Tributarias en relación a la Liquidación Oficiosa de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Identificar la importancia, utilidad y objeto de los medios de impugnación en el Procedimiento de la Liquidación oficiosa del Impuesto sobre la Renta.

1.7. SISTEMA DE HIPÓTESIS

1.7.1. Hipótesis General

En qué medida son eficientes los medios de impugnación que están establecidos en el cuerpo jurídico normativo ante los procedimientos de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta.

1.7.2. Hipótesis Específicas

En qué medida los medios impugnativos benefician al Sujeto Pasivo frente a un Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta

En qué medida el Sujeto obligado tributariamente tiene conocimiento de la existencia de Medios Impugnativos cuando se les sanciona con un procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta.

1.8. Estrategia metodológica

1.8.1. Tipo de investigación

El tipo de investigación que se realizará será documental puesto que para su desarrollo se hará uso de leyes, textos, artículos y material bibliográfico que tengan relación con los medios de impugnación y el procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta y cuál es la causa que conlleva a esta sanción por parte de la Administración Tributaria; de igual manera la finalidad del estudio será un análisis ya que los resultados y

conocimientos obtenidos se utilizaran para determinar la eficiencia de los medios de impugnación en el Procedimiento de la Liquidación oficiosa como sanción al Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria.

La investigación cubrirá los siguientes niveles:

Descriptivo: se expondrán detalladamente los elementos que sirven de asidero legal o doctrinal para desarrollar el problema planteado.

Explicativo: aquí se determinaran y definirán los componentes y la evolución que ha tenido la problemática objeto de la investigación, con la finalidad de investigar posibles respuestas a las hipótesis planteadas.

Predictivo: Se señalaran las recomendaciones o medidas de solución de la problemática planteada para posteriormente brindar conclusiones específicas sobre el tema expuesto.

1.8.2. Unidades de análisis

- Muestra

El tipo de muestra que se va a emplear en la elaboración de la investigación de los Medios de Impugnación en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta es no probabilística intencional o selectivo, dado que se ha seleccionado a un grupo específico de la población que en nuestro caso será el municipio de San Salvador, por el hecho de que está dirigido a la población en general.

1.8.3. Técnicas e instrumentos

Las técnicas son el procedimiento o medio para recolectar datos para la investigación, por lo que utilizaremos será bibliográfica.

CAPÍTULO II

NOCIONES GENERALES DE DERECHO TRIBUTARIO.

2.1. Definición e importancia jurídica de derecho tributario en relación al Derecho financiero.

Dentro de las definiciones de Derecho Tributario que más nos parecen acertadas, florecen las siguientes: Calvo Ortega lo define como “un conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención de ingresos por parte de los entes públicos por medio del tributo”¹⁵. Por su parte Giuliani Fonrouge lo define como la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y las que suscitan entre estos últimos¹⁶. El Derecho Tributario es una de las partes en que científicamente se divide el Derecho Financiero. De tal manera que si el Derecho Tributario regula la obtención de ingresos, el Derecho Financiero se ocupa de disciplinar la conexión entre los ingresos obtenidos y los gastos que deben ser satisfechos por el Estado. La enorme importancia adquirida por el estudio doctrinal de los tributos y la paralela falta de atención que se ha prestado a los otros tres institutos (Deuda pública, Monopolios y Patrimonio¹⁷, se debe principalmente, a las siguientes razones:

1. El tributo, como obligación que proviene de la ley, incide patrimonialmente en el contribuyente, independiente de su voluntad.
2. Las prestaciones tributarias son los ingresos públicos ordinarios de mayor cuantía en la actualidad.

¹⁵ CALVO ORTEGA, R. “Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario, parte general”. 8° edición, Civitas Ediciones S.L., Madrid, 2004. P. 47.

¹⁶ GIULIANI FONROUGE, C. “Derecho Financiero”. obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, VI I, 6° edición, ediciones De Palma, Buenos Aires. 1997. P. 43.

¹⁷ Cuya aplicación también es susceptible de determinar derechos económicos.

3. La aplicación de los tributos produce efectos directos en el patrimonio de los contribuyentes.
4. Las sanciones tributarias han ganado relevancia debido a la creciente comprobación e inspección administrativa.
5. Las garantías a favor de las Administraciones Públicas han ido en aumento. Por ejemplo, con la creación de figuras como el sustituto, el responsable y los obligados a dar información. Estos fenómenos, entre otros, explican el por qué el Derecho Tributario se ha convertido en el buque insignia del Derecho Financiero, pero sin agotar su contenido claro está.

2.2. Terminología y principios del derecho tributario.

En cuanto a la terminología, no hay uniformidad al respecto. La doctrina italiana, española y brasileña, usan la denominación Derecho Tributario. Los alemanes le dicen Derecho Impositivo. La doctrina francesa, argentina y mexicana prefiere la expresión Derecho Fiscal, así también la doctrina anglosajona,¹⁸ aunque a esta denominación se le objeta que abarca a toda la actividad del Fisco (Derecho Financiero) y no solamente a la de carácter tributario. En el transcurso de esta investigación se utilizarán como sinónimos las expresiones Derecho Tributario y Derecho Fiscal, a pesar de que nos parece más correcta la primera de ellas. Los principios del Derecho Tributario, que nutren la producción de sus normas y su aplicación, son numerosos. Atendiendo a su fuente, la doctrina los divide en principios constitucionales y legales¹⁹. Los principios del Derecho (entre ellos los

¹⁸ Quienes la llaman “Fiscal Law”.

¹⁹ La diferencia entre ellos radica, en que mientras los principios constitucionales vinculan al legislador ordinario, y su incumplimiento origina la inconstitucionalidad de la norma que sea;

Tributarios) “siempre tratan de algo normativo, de preceptos del deber ser que sé que formulan en orden a la realización de determinados objetivos”²⁰ Debido a ello, los principios del Derecho Tributario son utilizados para la integración e interpretación del Ordenamiento Tributario²¹.

a) Principios Constitucionales del Derecho Tributario. Luis María Cazorla Prieto²², define los principios constitucionales como “las directrices generales que, incluidos en la Constitución y con valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate”. Los principios constitucionales, son los siguientes:

Principio de Legalidad. Unos de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido por reserva de ley²³. Por otra parte, es doctrina admitida, que la creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo y que no es lícito, desde el punto de vista constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravados por la ley. Así lo establece el Art. 231 inc. 1º Cn., que dice “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público.”

Principio de Igualdad. El principio de igualdad tributaria ha sido definido como la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos

los principios legales no establecen la vinculación antes mencionada, debido a la menor jerarquía de los mismos, pero siempre son respetados por el legislador ordinario, siempre y cuando sean reconocidos en las leyes ordinarias.

²⁰ NEUMARK, Fritz. “Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales”, Madrid, 1994, P. 24.

²¹ El Art. 8 C. T. ratifica lo dicho anteriormente, al decir que “A los casos que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes tributarias específicas, se aplicarán supletoriamente los Principios Materiales y Formales del Derecho Tributario, y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines”

²² En su obra “Los principios constitucionales financieros en el nuevo orden jurídico”. Dirección General de lo Contencioso del Estado, Instituto de Estudios Fiscales s.a (España).

²³ En El Salvador, el Art. 8 Cn., dispone que “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe”

que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes. Por lo que al analizar este principio se puede decir, es un principio tipo especial de la igualdad ante la ley recogida normalmente en las Constituciones de varios países del mundo y concretamente en el Art. 3 de nuestra Ley Fundamental²⁴. El maestro español Juan Martín Queralt, en “Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional”, nos explica que “lo que prohíbe el principio de igualdad jurídica es la discriminación, es decir, que la desigualdad del tratamiento legal sea injustificado por no ser razonable”.

Principio de Capacidad Económica. Algunos autores de la ciencia económica o jurídica también denominan a este principio: principio de capacidad de pago o capacidad contributiva. Siempre se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de una Administración Pública. Para Calvo Ortega la capacidad económica es una “situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas”²⁵. Para mayor comprensión, un propietario, un consumidor, un profesional o un trabajador, están en situaciones de capacidad económica en relación con obligaciones (tributos) exigidos precisamente por la propiedad de bienes, el consumo de productos, la obtención de un beneficio profesional o el rendimiento del trabajo por cuenta ajena, respectivamente. Sigue diciendo Calvo Ortega: “tiene capacidad económica el titular de una situación patrimonial concreta y suficiente frente a la obligación tributaria que se derive de esa misma situación”. En El Salvador, Álvaro Magaña, menciona que “la fórmula equivalente a la expresión “relación equitativa”, de nuestras últimas

²⁴ Que literalmente dice: “Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión. No se reconocen empleos ni privilegios hereditarios”.

²⁵ Ob. Cit. Calvo Ortega. R. P. 52.

tres Constituciones fue recogida inicialmente en ocho Constituciones sucesivas, desde 1841 hasta 1886 y, era, con “la debida proporción” por lo que, en casi todas las del siglo pasado (excepto la primera de 1824), esa fue la formulación hasta que en 1939 se convirtió en “relación equitativa y justa” y finalmente en 1950, se adopta el texto vigente, que igual a los anteriores constituye una clara referencia al principio de “capacidad económica” que como nos recuerda en su Curso Juan Martín Queralt y los otros profesores españoles, viene desde Bayona en 1807 y de ahí llega hasta este momento de la historia “la proporción a los haberes”, que en España pasa de “haberes” a “capacidad contributiva” o “capacidad económica” que no es más que el principio material de justicia en el ámbito tributario”²⁶.

Principio de Progresividad. Pérez Royo, lo define como aquella característica de un sistema tributario según la cual “a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza”. Es decir, “Los que tienen más, contribuyen en proporción superior a los que tienen menos”. Con respecto al desarrollo de este principio en nuestras Constituciones, Álvaro Magaña señala, que la expresión “en relación equitativa” de nuestro art. 131 N° 6° de la Constitución²⁷, fue un paso en la orientación del sistema tributario a la progresividad cuando sustituye los términos empleados por las primeras Constituciones nuestras del siglo XIX o sea: “con la debida proporción”, muy parecida a la de las primeras Constituciones españolas que era: “en proporción de sus haberes”, que podía considerarse como un criterio proporcional”²⁸.

²⁶ MAGAÑA, Álvaro. “Constitucionalización del Principio de Reserva de Ley Tributaria en el Salvador”. Publicaciones Especiales de la Corte Suprema de Justicia. Departamento de Publicaciones. San Salvador, 1993. P. 56.

²⁷ Que literalmente dice: “Corresponde a la Asamblea Legislativa:... 6°.- Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias...”

²⁸ Ob. Cit. MAGAÑA, Álvaro. Pp. 69 y ss.

Principio de Generalidad. Este principio supone que todos los sujetos de derecho están sometidos al poder tributario y que no se pueden establecer exoneraciones individuales o de grupo (a personas físicas o jurídicas) que no estén justificadas por el propio ordenamiento y concretamente por la Constitución misma. El Profesor Fernando Sainz de Bujanda, en sus “Lecciones de Derecho Financiero”, conceptualizó este principio así: “El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas”²⁹. El principio de generalidad, “es por una parte, una reacción contra privilegios históricos que declaraban exentas a personas y clases determinadas y, por otro lado, una manifestación concreta del más amplio de igualdad ante la ley; en nuestro caso, ante la ley fiscal”³⁰. Es esta característica subjetiva la que diferencia el principio de generalidad tributaria del de capacidad económica; aquél responde a la pregunta a quién se grava y éste a cómo se grava. Con respecto a la proximidad y relación con el principio de igualdad, el principio de generalidad puede formularse de la siguiente forma: todos deben soportar las cargas tributarias. El principio de igualdad añade: todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado. Esto es, “que el principio de igualdad se proyecta a través de las exigencias del principio de generalidad”³¹.

b) Principios Legales del Derecho Tributario. Debido a la cantidad numerosa de principios legales del Derecho Tributario, solo se desarrolla por ejemplo, el principio de autotutela (protección del crédito tributario) ha sido establecido en las leyes ordinarias y mantenido por su necesidad por el poder legislativo y lo mismo puede decirse de los que afectan más directamente al

²⁹ SAINZ DE BUJANDA. F “Lecciones de Derecho Financiero”. 10^o ed., Publicada por la Universidad Complutense, Madrid, 1993.

³⁰ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. P. 50

³¹ Ob. Cit. MAGAÑA, Álvaro p. 63.

contribuyente: subsidiariedad de la responsabilidad, indisponibilidad de las situaciones subjetivas, carga de la prueba, etc. El cual es en teoría el principal principio del derecho tributario.

2.3. Fuentes y clasificación del Derecho Tributario.

Se debe entender la locución fuentes del Derecho en el sentido de “los distintos modos de manifestación del Derecho Positivo, o si se quiere, de las normas jurídicas enfocadas con relación a su origen”³². Los autores coinciden en enumerar como fuentes del Derecho Tributario: la Ley, los Tratados Internacionales y los reglamentos. Otros incluyen la Constitución, la costumbre y los principios generales del Derecho. Muy pocos mencionan a la jurisprudencia y la doctrina. En esta investigación se desarrollarán las fuentes del Ordenamiento Tributario con base en lo establecido en el Art. 5 C. T., que reza así: “Constituyen fuentes del ordenamiento tributario: a) Las disposiciones constitucionales; b) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley; c) Los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo; y, d) La Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias. Supletoriamente constituirán fuentes del ordenamiento jurídico tributario, la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Se entiende por doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en

³² TORRÉ, Abelardo. “Introducción al Derecho”. 7° edición. Editorial Perrot. Buenos Aires, (s/f). Pp. 277 y ss.

contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes”. Desglosando el artículo anterior colegimos como fuentes del Derecho Tributario las siguientes:

a) La Constitución: como norma jurídica fundamental del sistema jurídico salvadoreño, reviste su importancia como medio creador de normas tributarias; no solamente al contemplar los principios generales básicos y disposiciones sobre la materia tributaria, sino también al organizar un sistema de control judicial de constitucionalidad de las leyes³³. Ejemplos de los principios del Derecho, acogidos en la Constitución, con respecto a la actividad tributaria son: el principio de igualdad³⁴ y el principio de legalidad tributaria³⁵.

b) La Ley: la fuente inmediata de mayor importancia en el Derecho Tributario, indudablemente, es la Ley. En nuestro país “nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe” (Art. 8 Cn), y aplicando el concepto a la materia tributaria, significa que sin aquella no podrían existir los tributos³⁶.

c) Los Tratados y las Convenciones Internacionales que tengan fuerza de ley: los tratados que tengan rango de ley desde el momento en que entran en vigencia, ésta es la tesis sostenida en la exposición de motivos de nuestra Constitución vigente, plasmado además en el Art. 144 Cn³⁷.

³³ Así lo señala Giuliani Fonrouge en su obra ya citada, Pp. 81.

³⁴ Contenido en el Art. 3 de la Constitución.

³⁵ Art. 231 de la Constitución, que literalmente dice: “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público. Los templos y sus dependencias destinadas inmediata y directamente al servicio religioso, estarán exentos de impuestos sobre inmuebles”.

³⁶ Entre las leyes tributarias vigentes actualmente en nuestro Ordenamiento Jurídico, citaremos el Código Tributario, la Ley de Impuesto sobre la Renta, la Ley de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces, Lay Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios, etc.

³⁷ Que dice: “Los tratados internacionales celebrados por El Salvador con otros estados o con organismos internacionales, constituyen leyes de la República al entrar en vigencia,

d) Los reglamentos de aplicación que dicte el Órgano Ejecutivo: los reglamentos de aplicación son los que se dictan con el objeto de hacer posible la ejecución de la ley, detallando lo que ella regula, desarrollándola, complementándola y asegurando su cumplimiento. Debido a que los reglamentos ocupan una posición de subordinación con respecto a la ley, parte de la doctrina estima que la única fuente originaria en el Derecho Tributario es la Ley misma. Si bien es cierto – en nuestra opinión – la Ley es la fuente inmediata más importante, no por ello puede desconocerse el valor propio de otras fuentes, como el reglamento, en la medida o en el ámbito de su influencia³⁸.

e) La Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias: entiéndase el vocablo jurisprudencia como el “conjunto de sentencias o fallos dictados por los Jueces u órganos jurisdiccionales, resultantes de la aplicación del Derecho Positivo”³⁹. Para el caso en cuestión, la jurisprudencia debe ser emitida por la Sala de lo Constitucional, en los procesos de Constitucionalidad de las leyes tributarias.

f) Supletoriamente, la doctrina legal emitida por los siguientes órganos: Sala de lo Constitucional en los procesos de Amparo; sala de lo Contencioso – Administrativo y Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas⁴⁰.

conforme a las disposiciones del mismo tratado y de esta Constitución. La ley no podrá modificar o derogar lo acordado en un tratado vigente para El Salvador. En caso de conflicto entre el tratado y la ley, prevalecerá el tratado”.

³⁸ Ejemplos de reglamentos de ejecución en materia tributaria son los siguientes: Reglamento de aplicación del Código Tributario, Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Reglamento de la Ley del IVA, etc.

³⁹ Ob. Cit. TORRÉ, Abelardo. P. 324.

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

Así como el Derecho Financiero es unitario, lo es también su rama principal: el Derecho Tributario, no obstante, buena parte de la doctrina fracciona la disciplina objeto de análisis, efectuando una primera separación entre un pretendido Derecho Tributario Material o Sustancial, y otras ramas, como el Derecho Tributario Internacional, Derecho Tributario Procesal, Derecho Tributario Penal, etc.⁴¹ Existe otra división famosa en lo que cabe al Derecho Tributario, la cual lo secciona en Derecho Tributario Material y Derecho Tributario Formal o Administrativo. Tal división ha sido acogida por la doctrina germánica, española y latinoamericana, y admitida y desarrollada en este apartado. Conviene ahora hablar sobre el Derecho Tributario Material, en éste se contienen “los aspectos sustanciales”⁴² de la relación jurídica existente entre el Estado y los sujetos pasivos, es decir los contribuyentes. El Derecho Tributario Material tiene como función regular la relación antes dicha y estudia básicamente el hecho imponible y sus consecuencias jurídicas, además éste establece los sujetos tributarios (activo, pasivo y quienes pueden ser obligados al pago); y las circunstancias objetivas o subjetivas de las exenciones y beneficios tributarios. La relación fundamental del Derecho Tributario consiste en el vínculo obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo, y un sujeto pasivo que está obligado al pago. La relación jurídica tributaria puede verse desde dos perspectivas: una amplia y otra estricta; la primera comprende aquellos vínculos jurídicos que producen la aplicación de la norma jurídica tributaria entre el Gobierno, ya sea estatal (central) o local; la segunda perspectiva comprende única y exclusivamente lo relacionado con el crédito (del ente público) y la deuda tributaria (del sujeto obligado al pago). Esta relación tiene

⁴¹ A nuestro parecer, esta escisión es errónea, puesto que el Derecho Tributario debe ser concebido orgánicamente, sin negar por ello, que éste contiene diversas facetas vinculadas con otras ramas del Derecho.

⁴² VILLEGAS, Héctor B. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. 8º Ed., Editorial Tecnos, Grupo Anaya S. A., Madrid, 2004. P. 317

como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. Esta relación representa un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación y la otra (deudor) que tiene la obligación de deber efectuar la prestación de dar, hacer, no hacer o de tolerar y en una forma muy amplia las llamamos relaciones jurídicas fiscales y, en una forma más restringida, relaciones jurídicas tributarias”⁴³.

La relación tributaria amplia comprende entonces: la obligación tributaria, las obligaciones de carácter patrimonial reguladas por las leyes tributarias y que no producen ingresos tributarios⁴⁴ y los derechos y deberes derivados del ordenamiento financiero, los cuales carecen de contenido patrimonial.

Tal relación jurídica puede definirse, según Héctor B. Villegas en dos sentidos; por una parte, “como la vinculación dada por la norma jurídica entre una circunstancia condicionante y una consecuencia jurídica, siendo la primera la realización de un hecho imponible y la segunda la obligación al pago del impuesto”⁴⁵; y por otra “como la vinculación establecida por esa norma jurídica entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación del sujeto pasivo. Tanto el primer elemento como el segundo forman parte de la consecuencia jurídica del hecho imponible”.

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

⁴³ DE LA GARZA, S. “Derecho Financiero Mexicano”. 19° edición. Editorial Porrúa, México, 2001. p. 451.

⁴⁴ KURI DE MENDOZA, S. y otros. “Manual de Derecho Financiero”. 1° edición. Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial. San Salvador, 1993. p. 36.

⁴⁵ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. p. 319.

prestación”⁴⁶. La relación Jurídica Tributaria es pues, el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor Tributario, o una entidad pública, que en virtud de una ley posee este derecho, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente (generador de esos supuesto legales) o los responsables (aquellos que sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación atribuida a este). Este vínculo Jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al cumplirse los presupuestos hipotéticamente encuadrados en la Ley. La relación jurídica tributaria tiene las siguientes características:

1. Es una relación o vínculo obligacional “ex lege”⁴⁷: esto porque no surge una pretensión de la administración al tributo y de manera correspondiente una obligación para el particular, si una ley, en el sentido material y no formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponde la pretensión y la obligación y la medida de ésta; en principio significa la existencia de un conjunto de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de éstas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde. Es claro que la fuente inmediata de este vínculo obligacional es la ley.⁴⁸.

2. Es una relación de derecho y poder: para la teoría de la relación tributaria como relación de poder sostenida por parte de la doctrina germánica clásica la relación existente entre el Estado y los particulares no es una relación de Derecho, sino una relación entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder; este planteamiento en el ámbito doctrinal, llevó a excesos en la práctica, por lo que fue reemplazada por otra que abogaba por una igualdad

⁴⁶ CARTOLÍN PASTOR, H. La relación Jurídico - Tributaria.

http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/relacion_juridico.doc. Cf. Pp. 1. Consultada el 06 de febrero del dos mil catorce a las 8:15 hrs.

⁴⁷ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A. “Lecciones de Derecho Tributario”. 7° edición, Editorial ECAFSA, México, 2001. Pp. 215 - 218

⁴⁸ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. Cf. Pp. 1 y ss.

en las relaciones entre el fisco y contribuyentes equiparándola en su contenido a las relaciones de Derecho Privado. Sin embargo, esta paridad jurídica entre el acreedor y deudor pertenece sólo al deber ser pues no responde a la realidad tributaria⁴⁹.

3. Es una Relación Simple y no Compleja: este punto representa una propuesta controversial que más adelante se desarrolla en este mismo apartado.

4. Es una relación central alrededor de la cual existen las demás relaciones: demostrada la relación central, ésta se convierte en una relación central ante la cual giran las otras relaciones jurídico-tributarias como relaciones sustantivas de carácter accesorio, las relaciones que surgen de la actividad administrativa tributaria, las relaciones que aparecen a consecuencia de un “Ilícito Penal Tributario” y las relaciones procesales tributarias.

5. La Relación Jurídico-Tributaria es una Relación Obligación Personal y No Real: se trata de un vínculo jurídico creado entre el sujeto activo (el fisco o sus delegaciones autorizadas por ley) y un sujeto pasivo persona (natural o jurídica) y no entre un sujeto activo (Estado) y las cosas supuestamente elevadas a la categoría de sujetos pasivos⁵⁰.

Diversos conflictos ha generado lo relativo al contenido de la relación jurídica tributaria, por una parte algunos autores sostienen que de la misma manera que la norma jurídica surge para regular al Estado y a los contribuyentes, regula los derechos y deberes de los mismos, los cuales deberán ser

⁴⁹ Por nuestra parte sostenemos que el Fisco tiene facultades coactivas adicionales que no se agotan en el momento legislativo, sino que son utilizadas para velar por el cumplimiento de la ley tributaria, provocando de esta forma un desbalance material en la relación obligacional entre acreedor y deudor. Además, aun cuando el acreedor (Estado) no satisfaga al contribuyente con una adecuada, eficiente y correcta aplicación del ingreso que éste le entrega, el sujeto pasivo o deudor tributario está en la obligación, bajo la pena de ser coaccionado, de cumplir con su deber fiscal.

⁵⁰ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. P. 4.

recíprocos, y éstos componen una relación especial, que denominan “relación jurídica tributaria, la cual es compleja debido a que de ella derivan poderes, derechos y obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a potestad”⁵¹. Esta relación comprende además el objeto final de la institución, es decir, el pago del tributo. Algunos, rechazan totalmente la posición anterior, y afirman, por su parte, que no hay tal complejidad en dicha relación jurídica tributaria, puesto que se trata de una “simple relación obligacional”. De esta forma se han esbozado estas dos tesis al respecto siendo estas las siguientes:

A. Tesis Administrativa: En esta tesis encontramos dos vertientes: por una parte, las que no sustentan una relación compleja: la relación Jurídica Impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto,⁵². Y por otra parte, están las que sustentan una relación tributaria única: la cual consistiría en una obligación de dar, que todas las obligaciones sustantivas o formales no sería si no simples accesorios y eso de dar relaciones jurídica.

B. Tesis de la Naturaleza Simple de la Relación Jurídico-Tributaria: En esta posición encontramos a Jarach quien sostiene que “no existe una relación compleja con pluralidad de sujetos y pluralidad de obligaciones y deberes. Tampoco la relación tributaria propiamente dicha comprende en sí los

⁵¹ 41 Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. p. 322.

⁵² En efecto, la circunstancia de que se produzcan los presupuestos materiales a los que la ley vincula la obligación impositiva, determina el nacimiento de la deuda impositiva, pero no necesariamente el que de todas las demás obligaciones tributarias, las cuales en cambio, puede surgir en virtud de una acto administrativo.

deberes y las obligaciones de naturaleza formal. Existe una relación sustantiva, que nace de verificarse el presupuesto legal establecido en la ley fiscal y cuyos sujetos son de un lado el Estado u otra entidad pública y de otro lado el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables⁵³. Esta postura doctrinal la que merece mayor crédito ya que las obligaciones formales (prestaciones de hacer o de no hacer o simples tolerancias) no siempre derivan directamente de la ley, como es el caso de la relación jurídica tributaria sustantiva, sino que algunas veces lo hacen de manifestaciones de voluntad de la autoridad administrativa, sean estas regladas o discrecionales.

2.4 Obligación Tributaria y sus elementos.

Esta institución jurídica suele definirse como “la obligación de pago de la cuota tributaria, esto es, de la cantidad que según el hecho imponible realizado y por la aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, debe ingresar al sujeto de acuerdo con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición”⁵⁴. También suele definirse como “la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo jurídico entre el Estado,

⁵³ El autor más representativo de la primera postura es Giannini, sumándose a él Sainz de Bujanda, Berliri, Pugliese y Blumenstein. Véase: GIANNINI, A.D. “Instituciones de Derecho Tributario”. Traducción española. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, Pp. 28; SAINZ DE BUJANDA, F. “Notas de Derecho Financiero”. Tomo I, Vol. 2. Madrid, 1975. Pp. 204; BERLIRI, Antonio. “Principios de Derecho Tributario”. Vol. 2. Traducción española, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964. Pp. 122; PUGLIESE, Mario. “Derecho Financiero”. Traducción española, México, 1946, Pp. 40, 42 y 43.; BLUMENSTEIN, Ernesto. “Sistema de Derecho Tributario”. Traducción italiana, Giuffré, Milano, 1954, Pp. 297. La segunda de las posturas tiene como exponente principal a Dino Jarach y Vanoni. Véase: JARACH, Dino. “Curso Superior de Derecho Tributario”, 2º edición. Argentina, 1969, Pp. 160- 163; VANONI, Ezio. “Elementos del Derecho Tributario”. 1º edición. Milano, 1962. Pp. 219y ss.

⁵⁴ QUERALT, Juan Martín y otros. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. 9º Ed., Editorial Tecnos S. A., Madrid, 1998.

acreedor tributario; y el deudor tributario responsable o contribuyente, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal”⁵⁵.

El Código Tributario salvadoreño⁵⁶ la define en su Art. 16 como “el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”. Como toda institución jurídica, la obligación tributaria tiene sus elementos distintivos, estos son, por un lado, el sujeto activo, que es el Estado. Que se convierte en el sujeto activo por ser el titular de la potestad tributaria quien actúa en un primer momento desde su potestad legislativa de otro órgano, en este caso del Órgano Ejecutivo. Por otro lado está el sujeto pasivo, que serían los contribuyentes, de estos sujetos se tratará más adelante de manera más amplia. También forma parte de la obligación tributaria el hecho imponible, como fuente generadora de la misma. De todo lo anterior, se hablará más adelante de manera más amplia. Vistas las diferentes orientaciones doctrinales en torno a la obligación tributaria, es necesario estudiar ahora el elemento imprescindible para que aquella surja: el hecho imponible. Independientemente de cuál sea la postura que se adopte en torno a ella, lo que resulta absolutamente necesario para que el contribuyente soporte una detracción económica de carácter coactivo es la realización de un presupuesto de hecho al que la norma une como consecuencia jurídica el pago de un tributo. Ese presupuesto normativo es el hecho imponible, el cual se define como aquél presupuesto de hecho que la norma prevé y a cuya realización se une el nacimiento de la obligación

⁵⁵ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. Cf. p. 7.

⁵⁶ D. L. N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D. O. N° 241, tomo 349, del 22 de diciembre de 2000, y entró en vigencia el día uno de enero del año 2001.

tributaria; su función esencial se centra en constituirse como efecto generador del tributo, o más concretamente, de la obligación tributaria”⁵⁷.

A lo largo de la historia existió una coincidencia básica en considerar al hecho imponible como elemento único del Derecho Tributario Material, y como tal en el pilar del mismo, que es capaz de aglutinar los restantes y de constituirse en eje del Derecho Tributario Sustancial. En ese sentido, se afirmaba que “del hecho imponible derivaba toda la disciplina jurídica del tributo, obteniéndose a partir de él, no solo los supuestos gravados, sino también los sujetos pasivos, el momento de nacimiento de la obligación tributaria y su régimen jurídico, la legislación aplicable, la clasificación entre los distintos impuestos y hasta la cuantía de la deuda tributaria”⁵⁸. “El hecho imponible aparecía así configurado como el presupuesto de hecho acuñado por la norma y a cuya realización unía el nacimiento de la obligación tributaria, siendo su función primordial este efecto generador del tributo en su conjunto”. El supuesto de hecho fijado en la norma se compone de dos elementos: uno, formado por el elemento objetivo, constituido por el acto o hecho tenido en cuenta por el legislador para configurarlo; y otro, el subjetivo, que vendría dado por la necesaria relación entre el sujeto que debe abonar el tributo y el hecho que lo motiva, conviene ahora desarrollar cada uno de la siguiente forma:

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

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

⁵⁷ LUCHENA MOZO, G. “La Relación Jurídico-Tributaria. El Hecho Imponible”, Universidad de Castilla-La Mancha.

⁵⁸ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. Pp. 327.

desde cuatro perspectivas: aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo⁵⁹. El aspecto material se plasma en el acto o hecho mismo que es tenido en cuenta para establecer el tributo y que supone manifestación de capacidad económica. Es “una situación de hecho” que en la mayoría de los supuestos coincidirá con la definición recogida por el texto de la ley como hecho imponible. El aspecto espacial “indica el lugar de producción del hecho imponible, siendo decisivo para determinar el ente público al que se sujeta”⁶⁰, este aspecto será especificado por la Ley.

2.5 Sujetos Tributarios.

Una vez establecidos que los sujetos tributarios son parte de los elementos esenciales de la obligación jurídica tributaria, cabe definir y diferenciar cada uno de ellos; de esta manera, existen dos sujetos intervinientes y estos son:

A) Sujeto activo de la relación jurídica tributaria: Este es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado la potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud del “*ius imperium*” recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho⁶¹. Como expresa la Ley, estas entidades tienen facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento. Además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio al Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley, del ejercicio de la

⁵⁹ VALDÉS COSTA, R. “Instituciones de Derecho Tributario”, 1º edición, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1992. Pp. 41.

⁶⁰ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. Pp. 331.

⁶¹ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. Cf. P. 4

potestad y ésta solo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado. El Código Tributario establece en su Art. 19 que el “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo”. El sujeto activo será entonces, el Estado, quien a través de sus órganos exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen.

B) Sujeto Pasivo de la relación jurídica tributaria.

El sujeto pasivo, es quien debe satisfacer una prestación por una obligación sustantiva o formal a favor del fisco, ya sea de manera propia o a través de un tercero. El sujeto pasivo en general, quien tiene la carga tributaria, es quien debe proporcionar al Fisco la prestación pecuniaria pero se puede encontrar que la persona que la Ley señala como sujeto pasivo, no es necesariamente el pagador del tributo, sino quien ve disminuido su patrimonio, que es otro y que se convierte en el verdadero tributante⁶². Para efectos de una mejor comprensión de las diferentes categorías de sujetos pasivos se presenta de la siguiente manera:

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

⁶² El Art. 30 del Código Tributario establece que “se considera sujeto pasivo está obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable”.

parte, el Código Tributario, en su Art. 38 plantea que “son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”

b) Responsable. Éste se define como “aquel que, sin tener condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”⁶³, por otro lado nuestro Código Tributario considera como responsable a quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste⁶⁴. Se establece también que la responsabilidad es de carácter solidario los cuales se encuentran contenidos en el artículo 43 Código Tributario, es decir que todos “Los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. Cada deudor solidario lo será del total de la obligación tributaria”, esto según el Art. 31 C. T. en relación con el Art. 49 del mismo cuerpo normativo; entonces la responsabilidad solidaria se entiende como “la actuación total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato (en este caso, en virtud de la ley tributaria), nexo obligatorio común que fuerza a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor el Estado con derecho a ello”⁶⁵. Doctrinariamente, se encuentran los llamados “Responsables Sustitutos” figura que se presenta cuando el legislador reemplaza al contribuyente por el responsable sustituto, generándose así un solo vínculo jurídico entre éste y el acreedor. El sustituto reemplaza pues al generador del hecho imponible. También existe el denominado “Responsable

⁶³ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. Cf. p. 5.

⁶⁴ Art. 42 del Código Tributario vigente en El Salvador, que dice así: “Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”.

⁶⁵ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. p. 6.

por Sucesión”⁶⁶ en este caso la Obligación Tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. Los agentes de retención como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que hayan retenido⁶⁷.

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

2.6. El Tributo: Definición y Características.

Desde el inicio de esta investigación se ha venido exponiendo del “Tributo”, entonces pues, corresponde ahora definirlo, como parte esencial del Derecho Tributario Material, cabe también enumerar sus características y hacer una clasificación y descripción somera de los mismos. Y es que el carácter esencialmente histórico de las categorías tributarias, pone de manifiesto una evolución conceptual y de contenido de lo que se ha considerado como tributo, de esta manera, definiremos lo desde diferentes perspectivas y criterios. Juan Martín Queralt, define al tributo como “un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de

⁶⁶ Esta figura jurídica la contempla nuestra legislación en el Art. 40 del Código Tributario, que literalmente dice: “Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercitados, o en su caso, cumplidos por el sucesor o sucesores a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario”.

⁶⁷ Ob. Cit. CARTOLÍN PASTOR, H. p. 6.

crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”⁶⁸; también se define de una forma más sintetizada como “un ingreso ordinario de derecho público que corresponde al estado o a otro ente público”⁶⁹. También puede entenderse como tributo “todo pago o erogación que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en virtud de una ley formalmente sancionada pero originada de un acto imperante, obligatorio y unilateral, creada por el Estado en uso de su potestad y soberanía”⁷⁰. Por otra parte, manifiesta Héctor Villegas, siguiendo a Sainz de Bujanda, que “se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria habitualmente pecuniaria establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines del Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados”⁷¹; el tributo tiene como finalidad contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁷². Por su parte, Fernando Pérez Royo define al tributo “como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos”⁷³. Los tributos, son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su *lus Imperium* y en virtud de una ley, con el fin de satisfacer y cubrir los gastos públicos⁷⁴. Es mediante estos que los integrantes del Estado contribuyen al sostenimiento del Gobierno de forma proporcional a su capacidad

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

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

⁷⁰ Monografías. <http://www.monografias.com/trabajos14/eltributo/eltributo.shtml> consultada el 14 de febrero de 2014 a las 13:20 hrs.

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

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

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

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

económica⁷⁵. De esta manera podemos desprender de la definición del tributo sus caracteres, de ahí que:

a) Es una prestación monetaria, esto de acuerdo a la legislación vigente⁷⁶. Aunque cabe mencionar que esto no es igual en otras legislaciones, ya que diferentes códigos admiten que los tributos son (o pueden ser) prestaciones en especie, ya que lo importante del tributo es que sea “pecuniariamente valuable”⁷⁷. No obstante, tal posición tiene sus detractores y aparecen argumentos que la atacan, así se han hecho las críticas siguientes: 1) todo deudor del Estado debe pagar sus tributos en dinero, ya que la economía de trueque es incompatible con las deudas tributarias; 2) este tipo de cobro de deudas impositivas se presta a una aplicación discrecional o arbitraria que puede estar influida por cuestiones electorales o por empresarios empeñados en librarse de los tributos; 3) existe el riesgo de quiebre de las finanzas estatales, esto al extender esta modalidad de pago ilimitadamente, y consecuencia de esto el Estado reduciría su ingreso en dinero y podría quedarse sin recursos para solventar la necesidades básicas.

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

c) Exigible en virtud de una ley, carácter que deviene del principio de legalidad, en virtud del cual debe establecerse el tributo previamente en una

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

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

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

ley lo que se establece como límite formal a la coacción del Estado. d) Para cubrir los gastos y necesidades públicas⁷⁸.

Como se mencionó en esta investigación además del derecho Tributario material existe el Derecho Tributario Formal o Administrativo que complementa al Derecho Tributario Material o Sustantivo. Está constituido por las reglas jurídicas pertinentes para determinar si corresponde que el fisco perciba de determinado sujeto una suma en concepto de tributo, y la forma en que la acreencia se transformará en un importe tributario líquido, que será el que ingresará al Tesoro público. Contiene asimismo, las normas que otorgan al estado poderes de verificación y fiscalización⁷⁹. Jarach sostiene que el Derecho Tributario Material contiene el conjunto de normas que disciplinan el tributo y las relaciones accesorias, es decir, que lógicamente se vinculan con el tributo, en tanto que el Derecho Tributario Formal es el conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa y las relaciones que teleológicamente se vinculan con el tributo. Este se refiere a “a aplicación de la norma material al caso concreto”⁸⁰. Se define también como el “conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surgen entre la Administración Pública y los particulares, como consecuencia del desenvolvimiento de esta

⁷⁸ Afirma Fernando Pérez Royo, que las características fundamentales del tributo son dos: la coactividad y el carácter contributivo. En cuanto a la coactividad, se resuelve en el hecho de ser éste (el tributo) una prestación pecuniaria establecida unilateralmente por el Ente público, a través de los procedimientos establecidos en la ley (en sentido formal) sin la intervención de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla. El segundo carácter – contributivo – constituye la razón de ser la institución y es la nota distintiva en la relación a otras prestaciones, multas y sanciones pecuniarias, que siendo igualmente coactivas carecen de esta finalidad.

⁷⁹ GARCÍA VIZCAÍNO, C. “Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas, análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia”. Tomo II. 1º edición. Ediciones De Palma. 1996. Pp. 326.

⁸⁰ VALDEZ COSTA, R. “Instituciones de Derecho Tributario”. 1º edición. Ediciones De Palma, Reimpresión 1996. Buenos Aires. Pp. 14.

actividad”⁸¹. “Es aquél que suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido”. Constituyen el Derecho Tributario Formal, los preceptos que conducen a la aplicación del Derecho Tributario Material, ello significa que conforman las normas que regulan: la liquidación en sentido amplio, la recaudación, el régimen de revisión de los actos administrativos y el procedimiento para hacer efectivas las sanciones. Regulan los procedimientos que la Administración y los administrados han de seguir para hacer efectivas las normas del Derecho Tributario Material⁸².

2.6.1. Clases de tributos (Impuestos, tasas y contribuciones especiales).

Los tributos como una prestación monetaria puede clasificarse, en este apartado de la investigación se abarcan las clasificaciones más aceptadas doctrinariamente y por el Derecho Positivo, a las cuales nos adherimos, y que se ha aplicado en nuestra legislación. Así tenemos que los tributos tienen una clasificación tripartita: impuestos, tasas y contribuciones especiales, tal clasificación se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas⁸³. El impuesto, “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al

⁸¹ Ministerio de Hacienda. Jurisprudencia y Glosario temático. http://www.mh.gob.sv/portal/page?_pageid=177,62690&_dad=portal&_schema=PORTAL Consultado el 16 de febrero de 2014 a las 10:50 hrs.

⁸² ALARCÓN, Gloria. “Manual del Sistema Fiscal Español”, versión en línea, publicada en el año 2005. <http://books.google.com.sv/books?id=a4jCOUIPeGwC&printsec=frontcover> Consultada el 16 de febrero de 2014 a las 11:10 hrs.

⁸³ La Corte Suprema de Justicia en sus Líneas Jurisprudenciales establece que “El vocablo tributo es un concepto genérico que engloba, conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el Derecho positivo, los impuestos, tasas y contribuciones especiales.”

contribuyente”⁸⁴. La tasa se define como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente”. La contribución especial es “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador los beneficios derivados de actividades estatales”. Tales figuras jurídicas se desarrollan más ampliamente más adelante. Otra clasificación importante es la que divide a los tributos en no vinculados y vinculados. Los primeros son aquellos en los que “no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se refiera a él o que le beneficie. Por ello, su obligación nacerá ante un hecho o situación que, según la valoración del legislador, revele capacidad de contribuir al sostenimiento del Estado”⁸⁵, a esta clase pertenecen los impuestos. Los segundos, son aquellos en los que el hecho o circunstancia que genera la obligación de contribuir está estructurado en forma tal que se integra con una actividad o gasto a cargo del Estado que de alguna forma afecta al obligado o repercute en su patrimonio, a esta clase pertenecen las tasas y las contribuciones especiales. Entonces en base a lo mencionado en este apartado “El impuesto representa la categoría tributaria fundamental, es la que más visiblemente se aprecian las notas propias del tributo”⁸⁶. Entonces pues, podemos definir al impuesto como “los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que pone de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o de a adquisición o gasto de la renta”⁸⁷. Expresa Rafael Calvo Ortega que “la esencia es que el hecho

⁸⁴ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. Pp. 155 (Definición según el Art. 15 del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA - BID).

⁸⁵ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. p. 156.

⁸⁶ Ob. Cit. PÉREZ ROYO, F. p. 110.

⁸⁷ Art. 26 de la Ley General Tributaria Española. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. (Vigente hasta el 1 de julio de 2004) y Ley 58/2003 de 17 de diciembre: General Tributaria.

imponible manifieste capacidad económica, puede ser un negocio (una compraventa), un acto jurídico (la aceptación de una herencia), un hecho jurídico (la percepción de un interés o de un dividendo), de un hecho económico (el incremento de valor de un bien por el simple paso del tiempo o de la obtención de un beneficio empresarial), etc.”⁸⁸ Por otra parte nuestro Código Tributario lo define como “...el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo”⁸⁹.El impuesto tiene elementos propios, estos son:

a) “Su independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto”⁹⁰, el cual puede vincularse o no con el contribuyente, pero en el caso en que se vinculasen no es de gran importancia con respecto al nacimiento y existencia de la obligación de pagarlo.

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

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

d) El impuesto debe estructurarse de forma tal que quienes tengan mayor capacidad contributiva (aptitud económica) aporten en mayor medida. Los impuestos pueden dividirse de diferentes formas, pero modernamente y por

⁸⁸ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. p. 119.

⁸⁹ Art. 13 del C. T. que literalmente dice: “Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo”.

⁹⁰ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. P. 158.

interés jurídico existe una clasificación de ellos que es la más aceptada y a con la cual concordamos:

A) Ordinarios y extraordinarios (permanentes y transitorios): los permanentes son aquellos “cuya vigencia no tiene límite de tiempo”⁹¹, es decir, que rigen mientras no se deroguen, así por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado (IVA); los transitorios son “los que tienen un lapso de duración, transcurrido el cual dejan de existir”

B) Reales y personales: los primeros “consideran en forma exclusiva la riqueza gravada, con prescindencia de la situación personal del contribuyente”. Los personales tienen en cuenta la situación del contribuyente, “valorando elementos que integran su capacidad de pago”, por ejemplo el impuesto sobre la renta.

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

D) Directos e indirectos: directos “son aquellos que no pueden trasladarse, es decir, se exigen de las mismas personas que se pretende que los paguen”.

Los indirectos, por el contrario, son trasladables, es decir que pueden cobrarse a una “persona dando por sentado o suponiendo como algo probable que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra”⁹²

⁹¹ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. P. 160.

⁹² La Corte Suprema de Justicia, en sus líneas jurisprudenciales, sobre los impuestos indirectos dice “Es característica de los impuestos indirectos, que quien realmente lo paga es

Tasas: En cuanto a las tasas históricamente aparecen “como el instrumento adecuado para la financiación del coste corriente de los servicios públicos de carácter divisible, es decir, con beneficiarios o usuarios directos, identificables caso por caso”. Estas “son prestaciones tributarias exigidas a aquellos a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad estatal”. Nuestro Código Tributario las define como “...el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente”, esto según el Art. 14 de ese cuerpo normativo. Las características de las tasas las veremos a continuación:

- a) La tasa tiene carácter tributario, es decir que el Estado la exige en virtud de suponer de Imperio.
- b) Sometimiento al principio de legalidad.
- c) Su hecho imponible está integrado con una actividad estatal y que está vinculada al pago de la tasa.
- d) Debe existir una comprobación de la efectiva prestación de la misma.
- e) “El producto de la recaudación es destinado al servicio respectivo”⁹³
- f) La actividad vinculante debe ser gratuita y prestada por el Estado.

En relación a las contribuciones especiales estas son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras y gastos públicos o de especiales actividades del

el adquirente del bien y/o servicio y los prestadores o proveedores de los mismos al fijar el precio ya han considerado o deberían haber incluido la porción que en concepto de impuesto... corresponde sobre los mismos, al Fisco”. Sentencia del día veintiséis de enero de mil novecientos noventa y seis. Ref. 11-Z-94

⁹³ Así lo dispone el Art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina: “su producto no puede tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación”.

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

2.7. El Acto Administrativo y clasificación del acto administrativo.

En este apartado hablaremos del acto administrativo, definido como la concepción intelectual del hecho administrativo. Jurídicamente tiene presunción de legitimidad, por lo que determina la obligación del particular de cumplirlo y el nacimiento de los términos de impugnación y caducidad. Suele definirse como la “declaración de voluntad, de conocimiento, deseo o juicio, emanado por un sujeto de la Administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa”⁹⁴. El acto administrativo es el último eslabón de la cadena de legalidad⁹⁵ y a través del mismo discurre la mayor parte de la actividad administrativa. El acto administrativo es considerado como una declaración unilateral de voluntad o de juicio dictada por una Administración

⁹⁴ GAMERO CASADO, E. “La Jurisdicción Contenciosa Administrativa”. Monografía, primera parte Publicación CNJ, 2001. p. 4.

⁹⁵ Sobre el mismo punto, la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la corte Suprema de Justicia emitió argumentaciones en la sentencia del 5/6/98, ref. 25-E-97, que recogiendo la teoría general en esta materia describe la cadena de legalidad como formada por los eslabones ley- reglamento- acto administrativo. Tomado de GAMERO CASADO, E. p. 4.

Pública en ejercicio de potestades contenidas en la ley respecto a un caso concreto. En consecuencia, configura una declaración intelectual, una exteriorización de la conducta, es decir, una manifestación externa de voluntad, juicio, o una expresión de conocimiento o deseo; implicando, por consiguiente, que las actividades puramente materiales no constituyen actos administrativos⁹⁶. El acto administrativo se caracteriza principalmente por:

1. Es una declaración de voluntad, deseo, de conocimiento o de juicio, con ello se hace referencia al contenido del acto, que puede ser muy variado por que puede resolver recursos administrativos y emitir informes y dictámenes (declaración de juicio⁹⁷).

2. El acto administrativo es esencialmente unilateral, sin que requiera mediación de voluntad del sujeto destinatario para alcanzar validez.

3. Se encuentra regulado por el Derecho Administrativo, aunque en este punto hay que recordar la aplicación supletoria del Derecho común en orden de integrar las lagunas legales.

4. Es dictado por una administración pública.

5. El acto administrativo es fiscalizable ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

6. Es singular y concreto y tiene carácter consuntivo⁹⁸.

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

Elementos esenciales: sujeto (estado: realiza el acto), causa (motivo o circunstancia que origino el acto), objeto (particulares: sobre quien recae el

⁹⁶ Líneas jurisprudenciales de la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

<http://www.csj.gob.sv/LINEAS%20JURISPRUDENCIALES.nsf/0/e94757abc7b068fd0625699d006ca4c5?OpenDocument> Consultada el 16 de febrero de 2014 a las 11:30 hrs.

⁹⁷ La jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo confirma el calificativo como verdadero acto administrativo de las meras declaraciones de juicio; en su sentencia de 16/10/98, ref. 109-A-96.

⁹⁸ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. Cf. Pp. 5 yss.

acto), finalidad (bien común), forma (de realización), voluntad (expresión escrita o verbal del acto), competencia (principio de jerarquía) y notificación (para ser validos los actos deben ser notificados a los particulares).

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

Y son caracteres del acto administrativo los siguientes:

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

Una vez definido el acto administrativo, en al ámbito del Derecho Administrativo, cabe decir que el acto en materia tributaria tiene la misma estructura y contenido y lo definiremos de la siguiente manera: “se entenderá por acto administrativo tributario la declaración unilateral, productora de efectos jurídicos singulares sean de trámite o definitivos, dictada por la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad administrativa”⁹⁹, esto según el Art. 20 del Código Tributario¹⁰⁰. La decisión general o especial que, en ejercicio de sus funciones, toma la autoridad administrativa tributaria, y que afecta a derechos, deberes e intereses de particulares o de entidades

⁹⁹ Ministerio de Hacienda. Jurisprudencia y Glosario temático.

http://www.mh.gob.sv/portal/page?_pageid=177,36682&_dad=portal&_schema=PORTAL
consultada el 16 de febrero de 2014 a las 09:30 hrs.

¹⁰⁰ Art. que literalmente dice: “Para los efectos de este Código, se entenderá por acto administrativo la declaración unilateral, productora de efectos jurídicos singulares, sean de trámite o definitivos, dictada por la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad administrativa”.

públicas. Y siendo que el acto administrativo tributario no puede ser producido de cualquier manera, a voluntad del titular del órgano o a quien compete tal producción, sino que ha de seguir un procedimiento determinado según los términos de la ley aplicable al mismo, constituyendo un vínculo jurídico, de naturaleza dinámica y evolutiva, desarrollado en derechos, obligaciones, y cargas; vínculo que se mantiene entre la Administración y el administrado a través de distintas fases cronológicas del mismo, y que concluyen con la decisión de la Administración¹⁰¹. En cuanto a la clasificación del acto administrativo, existen diferentes criterios, siendo los más importantes los siguientes:

1. En función de la administración que los dicta: según este criterio los actos pueden ser del Órgano Ejecutivo, de las municipalidades o de la Administración Pública.
2. En función del número de órganos que intervienen en su elaboración: según este criterio puede clasificarse a los actos administrativos como simples, los elaborados exclusivamente por un órgano, y complejos, los dictados simultáneamente por dos o más órganos que pueden o no pertenecer a la misma administración.
3. En función de su contenido, que pueden ser: favorables, los que amplían las facultades de los administrados; y desfavorables o de gravamen, los que restringen las facultades de los administrados.
4. En función de su modo de expresión, que pueden ser expresos, aquellos en los que la administración efectúa una declaración explícita dirigida a los

¹⁰¹ Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Contencioso – Administrativo. <http://www.jurisprudencia.gob.sv/Lnmateria.htm>, véase como ejemplo la Sentencia del 28/05/1997, Ref. 45-B-95. Consultada el 17 de febrero de 2014 a las 13:05 hrs.

particulares; tácitos o implícitos, aquellas actuaciones que conllevan implícitamente una declaración de juicio, deseo o voluntad que no se ha exteriorizado expresamente; y presuntos, que se trata de una situación de inactividad de la administración a la que por ministerio de ley se le aparejan determinadas consecuencias jurídicas¹⁰².

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

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

7. En función de la susceptibilidad de impugnación del acto: los firmes, que son aquellos que no pueden ser objeto de recurso alguno; y no firmes, que son aquellos que aún pueden ser recurridos, bien vía administrativa o jurisdiccional¹⁰³.

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

9. En función del grado de vinculación de la administración al momento de dictarlos, se distingue entre actos discrecionales y los reglados, esto según el Art. 3 literal a), Ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa¹⁰⁴. La Sala de lo Contencioso – Administrativo en sus líneas jurisprudenciales los

¹⁰² Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. P. 25.

¹⁰³ Ob. Cit. GAMERO CASADO. E. P. 56.

¹⁰⁴ Ob. Cit. GAMERO CASADO, Eduardo. Pp. 12 y ss

clasifica de la siguiente manera: los actos que no contienen declaraciones de voluntad, sino solamente de juicio, comprendiendo en tal categoría los informes, dictámenes y opiniones. Por consiguiente, las opiniones consultivas emitidas por los entes y órganos que tienen atribuida tal potestad, constituyen actos administrativos¹⁰⁵. “Señala Trevijano Fos en su texto “Los Actos Administrativos” que éstos pueden clasificarse atendiendo a diversos parámetros, no siendo excluyentes entre sí. Atendiendo a sus destinatarios, los actos se clasifican en externos e internos, entendiendo por estos últimos los que no dan lugar nunca a relaciones intersubjetivas, sino interorgánicas. Cuando un acto administrativo tiene sólo destinatarios internos, es cuando se dirige única y exclusivamente a los propios agentes de la organización donde el acto se tomó, o que sólo afecta a su propio aparato organizativo o funcional. Cuando la orden, señalamiento o determinación trascienden en cualquier forma este ámbito interior o doméstico, y alcanzan de cualquier manera a las personas privadas o a otras organizaciones públicas, el acto tiene destinatarios externos. Existe también la clasificación que distingue entre los denominados “actos favorables” y “actos de gravamen”. La primera categoría hace alusión a aquellos actos que inciden favorablemente en su destinatario externo; en los términos que expone Eduardo García de Enterría en su texto Curso de Derecho Administrativo, Tomo I: “con la ampliación de su patrimonio jurídico, otorgándole o reconociéndole un derecho, una facultad, un plus de titularidad o de actuación, liberándosele de una limitación, de un deber, de un gravamen, produciendo pues, un resultado ventajoso para el destinatario”¹⁰⁶. Los actos de gravamen o limitativos son aquéllos que restringen su patrimonio jurídico, imponiendo una obligación o

¹⁰⁵ En ese sentido han sido dictadas las Sentencias: del 28/10/1998, Ref. 134-M-97, del 28/10/1998, Ref. 135-M-97, del 16/10/1998, Ref. 109-A-96.

¹⁰⁶ Líneas Jurisprudenciales de la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

<http://www.csj.gob.sv/LINEAS%20JURISPRUDENCIALES.nsf/0/e94757abc7b068fd0625699d006ca4c5?OpenDocument> Consultada el 17 de febrero de 2014 a las 11:25 hrs.

una carga nueva, reduciendo, privando o extinguiendo algún derecho o facultad hasta entonces intactos.

2.7.1 El Procedimiento Tributario.

El Procedimiento Tributario es “el conjunto de actuaciones que el contribuyente, responsable o declarante en general realiza personalmente o por intermedio de representantes para cumplir con la obligación tributaria sustancial. Igualmente, el conjunto de actuaciones que la administración tributaria cumple para que se realice dicha obligación”¹⁰⁷. La comprobación de la existencia y fijación de la cuantía de la obligación requiere un procedimiento individualizado en el cual la participación de los sujetos pasivos y de la administración puede adquirir distintas características. Hay tributos que se liquidan y pagan sin intervención de la administración¹⁰⁸. Otras veces la administración controla en todos los casos o determina de oficio el tributo. Y es de esta manera que se vale del procedimiento tributario para hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2.7.2. Liquidación Tributaria

La liquidación tributaria, como una figura jurídica procedimental, ha de desarrollarse posteriormente con mayor amplitud, lo que nos ocupa en este

¹⁰⁷ Universidad Surcolombiana, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. <http://www.gerencie.com/introduccion-al-procedimiento-tributario.html> consultada el 17 de febrero de 2014 a las 12:00 hrs.

¹⁰⁸ Ello sucede en los casos de cumplimiento espontáneo de la obligación directamente por el deudor o por el intermedio de otros órganos estatales ajenos a la administración fiscal, otros tributos se liquidan también sin la intervención de la administración, la que se limita a percibir el importe liquidado por el contribuyente, reservándose el derecho a una eventual fiscalización.

apartado son cuestiones puramente teóricas y que se tratarán de manera breve.

Los tributos al ser una prestación a favor del Estado, deben liquidarse, entendiendo según Sainz de Bujanda por “liquidación tributaria”, la “serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”; o como “aquella actividad de aplicación de normas públicas, que tiene por finalidad cuantificar la obligación del contribuyente”¹⁰⁹. Tal actividad puede ser realizada de dos maneras; la primera, conocida como “autoliquidación” que la hace el contribuyente de manera voluntaria contando con los elementos necesarios para tal efecto; y la segunda es la “liquidación de oficio”, que se definir como “aquella establecida al no mediar la autoliquidación, es decir cuando no es realizada por el sujeto pasivo debido a que no cuenta con los elementos necesarios para formular el mismo la liquidación”¹¹⁰, el cual se desarrollará de manera más amplia en un capítulo especial para el efecto¹¹¹.

¹⁰⁹ KURI DE MENDOZA, S. y otros. “Manual de Derecho Financiero”. 1ª edición. Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial. 1993. San Salvador. P. 39.

¹¹⁰ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. P. 327.

¹¹¹ Son sus beneficios los que han permitido que sea adoptada como forma más de iniciar la actividad fiscalizadora de los entes que configuran la administración, entendida como una forma de iniciación de oficio del procedimiento de gestión.

CAPITULO III

PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA COMO ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO.

3.1. Los procedimientos de gestión de la administración tributaria.

En el apartado anterior se ha expuesto de manera general los procedimientos de gestión tributaria y se ha dicho que tales procedimientos, según la definición dada por Juan Martín Queralt “es una tarea administrativa de mera aplicación del contenido sustancial del tributo”¹¹², este procedimiento tributario está constituido básicamente por dos instituciones jurídicas, por un lado la liquidación y por otra lado la recaudación, figuras que desarrollaremos posteriormente y por separado.

3.1.1. Naturaleza y fines del Procedimiento de Gestión.

Los procedimientos tributarios tienen una gran importancia para la realización correcta de los principios tributarios y un carácter imprescindible para la aplicación de los tributos y como ya se ha dicho, tienen un carácter imprescindible y esto es así porque la Administración actúa a través de ellos, constituyéndose en cause y garantía para los sujetos pasivos y los acreedores tributarios. El procedimiento de gestión constituye, entonces, un aspecto esencial de la aplicación de los tributos, por su carácter imprescindible, como procedimiento tributario; y porque la obligación tributaria requiere de verificación, cuantificación, atribución a deudores determinados y recaudación, con todo lo anterior, la Ley en su planteamiento es siempre general y abstracta en cuanto a la obligación tributaria, la que

¹¹² Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. p.382

demanda una gestión hasta su concreción y satisfacción por el deudor¹¹³. Hay que aclarar que todo procedimiento tributario ha de gestionarse, entendiéndose por gestionar el realizar todos los actos conducentes para la satisfacción del acreedor en los términos exactos establecidos por la Ley. De lo anterior se infiere que la gestión, la recaudación y la liquidación tienen un carácter unitario, aunque tradicionalmente y a nivel universal tales figuras se han regulado por separado, actualmente en la legislación salvadoreña de han regulado de forma conjunta; aunque con efectos didácticos y de esta investigación han de tratarse separadamente. El procedimiento de gestión inicia a través de determinados actos concretos del sujeto pasivo o de la Administración Pública. Las formas de iniciación, por lo general, son la declaración de los obligados tributarios y diversas actuaciones administrativas que suplen la falta de declaración, por ejemplo; el artículo 118 de la Ley General Tributaria Española¹¹⁴ contempla tres: A). De oficio por la Administración tributaria. B). Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo o retenedor o del obligado a ingresar a cuenta. C. De oficio, y por actuación investigadora de los órganos administrativos.

3.1.2. El Procedimiento de Recaudación de Impuestos, El Procedimiento de Liquidación Tributaria.

Existen dos procedimientos esenciales en el Derecho tributario y estos son los siguientes: El primero es el Procedimiento De Recaudación: Entre las

¹¹³ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. p. 239.

¹¹⁴ Que literalmente dice: "Artículo 118. De acuerdo con lo previsto en la normativa tributaria, la gestión tributaria se iniciará: a. Por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración. b. Por una solicitud del obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 98 de esta Ley.

funciones o actividades que integran la gestión tributaria aparece la “recaudación”, que puede definirse como “el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios y demás de derecho público”.

El elemento central en la recaudación es la regulación del pago¹¹⁵. El cual suele definirse como “una actividad administrativa que tiene por finalidad hacer efectiva la obligación tributaria, a través del cual el acreedor tributario ve satisfecho su crédito establecido por la ley”¹¹⁶.

Este procedimiento incluye todo un conjunto de operaciones, iniciando con la presentación de un formulario de declaración, pasando por la recepción de está finalizando con la percepción del pago y las operaciones de control interno de dicho procedimiento. La recaudación requiere la existencia de un sujeto activo, receptor del pago; y de otro pasivo que lo realiza.

El primero de ellos ha de ser el Estado y otras entidades públicas autorizadas legalmente para la recaudación; el sujeto pasivo es normalmente el contribuyente, es decir, quien realiza el hecho imponible y manifiesta capacidad económica. Esta actividad, al igual que cualquier otra actividad administrativa, está sometida a la mayor parte de los principios tributarios, que con anterioridad se han abordado, y a otros que, aunque no son de esta naturaleza, se aplican al campo de los tributos, impuestos, tasas y contribuciones especiales, siendo estos fundamentalmente el Principio de Seguridad Jurídica y el Principio de no Indefensión, tales principios pueden ser herramientas interpretativas muy aceptables y conducir, indudablemente, a una recaudación de los tributos más justa y equitativa. Aunado a la importancia de los dos principios anteriores, se encuentra el Principio de

¹¹⁵ Ob. Cit. PÉREZ ROYO, F. p. 203.

¹¹⁶ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. p. 289.

Proporcionalidad, que es de gran interés para lograr una recaudación justa¹¹⁷. El segundo es el Procedimiento De Liquidación Tributaria: Una vez que la Administración conoce¹¹⁸ la existencia de un hecho imponible, pone en marcha el procedimiento de liquidación que concluye con la declaración de la existencia de una deuda tributaria, estableciendo su cuantía y haciéndola exigible. De esta forma es que se da paso al procedimiento de liquidación tributaria que puede definirse como “una actividad de aplicación de normas públicas que tiene como finalidad cuantificar la obligación de los obligados tributarios”¹¹⁹, esta actividad tributaria supone la aplicación de normas jurídicas y con ello la interpretación de las mismas, de integración en algunos casos y de calificación de hechos y situaciones jurídicas. Esta puede ser hecha por los propios obligados o por la Administración dentro de un procedimiento de gestión o de inspección.

3.1.2.1. Clases de Liquidación.

La Autoliquidación, es la realizada por el sujeto pasivo, actualmente es la regla general en los ordenamientos jurídicos modernos, debido al considerable aumento de la tributación y en consecuencia del incremento de los sujetos pasivos y las declaraciones de éstos. Este tipo de liquidación por definición es siempre una liquidación provisional¹²⁰. Pero eso no significa que sea un acto administrativo, ni que se ejerza una competencia atribuida a un órgano administrativo. Solo una actividad pública puesta por la ley a cargo de

¹¹⁷ Esto en el entendido de que haya un equilibrio “entre la suficiencia de las medidas administrativas e intereses patrimoniales del sujeto pasivo de manera que el perjuicio causado a éste sea el mínimo e imprescindible” Tomado de CALVO ORTEGA, R. P. 292.

¹¹⁸ Por declaración del sujeto o con base en su propia investigación.

¹¹⁹ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. P. 292.

¹²⁰ Si funcionalmente la liquidación es la determinación de la deuda tributaria, la autoliquidación cumple esta función.

los administrados y sujeta a control específico por parte de la Administración misma.

Con la autoliquidación la ley impone al sujeto pasivo, no solamente el deber de declarar el hecho imponible y sus circunstancias, sino también de calcular, en el mismo acto, el importe de la deuda tributaria y hacer el pago correspondiente, sin necesidad de requerimiento previo¹²¹.

En la legislación salvadoreña esta figura jurídica se encuentra regulada específicamente en el Código Tributario, en el Capítulo II, sección Primera, artículo 150¹²². Por otro lado tenemos la liquidación de oficio, que es la liquidación dentro del normal procedimiento de gestión y tiene en los ordenamientos jurídicos modernos una importancia cuantitativa menor que la autoliquidación; técnicamente tiene un carácter residual en cuanto se entiende establecida si no es exigible expresamente la realización por el sujeto pasivo¹²³, es decir que por la iniciación de oficio hay que entender que corresponde a aquellos supuestos en que aún sin contar con la declaración del sujeto pasivo, la Administración se encuentra en condiciones de iniciar el procedimiento sobre la base de datos o antecedentes que obren en su poder, considerados como suficientes para el desarrollo de sus actividad sin necesidad de recurrir a las actuaciones de investigación.¹²⁴

¹²¹ Ob. Cit. PEREZ ROYO, F. P. 176.

¹²² Artículo que literalmente dice: “El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro de los plazos que las leyes tributarias respectivas establezcan, por medio de declaración jurada en los formularios elaborados por la Administración Tributaria. A falta de liquidación por parte del contribuyente o de liquidación parcial por parte del contribuyente, la Administración liquidará el impuesto de manera oficiosa, salvo en los casos que no requieran del agotamiento de la vía administrativa, que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al fisco, en los que el impuesto evadido será establecido por el Juez de la causa”.

¹²³ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. P. 286.

¹²⁴ Este tipo de liquidación responde a una idea distinta del “juego” declaración de los contribuyentes y posterior liquidación de la Administración. Su justificación es una actividad administrativa de comprobación.

3.2. El procedimiento de liquidación oficiosa de impuestos.

3.2.1 Definición

El término “liquidación” suele ser utilizado en un doble sentido por la doctrina y las legislaciones, por un lado como un procedimiento administrativo, entendiéndose así como “el conjunto y la secuencia de actos y actuaciones desarrollados tanto por la administración como por los particulares, conducentes a la determinación administrativa de la cuantía del tributo en cada caso concreto”¹²⁵; por otro lado como acto administrativo, en este sentido el acto de liquidación suele definirse como “aquella manifestación unilateral provisional o definitiva de la Administración, sobre la existencia y el quantum de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso, al obligado tributario, los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso”.

Sainz de Bujanda dice al respecto que “la diferencia entre el procedimiento liquidatorio y el acto de liquidación, surge, pues, en primer término, como distinción entre el todo y la parte. La liquidación, entendida en sentido amplio, se traduce en un procedimiento administrativo compuesto por una serie de actos y operaciones. Entendida en sentido estricto, consiste en un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía de la deuda: acto administrativo de la liquidación del tributo”¹²⁶. Si bien nuestra legislación tributaria, en especial el Código Tributario, no define el concepto de “liquidación de oficio del tributo” o “liquidación tributaria”. La doctrina es coincidente sobre este punto. Así, el profesor José María Lago Montero al

¹²⁵ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. p. 408.

¹²⁶ SAINZ DE BUJANDA. “Lecciones de Derecho Financiero”. 9º edición. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones. Madrid, 1991. P. 331.

referirse al acto de liquidación señala que “la liquidación de oficio de impuesto consiste en determinar la deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible”¹²⁷. No obstante, jurisprudencialmente, la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de justicia¹²⁸ sostiene que la liquidación oficiosa de un impuesto es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección general de impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial.

3.2.2. Entes encargados de La Ejecución del Procedimiento de Liquidación Oficiosa, procedimiento y procedencia.

El ente encargado del procedimiento de liquidación oficiosa es la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, por medio de funcionario competente. Las resoluciones, por medio de las cuales se liquide de oficio un impuesto, emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos, se consideran impugnables en sede administrativa ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas¹²⁹.

¹²⁷ “Tratado de Derecho Tributario” - dirigido por Andrea Amatucci - Pág. 388. II Tomo, Editorial Temis, S.A., 2001. Tomado de jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de Justicia: www.jurisprudencia.gob.sv consultada el 20 de febrero de 2014 a las 13:20 hrs.

¹²⁸ En sentencia de las quince horas y cinco minutos del veintiocho de junio de dos mil seis, referencia 89 – t – 2004.

¹²⁹ Esto según el Art. 188 inciso final, el cual reza de la siguiente manera: “Las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la Ley correspondiente, se tendrán por definitiva. Todo sin perjuicio de la caducidad. En materia de

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

El acto de determinación tributaria realizado por la Administración Tributaria, se denomina determinación de oficio y se encuentra regulado en el artículo 183 del Código tributario¹³⁰, este procedimiento de determinación de oficio es de naturaleza accesoria y excepcional. Es accesoria porque generalmente complementa, suple o lo motiva un acto de determinación del Sujeto Pasivo. Por otra parte, tiene una esencia excepcional pues lo corriente es que la determinación del tributo sea realizada por el propio contribuyente, por medio de una declaración jurada.

La liquidación de oficio del tributo procederá mediante resolución razonada en los siguientes casos:

1. Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado, Art. 183 C.T. literal a)¹³¹: Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que estén obligados a llevar contabilidad, deberán presentar dentro del plazo que la ley

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

¹³⁰ Decreto Legislativo N°: 230 Fecha:14/12/2000. D. Oficial: 241, Tomo: 349Publicación DO: 22/12/2000. Reformas: (12) Decreto Legislativo No. 590 de fecha 10 de abril de 2008, publicado en el Diario Oficial No. 71, Tomo 379 de fecha 18 de abril de 2008.

¹³¹ Que literalmente dice: “La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada

prevé para la presentación de la declaración del referido impuesto, el balance general del cierre del ejercicio o período de imposición respectivo, el estado de resultados, así como las conciliaciones fiscales o justificaciones de los rubros consignados en la declaración y en el balance general; o en su caso, cuando se trate de contribuyentes del referido impuesto que no estén obligados a llevar contabilidad formal deberán presentar el estado de ingresos y gastos, en este último caso, dicha información se proporcionará en el formulario de declaración respectivo en las casillas que la Administración Tributaria disponga para ese efecto. Se excluyen de tales obligaciones los sujetos pasivos cuyas rentas provengan exclusivamente de salarios, las personas naturales que no se hayan presentado declaraciones juradas, la Administración Tributaria procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente en forma directa. En el caso del Impuesto sobre la Renta, procederá cuando el contribuyente o responsable no presentare la declaración dentro de los siguientes cuatro meses al vencimiento del ejercicio o periodo de imposición de que se trate, tal como lo exige el artículo 48¹³² de la Ley de Impuesto sobre la Renta¹³³, Existe una excepción en cuanto al tiempo de presentación de la declaración jurada, la cual es: la de los conjuntos no domiciliados que deberán realizarla el día siguiente hábil de realizado el evento. El art. 91 C.T.¹³⁴ establece como un que obtengan rentas diversas iguales o inferiores a treinta mil dólares en el ejercicio o periodo de

¹³² El que reza: “El impuesto correspondiente debe liquidarse por medio de declaración jurada, contenida en formulario elaborado por la DGII, y que deberá presentarse dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento período de imposición de que se trate”.

¹³³ Decreto Legislativo N°: 134 Fecha:18/12/1991, D. Oficial: 242, Tomo: 313 Publicación DO: 21/12/1991. Reformas: (17) Decreto Legislativo No. 504 de fecha 07 de diciembre de 2007, publicado en el Diario Oficial No. 238, Tomo 377 de fecha 20 de diciembre de 2007.

¹³⁴ Este artículo establece que: “Están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto, los sujetos pasivos de los impuestos bajo la potestad de la Administración Tributaria, sea en calidad de contribuyente o de responsables, aun cuando ella no dé lugar al pago del impuesto, de acuerdo a lo previsto en las leyes correspondientes, salvo en los casos expresamente señalados por las leyes tributarias.

imposición y aquéllos que hayan cumplido con la obligación de nombrar e informar auditor para emitir dictamen e informe fiscal, en el ejercicio o período impositivo correspondiente a la declaración. La información antes citada deberá presentarse por medio de los formularios que disponga la Dirección General de Impuestos Internos. Los estados financieros en referencia deberán contener las mismas cifras de los estados financieros que se presenten a instituciones financieras públicas o privadas para la obtención de financiamientos o créditos y las que contengan los balances presentados para su inscripción en registros públicos. Los rubros del balance general, del estado de resultados o estado de ingresos y gastos, deberán coincidir con las anotaciones efectuadas en los libros legales, auxiliares o especiales, y con los comprobantes o justificantes legales que respaldan los asientos, del sujeto obligado a presentar la declaración de Impuesto sobre la Renta del correspondiente ejercicio o período de imposición”. La presentación extemporánea de la declaración y con posterioridad a la fecha de notificación del auto que ordene la fiscalización por medio de Auditores o Peritos se considerará como no presentada, según lo dispone el artículo 99 del C.T.¹³⁵

2. Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos, Art.183 C.T. Lit. b)¹³⁶: En este caso son varios supuestos por los que se

¹³⁵ Que establece: “Las declaraciones tributarias originales o modificatorias que fueren presentadas con posterioridad a la fecha de notificación del auto que ordene la fiscalización se considerarán como no presentadas, salvo cuando se presenten en el procedimiento de fiscalización voluntariamente para pagar impuesto, retenciones o percepciones o disminuir el saldo a favor o se presenten con ese mismo propósito en el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas ante requerimiento de la Administración Tributaria. En ambos casos, de ocurrir la subsanación de los incumplimientos, les será aplicable a las sanciones respectivas, la atenuante establecida en el numeral 2) del artículo 261 de este Código”.

¹³⁶ Este literal del Art. 183 C.T. plantea que. La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos:... b) Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas

sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliere con todos los requisitos y datos exigidos puede activar la iniciación del procedimiento de liquidación oficiosa, pudiendo ser: cuando la declaración presentada y la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, es decir, no merece fe en cuanto a los datos consignados a causa de ciertas discordancias con la apreciación objetiva de la realidad económica de los Sujetos Pasivos. Debemos entender que existe la posibilidad que el contribuyente por error o intencionalmente puede presentar datos alterados o incorrectos sobre la información requerida en la declaración respectiva, así como alterar la documentación complementaria que da soporte a los datos consignados en la misma¹³⁷. En cuanto a los errores aritméticos en que haya incurrido el contribuyente en la declaración respectiva, tales como: un cálculo incorrecto del impuesto. Si la declaración no cumpliere con todos los requisitos y datos exigidos por la ley como por los requeridos en el formulario prediseñado por la DGII, como por ejemplo: el no proporcionar datos requeridos en dicho formulario o completarlo incorrectamente.

3. Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiera habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la administración tributaria, Art. 183 C.T. Lit. c)¹³⁸: El Código de Comercio¹³⁹ en sus artículos 435 al 455

deber formal de los contribuyentes el presentar la declaración; para tales efectos la Administración Tributaria suministra los formularios de declaraciones a los contribuyentes.

¹³⁷ Por ejemplo: alteración de documento que justifica una deducción, recibos, facturas, etc.

¹³⁸ Este literal establece: “La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos:...c) Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiere habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria”.

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

3.2.2.1 Bases para La Liquidación de Oficio.

Cuando el contribuyente no haya presentado la declaración o la presentada ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud o cuando éste no llevare contabilidad o la llevare en forma incorrecta, la Administración Tributaria procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, de tres posibles formas¹⁴⁰:

¹³⁹ Decreto Legislativo N°: 671, Fecha:08/05/1970, D. Oficial: 140 Tomo: 228 Publicación DO: 31/07/1970. Reformas: (29) Decreto Legislativo No. 641, de fecha 26 de junio de 2008, publicado en el Diario Oficial No. 120, Tomo 379 de fecha 27 de junio de 2008.

¹⁴⁰ Algunas líneas doctrinarias consideran que las bases para la liquidación de oficio han de ser solamente dos: sobre base cierta y sobre base presunta; por otro lado, algunos autores,

1. En forma directa, por conocimiento cierto de tal materia – determinación sobre base cierta;
2. Mediante estimación, si los elementos conocidos solo permitieran presumir la existencia y magnitud de aquella – determinación sobre base presunta o presuntiva;
3. Sobre base mixta, mediante la combinación de los dos métodos anteriores.

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

Las bases para la liquidación de oficio del impuesto, se encuentra descrita en el artículo 184 del C.T.¹⁴¹, de la siguiente forma: a) Sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, sirviéndose entre otros de las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente; b) Sobre base estimativa, indicial o presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión normal con el hecho generador del impuesto

entre ellos la Dra. Catalina García Vizcaíno, consideran que han de ser de tres tipos: sobre base cierta, sobre base presunta y finalmente sobre base mixta. De la misma manera lo establece nuestra legislación, en el Art. 184 C.T.

¹⁴¹ Artículo que reza: “La liquidación de oficio podrá realizarse a opción de la Administración Tributaria, según los antecedentes de que disponga, sobre las siguientes bases: a) Sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, sirviéndose entre otros de las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente.

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

Sobre Base Cierta: Se toman en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el Hecho Generador del impuesto y la cuantía del mismo, sirviéndose entre otros de las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente. Esta determinación la realiza la DGII, basándose en el conocimiento directo que tiene en la materia imponible. Este conocimiento puede provenir de informaciones suministradas por el propio contribuyente declaración jurada, contestación a requerimientos impositivos, etc.¹⁴² u obtenidas por la DGII mediante la fiscalización del contribuyente o de otros contribuyentes. Esta debería ser la forma habitual de la determinación de oficio, pero como en muchas ocasiones puede resultar imposible el conocimiento directo del hecho imponible, en la propia ley se ha previsto el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta.

Según Catalina García Vizcaíno en la determinación sobre base cierta, la Administración Tributaria dispone de los elementos necesarios para conocer, directamente y con certeza, tanto la existencia de la obligación tributaria como su magnitud; no interesa de donde provienen los elementos (responsables, terceros o investigación fiscal)¹⁴³.

¹⁴² MARTÍN. José María y Otros. “Derecho Tributario Procesal”, 2º Edición. Ediciones de Palma, Buenos Aires. 1987. P. 59.

¹⁴³ Constituye un ejemplo la impugnación de declaraciones juradas únicamente por errores de cálculo o por interpretación indebida de la ley, sin enervar los datos expresados, o cuando estos son erróneos pero el fisco conoce las cifras exactas por otra vía.

La inspección o investigación tributaria se realiza mediante el examen de las declaraciones, de los libros, de documentos, asientos de contabilidades principales y auxiliares, así como la inspección de bienes y otros elementos en poder del contribuyente que coadyuven a determinar la veracidad de lo declarado por este. También aportar a la inspección cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignados en sus declaraciones, así como facilitar la práctica de comprobaciones que sean necesarias para verificar su situación tributaria.

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

Sobre Base Estimativa, Indicial o Presunta: En mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión normal con el Hecho Generador del impuesto permitan inducir o presumir la cuantía del impuesto. Este segundo tipo de determinación es practicado por la Administración Tributaria mediante el conocimiento de elementos indirectos que le permiten presumir la significación económica del hecho imponible. Si bien la determinación de oficio es un acto discrecional no es un acto arbitrario, y tanto la doctrina como la jurisprudencia se han manifestado contrarias al obrar arbitrario de la DGII¹⁴⁴. Se funda básicamente en elementos subjetivos que, por su

¹⁴⁴ La Administración Tributaria debe utilizar hechos que razonablemente permitan inferir con cierto grado de certeza, la verdadera magnitud de la materia imponible; se funda en los

naturaleza son de más grande dificultad en su comprobación, en razón de que se enfatiza a elementos presuntivos que pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los Sujetos Pasivos¹⁴⁵.

En el caso de las presunciones legales la mención de la Ley es simplemente enunciativa, de manera que los índices que se consignan pueden ser modificados, complementados, o sustituidos por otros, a condición de que los medios elegidos por el fisco tengan vinculación o conexión normal con las circunstancias del caso; con lo cual se alude evidentemente, a las prácticas y usos del comercio. Los indicios deben ser razonables y no responder apreciaciones puramente subjetivas del funcionario interviniente; la elección de los indicios básicos y del procedimiento a emplear en la determinación de oficio, no debe ser discrecional, pues una determinación impositiva válida implica un método adecuado, indicios representativos para el caso particular y congruencia en los resultados, debiéndose desechar las presunciones cuando la contabilidad no ha sido impugnada. Las circunstancias que autorizan la liquidación de oficio frecuentemente son la falta de presentación de la declaración o que la presentada adolezca de errores evidentes, la falta de contabilidad, sobre todo si el afectado es comerciante y tanto más si realiza negocios en gran escala¹⁴⁶, pero también si tal contabilidad es deficiente y merece reparos de orden técnico; ya que las anotaciones de los libros contables no dispensan de otros elementos de prueba. También es

hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con las que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo, las circunstancias consideradas por la DGII para practicar la determinación de oficio deben guardar relación con el hecho imponible, no deben ser tomadas en forma aleatoria o arbitraria y deben tener sustento estadístico.

¹⁴⁵ El literal b) del artículo 184 del C.T. tiene relación directa con los artículos 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198 y 199 del C.T., los cuales son aplicables a todos los impuestos internos administrados por la DGII.

¹⁴⁶ GIULANI FONROUGE. C. y otros. "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social". Octava Edición. Ediciones Depalma, Argentina. P. 97.

causal que justifique el procedimiento que se analiza, si el contribuyente lleva un doble juego de contabilidad y el fisco ha podido comprobar cifras ocultas en la declaración jurada y producto de documentación reservada. La estimación indiciara no solo corresponde cuando el contribuyente no lleva libros de contabilidad o cuando niegue la declaración jurada o la exhibición de libros sino también en caso de que la renta neta no pueda determinarse en forma clara y fehaciente y sobre todo si los esfuerzos realizados por la DGII resultaron vanos para obtener elementos probatorios y Libros de Contabilidad del contribuyente que no ha presentado declaraciones juradas.

Sobre base mixta: Es decir, en parte sobre base cierta y en parte sobre base estimativa, indicial o presunta. A este efecto la Administración Tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente. Ésta a diferencia de la anterior, puede considerarse como más justa y equitativa, ya que es una conformación o resultado de la aplicación de la base cierta y base presuntiva, donde no solo se analizarán documentos y registros, sino también otros elementos que conjugados adecuadamente pueden dar resultados justos que no afecten el derecho de propiedad de los contribuyentes.¹⁴⁷

3.2.3. Liquidación de Corrección de error Aritmético.

De conformidad al artículo 185 del C.T., la Administración Tributaria puede mediante resolución de liquidación de corrección y dentro del plazo de

¹⁴⁷ CAÑENGUEZ MONTANO, S. "Ensayo Crítico sobre El Código Tributario de El Salvador", Primera Edición, San Salvador, 2002. p. 82.

caducidad corregir los errores aritméticos consignados en la declaración presentada por el contribuyente relativos al pago del impuesto, pero esta corrección oficiosa trae como consecuencia que el Sujeto Pasivo se hace acreedor de una sanción; de la lectura de la disposición se colige que la sanción será impuesta al contribuyente solo cuando aumente el impuesto a pagar o cuando disminuya el saldo a su favor. Pero nunca procederá la sanción cuando el error matemático o aritmético no modifica la sustancia en sí lo que es la liquidación del impuesto. En relación con lo anterior, las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas a la Administración Tributaria caducan en tres años cuando se ha presentado la declaración respectiva y en cinco años cuando esta no ha sido presentada por el contribuyente¹⁴⁸. Una vez transcurrido el plazo de la caducidad ésta se ve limitada para efectuar fiscalizaciones, en otras palabras, no puede practicar la liquidación de oficio del impuesto. Como ya se mencionó la corrección se entenderá exclusivamente formal y procederá a efectuarla la Administración Tributaria únicamente cuando como resultado de la misma se aumente el valor a pagar o se disminuya el saldo a favor. El artículo 187 C.T.¹⁴⁹, regulaba el procedimiento administrativo que se aplicaría. En la actualidad necesariamente se debe iniciar el procedimiento establecido en los artículos 183, 184 y 186 del C.T. En dicho procedimiento se establece que el contribuyente dentro del término de ocho días exprese su conformidad o no, total o parcial respecto de las modificaciones propuestas por la Administración Tributaria en el Auto de Requerimiento respectivo, en otras palabras, se induce al allanamiento del Contribuyente, consistiendo este en el acto por el cual el Contribuyente manifiesta su conformidad con la

¹⁴⁸ Es importante señalar que la caducidad a la que se hace mención en el Código Tributario se encuentra referida a las facultades de fiscalización que posee la Administración Tributaria.

¹⁴⁹ Cabe señalar que actualmente este artículo se encuentra derogado, según reforma hecha en D.L. N° 497, del 28 de octubre del 2004, publicado en el D.O. N° 231, Tomo 365, del 10 de diciembre del 2004.

pretensión de la Administración, lo que implica al mismo tiempo, el reconocimiento de las modificaciones planteadas por ésta, la cual puede ser total o parcial. Dicha aceptación lleva aparejada el consentimiento para la auto imposición de una multa, sin perjuicio del pago del impuesto complementario que corresponda a la disminución del remanente a favor de éste, esto constituye una forma anormal de finalización del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa, no obstante lo anterior, le queda expedito el derecho de recurrir ante la resolución emitida por la Administración Tributaria ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

3.2.4 Procedimiento de audiencia y apertura a pruebas.

En el artículo 186 del C.T.¹⁵⁰, se desarrolla el procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas que la Administración Tributaria aplica en los casos de defensa se concederán ante el Juez de la causa, en los términos y bajo los

¹⁵⁰ Tal artículo establece que: “Cuando la Administración Tributaria proceda a liquidar de oficio el impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias, y a imponer las multas respectivas, previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de impuesto e imposición de multas, ordenará la iniciación del procedimiento pertinente, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de cinco días, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoría o pericial según el caso, para que muestre su conformidad o no con el resultado de la auditoría. En el mismo acto se abrirá a pruebas por el término de diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia, debiendo aportar en ese lapso mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su conformidad, señalando claramente en este último caso, los puntos que aceptare y que rechazare. Concluido el término probatorio la Administración Tributaria, someterá a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables. Cuando producto del análisis y valoración de los alegatos y pruebas presentadas el contribuyente desvirtuara en parte o totalmente los hallazgos e ilícitos contenidos en el resultado de la investigación, la Unidad a cuyo juicio se hayan sometido las pruebas emitirá el informe correspondiente, el que deberá ser entregado junto con la resolución respectiva, y servirá de base de la liquidación juntamente con el informe de auditoría pertinente. Los plazos concedidos en el presente artículo son hábiles y perentorios.

alcances que la normativa Procesal Penal establezca”. La Liquidación de oficio del impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias y a imponer las multas respectivas, el cual tiene su base en el artículo 11 de la Cn.2, de la Republica; para tales efectos se creó la Unidad de Audiencia y Aperturas a Pruebas, la que se encarga de abrir el proceso de audiencia y apertura a pruebas y valorar las pruebas y argumentos vertidos por los contribuyentes.

El procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas está ligado básicamente al procedimiento administrativo de la Fiscalización, mediante el cual se determina incumplimientos a las obligaciones formales y sustantivas definidas en la Ley por parte del contribuyente sujeto a la investigación efectuada por la oficina fiscalizadora; el procedimiento de fiscalización inicia con el nombramiento de un Auditor, por parte de la Administración Tributaria, por medio de Auto de Designación, en el que se especifica el contribuyente a fiscalizar, el ejercicio o periodos a fiscalizar y las facultades del auditor. El mencionado Auto de Designación debe ser notificado en legal forma, conforme a las reglas establecidas en el artículo 165 del C.T. Una vez notificado el Auto de Designación al contribuyente, se le requiere la información necesaria para efectuar la investigación y posteriormente se realiza la fiscalización; la cual culmina con el informe de auditoría o de fiscalización. Previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio del impuesto e imposición de multas, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, emite el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, el cual se notifica al contribuyente conforme a lo dispuesto en los artículos 165 y 166 del C.T.¹⁵¹, mediante el cual se concede audiencia al contribuyente por el

¹⁵¹ Tales artículos establecen: “Art. 165.- Todas las actuaciones de la Administración Tributaria deberán notificarse por medio del 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

plazo de cinco días contados a partir de la notificación del mismo, y en el mismo acto se abre a pruebas por diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia; juntamente con dicho Auto se entrega al contribuyente una copia del informe de auditoría, a efecto de hacerlo del conocimiento de este para que pueda ejercer su derecho de defensa. Durante el plazo de audiencia y pruebas el contribuyente deberá señalar su conformidad o inconformidad con los resultados del informe de fiscalización y deberá aportar en ese lapso mediante escrito, todas aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad, señalando claramente los puntos que aceptare y que rechazare si es el caso. La Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas someterá a estudio las valoraciones y pruebas aportadas por el contribuyente; posteriormente como resultado del análisis y valoración de los alegatos y pruebas presentadas, emitirá el informe correspondiente, en el cual se deberán tomar en cuenta cada una de las objeciones efectuadas por el contribuyente, no debiendo incorporar dentro de éste, hechos o situaciones que no hayan sido consideradas, en el informe de fiscalización que se le notificó al contribuyente. El informe emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas se remitirá al Departamento de Tasaciones, el cual lo someterá al respectivo análisis y dictará la resolución que conforme a derecho corresponda, con fundamento en las pruebas y

Tributaria son: a) Personalmente; b) Por medio de esquila; c) Por medio de Edicto; d) Por medio de correo electrónico o Correo Certificado; e) Otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro perceptible; f) Publicación en el Diario Oficial o en cualquiera de los periódicos de circulación nacional". Art.166.- En la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas e informe de auditoría, se aplicarán en lo pertinente las reglas anteriores y además las formalidades que prescriben los incisos siguientes: La Administración Tributaria enviará junto al auto de audiencia y apertura a pruebas la copia del informe de los auditores, a efecto de hacerlo del conocimiento del sujeto pasivo par que este ejerza sus garantías de audiencia y defensa. En el acta de notificación se harán constar todas las circunstancias en que se llevó a cabo la notificación, así como de la entrega del auto de audiencia e informe de auditoría; en los casos de notificación por esquila o edicto se expresará que se agrega al expediente respectivo copia de la esquila o edicto correspondiente".

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

La resolución en la que se ordena la liquidación de oficio del impuesto deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en los artículos 165, 166 y 167 del C.T.¹⁵²; dicha resolución deberá ser razonada y debidamente fundamentada, tomando en consideración los argumentos del contribuyente y los de la oficina fiscalizadora. Los plazos establecidos en la Ley en el desarrollo del procedimiento de Audiencia y apertura a Pruebas son hábiles y perentorios.

3.2.5. Requerimiento especial en caso de liquidación de corrección.

Según el procedimiento establecido en el artículo 187 del C.T., la Administración Tributaria cuando detectaba errores aritméticos en la declaración presentada por el contribuyente, podía corregirla; para tales efectos requería al declarante, mediante Auto que debía ser debidamente notificado, que dentro del término de ocho días expresara por escrito su

¹⁵² “Artículo 167.- En la notificación de liquidaciones de oficio, cuando el contribuyente hubiere desvirtuado en todo o en parte los hallazgos o ilícitos tributarios atribuidos por la Administración Tributaria, se aplicará en lo pertinente lo establecido en los artículos 165 y 166 de este Código y además las formalidades que prescriben los incisos siguientes: La Administración Tributaria enviará junto a la resolución respectiva, el Informe en el que conste la valoración de los argumentos vertidos y pruebas aportadas por el contribuyente en la fase de audiencia y apertura a pruebas. Dicha actuación podrá ser efectuada por medio de cualquiera de sus delegados. En el acta de notificación se hará constar todas las circunstancias en que se llevó a cabo la notificación así como de la entrega de la resolución e Informe de audiencia y apertura a pruebas. En los casos de notificación por esquila o edicto se expresará que se agrega al expediente respectivo copia de la esquila o edicto correspondiente”.

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

En caso de que el contribuyente estuviera de acuerdo con las modificaciones planteadas por la Administración Tributaria, debía agregar al escrito que dirigido a ésta, la declaración modificada en los términos planteados por la misma, pudiendo incluir en la liquidación del impuesto que correspondía, la multa establecida en el literal d) del artículo 238 del C.T.¹⁵³; obviamente el contribuyente debía apersonarse a la Oficina Fiscal respectiva, ya que no solo debía presentar la declaración modificatoria, sino que, además, pagar el impuesto complementario y la multa determinados o hacerlo mediante apoderado debidamente acreditado; debido a que difícilmente podía realizar dicha diligencia por medio de correo, además la Oficina Fiscal debía emitir el Recibo de Ingreso respectivo. Si el contribuyente no aceptaba las correcciones propuestas por la Administración Tributaria, ésta debía iniciar el

¹⁵³ Literal que dice: “Constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar declaración:... d) Presentar la declaración con error aritmético. Sanción: Multa del diez por ciento sobre la diferencia que resulte entre el valor a pagar o el saldo a favor inicialmente determinado y el establecido por la Administración Tributaria...”

proceso de liquidación de oficio respectivo, debiendo imponer al final del mismo, las sanciones respectivas.

El proceso de liquidación que procedía en este caso particular, es el establecido en el literal b) del artículo 183 del C.T.

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

ser erróneos, ya sea porque al momento de ingresarlos no se digitaron correctamente o por algún problema técnico del mismo¹⁵⁴. Hay que aclarar que tal procedimiento ya no es aplicable debido a la derogación del artículo que lo contenía, pero al llevar a cabo este procedimiento se violaban garantías constitucionales del Art. 2 Cn. y sobre todo la presunción de Inocencia. La garantía establece que nadie puede ser privado de su derecho de propiedad sin antes ser oído y vencido en juicio previo, de conformidad con la Ley, artículos 11 y 22 de la Cn.¹⁵⁵; el derecho a la presunción de inocencia constituye un derecho subjetivo público fundamental del que son titulares los Sujetos Pasivos del procedimiento sancionador, y mediante el cual, se confiere el derecho a los mismos, a ser tenidos por inocentes mientras no quede demostrada su culpabilidad, imponiendo a la Administración Sancionadora la carga de acreditar los hechos constitutivos de la infracción y la responsabilidad del presunto infractor a través de la realización de una actividad probatoria de cargo con todas las garantías, cuya ausencia o ineficacia determina inexorablemente la ilegitimidad de la posible sanción impuesta. “Los principios generales que inspiran el derecho penal son aplicables a la potestad sancionadora de la Administración, y entre esos principios destaca el de presunción de inocencia del acusado en tanto no se pruebe lo contrario, que impone a la Administración que acusa y sanciona, la carga de probar la realidad de los hechos que imputa, y que estos son reprochables al sujeto inculcado, puesto que la presunción de inocencia del acusado solo puede destruirse por una prueba acabada de su culpabilidad; significa que no puede imponerse sanción alguna en razón de la culpabilidad del imputado sino existe actividad probatoria de cargo que, en la

¹⁵⁴ Es evidente que con el procedimiento descrito anteriormente se vulnera el derecho a la presunción de inocencia establecido en el artículo 11 de nuestra Cn., y los principios de tipicidad y culpabilidad.

¹⁵⁵ Tales artículos ya han sido abordados en la investigación y se han transcrito para mejor comprensión.

apreciación de los órganos o autoridades llamadas a resolver, no destruya dicha presunción” ¹⁵⁶.

De acuerdo con el principio de tipicidad, relacionado íntimamente con el principio de legalidad, para que una conducta sea constitutiva de infracción, esta debe adecuarse al tipo establecido en la norma jurídica; siendo este la descripción de la conducta prohibida por la Ley. La exigencia de tipicidad quedará complementada a través de la precisa definición de la conducta que dicha Ley considere constitutiva de infracción, y la igualmente precisa definición de la sanción que pueda imponerse.

El principio de culpabilidad exige que al Sujeto Pasivo al cual se le impute la comisión de una conducta infractora, no puede imponérsele sanción alguna si no se prueba que este actuó con dolo o culpa.¹⁵⁷.

3.2.6 Firmeza de Las Resoluciones.

El artículo 188 del C.T.¹⁵⁸, establece que las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la ley correspondiente, se tendrán por definitivas. Todo sin perjuicio de la caducidad. En materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de

¹⁵⁶ LLOBREGAT. José Garberi y otro, “El Procedimiento Administrativo Sancionador”, volumen I, 4ª. edición, Editorial Tirant Lo Blanch. 2001. Pp. 332 y ss,

¹⁵⁷ De lo anterior se extrae que en los casos de errores aritméticos detectados por la Administración Tributaria, lo más conveniente era iniciar el procedimiento de liquidación de oficio conforme al procedimiento establecido en el Código Tributario.

¹⁵⁸ Artículo que reza: “Las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la Ley correspondiente, se tendrán por definitiva. Todo sin perjuicio de la caducidad. En materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa”.

los Impuestos Internos. El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa. Para hablar de una resolución firme según este artículo, aquel acto administrativo que contiene la actuación de liquidación oficiosa del impuesto y la determinación e imposición de sanciones como manifestación concreta de la autoridad administrativa y que a la vez es producto de un procedimiento administrativo, este acto aún no adquiere firmeza mientras puedan ser recurridas o impugnadas; el procedimiento establece los recursos pertinentes como medios para poder controlar dichas resoluciones administrativas y que estos recursos están reglados por la ley, en la que se establece la forma y el tiempo dentro del cual se deben de recurrir dichas resoluciones. El artículo 188 del C.T., no es muy explícito, este debe interpretarse auxiliándonos del Código de Procedimientos Civiles¹⁵⁹, el cual por ser de derecho común en lo que no se desnaturalice el procedimiento tributario, es aplicable a dicha materia, para el caso se puede mencionar el artículo 445¹⁶⁰ del referido cuerpo legal, el cual establece que reciben autoridad de cosa juzgada las sentencias que se encuentren en las situaciones siguientes: 1. Cuando las partes hacen un reconocimiento expreso de la pronunciada; y, 2. Cuando consiente tácitamente en ella, no alzándose o no continuando sus recursos en el término que señalan las leyes. Según dicho artículo, estamos ante dos supuestos, siendo el primero una aceptación expresa de la resolución emitida, mostrando su conformidad con la misma; por lo tanto, al estar dentro del término para recurrir se renunció expresamente a ese derecho y se convierte en un acto que ya no se puede impugnar por haberse renunciado a

¹⁵⁹ N°: S/N de fecha 31 de diciembre de 1881, Diario Oficial 1, Tomo 12. Publicación D. O. del 01 de enero de 1882.

¹⁶⁰ Artículo que establece que: “Los Jueces de Primera Instancia librarán también ejecutoria de las sentencias pasadas en autoridad de cosa juzgada. Reciben autoridad de cosa juzgada las sentencias: 1º Cuando las partes hacen un reconocimiento expreso de la pronunciada; y 2º Cuando consienten tácitamente en ella, no alzándose o no continuando sus recursos en el término que señalan las leyes”.

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

Para el caso concreto de la resolución de liquidación oficiosa del impuesto y de la imposición de multas, estas resoluciones son apelables, según el artículo 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas¹⁶¹, dentro del término perentorio de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva; dicha resolución no ha alcanzado firmeza, porque todavía existe la posibilidad de ser impugnada mediante el recurso de apelación, de allí que si transcurridos esos quince si el contribuyente agraviado no interpone el recurso de apelación se entenderá como una aceptación tácita de dicha resolución y por lo tanto, dicha resolución quedará firme, agotándose así la vía recursiva que podía haber modificado, revocado o anulado la resolución dictada. La parte final del inciso segundo del artículo

¹⁶¹ “Art. 2.- Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal.

188 del C.T., señala que el fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa¹⁶².

3.3 Determinación Sobre Base Presunta, procedencia.

La procedencia de la Base Presunta se regula en el artículo 189 del Código Tributario¹⁶³ establece que cuando la Administración Tributaria no pueda por cualquier circunstancia determinar el tributo o la obligación fiscal con conocimiento cierto de la materia imponible, lo estimará en función de los elementos conocidos que permitan presumir la existencia y magnitud de la base imponible y de las obligaciones tributarias respectivas. Dicha disposición establece la posibilidad de utilizar indicios por parte de la Administración Tributaria cuando no sea posible determinar la cuantía o el monto de la obligación tributaria de un Sujeto Pasivo, ya sea porque este no lleva contabilidad, no declaró correctamente o simplemente no lo hizo, lleva un desorden administrativo contable que lleva a dudar a la Administración sobre la veracidad de los datos consignados en la declaración respectiva o simplemente se sospecha que lleva doble contabilidad; y por tales razones, la Administración Tributaria se vale de los indicios. La estimación sobre base presunta se funda en hechos y circunstancias vinculadas con el hecho imponible, siendo necesario definir indicios reveladores que permitan deducir

¹⁶² Se parte del supuesto que se ha interpuesto el recurso de apelación y que el Tribunal de Apelaciones emitió la sentencia respectiva, por lo que siendo este el único recurso administrativo para el caso de la liquidación oficiosa del impuesto y la imposición de multas, este se vuelve definitivo en sede administrativa sin perjuicio de que se pueda recurrir en el ámbito judicial a través del recurso contencioso administrativo o en su caso en el recurso de amparo.

¹⁶³ Este artículo establece que: “Cuando la Administración Tributaria no pudiere por cualquier circunstancia determinar el tributo o la obligación fiscal con conocimiento cierto de la materia imponible, lo estimará en función de los elementos conocidos que permitan presumir la existencia y magnitud de la base imponible y de las obligaciones tributarias respectivas”.

el tributo en el caso particular. Podemos definir los indicios¹⁶⁴ de la siguiente forma: “Es todo rastro, vestigio, huella, circunstancia y, en general, todo hecho conocido, mejor dicho debidamente comprobado, susceptible de llevarnos por vía de inferencia al conocimiento de otro hecho desconocido; es el hecho real, cierto (probado o notorio), del que se puede extraer críticamente la existencia de otro hecho no comprobable por medios directos, según el material existente dentro del proceso”¹⁶⁵. Pero es importante distinguir el indicio de la presunción, ya que ambos términos tienen un significado diferente desde el punto de vista doctrinario; es así que podemos afirmar, que el indicio es una circunstancia que por sí sola no tiene valor alguno, en cambio, cuando se relaciona con otras, y siempre que sean graves, precisas y concordantes, constituyen una presunción. Por lo tanto, la presunción es la consecuencia que se obtiene por el establecimiento de caracteres comunes en los hechos. En relación con lo anterior, es necesario señalar, que las presunciones que establece el C.T. en su artículo 190, básicamente son de aquel tipo indiciario; que posibilitan la estimación de la base imponible a partir de hechos concretos que permitan deducir que se han realizado otros hechos y que no obstante su ocultamiento por acción u omisión se puede llegar a establecer una realidad que, oculta a la contabilidad o registros especiales del contribuyente y aún a los ojos de cualquier persona natural, sientan la fundamentación de la verdadera realidad económica y capacidad de pago del Sujeto Pasivo o Contribuyente.

¹⁶⁴ En el procedimiento penal, se llaman indicios “las circunstancias que, teniendo relación con el delito, pueden razonablemente fundar una opinión sobre hechos determinados. Así, pues, el indicio constituye un medio probatorio conocido como prueba indiciaria” (Tomado de OSSORIO, Manuel “Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales” 24ª edición. Editorial Heliasta Buenos Aires, 1997. Pp. 508). En materia Tributaria, específicamente en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, opera de la misma manera, por ello se utiliza la base presuntiva para la determinación del monto de la obligación a ser satisfecha por el contribuyente.

¹⁶⁵ LEGUISAMÓN. Héctor E. “Las Presunciones Judiciales y Los Indicios”, Ediciones Depalma, 1991. Pp. 56 y ss

3.3.1. Presunciones, definición y clases.

El artículo 191 del C.T. dispone que se presume el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por este código o las leyes tributarias, la presunción se llama legal. Por otra parte, el artículo 192 del mismo Código, define las presunciones de derecho, al establecer que si por expresión de este Código o de las leyes tributarias se establece que se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.

En términos generales se puede definir la presunción como la averiguación de un hecho desconocido deduciéndolo de otro conocido, y en términos más concretos, como el juicio lógico por el cual, argumentando según el vínculo de causalidad que liga a unos con otros los acaecimientos naturales y humanos, podemos inducir la subsistencia o el modo de ser de un determinado hecho que nos es desconocido en consecuencia de otro hecho o hechos que no son conocidos¹⁶⁶. De aquí se desprende la distinta naturaleza de la presunción en relación con los restantes medios de prueba; mientras que a través de estos se someten al conocimiento del órgano decisorio determinados datos del mundo exterior, aquella consiste en un proceso lógico que tiene lugar en el fuero interno del juzgador¹⁶⁷. En sentido estricto el origen de la presunción será de ley, porque la Administración Tributaria sólo puede proceder en la forma indicada, en los casos expresamente autorizados por la Ley y en la forma establecida por ésta.

¹⁶⁶ ARIAS VELASCO, J. y Otros, "Procedimientos Tributarios", Marcial Pons, Ediciones Jurídica y Sociales, S. A., 6ª. Edición, 1996. p. 137.

¹⁶⁷ La presunción por su propia naturaleza, constituye un medio de prueba supletorio, en el sentido de que sólo será admisible cuando el hecho de que se trate de acreditar no pueda probarse por otros medios.

Dentro de las clases de presunción se tiene que la deducción lógica en que la presunción consiste puede ser hecha por el propio legislador con carácter general, en cuyo caso se denomina presunción legal; o por el órgano decisorio en cada caso concreto, a la que se denomina presunción judicial, simple o de hombre. A su vez, la presunción legal puede ser establecida en términos tan absolutos que no se admita prueba en contrario, conocida como presunciones absolutas o *iuris et de iure*; o bien, admitirse la posibilidad de prueba contraria a la presunción, denominadas presunciones relativas o *iuris tantum*¹⁶⁸. Estas últimas constituyen la regla general y las primeras excepciones entre las presunciones legales. De acuerdo a su naturaleza, podemos clasificar las presunciones en:

- a) Presunciones de Derecho: Son aquellas que no admiten prueba en contrario, por lo que el hecho establecido a través de la presunción tiene el carácter de definitivo. En el artículo 192 del C.T.¹⁶⁹ se establece un ejemplo de este tipo de presunción.
- b) Presunciones Legales: Es admisible modificar lo establecido por la presunción, bajo la condición de que quien lo impugne debe probar el hecho diferente que alega como real. En el artículo 191 del C.T., se establece este tipo de presunción.

¹⁶⁸ Ob. Cit. ARIAS VELASCO, J. Pp. 137.

¹⁶⁹ “Artículo 192.- Si por expresión de este Código o de las leyes tributarias se establece que se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”.

CAPÍTULO IV

NOCIONES GENERALES DE LA IMPUGNACIÓN Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

4.1. Generalidades.

Para Enrique Véscovi la Teoría General de la Impugnación “tiene por objetivo el control general de la regularidad de los actos procesales, y en especial, la actividad del tribunal, principalmente por medio de sus resoluciones. Esto es, trata de efectuar un control a posteriori de la actuación de la jurisdicción, especialmente poniendo fin a las irregularidades cometidas. Funciona entonces, como un remedio a una actividad indebida (desviada, ilegítima)¹⁷⁰.

La teoría general de la impugnación está en cierto modo relacionada con la Teoría General del Proceso, donde se encuentra la base de los principios comunes a las diferentes ramas procesales y los distintos procedimientos¹⁷¹. De esta manera, no parece nada especial que exista una Teoría General de la Impugnación, en la cual se estudien los principios generales de ésta, válidos para todos los procesos. Dicho en forma más concreta, que no es necesario estudiar los recursos en materia civil, penal, laboral, de familia, etc., sino todos en general. Una Teoría General de los Medios Impugnativos o Teoría de los Recursos será entonces necesaria para el estudio de los medios impugnativos en todos los procesos en general, sin perjuicio de

¹⁷⁰ VÉSCOVI, Enrique. “Los Recursos Judiciales y demás Medios Impugnativos en Iberoamérica”. 1ª edición. Editorial De Palma, Buenos Aires, 1988. P.1

¹⁷¹ El tema de la Teoría General del Proceso y la enseñanza del Derecho Procesal fue tratado en las IVas. Jornadas del Instituto Iberoamericano de Derecho Procesal (Caracas, Valencia, 1967). Las conclusiones unánimes de los procesalistas más destacados de Iberoamérica coincidieron con la necesidad de su establecimiento, inclusive aconsejando introducirla en todos los programas de nuestras Facultades de Derecho.

algunas especialidades derivadas, en primer lugar, del Derecho sustantivo, el cual, a su vez, ha determinado las que se deben consignar en el Derecho adjetivo.

4.2. La impugnación y sus variantes: los recursos.

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

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española *impugnar* (del latín *impugnare*) ha de traducirse por “combatir, contradecir o refutar”, designando en el ámbito de lo jurídico la acción de “interponer un recurso frente a una resolución judicial”. La doctrina jurídica mayoritaria viene entendiendo por impugnación “la actividad encaminada a combatir la validez o eficacia de algo que puede tener trascendencia en el campo de lo jurídico (una resolución, un documento, un acuerdo), utilizando para ello los causes previstos por el ordenamiento jurídico. Las impugnaciones más generalizadas son las que se traducen en los llamados recursos dentro de cada procedimiento”¹⁷². La impugnación en un sentido muy amplio, puede ser vista en tanto que acto de la persona que siendo perjudicada por una resolución judicial, por su ilegalidad o injusticia, pretende su anulación o rescisión, es contraria a la idea de aquiescencia, es decir, a la voluntad de tener por buena una resolución judicial a pesar de sus posibles defectos. Desde otra perspectiva, suele concebirse a la impugnación como concepto

¹⁷²MASCAREÑAS, C./ PELLISE PRATS, B. “Impugnación”, NEJ, T. XII, Barcelona, 1965. P.1

contrapuesto al de medio de gravamen. Como bien lo explica Inés Celia Iglesias: “La situación jurídica de una resolución judicial es distinta según se vea sometida a un medio de gravamen o a un medio de impugnación en sentido estricto, puesto que, si bien los medios de impugnación tienden a la anulación de la resolución judicial inexistente o anula, los medios de gravamen persiguen la obtención de una nueva resolución judicial sobre lo ya decidido, ante la existencia de un error judicial no traducible en un defecto determinante de la nulidad de la resolución judicial, pero que se manifiesta objetivamente en un perjuicio o gravamen para el recurrente. Este gravamen es además el medio para conseguir el doble grado de jurisdicción, en el que el juez ad quem tiene unas facultades de actuación y unos poderes de conocimiento prácticamente idénticos a los del juez que conoció en primera instancia, hasta el punto de que la limitación de las facultades cognoscitivas del órgano ad quem provienen únicamente de la configuración del objeto procesal tal y como se ha definido por las partes ante el órgano de procedencia de la resolución impugnada, por el contrario, en la impugnación, los poderes del juez se limitan a concretas causas o motivos de legalidad”¹⁷³.

Un tercer criterio de distinción lleva a la diferenciación dentro de la impugnación, que vendría a ser el género, de dos especies distintas: los denominados recursos y lo que se conoce como acciones autónomas de impugnación. Con relación a los primeros, la palabra recurso proviene del término latino *recursus*, que significa acción de recurrir, conducta de un sujeto que se dirige a otro para obtener alguna cosa¹⁷⁴. Con este término se designa el acto procesal de las partes que frente a una resolución judicial pide la actuación de las leyes a su favor ante el mismo órgano que dictó

¹⁷³ IGLESIAS CANLE, I. “Los Recursos Contencioso – Administrativos”. Tirant lo Blanch, Valencia, 2005. Pp. 27 y ss.

¹⁷⁴ COUTURE, Eduardo J. “Fundamentos de Derecho Procesal Civil”. 3º edición. Editorial De Palma. Buenos Aires, 1990. P. 350.

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

Por el contrario, las acciones autónomas de impugnación, llamadas también recursos excepcionales, son instrumentos procesales que cabe utilizar contra resoluciones firmes y, por tanto, en principio inalterables, de modo que sólo en supuestos y por motivos excepcionales, se permite la reapertura de un proceso a través de una acción autónoma de impugnación¹⁷⁵. El maestro Chiovenda decía que con las acciones autónomas de impugnación (específicamente el proceso de revisión) se trata de dar vida a “un nuevo proceso sobre un proceso”, en que se debatirá de nuevo la relación procesal, llegando, si se estima la causa de revisión, a dictar una nueva sentencia sobre el mismo objeto procesal¹⁷⁶.

4.3. El derecho a los recursos o derecho de recurrir.

Para empezar, este apartado es necesario hacer referencia que la impugnación forma parte de los Principios Fundamentales del Procedimiento (Principio de la impugnación), ya que es fundamental que todo acto del juez que pueda lesionar los intereses o derechos de una de las partes, sea

¹⁷⁵MORENO CATENA, V. (con Garberí Llobregat, J, Gimeno Sendra, V.). “Derecho Procesal Civil, Parte especial”. Madrid, 2003. Pp. 540 y ss.

¹⁷⁶ CHIOVENDA, Giuseppe. “Instituciones de Derecho Procesal Civil”. 2º edición. Revista de Derecho Privado. Vol. II. Madrid, 1954. Pp. 381 y ss.

impugnable, es decir que existe algún recurso contra él, para que se enmienden los errores o vicios en que se haya incurrido¹⁷⁷.

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

Con respecto al contenido y límites del Derecho a los Recursos, nos adherimos a la abundante jurisprudencia que el Tribunal Constitucional Español ha emitido al respecto. Así, en un primer momento, en su sentencia 54/1984, de 4 de mayo, el Alto Tribunal afirmó que el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24.1 de la Corte Española implica no sólo el derecho al proceso, sino también el derecho a los recursos legalmente establecido¹⁷⁸. Por ello ya el Tribunal en uno de sus primeros autos (el de 24 de abril de 1981, 43/1981, fundamento tercero), declaró que “la denegación de un recurso legalmente establecido, hecha en forma arbitraria, puede constituir una violación de las garantías procesales constitucionalizadas”, doctrina que fue reiterada después y que ahora sentamos en términos aseverativos. En efecto, el derecho al proceso incluye el derecho al recurso, entendiendo por tal no cualquier recurso doctrinalmente aconsejable o hipotéticamente deseable o conveniente, sino aquel que las normas vigente en el ordenamiento haya establecido para el caso. De lo anterior se deduce que el derecho a los recursos es un derecho de configuración legal, de modo que únicamente se puede hablar del derecho a recurrir en los términos en que el legislador lo haya establecido,

¹⁷⁷ DEVIS ECHANDÍA, H. “Teoría General del Proceso”. Editorial Universidad, Buenos Aires, 1997. P. 73.

¹⁷⁸ Tomado de <http://vlex.com/libraries/jurisprudencia-2> Consultada 24 de febrero de 2014 a las 13:10 hrs

sin que se limite este derecho a la mera interposición de los mismos, pues conlleva el derecho al agotamiento de los recursos legalmente previstos una vez interpuestos a través de los causes previstos legalmente. Además, es perfectamente legítimo que se condicione la admisibilidad y procedencia de los recursos a la concurrencia de determinados presupuestos procesales que, en consonancia con la jurisprudencia constitucional ya referida, deberían interpretarse en el sentido más favorable a las pretensiones del recurrente, por la aplicación directa del derecho a la tutela judicial efectiva. Sin embargo, nos dice Inés Celia Iglesias, que “esta doctrina ha sido revisada en la última jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación a la interpretación de los presupuestos condicionantes del acceso a los recursos. Se considera de manera independiente el derecho de acceso a la jurisdicción y el derecho de acceso a los recursos, entendiendo que el derecho a los recursos se satisface con cualquier decisión judicial que, al pronunciarse sobre la concurrencia de los requisitos o presupuestos procesales determinantes de la admisibilidad de un recurso, no incurra en un error patente, en la mera arbitrariedad en sus resultados o en la irracionalidad de sus fundamentos. Se trata de una doctrina jurisprudencial plenamente consolidada, a raíz de la sentencia 37/1995, de 7 de febrero, a la que, en mayor o menor medida se remiten, siquiera indirectamente, posteriores resoluciones sobre el tema”. Por lo tanto, resulta incuestionable, tal y como reconoce el Tribunal Constitucional Español, que la verificación del cumplimiento de los requisitos procesales ha de inspirarse en un “criterio de proporcionalidad”, tratando de diferente manera los diversos grados de defectuosidad de los actos procesales. De lo dicho hasta ahora resulta que un órgano jurisdiccional no puede:

1. Inadmitir un recurso si no es por alguna de las causas de inadmisión determinadas legalmente.

2. Pronunciarse en vía de recurso sobre una determinada materia cuando exista una causa impeditiva para ello. Ya que en los dos casos se estaría excediendo en la competencia que el legislador le ha otorgado, exceso que lesionaría a su vez el derecho de otros justiciables a la tutela judicial efectiva.

4.4. Presupuestos de la impugnación, Fines y clasificación de las vías de impugnación.

A continuación se desarrolla brevemente aquellos requisitos de los medios de impugnación que son importantes tanto para su procedencia así como para su admisibilidad. La procedencia de los medios impugnativos está condicionada a la concurrencia de determinados presupuestos procesales, es decir, de determinadas condiciones que son necesarias no solo para que se admitan y sustancien sino también para que el tribunal competente pueda resolver las cuestiones suscitadas en los mismos¹⁷⁹. Se puede afirmar que cada medio impugnativo tiene sus propios presupuestos especiales; pero existen algunos generales o frecuentes. Es de aclarar que al referirse a los medios de impugnación caben tres conceptos que usualmente, y erróneamente, tienden a confundirse o equipararse: la procedencia, la admisibilidad y la prosperabilidad. El primero de estos conceptos “se hace depender de la concurrencia de presupuestos procesales”, el segundo hace referencia a la “concurrencia de los requisitos exigidos por la ley para que pueda sustanciarse un recurso procedente, y la falta de éstos hace que el tribunal ni pueda llegar a conocer de la cuestión de fondo”, y finalmente la prosperabilidad se refiere “al fondo del recurso y determina la estimación o desestimación del mismo”.

¹⁷⁹ MONTERO AROCA, J. y José Flores Martíes. “Los Recursos en el Proceso Civil”. 1º edición. Tirant lo Blanch, Valencia, 2001. P. 42.

Los presupuestos de la impugnación pueden clasificarse así:

A) Presupuestos Subjetivos: éstos se refieren a los sujetos del proceso: el órgano jurisdiccional y las partes. El acto impugnativo es, en principio, un acto procesal que opera dentro de un proceso, consecuencia de ello está reservado para los sujetos procesales. En cuanto al órgano jurisdiccional, la determinación de competencia para conocer del medio impugnativo forma parte de la “competencia funcional” y la misma se fija atendiendo, bien al tipo de recurso (devolutivo o suspensivo), al órgano que conoció de la instancia anterior o los motivos del recurso. En lo que a las partes se refiere, a éstos les corresponde la legitimación, la que también puede corresponderle a quien no habiendo intervenido en el proceso, se ve agraviado por la resolución emitida, llamase a éste “tercero interesado”, pudiendo hacerlo luego e iniciarse su actuación procesal al momento de la interposición del recurso.

B) Presupuestos Objetivos: estos atienden, por un lado, a la recurribilidad de la resolución, es decir, a que la Ley conceda recurso contra la misma, y por otro, a que se haya causado gravamen en la resolución a alguna de las partes. En principio, todas las resoluciones son recurribles, a no ser que ley disponga expresamente lo contrario. La admisión del recurso solo es posible si la resolución recurrida es susceptible de impugnación. Además, es menester que la resolución haya producido un perjuicio a la parte que impugna, es decir, que le sea total o parcialmente desfavorable o que le suponga gravamen¹⁸⁰. El fundamento del medio impugnativo es la injusticia del acto que contiene el vicio, aquí es donde se manifiesta el agravio, es decir que “debe existir una lesión que debe serlo al interés del impugnante

¹⁸⁰ Por “Gravamen” suele entenderse cualquier diferencia en menos entre o pretendido, o reconocido por la parte, y lo concedido en la resolución. Es decir, “el gravamen significa que la resolución cause un perjuicio a la parte del que se deriva un interés concreto de recurrir”. Tomado de MONTERO AROCA, Juan y otro. P. 45.

(Ibáñez Frocham)”. En este sentido, el acto debe desmejorar o contradecir la expectativa de la parte en relación a la pretensión deducida en el proceso para que sea impugnado, lo que interesa es el “resultado concreto del acto, sus efectos prácticos respecto del derecho invocado y la situación jurídica concreta del interesado”¹⁸¹.

Anteriormente se ha dicho que así como la procedencia depende de la concurrencia de presupuestos procesales, la admisibilidad atiende al cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para que pueda sustanciarse un recurso procedente, y la consecuencia inmediata de la falta de alguno de estos es la inadmisión del recurso. Estos requisitos son fundamentalmente los siguientes:

a) Plazo: para que el medio impugnativo pueda admitirse debe interponerse dentro del plazo establecido en la ley, caso contrario la resolución “deviene firme ipso iure, produciendo los efectos propios de la cosa juzgada formal sin necesidad de declaración expresa sobre ello”. En cuanto a este sistema de los plazos, doctrinariamente, se rige básicamente por dos principios: igualdad y uniformidad. El primero (igualdad) supone “que las partes tienen que tener las mismas posibilidades” en virtud de ello “el plazo siempre es idéntico para todas las partes”. La uniformidad “persigue el propósito de uniformizar los plazos de interposición de impugnaciones... para la mejor utilización de los medios y las mayores garantías para las partes”.

b) De forma: estos se refieren al escrito de interposición del recurso. En general, la impugnación está sujeta a diversas formalidades, tanto en lo que al acto impugnado se refiere como al plazo para recurrir de ellos. Por ejemplo, en la legislación Salvadoreña para interponer cualquier medio

¹⁸¹ Según Vécovi, lo que interesa es el “resultado concreto del acto, sus efectos prácticos respecto del derecho invocado y la situación jurídica concreta del interesado”

impugnativo es necesario que su escrito esté firmado y sellado por abogado director, debe haber una relación de la infracción en que la resolución ha incurrido, entre otras formalidades.

c) Fundamento de la impugnación: este requisito generalmente se incluye en los requisitos de forma del escrito de interposición, pero consideramos que es un elemento básico para la admisión de cualquier recurso, esto es, que no basta con la sola declaración de impugnación, es decir la deducción de ella, se requiere agregar los motivos o fundamentos de aquella, en general la falta de este fundamento produce la inadmisibilidad del recurso.

Al definir los medios de impugnación se ha dicho que son instrumentos para atacar resoluciones que causen agravio a una de las partes del proceso o bien a un tercero cuyo interés se ve afectado, de lo anterior inferimos su fin fundamental: “intentar la modificación o anulación de una resolución”. Así los medios de impugnación son, pues, aquellos medios por los que quien es parte en el proceso pretenden un nuevo examen de las cuestiones fácticas o jurídicas resueltas en una resolución “que le resulta perjudicial, a fin de que sea modificada o sustituida por otra que le favorezca, o anulada”¹⁸². Los recursos son medios técnicos mediante los cuales el Estado tiende a asegurar el más perfecto ejercicio de la función jurisdiccional. Aun con el más profundo cuidado de los jueces y tribunales de sujetarse al estricto cumplimiento de sus deberes, estos pueden incurrir en equivocaciones aplicando indebidamente la ley; de ahí que se haya reconocido desde siempre la necesidad de establecer medios adecuados para la reparación de los agravios e injusticias que pudieran inferirse con esas posibles equivocaciones, concediéndose, a quien se sienta perjudicado, facultad para

¹⁸² Ob. Cit. MONTERO AROCA, J. y otro. P. 32.

reclamar aquella reparación, sometiendo la resolución judicial que produjo el agravio e injusticia a nuevo examen o revisión y enmienda, bien por el mismo juez o tribunal que la dictó, o por otros jueces o tribunales superiores, según los casos.

Recurso judicial es la facultad que compete a los litigantes de pedir la enmienda de una resolución judicial. El fundamento de los recursos judiciales estriba en la falibilidad humana; los jueces y tribunales pueden incurrir en error al dictar sus resoluciones, y, por tanto, es preciso conceder a los litigantes, los medios de enmendar estos errores¹⁸³.

Los recursos judiciales se establecen para garantizar un doble interés: el de las partes, y el general o público, vinculado a la necesidad social de que la justicia se administre con el máximo acierto en los fallos. Tradicionalmente los recursos han sido clasificados atendiendo a tres criterios: A) Por el órgano competente: devolutivos y no devolutivos. El segundo examen que implica la impugnación puede confiarse, bien al mismo órgano jurisdiccional que dictó la resolución que se impugna, bien a un órgano jurisdiccional distinto y superior. En el primer caso se habla de recursos no devolutivos y en el segundo de recursos devolutivos, existiendo entonces un órgano inferior (iudex a quo) y otro superior (iudex ad quem). B) Por el ámbito del recurso: ordinarios y extraordinarios. Los recursos ordinarios entregan en toda su integridad a la actividad del órgano jurisdiccional que ha de resolverlos, la cuestión litigiosa. Los extraordinarios versan sobre la cuestión de Derecho (casación) o de hecho (revisión) y han de fundarse en motivos específicos, determinados para cada clase, previamente en la ley. Los recursos ordinarios generalmente admitidos son los de reposición, queja,

¹⁸³ FÁBREGA, M.D. "Lecciones de Procedimientos Judiciales", 2ª edición Barcelona, 1828. P. 526 y ss.

suplica y apelación. Los recursos de reposición y suplica tienen como finalidad la modificación total o parcial de la resolución recurrida por el mismo órgano jurisdiccional que la ha dictado. El de queja supone el requerimiento formulado a un tribunal superior para remover el obstáculo puesto por uno inferior a la tramitación de los recursos de apelación y casación. El recurso de apelación se propone obtener un nuevo examen y fallo de la cuestión debatida ante un órgano jurisdiccional, por otro distinto y jerárquicamente superior. La apelación es el más importante de los recursos judiciales ordinarios. Mediante este recurso, la parte vencida en la primera instancia obtiene un nuevo examen y fallo de la cuestión debatida por un órgano jurisdiccional distinto, que en la organización judicial es jerárquicamente superior al que dictó la resolución recurrida (Tribunal de segunda instancia).¹⁸⁴

Los recursos extraordinarios se diferencian de los ordinarios no solo por el objeto del que versan, sino también por la calidad del órgano competente para resolverlos, que en los extraordinarios es siempre el Tribunal o Corte Suprema. Los recursos extraordinarios son los de casación y de revisión. El recurso de casación civil se define como un remedio supremo y extraordinario contra las sentencias ejecutorias de los tribunales dictadas contra ley o doctrina admitida por la jurisprudencia o faltando a los tramites esenciales del juicio, y su objeto no es principalmente el perjurio o agravio inferido a los particulares con las sentencias ejecutorias, o el remediar la vulneración del interés privado, cuanto el atender a la recta, verdadera, general y uniforme aplicación o interpretación de las leyes o doctrinas, a que no introduzcan prácticas abusivas, ni el Derecho consuetudinario por olvido del Derecho escrito, declarando nulas para estos efectos las sentencias que

¹⁸⁴ DE LA CAÑADA, C. "Instituciones prácticas de los Juicios Civiles", Tomo I, cap. 2. Pag. 123, 1ª ed. Madrid 1845.

violan aquellas y que por constituir ejecutorias, no pueden revocarse por medio de apelaciones y demás recursos ordinarios¹⁸⁵. De lo anterior se desprenden las características esenciales del recurso:

- 1) Extraordinario,
- 2) Predominantemente público, y
- 3) Dirigida a mantener la correcta interpretación de la ley.

El de revisión es un recurso extraordinario que tiene por objeto la rescisión de una sentencia dictada con error de hecho para hacer posible la resolución justa, en un nuevo juicio, de la cuestión a que el fallo anulado se refiere. Debe decirse que desde un punto de vista técnico, podría y debería desenvolverse como un proceso autónomo. Los motivos específicos que generalmente se señalan como fundamento de la revisión son los siguientes:

- 1) Haberse recuperado, después de pronunciada la sentencia, documentos decisivos detenidos por fuerza mayor o por obra de la parte en cuyo favor se hubiere dictado la resolución judicial;
- 2) Haber recaído esta en virtud de documentos que al tiempo de dictarse ignoraba una de las partes haber sido reconocidos o declarados falsos o cuya falsedad se reconociere o declarara después;
- 3) Ser condenados por falso testimonio dado en las declaraciones que sirvieron de fundamento a la sentencia los testigos que las hubiesen formulado, y la circunstancia de haberse ganado la sentencia en virtud de cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta.

¹⁸⁵ VICENTE, Y CARABANTES, J. "Tratado histórico, filosófico de los procedimientos judiciales en materia civil según la nueva Ley de Enjuiciamiento" Madrid, Gaspar y Loig, ed. de 1856. vol. III, pág. 455.

C) Por el contenido del pronunciamiento que es objeto del recurso. Existe un tercer criterio de clasificación, que no suele utilizarse pero que clarifica tanto como los anteriores. Se trata de distinguir entre recursos procesales y recursos materiales; distinción que parte también de otra previa, referida a resoluciones procesales y resoluciones materiales.¹⁸⁶ 1) Recurso procesal: en todos los supuestos en que una resolución no se pronuncia sobre la pretensión, esto es, sobre el objeto del proceso en sentido estricto, estamos ante una resolución meramente procesal, y el recurso que se admita sobre la misma, perseguirá únicamente la adecuación de lo decidido a la norma procesal, lo que se resolverá normalmente en la nulidad de la resolución, más que en una modificación de la misma. 2) Recurso material: cuando la resolución procede a aplicar normas materiales, que sirven para decidir sobre el objeto del proceso, es decir sobre la estimación o desestimación de la pretensión interpuesta por el actor, estamos ante una resolución material y los recursos contra ella se dirigirán a obtener otra resolución en la que se modifique la impugnada.

4.5. Características generales de los medios de impugnación.

Al tratarse este capítulo de la Teoría General de la Impugnación, cabe hacer referencia de manera breve a las características de los medios de impugnación, las cuales son de aplicación general en cualquier rama del Derecho Procesal. Entre las características fundamentales de los medios impugnativos tenemos:¹⁸⁷

¹⁸⁶ Esta distinción produce importantes consecuencias jurídicas, sobre todo, cuando se tiene en cuenta que los recursos procesales no son nunca una fase del proceso, no pueden ser una segunda instancia y no cabe exigir en todo caso, la existencia de un gravamen directo.

¹⁸⁷ Ob. Cit. DEVIS ECHANDÍA, H. p. 75.

1. El ejercicio de éstos es una mera facultad que la ley otorga a las partes, y en consecuencia, pueden renunciarse en forma expresa o tácita. La renuncia será expresa cuando se manifiesta en términos formales y explícitos, aun anticipadamente. Será tácita cuando quien puede ejecutar el recurso ejecuta algún acto que importe la renuncia a él, particularmente cuando la sentencia se pone en ejecución.¹⁸⁸

2. Los términos para interponerlos son perentorios y se extinguen por el solo ministerio de ley, porque tienen el carácter de fatales, contándose el plazo desde la notificación de la resolución que resulte gravosa.

3. Éstos no se conceden contra las resoluciones firmes o ejecutoriadas en conformidad a la ley, un caso de excepción muy calificado que lo encontramos en el recurso de revisión. En efecto, el recurso de revisión procede en contra de las sentencias firmes, precisamente para defender el principio de la cosa juzgada, en cuanto pretende evitar que se dicten resoluciones contradictorias.

4.6. Efectos de los recursos.

Podemos diferenciar dos tipos de efectos: a). Efectos que se deducen de la simple interposición del recurso. b). Efectos que se deducen de la decisión del recurso.

Entre los primeros efectos encontramos que sólo la interposición de los recursos interrumpe la producción de la cosa juzgada, por lo que la

¹⁸⁸ ARRIETA GALLEGOS, F. "Impugnación de las Resoluciones Judiciales" 1ª ed. San Salvador, La Idea, Pp. 5.

resolución no es firme. En segundo lugar produce efectos devolutivos que deben resolver el recurso del tribunal superior. Puede producir también efectos suspensivos: la ejecución de la sentencia queda suspendida hasta que se decida el recurso.

4.7. Recursos: recursos administrativos y su definición.

Ha de tratarse en un primer momento aspectos generales de los recursos administrativos para posteriormente abordar adecuadamente los que son aplicables en materia de liquidación de oficio de los impuestos, en el capítulo siguiente, en el que se desarrollan adecuadamente los mismos.

La tutela jurídica de los derechos y los intereses legítimos se efectúa a través de los órdenes fundamentales de actividades: el procedimiento administrativo y el procedimiento judicial. Es posible que el particular obtenga satisfacción por su reclamo en sede administrativa y no tenga entonces que recurrir a la vía judicial¹⁸⁹. Tanto en sede administrativa como en sede judicial se procederá a la revisión del acto atacado por el administrado¹⁹⁰.

Cabe mencionar que en el caso del Procedimiento de Liquidación de Oficio de los impuestos, si el contribuyente se considera agraviado por una resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, puede recurrir de ella, primeramente en sede administrativa ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas; y si no ve satisfecha su pretensión, la ley deja abierta la posibilidad de atacar la resolución gravosa mediante el Juicio Contencioso Administrativo ante la Sala de lo Contencioso

¹⁸⁹ DIEZ, Manuel María. "Manual de Derecho Administrativo" 1° edición. Editorial Plus Ultra. Buenos Aires, 1979. Cf. p. 495.

¹⁹⁰ Comprendiendo los dos tipos de defensa de que puede valerse el administrado, se los define como una pretensión que deduce quien está legitimado para ello ante el órgano competente destinado a obtener la revisión de un acto administrativo determinado.

Administrativo y, finalmente, al ver el contribuyente afectados derechos constitucionales consecuencia de aquella resolución, puede atacarla mediante Amparo ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. La Administración Pública, fundamentalmente ejerce facultades regladas y facultades discrecionales sujeta al Principio de Legalidad, establecido en el Art. 86 inc. Final Cn. En el marco del Derecho Administrativo son Garantías de la Posición Jurídica del Administrado.

El Procedimiento Administrativo: modo natural de la producción de actos y resoluciones administrativos. Sujeto incluso a protección constitucional en la modalidad de “Derecho al Debido Proceso Administrativo”¹⁹¹

- a) El sistema de Recursos Administrativos: derecho del administrado a recurrir contra actos y disposiciones de la Administración.
- b) El control judicial de los actos administrativos: por medio del Juicio Contencioso- Administrativo.

El recurso administrativo, según Manuel María Diez “es una pretensión deducida ante un órgano administrativo por quien está legitimado para ello con el fin de obtener la revocación o modificación de un acto administrativo dictado por ese mismo órgano o por el inferior jerárquico”¹⁹². El administrado puede atacar el acto administrativo por razones de legitimidad o de oportunidad su actividad conduce a la defensa de su derecho subjetivo o de su interés legítimo lesionado por el acto¹⁹³. El recurso administrativo tiene por objeto la impugnación de un acto administrativo. Por medio del recurso se

¹⁹¹ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. P. 129.

¹⁹² Ob. Cit. DIEZ, Manuel María. P. 496.

¹⁹³ Citando a González Pérez “Los recursos Administrativos”. P. 34, quien define al recurso administrativo como la impugnación de un acto administrativo ante un órgano de ese carácter. Tomado de DIEZ, Manuel María. P. 496.

impugna un acto anterior, dando lugar a un nuevo procedimiento en sede administrativa. La Administración examina de nuevo el acto dictado por ella y resuelve revocarlo o reformarlo; también puede resolver confirmarlo. Gamero Casado los define como los “actos de administrado mediante los cuales pide a la propia Administración la revocación o modificación de un acto o resolución dictada por ella misma”¹⁹⁴, suelen definirse también como “uno de los que los particulares pueden interponer contra las resoluciones administrativas y ante los propios organismos de la administración pública”¹⁹⁵. Algunos otros los definen como “la actuación que el administrado dirige contra los actos y disposiciones de la Administración respecto de los cuales considere que son contrarios al ordenamiento jurídico o que lesionan sus derechos o intereses o que producen indefensión”¹⁹⁶.

Otros autores consideran que los recursos administrativos surgen como un remedio a la legal actuación de la administración y “son medios legales que el ordenamiento jurídico pone a disposición de los particulares para lograr, a través de la impugnación, que la Administración rectifique su proceder. Son la garantía del particular para una efectiva protección de su situación jurídica”¹⁹⁷. Se considera que El Recurso Administrativo es un acto por el que un sujeto legitimado para ello pide a la Administración que revise, revoque o reforme una resolución administrativa, o excepcionalmente un trámite, dentro de unos determinados lapsos y siguiendo unas formalidades establecidas y pertinentes al caso. Según García de Enterría, los recursos administrativos¹⁹⁸

¹⁹⁴ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. P. 129.

¹⁹⁵ OSSORIO, Manuel. “Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales”. 24° edición, Editorial Heliasta. Buenos Aires, 1997. p. 842.

¹⁹⁶ FUNDACIÓN TOMÁS MORO. “Diccionario Jurídico Espasa”. 1° edición, Editorial Espasa Calpe S.A., Madrid, 1991.

¹⁹⁷ Monografías. Recursos Administrativos. <http://www.monografias.com/trabajos23/recursos-administrativos/recursos-administrativos.shtml> consultada el 24 de febrero de 2014 a las 21:02 hrs.

¹⁹⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “Curso de Derecho Administrativo”. 8° edición, Editorial Civitas. Madrid, 1998. P. 23.

son actos del administrado mediante los cuales, éste solicita a la propia Administración la revocación o la reforma de un acto suyo. Su finalidad es que los administrados puedan impugnar los actos o disposiciones que estimen contrarios a derecho, solicitando a la Administración que reconsidere su decisión anterior a la vista de las alegaciones del administrado. Si la Administración reconoce que el administrado tiene razón, está “estimando” el recurso. Si considera que no es así, está “desestimando” el recurso¹⁹⁹. En nuestro sistema jurídico existe un doble sistema de recursos. Esta duplicidad de recursos, administrativos y jurisdiccionales, constituye una doble garantía para los administrados. Pero generalmente esta posibilidad de acudir a dos órganos diferentes no tiene carácter alternativo sino sucesivo: primero se deberá impugnar el acto ante la propia Administración que lo dictó y después, una vez desestimada la impugnación ejercida en vía administrativa, el administrado podrá acudir ante los tribunales contencioso-administrativos²⁰⁰. La Corte Suprema de Justicia, en sus líneas jurisprudenciales sostiene que “Nuestra legislación administrativa establece

¹⁹⁹ Es preciso diferenciar los recursos de otro tipo de actuaciones como son las peticiones, que solicitan la creación de un nuevo acto, las quejas, que denuncian los defectos en la tramitación del procedimiento en curso y las reclamaciones que se interponen frente a resoluciones provisionales.

²⁰⁰ “La interposición de un recurso administrativo da lugar a la incoación de un procedimiento administrativo, que si bien es distinto e independiente del que fue seguido para emitir el acto recurrido, es al igual que éste, de carácter administrativo, y está por ello sujeto a las mismas normas e inspirado en los mismos principios. Se aclara no obstante, no todos los actos administrativos que pronuncia la Administración en el ejercicio de las facultades que la misma ley le confiere, son objeto de recurso administrativo. (Sentencia del día veintidós de enero de mil novecientos noventa ocho. Ref. 38-F-97) Sentencia del día veinte de marzo de mil novecientos noventa ocho. Ref. 75-A-95) Doctrinariamente, la interposición de los recursos administrativos requiere de una calidad específica- derecho subjetivo o interés legítimo. La habilitación legal para la interposición se origina en el carácter o forma en la que determinados sujetos se ven afectados por el acto administrativo de que se trata y en los términos que la normativa aplicable lo regule. En el derecho administrativo esta lesión o afectación se concretiza en las figuras del derecho subjetivo, interés legítimo y el interés simple. Por regla general, las legislaciones otorgan legitimación para impugnar un acto únicamente a los administrados que encajen en las primeras dos figuras, excluyendo de dicha posibilidad a los administrados que alegan como afectación la mera violación del ordenamiento jurídico- interés simple. (Sentencia del día once de diciembre de mil novecientos noventa ocho. Ref. 45-D-97)”

que cuando el administrado considere que la Administración ha violado en su actuación disposiciones jurídicas, lesionando así sus derechos, gran parte de leyes cuentan con un control dentro de la sede administrativa para asegurar que los actos de aquella se realicen conforme al orden legal vigente. Para hacer efectivo el control de que se trata, la misma ley crea expresamente la figura del “recurso administrativo” como un medio de defensa para deducir ante un órgano administrativo, una pretensión de modificación o revocación de un acto dictado por ese órgano o por un inferior jerárquico. El recurso, en términos generales, es el medio que concede la Ley para la impugnación de las resoluciones, a fin de subsanar los errores en que se haya incurrido al dictarlas. Los recursos administrativos, son la vía por la cual el administrado legitimado pide a la Administración la revocación o modificación de una resolución administrativa que se reputa ilegal. Su característica es la finalidad impugnatoria de actuaciones que se estiman contrarias a derecho.

4.7.1. Naturaleza Jurídica y Fundamento de Los Recursos Administrativos.

Corresponde ahora identificar su naturaleza jurídica y su fundamento. Respecto a la naturaleza jurídica existen dos corrientes de pensamiento: por un lado, se considera al recurso como un derecho del administrado que se clasifica como un derecho subjetivo público, cuya protección se intenta. Es entonces un derecho del particular para accionar ante la Administración; pero frente a esta opinión está la defendida por los procesalistas que sostienen que es un acto²⁰¹.

²⁰¹ En este sentido se considera que es un acto, una declaración de voluntad por medio de este acto se ejercita un derecho por el cual se inicia debidamente un procedimiento administrativo. Tomado de DIEZ, Manuel María. p. 497.

Por otro lado, se dice que el recurso es un “acto”, como la posibilidad de recurrir está garantizada a determinados sujetos jurídicos por el derecho positivo, puede decirse que estos son titulares de un derecho subjetivo a recurrir, a poner en movimiento al órgano administrativo para que resuelva su pretensión; es indudable que el administrado para recurrir tiene que producir un acto, su actividad se manifiesta en un acto concreto por medio del cual la Administración considera su pretensión.

En conclusión, es posible afirmar que el recurso es un derecho cuando se habla del remedio procesal que se tiene derecho a ejercitar. Es un acto, en cuanto interposición del remedio procesal en ejercicio del derecho. En cuanto a su fundamento, cabe decir que la Administración se encuentra frente a un deber jurídico de actuar en consideración a derechos subjetivos o a intereses legítimos afectados por el acto que se impugna²⁰². Por ese medio la Administración realiza una tutela indirecta de los intereses individuales, su actividad sigue siendo administrativa y la decisión que adopte al resolver el recurso será un acto administrativo²⁰³, contra el que podrán interponerse los otros medios de impugnación que el ordenamiento jurídico establezca, ya vía administrativa, ya vía jurisdiccional.

4.7.2. Características y alcance de Los Recursos Administrativos.

En lo relativo a las características de los recursos administrativos se puede decir que son fundamentalmente las siguientes:

1. La finalidad Impugnatoria, es decir aquella que conlleva a expresar la inconformidad del sujeto agraviado, de actos o resoluciones pre- existentes,

²⁰² JARA CRISTI, M. “Manual de derecho administrativo”. 1° edición. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 1948. P. 229.

²⁰³ CANESI, José. “Derecho Administrativo”. 1° edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1972. Vol. I. P. 171.

y de esta manera atacar resoluciones de la administración pública que causen un agravio al administrado.

2. Distinto de peticiones con las que se busca obtener un acto nuevo, por ejemplo las quejas o reclamaciones, que buscan la corrección de defectos de tramitación, omisiones, incumplimiento de plazos, etc., antes de la resolución definitiva del proceso, los recursos atacan cuestiones de fondo de dichas resoluciones.

Según Villar Palasi y Villar Ezcurra²⁰⁴, sus características son:

a) El recurso se deduce ante la propia Administración, ya sea ante el mismo órgano autor del acto objeto de recurso, o ante su superior jerárquico, pero siempre son órganos que pertenecen a la Administración. Por ello afirmamos que la Administración actúa empleando su potestad de autotutela, ya que se constituye como juez y parte. Se entiende entonces, que en el caso del recurso administrativo no se acude ante un órgano imparcial e independiente del que dicta el acto impugnado²⁰⁵.

b) En el ámbito de los recursos administrativos no rige el principio de congruencia con la misma rigidez que en el procedimiento contencioso. Así, la Administración, al resolver el recurso resolverá, asimismo, no sólo lo alegado por el administrado sino también otros aspectos relacionados.

Su único límite: con la resolución del recurso no puede empeorar la situación que tenía el administrado antes de interponerlo²⁰⁶.

²⁰⁴ Referencia tomada de GARCÍA DE ENTERRÍA, E. p. 25.

²⁰⁵ Por eso se dice que el recurso administrativo es una consecuencia de las prerrogativas de la administración, vale decir, del privilegio que se conoce con el nombre de decisión ejecutiva. Tomado de DIEZ, Manuel María. P. 496.

²⁰⁶ Sin embargo, los jueces están mucho más sujetos, en las resoluciones judiciales que dictan en el orden contencioso - administrativo, a lo que le soliciten las partes y no pueden concederles ni más de lo pedido ni algo diferente a lo solicitado aunque fuera de justicia.

c) En el recurso se solicita la revocación o modificación de un acto administrativo que ponga fin a la vía administrativa o ponga fin al procedimiento y se fundamenta en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluida la desviación de poder.

d) El recurrente debe poseer la capacidad de obrar y legitimación.

e) Los plazos establecido para la interposición del recurso son preclusivos, por tanto, una vez transcurridos, ya no se puede interponer el recurso extemporáneamente, produciéndose un acto confirmatorio o consentido.

Concluyendo, las características principales de los recursos administrativos son tres:

1. Constituyen un medio de impugnación de actos administrativos gravosos
2. Esa impugnación se tiene que realizar contra un acto administrativo en sede administrativa.
3. La finalidad de este tipo recurso es obtener la revocatoria o la modificación de la decisión inicial de parte de la Administración Pública²⁰⁷.

Con respecto al alcance de los recursos administrativos este tipo de medios impugnativos es limitado, ya que estos se interponen ante la Administración Pública y son resueltos por ella misma, por lo que se convierte en este tipo de procedimientos en Juez y parte de ellos; y es por ello que el conocimiento de los recursos administrativos no es de carácter jurisdiccional.

²⁰⁷ Monografías. Recursos Administrativos. <http://www.monografias.com/trabajos23/recursos-administrativos/recursos-administrativos.shtml> consultada el 25 de febrero de 2014 a las 8:12 hrs.

Consecuencia de lo anterior no puede hablarse de una jurisdicción administrativa, por más “procesalización de la normativa aplicable” a los recursos administrativos, ello por la falta de neutralidad e independencia del órgano que juzga, caso contrario ocurre en la vía jurisdiccional, según los principios constitucionales y los principios generales del proceso de Juez Natural e Independencia de los Jueces, Art. 172 inc. Final Cn²⁰⁸.; es decir, que en lo relativo a los recursos administrativos existe la vía administrativa de recurso.²⁰⁹

4.7. 3. Requisitos de Los Recursos Administrativos.

La doctrina sostiene que para que la Administración, al resolver un recurso, examine la cuestión de fondo que en el recurso se plantea, es necesario que concurra una serie de circunstancias, que son los requisitos del recurso²¹⁰. Doctrinariamente²¹¹ los requisitos se clasifican en tres categorías: a) requisitos referentes al sujeto; b) requisitos referentes al objeto y c) requisitos del escrito de interposición.

²⁰⁸ Este artículo establece que “La Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias, integran el Órgano Judicial. Corresponde exclusivamente a este Órgano la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias constitucional, civil, penal, mercantil, laboral, agraria y de lo contencioso-administrativo, así como en las otras que determine la ley. La organización y funcionamiento del Órgano Judicial serán determinados por la ley. Los Magistrados y Jueces, en lo referente al ejercicio de la función jurisdiccional, son independientes y están sometidos exclusivamente a la Constitución y a las leyes. El Órgano Judicial dispondrá anualmente de una asignación no inferior al seis por ciento de los ingresos corrientes del presupuesto del Estado”.

²⁰⁹ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E, P. 155

²¹⁰ En consecuencia se puede decir que son los requisitos de un recurso las circunstancias que han de concurrir para que pueda ser examinada la cuestión de fondo que en él se plantea. Tomado de DIEZ, Manuel María. P. 499.

²¹¹ Algunos autores los llaman elementos del recurso. Así, Zanobini, Sayagués Laso entre otros. Tomado de FRAGA, Gabino. “Derecho Administrativo” 3° edición. Editorial Porrúa. México D.F., 1944. P. 537.

a) Requisitos Referentes al Sujeto. En todo recurso administrativo hay que tener en consideración dos tipos de sujetos: los que deciden el recurso y los que lo interponen, aparte de otros posibles interesados que pudieran intervenir en el procedimiento²¹². Habrá, entonces, dos clases de sujetos: la Administración Pública y el recurrente²¹³. En cuanto a los requisitos correspondientes a la Administración Pública, es necesario que se trate de una materia que esté dentro de las atribuciones de la misma administración y no sean de competencia de otro órgano del Estado, al decidir el recurso la Administración resolverá si el órgano que dictó el acto actuó dentro de la esfera de su competencia. En otras palabras, el particular ha de haberse visto afectado en sus derechos subjetivos o en sus intereses legítimos por el acto en que recurre²¹⁴. Solamente si el particular tiene la legitimación, el órgano correspondiente entrará a examinar la cuestión planteada²¹⁵.

En todo proceso administrativo se señalan dos clases de legitimación que son la legitimación para recurrir, es decir para incoar el correspondiente

²¹² Las resoluciones y actos que no pongan fin a la vía administrativa, podrán ser recurridos en alzada ante el órgano superior jerárquico del que los dictó. El recurso podrá interponerse bien ante el órgano que dictó el acto que se impugna o ante el órgano competente para resolverlo. Si el recurso se hubiera interpuesto ante el órgano que dictó el acto impugnado, éste deberá remitirlo al competente en el plazo establecido por la ley para que éste conozca.

²¹³ Los requisitos del recurrente son los relativos a la capacidad jurídica y de obrar, la de representación y la de legitimación. Los interesados, que son los titulares de un derecho subjetivo o de un interés directo, personal y legítimo en el asunto.

²¹⁴ El art. 30 de la Ley Española de Procedimiento Administrativo considera interesados en el mismo: "A) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos. B) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte. C) Aquéllos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva. 2. Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales, serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca. 3. Cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derecho habiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento" Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común Español.

²¹⁵ Garrido Falla nos enseña que no solamente es necesario tener capacidad, en el sentido civil, para intervenir en un juicio sino que es necesario tener la aptitud procesal, la legitimación y la postulación. Tomado de DIEZ, Manuel María. P. 500.

procedimiento y la legitimación para intervenir en el procedimiento del recurso. Serían éstos, aquellos que tengan derechos que puedan ser afectados por la decisión que se adopte, como también aquellos cuyos intereses legítimos, personales y directos, puedan resultar afectados. El que interpone el recurso puede ser el titular de una relación jurídica que deriva del acto objeto del recurso o el que resulte afectado al modificarlo o extinguirla²¹⁶.

b) Requisitos Referentes Al Objeto. La doctrina enseña que los requisitos que debe reunir un acto para ser susceptible de impugnación varían según la clase de recurso²¹⁷, no obstante ello, existen unos requisitos generales y comunes a todos los recursos. De allí entonces, que si no se dan estos requisitos el acto no será impugnable en vía administrativa, cualquiera sea la clase de recurso de que se trate.

Ahora bien, para que el acto administrativo sea recurrible es necesario que se den dos condiciones: que el acto administrativo no cause estado y que el acto administrativo no sea firme²¹⁸. Que una resolución es firme cuando, aun siendo susceptible de acción, ésta no ha sido utilizada en tiempo y forma o cuando, habiendo sido utilizada, ha sido resuelta en un sentido desestimatorio. El acto administrativo puede ser recurrido en sede administrativa en el caso que no cause estado. La ley señala términos dentro de los cuales pueden interponerse los recursos. Vencido ese término, el recurso no puede resolverse como tal. En consecuencia, el acto causa

²¹⁶ No solamente ese titular de una relación jurídica que tiene derecho subjetivo afectado puede interponer recurso administrativo, sino también todos aquellos que sin estar vinculados a la Administración por una relación jurídica poseen un interés legítimo y directo.

²¹⁷ De tal modo que mientras ciertos actos no son susceptibles de impugnación mediante cierto tipo de recurso, lo son, en cambio, por otro distinto.

²¹⁸ Citando a GONZÁLEZ PÉREZ, E. "Recursos Administrativos". Tomado de DIEZ, Manuel María.

estado una vez vencidos los términos para recurrir contra él, o en el supuesto en que, habiéndose hecho uso del recurso, la resolución final ha sido contraria a la petición del interesado.

c) Requisitos referentes al Escrito de Interposición. Doctrinariamente se indica que los requisitos formales para un recurso jerárquico y, a fortiori, para todos los demás recursos y medios de defensa en el procedimiento administrativo son fundamentalmente: a) que el recurso esté escrito y firmado; b) que se indique el nombre, apellido y domicilio del recurrente, con claridad para efectos de su identificación²¹⁹. Es obvio que en el escrito de interposición del recurso ha de consignarse una clara manifestación de voluntad del interesado para obtener un nuevo pronunciamiento de la Administración²²⁰.

4.7.4. Principios Generales del Procedimiento Administrativo en Vía de Recurso.

La interposición de un recurso administrativo da lugar a la incoación de un procedimiento distinto e independiente del que fue seguido para formular el acto recurrido, pero al igual que éste es de carácter administrativo, y por tanto inspirado en los mismos principios²²¹, entre estos tenemos:

1. El carácter contradictorio del procedimiento administrativo, en el que hay contratación de intereses en presencia de sus titulares en igualdad de condiciones, previo a emitir una resolución²²².

²¹⁹ Ob. Cit. DIEZ, Manuel María. p. 505.

²²⁰ Forsthoff nos enseña que no se podrá exigir una claridad en la expresión de voluntad del autor sin situar en una condición de inferioridad sensible de los habitantes que no escriban

²²¹ BIELSA, Rafael. "Cuestiones de jurisdicción, acciones y recursos" 1° edición. Editorial La Ley. Buenos Aires, 1956. P. 281.

²²² Ob. Cit. GOMERO CASADO, E. p. 159

2. Principio de economía procesal, que consiste en que la actuación administrativa se debe desarrollar con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia.²²³.

3. Principio “in dubio pro actione”,²²⁴ que consiste en que se debe favorecer la mayor garantía e interpretación favorable al ejercicio del derecho de acción, asegurando más allá del mero formalismo, una adecuada decisión del fondo de la cuestión objeto del procedimiento.

4. Principio de Oficialidad, por el que la administración está obligada a desarrollar la actividad necesaria para llegar a la decisión final, sin necesidad de ser requerida en ese sentido por los particulares²²⁵.

5. Existencia de legitimación, se requiere del particular una cualificación específica, es decir, una especial relación con el objeto del procedimiento, Actualmente está en boga la legitimación procesal de grupos sociales.

6. La imparcialidad en el procedimiento, que está sumamente relativizado por la doble condición de la Administración del Juez y parte. Se exige en todo caso la mayor objetividad e imparcialidad posibles.

7. El principio de Transparencia, que expresa la necesidad de que el procedimiento no sea secreto para los interesados, en los ordenamientos

²²³ Ob. Cit. CHIOVENDA, Giuseppe. P. 178.

²²⁴ Jurisprudencialmente respecto de este principio sostiene: “En virtud del Principio de Oficialidad propio de la Administración Pública, incumbe a la autoridad administrativa dirigir el procedimiento y ordenar la práctica. Lo anterior, debido a que la actividad de ésta no solo satisface un interés individual sino el propio interés público. Sin embargo, el hecho, que este deber de la Administración resulta del principio de oficiosidad de la prueba, no excluye en absoluto, la posibilidad de que el administrado pueda aportar pruebas o proponer la práctica de cuantas considere necesarias. (Sentencia del día nueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete, Ref. 14-Z-95).

²²⁵ Ob. Cit. CHIOVENDA, Giuseppe. P. 181.

jurídicos siempre existe tendencia a la secretividad de informes, documentos, etc.

8. La gratuidad del procedimiento administrativo, es decir que no debe existir ningún tipo de ganancia o gravamen por parte de la Administración.

Como parte de los recursos administrativos cabe mencionar que los actos sometidos a las vías de impugnación pueden igualmente generar, dentro del proceso administrativo, diferentes consecuencias, ya sea estar sujetos a nulidad²²⁶ o ser actos defectuosos²²⁷. Pueden darse dentro de la vía administrativa también lo que comúnmente se conoce como “Infracciones al ordenamiento” que son las que impiden que el acto produzca sus efectos normales. Respecto de la nulidad se afirma que hay dos grados, acto nulo de nulidad absoluta y acto anulable, y es por ello que existe la Revocación de un acto nulo: los actos nulos deben ser revocados, salvo aquellos que hayan generado derechos subjetivos que se estén cumpliendo, en ese caso deberá pedirse la revocación por vía judicial. Existe también lo que se conoce como “Revocación de un acto regular, cuyas causas son diversas, pero para efectos de la investigación, la más importante es cuando el acto favorece al interesado sin perjudicar a terceros y el derecho se hubiera otorgado a título precario; razones de oportunidad, mérito o conveniencia; ilegitimidad; carencia de buena fe. En cuanto recursos en la vía administrativa, también existen entre otros: la Ratificación del acto²²⁸, la Confirmación del acto²²⁹, la Conversión²³⁰, la Caducidad, la Revisión²³¹, entre otras.

²²⁶ La nulidad está dada por la exclusión de la voluntad de la Administración por error esencial, existencia de dolo, incompetencia en razón de materia tiempo, territorio o grado, falta de causa o violación de la ley aplicable, formas esenciales o la finalidad que inspiró su dictado.

²²⁷ Mientras que el Acto defectuoso es aquel que presenta vicios, deficiencias o irregularidades.

²²⁸ Que se da cuando el acto haya sido emitido con incompetencia de grado, será válido si es ratificado por el órgano superior, siempre que la vocación, sustitución y delegación fueran competentes

4.7.5. Los Recursos Administrativos como Presupuesto de La Impugnación Jurisdiccional.

En el Derecho Francés e Italiano, los recursos administrativos se regulan como alternativa voluntaria de impugnación, la cual no tiene relación con la vía contencioso - administrativa²³². En nuestro régimen jurídico, la vía administrativa está configurada con carácter obligatorio para que el administrado pueda acceder a la garantía judicial, resultando inadmisibles las demandas respectivas si no se agota aquella. Así resulta ser también una garantía para la administración: que impone a los particulares la carga de someter ante ella misma los conflictos antes de radicarlos ante un Juez, y el administrado debe someterse a plazos cortos para la interposición de los mismos, y es aquí donde nace la posibilidad de que el acto que firme e inatacable, en caso que el recurso se interponga fuera del plazo establecido por la Ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, Art. 11, de la mencionada Ley. Por regla general el recurso no suspende la ejecución del acto, por lo que mientras se tramite el respectivo proceso la sentencia seguirá surtiendo efectos violatorios al administrado.

4.7.6. Efectos de La Interposición del Recurso.

La interposición del recurso administrativo puede producir importantes efectos jurídicos el cual trae como efecto inmediato la obligatoriedad de

²²⁹ Que es la eliminación de las partes inválidas del acto y la adición de partes validas, los efectos de las nuevas partes no son retroactivos

²³⁰ Que es cuando el interesado no cumple con las condiciones del acto, es declarado en mora, cumplida la mora se produce la caducidad del acto.

²³¹ Cuyas causas pueden ser: contradicciones en la parte dispositiva, cuando después de haberse dictado surgieran documentos o información que por fuerza mayor no pudieron ser presentados en su momento, cuando se hubiera declarado la falsedad de pruebas.

²³² Ob. Cit. BIELSA, Rafael. P. 236.

resolver, asimismo, hay que tener en cuenta que no podrán ser objeto de delegación de competencias las relativas a la resolución de los recursos en los órganos administrativos que hayan dictado los actos objeto del recurso, pero si podrá delegarse la competencia para resolverlo cuando el órgano al que se delega no sea el mismo que dictó el acto. La interposición de los recursos no suspende la ejecución del acto impugnado salvo en los casos en que una norma disponga lo contrario, como los siguientes: a) la Litispendencia: significa que una vez trabada la contienda no se pueden modificar sus términos. En cambio en el procedimiento administrativo no rige este principio, por cuanto la petición deducida en el recurso administrativo puede ser ampliada²³³. La doctrina explica este efecto del procedimiento administrativo por el carácter objetivo de los recursos administrativos, que persiguen la defensa de la legalidad en la actividad de la administración y también por la vigencia en el procedimiento administrativo del principio de instrucción de oficio y de la verdad material, de acuerdo con los cuales la Administración no está ligada exclusivamente a los hechos aducidos por las partes sino que debe investigar independientemente la verdad material en la situación en que debe decidir²³⁴. b) la potestad del órgano ad – quem: es un principio reconocido que el órgano administrativo puede controlar de oficio los actos producidos por el inferior jerárquico y revocarlos o modificarlos. Interpuesto el recurso, la administración se ve obligada a decidirlo y entonces resolverá si el acto atacado debe ser mantenido, revocado o reformado. c) la suspensión de la ejecución del acto: si la suspensión del acto la pide quien afirma que la ejecución del mismo afecta a su derecho subjetivo, la administración tendrá que resolver si la suspensión de la ejecución del acto afecta al interés público, en cuyo caso debe continuar produciendo sus

²³³ GORDILLO, Agustín A. "Tratado de derecho administrativo: procedimiento y recursos administrativos: parte especial." 3ª edición. Editorial Macchi, Buenos Aires, 1982. p. 214.

²³⁴ Ob. Cit. DIEZ, Manuel María.

efectos. Naturalmente que los perjuicios que sufra el particular como consecuencia de la ejecución del acto deben serle reconocidos y reparados.

d) Respecto de una impugnación ulterior: si el acto ha sido objeto de un recurso administrativo, su impugnación posterior en sede judicial o administrativa, solamente es procedente cuando la Administración ha resuelto el recurso interpuesto o cuando se presume denegado el recurso en virtud de la aplicación de los principios sobre el silencio administrativo²³⁵.

²³⁵ Respecto de esta figura jurídica, la Corte Suprema de Justicia sostiene: “La denegación presunta de una petición, ficción legal de consecuencias procesales que habilita la interposición de la acción contencioso administrativa, se constituye cuando “la autoridad o funcionario no haga saber su decisión al interesado en el plazo de sesenta días, contados desde la fecha de presentación de la solicitud”, ello de conformidad al artículo 3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Es así que la referida ley exige que haya transcurrido un plazo de sesenta días contados desde la fecha de la presentación de la solicitud, sin que la autoridad o funcionario haga saber su decisión al interesado, para que se entienda configurada la ficción procesal. Una vez configurado el acto denegatorio presunto, el administrado dispone de un plazo de sesenta días para la interposición de la demanda, en este sentido el plazo para interponer la demanda en el caso de denegación presunta, será de sesenta días contados desde el siguiente a aquél en que se entienda desestimada la petición. En virtud de lo anterior, el administrado una vez transcurridos los sesenta días para tener por creado el acto denegatorio presunto, dispone de un plazo de sesenta días para impugnarlo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo. (Sentencia del día once de noviembre de mil novecientos noventa y siete. Ref. 8-U-94). El silencio desestimatorio es una presunción de consecuencias procesales, con el fin de hacer posible la impugnación judicial, ante la actitud silente de la administración frente a una petición del administrado. Los requisitos son: la existencia de una petición al ente o funcionario pertinente, la ausencia de notificación de una resolución a lo peticionado y el transcurso de determinado plazo. Respecto a este último requisito existen dos posibilidades para la determinación del mismo. La primera, es que la Ley de la materia señale el plazo en que la administración esté obligada a resolver y que expresamente establezca que transcurrido este término, se entenderá que deniega la petición. La segunda alternativa, es que la ley especial no haga la anterior determinación y que la configuración del silencio esté regulada en una ley de aplicación general a la actividad administrativa. En nuestro régimen, las leyes administrativas no regulan los efectos del silencio de la administración ante las peticiones hechas por los administrados, y es la ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, como ley de aplicación general, la que en el Art.3 letra b) establece que el silencio de la administración se reputa como denegación presunta cuando han transcurrido sesenta días contados desde la fecha de la presentación de la solicitud.(Sentencia del día dos de marzo de mil novecientos noventa y nueve. Ref.104-R-99).

CAPÍTULO V

RECURSOS PROCEDENTES ANTE EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE IMPUESTOS.

En referencia a este tema ya se han definido los recursos administrativos y se ha dado una clasificación de ellos, su naturaleza y fundamento, entre otros, conviene ahora abordar brevemente a los recursos tributarios, que son una variante de los recursos administrativos y como su nombre lo dice, son aquellos medios de que el contribuyente se vale para atacar una resolución de la administración tributaria que considera le causa agravio. En nuestro ordenamiento jurídico, y en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas, solo se establece como recurso tributario el de apelación, que se interpone ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que posteriormente se desarrolla, y una vez se agota este recurso se agota también la vía administrativa y el contribuyente insatisfecho o inconforme con una resolución de la DGII puede recurrir de ella mediante la vía jurisdiccional.

5.1. El Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

A continuación se desarrolla el procedimiento del recurso de apelación no sin antes efectuar una definición de este. En ese orden de ideas se tiene que la apelación, según Arrieta Galleos se define como: “Apelación o alzada, es el recurso concedido a un litigante que ha sufrido agravio por la sentencia del Juez inferior, para reclamar de ella y obtener su revocación por el Juez

superior”²³⁶. También se define como “un recurso procesal a través del cual se busca que un tribunal superior enmiende conforme a Derecho la resolución del inferior”²³⁷. La Corte Suprema de Justicia sostiene que “La apelación de actos administrativos, constituye un recurso ordinario mediante el cual, a petición del administrado, el funcionario, órgano o ente superior jerárquico a aquél que emitió el acto que se adversa, conoce del mismo a fin de confirmarlo, modificarlo o revocarlo”²³⁸

La finalidad de este recurso es “que el tribunal inmediato superior revea la resolución dictada por el inferior, a efecto de revocarla o modificarla, al considerar el recurrente errónea la hermenéutica desplegada o la apreciación de los hechos o de la prueba”.

5.1.2. Procedimiento a seguir según La Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y De Aduanas que de aquí en adelante se denominara (TAIIA)..

El recurso de apelación procede contra aquellas resoluciones contentivas de liquidación de oficio del impuesto o de imposición de multas, emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos. El referido recurso está prescrito en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. El artículo 188 del C.T. también establece que en materia de recursos en lo pertinente se estará en lo dispuesto en la ley antes mencionada. El Órgano competente para conocer

²³⁶ ARRIETA GALLEGOS. F. “Impugnación de las Resoluciones Judiciales”. Editorial Jurídica Salvadoreña, San Salvador, 1996. P. 33.

²³⁷ Ob. Cit. FRAGA, Gabino. P. 569.

²³⁸ Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia. <http://www.jurisprudencia.gob.sv/Lnmateria.htm> consultada el 10 de marzo de 2014 a las 10:57 hrs.

de la alzada es el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas ante el cual se puede interponer el recurso de apelación contra todas aquellas resoluciones definitivas, en materia de liquidación de Oficio de impuestos e imposición de multas, que emita la Dirección General de Impuestos Internos, artículos 1 y 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

5.1.3. Plazo para la Apelar, Iniciación, Requisitos y Formas del Recurso.

El plazo para apelar ante el TAIIA de las resoluciones de liquidación de oficio del impuesto o imposición de multas emitidas por la DGII, es de quince días perentorios, contados a partir del día siguiente de la notificación respectiva, en el este caso, si no se interpone el recurso de apelación dentro de los quince días de plazo que da la ley, se perderá el derecho de apelar y por ende se tendrá por definitiva la resolución de la cual se iba a apelar, artículo 188 del C.T., relacionado con el artículo 129 del Reglamento para la aplicación del Código Tributario. b) Se declare inadmisibile el recurso de apelación; y c) Se dicte fallo que resuelve el recurso de apelación”. “Art. 437.- Si no se apela por ninguna de las partes, queda de derecho consentida y ejecutoriada la sentencia, debiendo en seguida procederse a su cumplimiento”; en relación con el Art. 445: “Los Jueces de Primera Instancia librarán también ejecutoria de las sentencias pasadas en autoridad de cosa juzgada. Reciben autoridad de cosa juzgada las sentencias: 1º Cuando las partes hacen un reconocimiento expreso de la pronunciada; y 2º Cuando consienten tácitamente en ella, no alzándose o no continuando sus recursos en el término que señalan las leyes”. Quince días perentorios contados a

partir del día siguiente al de la notificación de la providencia. Este artículo dice literalmente: “Los términos o plazos a que se refiere la presente ley comprenderán solamente los días hábiles”.

En el caso anterior se entiende que si no se recurre es por aceptación del contribuyente de la resolución emitida por la DGII, tal aceptación, de acuerdo a nuestro Derecho Común, puede ser:

a) Aceptación expresa, es decir cuando el contribuyente hace un reconocimiento expreso de la resolución pronunciada por la DGII, no interponiendo el recurso de apelación; y

b) Aceptación tácita, es decir cuando no se interpone en el plazo establecido por la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, con lo que adquiere firmeza y se entiende que debe ejecutarse.

Es importante mencionar, que conforme a lo establecido en el artículo 9 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, los términos y plazos establecidos en la misma, comprenden solamente días hábiles.

El recurso inicia según La Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, en su artículo 2, dice: “Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.

En el escrito de interposición del recurso, que se presentará con una copia en papel simple, el apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos”. El escrito se presenta con una copia, esto debido a que se agrega tanto en el

incidente de apelación que se instruye ante el Tribunal competente, como en el expediente del impuesto que se está recurriendo.

Las razones de hecho y de mero derecho que deben expresarse en respaldo de la pretensión, se refieren o bien a aquellas circunstancias en que sólo se disputa la aplicación de la ley impositiva a la cosa cuestionada justificándose los hechos con instrumentos públicos o auténticos no contradichos, o por expreso consentimiento de la Administración Tributaria y el recurrente.

El artículo 3 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, establece que: “En el escrito de interposición del recurso, deberá el apelante señalar, dentro del radio urbano de San Salvador, lugar en que debe buscársele para recibir notificaciones y demás diligencias”. Lo anterior se debe a que el TAIIA tiene su sede en San Salvador, donde se encuentra centralizada su actividad, sin que haya oficinas o delegaciones regionales para el resto del país; y por razones de practicidad y a fin de no tener dificultades en la sustanciación del recurso, se le exige al contribuyente, a que se “domicilie” en San Salvador, a efectos especiales que tengan relación, exclusivamente con el Recurso de Apelación.

En razón a lo que establece el artículo 3 de la Ley en referencia, es importante mencionar que al imponer al contribuyente, que señale lugar para recibir notificaciones en el área urbana de San Salvador, se vulnera su derecho de acceder a la jurisdicción y su derecho de respuesta, establecido en el artículo 18 de la Cn., el cual literalmente dice: “Toda persona tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito, de manera decorosa a las autoridades legalmente establecidas; y a que se le resuelvan, y a que se le haga saber lo resuelto.” Caso contrario, es decir si el contribuyente al presentar su escrito de apelación, señala un lugar distinto al del área urbana

de San Salvador, para recibir notificaciones; se realizará prevención, a efecto de que el contribuyente señale lugar para oír notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, pero dicha prevención se da a conocer en el tablero de notificaciones del referido tribunal, por el hecho de que el contribuyente no cumplió con ese requisito formal exigido en el artículo 3 de la Ley en comento; lo que implicaría que el contribuyente no tendría conocimiento de dicha prevención en el corto plazo, y por lo tanto, se declararía inadmisibles el recurso interpuesto. La notificación de la prevención por tablero no es un medio eficaz para hacer del conocimiento del contribuyente lo resuelto, ya que éste podría tener conocimiento o no de dicho acto en un tiempo razonable para poder evacuar la prevención realizada, por lo tanto, el derecho de respuesta se vulnera; tomando en consideración que el Código Tributario en sus artículos 165 y 168, establece otros mecanismos de notificación, tales como: correo certificado, correo electrónico y otros medios tecnológicos de comunicación que dejen rastro. Perceptible; de los cuales, podría hacer uso el TAIIA, a efecto de no vulnerar los referidos derechos.

Los requisitos de presentación del escrito de apelación son los siguientes:

El recurrente debe tomar en consideración para interponer el recurso de apelación ante el TAIIA, lo siguiente:

1. Identificar y de ser posible agregar la resolución emitida por la Administración competente, según el caso: liquidación de impuesto o imposición de multa.
2. Considerar que dispone de 15 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la notificación que le efectuó la Administración competente.
3. El escrito en original y copia debe ir dirigido al TAIIA. Se entiende que tales copias son para agregar en los diferentes expedientes del

procedimiento. En la práctica lo que sucede es que al momento de presentar el escrito de interposición del recurso de apelación por el contribuyente, la persona encargada de la recepción del mismo por parte del TAIIA, revisa las formalidades de este, y si detecta que el contribuyente no ha señalado lugar para recibir notificaciones dentro del radio urbano de San Salvador, simplemente no recibe el escrito que contiene el recurso de apelación; lo cual aún es más grave, ya que se limita el derecho de acceder a la jurisdicción que tienen los administrados.

4. Si el recurrente es persona natural, puede actuar según el caso:

a) Si el escrito es presentado por él mismo, deberá identificarse con el Documento Único de Identidad, u otro documento de identificación, debiendo además, consignar el N.I.T. b) Si no acude personalmente a presentar el escrito, deberá enviarlo con su firma autenticada por un Notario, para que pueda ser presentado por otra persona. También puede presentar el recurso de apelación, mediante un apoderado debidamente acreditado y que compruebe la personería con que actúa.

5. Si el recurrente es persona jurídica, el escrito deberá presentarlo el representante legal de la entidad apelante, anexando los documentos que comprueban tal calidad o citando que ya está acreditada su personalidad ante la DGII. Caso contrario deberá autenticarse su firma para ser presentado por otra persona; o si es por medio de apoderado, en igual forma como si fuese persona natural.

El Contenido del escrito de apelación deberá tener en cuenta lo siguiente²³⁹:

1. El escrito deberá ser dirigido al TAIIA.

²³⁹ Requisitos tomados de Ministerio de Hacienda: www.mh.gob.sv en el área de servicios brindados por esta institución: <http://www2.mh.gob.sv/se/sce/detalle.jsp?ID=282> consultada el 27 de febrero de 2014 a las 09: 12 hrs.

2. El recurrente, persona natural o jurídica, deberá consignar su NIT o NRC, según corresponda.
3. Deberá hacer relación de la resolución que impugna, mencionando la clase de impuesto a que se refiere.
4. El recurrente antes de interponer el recurso, deberá cerciorarse que la resolución con que no está conforme, es de las que admiten apelación (liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas), para evitarse pérdida de tiempo y trámites innecesarios, porque de lo contrario, se le declarará improcedente el recurso.
5. Expresar puntualmente las razones de hecho y de derecho en que apoya sus agravios o razones de inconformidad. Esto según el inciso final del Art. 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, que establece: “En el escrito de interposición del recurso, que se presentará con una copia en papel simple, el apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos”.
6. Por disposición legal, debe señalar lugar para oír notificación dentro del radio urbano de San Salvador. Como ya se ha dejado anotado anteriormente, esto es según el Art. 3 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.
7. Lugar y fecha del escrito.
8. Indicar y enumerar los documentos que acompañan el escrito.
9. Firmar escrito de interposición del recurso, agregar auténtica de ser necesario. En los casos que la persona natural no intervenga o presente el escrito de interposición personalmente y en el caso de las personas jurídicas que no intervengan a través de representante legal o habiéndolo hecho a través del mismo no se presente la documentación que lo acredite como tal.

5.1.4. Tramitación, Improcedencia y admisión del Recurso.

La tramitación del recurso de apelación está contemplada en el artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, a continuación se desarrolla lo pertinente a la tramitación de este recurso. Antes de desarrollar adecuadamente el trámite correspondiente a la apelación, es necesario hacer hincapié en que existe la tendencia a caer en la improcedencia del recurso, las razones por las cuales se puede declarar improcedente el recurso de apelación se reduce a que la resolución de la que se pretenda apelar no admita el recurso de apelación; debido a que este recurso únicamente es procedente para las resoluciones definitivas en materia de liquidación oficiosa de impuestos e imposición de multas, que emita la DGII; por lo tanto, cualquier otra resolución de la que se pretenda apelar que no sea de las antes indicadas será declarada improcedente por el TAIIA. Cabe mencionar, que en la práctica se confunde lo que es la improcedencia del recurso con la inadmisibilidad del mismo, lo cual son cosas totalmente distintas, ya que la improcedencia opera cuando la resolución de la que se pretende apelar no admite dicho recurso; en cambio la inadmisibilidad tiene lugar cuando la resolución que se pretende impugnar admite recurso de apelación, pero no ha sido presentada en tiempo y forma o no se ha demostrado suficientemente la legitimación de la persona que recurre.

Conviene ahora, una vez aclarada la situación de la improcedencia de la apelación, establecer los términos de la admisibilidad del recurso. El Recurso se interpondrá directamente ante el TAIIA; por ello, es lógico suponer que la DGII desconoce esta circunstancia; de ahí que el Tribunal, al recibir el escrito que contiene el recurso correspondiente, procede “sin pérdida de tiempo a

solicitar a la Dirección General de Impuestos Internos que le remita el expediente respectivo²⁴⁰. La DGII debe sin dilación alguna y dentro del plazo fatal de tres días hábiles enviar el expediente administrativo respectivo. Esto se debe a la nueva configuración del recurso de apelación que pretende su depuración en forma ágil y oportuna, observando un estricto cumplimiento de lo prescrito en el ordenamiento jurídico vigente, lo anterior de conformidad con el Art. 4 inc. 1° de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA. Por lo que de acuerdo con lo anterior, la DGII deberá remitir expediente respectivo al TAIIA, cuyas finalidades son esencialmente dos:

1. Estudiar la admisibilidad del recurso en relación a la presentación en tiempo y forma: Todo escrito de recurso presentado fuera del plazo de 15 días hábiles (plazo perentorio), será calificado de extemporáneo y será inadmisibile, caducando por ello la instancia de la alzada, la declaratoria de inadmisibilidad del recurso por diferencias de forma, resulta en la práctica muy improbable, a causa de la garantía de audiencia, llamada también, del debido proceso legal, consignada en el inciso primero del artículo 11 de la Cn., las únicas exigencias de forma que se requieren.

2. debe estar dirigido al TAIIA.

3. Constatar la legitimidad de la persona que recurre: en relación con la legitimidad de la persona que recurre, la disposición se refiere tanto al presupuesto material vinculado con la legitimación para obrar presupuesto material se refiere al título o derecho para la pretensión del actor, que se declara en el fallo de fondo, ya sea favorable o desfavorable. No se puede confundir el derecho que se discute o pretende, con el derecho a la pretensión misma, puesto que se puede tener legitimidad para obrar, sin el

²⁴⁰ Este era parte del tenor literal del inciso 1° del Art.4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA antes de la reforma producida de acuerdo al D.L. N° 904, del 14 de Diciembre del 2005, publicado en el D.O. N° 26, Tomo 370, del 07 de Febrero del 2006.

derecho material pretendido. En materia tributaria, la legitimación para obrar o título legítimo para pretender determinado derecho sustancial, es el acto de liquidación del impuesto; basta con que el acto se hubiere practicado para que el sujeto tenga derecho de hacer una petición determinada. Sin embargo, no se puede hablar de un interés para obrar sin un título legítimo, es decir, sin que se hubiera practicado al sujeto la liquidación fiscal o el acto administrativo previo, como el presupuesto procesal relacionado con la capacidad para actuar la cual se rige por las normas especiales del C.T., o, en su defecto, por las normas del derecho común aplicables al caso concreto. En el proceso tributario, tienen capacidad para actuar o personería adjetiva, los Sujetos Pasivos del impuesto, personas naturales mayores de edad. Al acreditar la capacidad para ser parte, se configura la personería adjetiva sin necesidad de un apoderado, las personas jurídicas, sucesiones, fideicomisos, hijos menores, conjuntos artísticos, etc., no pueden comparecer en el proceso tributario sin su representante legal, administrador o apoderado legalmente constituido. Pero las personas naturales mayores de edad, pueden, facultativamente, hacerse representar por medio de apoderado. Así mismo, las personas jurídicas y los incapaces en general, pueden actuar por medio de su representante legal.

5.1.5. Efectos del Recurso e Informe de La Dirección General de Impuestos Internos.

El efecto que surte el recurso de apelación es suspensivo ya que al admitirse dicho recurso, queda suspendido cualquier acto que pueda realizar la DGII, para hacer efectivo el cobro del impuesto o de la multa determinada, aunque la ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA no establece en forma expresa el efecto que surte dicho recurso, debe de entenderse que mientras

esté en el conocimiento del Tribunal el recurso de apelación, la Dirección General de Impuestos Internos suspende todo acto, trasladando el conocimiento del asunto al TAIIA, para que éste resuelva lo pertinente, ya sea confirmando, modificando, revocando o anulando lo resuelto por la DGII. La Dirección General de Impuestos Internos debe remitir un informe detallado en el cual explique todos y cada uno de los elementos justificativos que le ampararon al emitir el informe pericial que sirvió de fundamento a la liquidación oficiosa de impuestos en litigio de conformidad con el inciso 2° del Art.4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA: el cual establece que “Admitido el recurso, el Tribunal pedirá informe a la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, remitiéndole el incidente y expediente respectivo a efectos de que conteste los puntos reclamados y justifique su actuación en relación con éstos, dentro del término de quince días hábiles contados a partir del siguiente al de la notificación de la providencia correspondiente”. Años atrás se admitía el recurso de rectificación, por medio del cual la propia Administración conocía de sus liquidaciones de impuestos, con el objeto de corregir eventuales deficiencias de orden técnico – jurídico, que pudieran motivar la ineficacia e invalidez del fallo emitido por la Administración Tributaria. Actualmente y con el procedimiento establecido para el recurso de apelación, la Dirección General de Impuestos Internos puede subsanar sus deficiencias de actuación reconociéndolas en el informe a que en este apartado se hace referencia, o bien dejar al arbitrio del TAIIA la valoración de las actuaciones ejecutadas por la misma en el proceso liquidatorio, incluso de la propia liquidación. Admitido el recurso el Tribunal pedirá informe a la Dirección General de Impuestos Internos remitiéndole el incidente y el expediente respectivo, ante lo cual pueden darse dos situaciones:

- 1) Que la DGII. no presente el informe dentro del plazo de quince días; y,

2) Que la DGII presente el informe dentro del plazo de quince días. Ante la primera posibilidad la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA en su Art. 4 inc.3° establece que el TAIIA deberá mandarse a recoger. Una vez recibido, haya o no contestación por parte de la DGII, el Tribunal ordenará se abra a pruebas el incidente, por el término de cinco días, los cuales se contarán a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, con el fin “de que éste solicite dentro de dicho término la producción de las pruebas por él ofrecidas”. En el segundo de los casos, se ha discutido la valoración que debe darse al Informe de la DGII al emitir el fallo del TAIIA como tal, el informe tiene carácter meramente ilustrativo, por cuanto sirve de medio encaminado a instruir a los miembros del Tribunal, a fin de emitir un fallo acorde a la ley. En consecuencia, se puede decir que su falta no debilita el proceso, porque tal informe no es trascendental para pronunciar la sentencia.

5.1.6. Apertura, producción y resolución de Pruebas.

Como ya se dijo anteriormente, cuando el Tribunal haya recibido el incidente y el expediente administrativo respectivo, con o sin contestación, abrirá a pruebas el incidente por el termino perentorio de cinco días contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, plazo dentro del cual este último deberá solicitar, mediante escrito dirigido al TAIIA, la producción de pruebas que el hubiere ofrecido presentar en el escrito que contenía la interposición del recurso de apelación.

Una vez vencido este término establecido para el apelante con el objeto de la producción de las pruebas, el TAIIA ordenará la producción de las mismas y cuando se hayan producido mandará a oír al apelante para que presente sus alegaciones finales en el término fatal e improrrogable de ocho días contados

a partir del día siguiente a la notificación respectiva Según el inc. 4° del Art. 4 TAlIA.

Después de la producción de pruebas, las cuales serán valoradas al momento de emitir el fallo, el TAlIA correrá traslado al apelante, con el fin de que aporte cualquier elemento que pueda desvirtuar la liquidación determinada por la DGII.

Durante la sustanciación del incidente de apelación el Tribunal podrá recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la prueba testimonial y la confesión de la DGII en su perjuicio, de acuerdo con el Art. 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAlIA. La excepción hecha con relación a la prueba de contabilidades, practicar toda clase de valúos y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados; y recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la testimonial y la confesión de la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, en su perjuicio. Podrá asimismo decidir todas las cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados; en este último caso se les oirá previamente. El plazo para resolver el recurso de apelación y notificar la sentencia no podrá exceder de nueve meses contados a partir de la fecha de interposición de dicho recurso. Dicha sentencia deberá versar exclusivamente sobre los puntos controvertidos.

Una vez concluido el término de pruebas se ordenaba traer el expediente para sentencia, la cual deberá pronunciarse treinta días después de notificada la providencia anterior. Actualmente, el plazo para resolver y notificar tal providencia es de cierta forma indefinido, ya que la Ley deja abierta la posibilidad de retardos hasta por nueve meses después de iniciado el procedimiento del recurso, esto según lo establecido por el inciso final del Art. 4 de la Ley en estudio, en esta providencia deberá resolverse exclusivamente todos los puntos controvertidos.

Si el contribuyente no estuviere conforme con la decisión del Tribunal de apelaciones puede acudir a la vía contenciosa administrativa, interponiendo su demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, siendo que la resolución ya se tenga por definitiva y que con el recurso de apelación se cumple el requisito de agotamiento de la vía administrativa tal como lo prescribe el artículo 7 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA: “Se tendrá por definitiva en sede administrativa, sin perjuicio de su impugnación en juicio contencioso administrativo. 1) La decisión del Tribunal de Apelaciones sobre el caso reclamado dentro del incidente respectivo, a partir de la fecha de su notificación; 2) La resolución que pronuncie el Tribunal declarando la inadmisibilidad de la impugnación; a partir de su notificación”.

De lo anterior como ultimas consideraciones se tiene que el artículo 5 inciso primero de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, dispone: “El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos podrá en la sustanciación de los incidentes, ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos y contabilidades, practicar toda clase de valúos y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados; y recibir toda clase de prueba legal exceptuando la testimonial y la confesión de la Dirección General de Impuestos Internos en su perjuicio. Podrá, asimismo, decidir todas las cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados; en este último caso se les oirá previamente”. Con esta disposición, el TAIIA queda facultado para utilizar cualquier mecanismo encaminado a instruirle, a efectos de pronunciar una sentencia conforme a derecho e inspirada en principios de equidad y justicia tributaria.

Se ha estimado que hay un exceso en las atribuciones del Tribunal como juzgador administrativo, ya que este puede hacer apreciaciones y decidir, inclusive, sobre cuestiones que no ha planteado el recurrente. Para tomar aquel podría desamparar a la Administración Tributaria, o bien, perjudicar los

intereses del recurrente. Estas decisiones pueden oírse previamente al recurrente o a la Dirección General de Impuestos Internos; en tales casos, se realiza una audiencia de mero trámite que según ha demostrado la práctica, puede resultar intrascendente. El artículo 6 dice que: “El Tribunal podrá conocer de cualesquiera situaciones de hecho que plantee el recurrente, siempre que hayan sido previamente deducidas ante la Dirección General. Podrá igualmente recibir pruebas que no fueron producidas ante la Dirección General, cuando se justificaren ante esta como no disponibles”.

El recurso de apelación de la derogada Ley de Impuesto Sobre la Renta, prescribía en el Artículo 96 parte final del inciso cuarto que: “No podrán hacerse otras deducciones que las que el contribuyente hizo valer ante la Dirección General. La sentencia no podrá extenderse a otros puntos distintos de los alegados al comparecer ante el Tribunal”²⁴¹, con lo anterior, quedaba clara la limitación de actuación del Tribunal ante este tipo de recursos.

La aplicación de los dos artículos en comento tal y como están redactados actualmente conlleva a muchas consecuencias jurídicas, la más posible se describe brevemente a continuación:

1. Sentencias con vicios de incongruencia²⁴²: se entiende la congruencia de la resolución como la correspondencia o la conformidad de lo resuelto en el fallo con las pretensiones hechas valer en el juicio por las partes. La falta de esa congruencia entre lo pedido y lo resuelto produce la incongruencia²⁴³. Debe haber congruencia entre lo pedido y lo resuelto, lo cual constituye un principio universal del derecho procesal el cual se encuentra regulado en el

²⁴¹ Decreto Legislativo No. 472 del 19 de diciembre de 1963, publicado en el D.O. No. 241, Tomo No. 201, del 21 del mismo mes y año, derogada por el Artículo 131 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

²⁴² El vicio de incongruencia se puede presentar en tres formas: 1) Sentencia ultra petita: Aquella que otorga más de lo pedido. 2) Sentencia extra petita: Aquella que otorga algo distinto a lo pedido. 3) Sentencia citra petita: Aquella que no resuelve sobre algún punto que fue pedido. Tomado de ROMERO CARRILLO, R. “Normativa de Casación”.

²⁴³ ROMERO CARRILLO, R “Normativa de Casación”. Publicación del Ministerio de Justicia, 2º Edición. Imprenta Criterio, San Salvador, 1992. p. 149.

artículo 8 de la Ley de Organización y Funcionamiento, según el cual cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de su Ley o Leyes Tributarias afines, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho común. “Art. 8.- En la interpretación de las disposiciones de la presente ley y su reglamento, se atenderá de preferencia al fin de las mismas y a la propia naturaleza del Derecho Tributario que las caracteriza. Sólo cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho común”.

Cabe decir que una vez concluido el procedimiento de la apelación, cualquiera que sea la resolución (confirmatoria o revocatoria), se tiene por agotada la vía administrativa y por firme la resolución y con ello se deja abierta la posibilidad al contribuyente de proceder contra tal resolución vía jurisdiccional con el Juicio Contencioso Administrativo, que se desarrolla a continuación.

5.2. El Procedimiento Contencioso – Administrativo.

Cuando se cumple el presupuesto de la impugnación jurisdiccional dado por el agotamiento de la vía administrativa, en el caso del procedimiento de liquidación oficiosa a través de la apelación, y la pretensión del contribuyente no se ve satisfecha, la legislación ha contemplado la posibilidad de recurrir de la resolución firme de la DGII que ha sido apelada, por medio del procedimiento Contencioso Administrativo ante la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. Desde el momento que la Administración Pública (Administración Tributaria en nuestro caso), apoderada de privilegios exorbitantes, se relaciona con los particulares

(personas naturales o jurídicas), los cuales gozan de garantías específicas frente a sus actuaciones, se producirá también una jurisdicción específica, dirigida a controlar la actuación administrativa, y a garantizar el respeto de los derechos de los ciudadanos, llamada “Jurisdicción Contencioso – Administrativa”. Así, “una pretensión de Derecho Administrativo no podrá ser conocida por un órgano de un orden jurisdiccional distinto del contencioso – administrativo. Y el orden contencioso – administrativo no puede conocer de pretensiones atribuidas materialmente a otros órdenes jurisdiccionales distintos”²⁴⁴.

En este sentido, el Art. 1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa²⁴⁵ dispone “Erígese la jurisdicción contencioso administrativa como atribución de la Corte Suprema de Justicia. La potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en esta materia corresponde a la Sala de lo Contencioso Administrativo”. Consagrado además en el Art. 172 Cn. y el Art. 1 de la Ley Orgánica Judicial. El Art. 2 LJCA únicamente establece que corresponde a la jurisdicción contenciosa administrativa el “conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública”. A tenor literal de este precepto se diría que la jurisdicción contencioso administrativa es el fuero jurisdiccional específico de un concreto tipo o clase de sujetos: las Administraciones Públicas. Parece, pues, que el ámbito jurisdiccional se define en razón del sujeto y no del tipo de actividad realizada. Sin embargo, la interpretación sistemática del conjunto de la ley nos revela otra impresión, pues sobre esa primera delimitación subjetiva del ámbito competencial operan después dos tipos de puntualizaciones:

²⁴⁴ GAMERO CASADO, E. “Temas de Derecho Administrativo II: La Jurisdicción Contencioso Administrativa”, Texto de apoyo, Consejo Nacional de la Judicatura, San Salvador, 2004. P. 1.

²⁴⁵ D.L. No. 18, del 14 de Noviembre de 1978. D.O. No. 236, Tomo 261, del 19 de Diciembre de 1978.

En primer lugar, no son susceptibles de impugnación ante el orden contencioso – administrativo los actos que dictan las administraciones públicas con sujeción a normas no incardinadas en el derecho Administrativo, Art. 4 L.J.C.A. En segundo lugar, corresponden al orden jurisdiccional contencioso – administrativo los actos materialmente administrativos dictados por poderes públicos distintos de la Administración Pública, como los Poderes Legislativo y Judicial y los Organismos Independientes, en cuanto realizan excepcionalmente actos administrativos, Art. 2 lit b) L.J.C.A. “Ambas actuaciones, una en más y otra en menos, nos revelan que el verdadero alcance de la jurisdicción contencioso administrativa no es erigirse en el fuero propio de las Administraciones Públicas, sino más bien conocer de todas las pretensiones jurisdiccionales que se encuentren fundadas en una determinada rama del Derecho: el Derecho Administrativo”²⁴⁶.

5.2.1. El Acto de Liquidación Oficiosa Impugnable ante La Jurisdicción Contencioso Administrativa.

En el capítulo I se dijo que el Derecho Tributario Formal o Derecho Tributario Administrativo se configura, en suma, como un “Derecho Tributario de Procedimientos” o, mejor, como el “Derecho de los Procedimientos Tributarios” (liquidación y recaudación). También, en el Capítulo III, se dijo que la liquidación oficiosa de un impuesto es “el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la

²⁴⁶ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. P. 12.

liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial”²⁴⁷.

Por lo tanto, si el acto de liquidación es un acto por naturaleza administrativo, corresponde a la jurisdicción contencioso administrativa el conocimiento de las controversias que se susciten en relación a su legalidad, conforme al Art. 2 LJCA; una vez agotada la vía previa administrativa, como lo dispone el Art. 7 lit. a) LJCA. Que literalmente dice: no se admite la acción contencioso administrativa respecto de los siguiente actos: a) los consentidos expresamente, y aquéllos en que no se haya agotado la vía administrativa. Se entiende que está agotada la vía administrativa.

La Ley del TAIIA, establece en su Art. 1 en lo pertinente, a que vía administrativa se va a recurrir dispone que el TAIIA será el órgano administrativo competente para conocer de los recursos de apelación contra las resoluciones definitivas, en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas, que emita la DGII. El Art. 2 inciso primero de la misma ley prescribe a su vez en lo pertinente, que si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución emitida por la DGII, por medio de la cual se liquida de oficio el impuesto o se impone una multa, podrá interponer el recurso de apelación ante el TAIIA. Finalmente, el Art. 7 de la misma ley prescribe: “Se tendrá por definitiva en sede administrativa, sin perjuicio de su impugnación en juicio contencioso administrativo: a) La decisión del Tribunal de Apelaciones sobre el caso reclamado dentro del incidente respectivo, a partir de la fecha de su notificación; b) La resolución que pronuncie el Tribunal declarando la inadmisibilidad de la impugnación; a partir de su notificación. Si el contribuyente no estuviere conforme con la decisión del

²⁴⁷ Sentencias de la Sala de lo Contencioso – Administrativo, Ref. 153-C-99, Ref. 111-R-99 y 89-T-2004.

TAIIA puede acudir, ahora sí, a la vía Contencioso - Administrativa, interponiendo su demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

5.3. El Proceso Contencioso Administrativo.

El Objeto del recurso contencioso – administrativo constituye la pretensión del juicio Contencioso Administrativo y se resolverá en sentencia definitiva. De acuerdo a los Arts. 1 y 9 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la Sala de lo Contencioso Administrativo es competente para conocer de las controversias que se susciten en relación a la legalidad de los actos de la Administración Pública (para el caso, Administración Tributaria).

Se conocerá en el Proceso Contencioso Administrativo las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública, es decir, si el acto de liquidación oficiosa emitido por la DGII, una vez agotado el recurso de apelación ante el TAIIA, es legal o no. Recordemos agotada la vía administrativa para el caso en cuestión, en base al Art. 7 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA citado anteriormente, ya sea que:

1. la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas confirme la resolución objeto de impugnación, emitida por la Dirección General de los Impuestos Internos; o,
2. la resolución que pronuncie el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas declare la inadmisibilidad de la impugnación. En el caso de silencio administrativo por parte del TAIIA, el Art. 3 lit. b) LJCA dispone: “Hay denegación presunta cuando la autoridad o funcionario no

haga saber su decisión al interesado en el plazo de sesenta días, contados desde la fecha de presentación de la solicitud”.

El profesor Eduardo Gamero Casado se expresa al respecto del silencio administrativo: aunque la desestimación presunta de los recursos administrativos no se encuentre regulada expresamente por la ley, se le debe aplicar por analogía el mismo régimen, de modo que un recurso administrativo se entenderá desestimado si transcurren sesenta días desde su interposición sin que haya recaído resolución expresa, pudiendo el particular deducir la demanda contencioso administrativa en el plazo de sesenta días a partir de ese momento”²⁴⁸. En palabras de la Sala de lo Constitucional: “la figura del silencio administrativo surge como un medio de defensa del administrado frente a la pasividad y/o demora de la Administración”.

En ese sentido, el silencio administrativo constituye una presunción legal ante la ausencia de una voluntad administrativa expresa; es decir, la Ley sustituye por sí misma esa voluntad inexistente, presumiendo que a ciertos efectos, dicha voluntad se ha producido con un contenido, bien negativo o desestimatorio, bien positivo o estimatorio. Y es que, la Administración está obligada a pronunciar resolución expresa sobre cuantas solicitudes se formulen por los interesados, debiéndolo hacer en el plazo máximo establecido por la ley para cada trámite; caso contrario – si la Administración no dicta resolución expresa en el plazo de cada plazo aplicable – se produce un acto presunto, cuyos efectos jurídicos serán los de entender estimada la solicitud en unos supuestos – silencio positivo – o desestimadas en otros – silencio negativo -. En ambos casos, pues, el mero transcurso del plazo para resolver, produce un auténtico acto administrativo.

²⁴⁸ GAMERO CASADO, E. “Derecho Administrativo: La Jurisdicción contencioso administrativo. El Acto administrativo” Monografía, Consejo Nacional de la Judicatura, San Salvador, 2001, Pp. 51 y ss.

5.3.1. Actos por los cuales no es procedente la Pretensión Contencioso Administrativa.

El Art. 7 LJCA excluye la acción contenciosa administrativa respecto de los siguientes actos:

a) Los consentidos expresamente en el Literal a) del Art. 7 LJCA. Se debe entender que la persona a quien afecta el acto administrativo lo consiente expresamente, manifestando su conformidad con el mismo. b) Aquellos en los que no se haya agotado la vía administrativa. Se debe entender que se ha agotado la vía administrativa cuando se han interpuesto en tiempo y forma los recursos pertinentes y cuando la ley lo disponga expresamente en el Literal a) del Art. 7 LJCA.

La Sala de lo Contencioso Administrativo²⁴⁹, estableció claramente que: “Los recursos administrativos, desde una primera perspectiva constituyen una garantía para los afectados por actuaciones de la Administración, en la medida que les aseguran la posibilidad de reaccionar ante ellas, y eventualmente, de eliminar el perjuicio que comportan; asimismo representan una oportunidad para la propia Administración de corregir sus actos. Desde otra perspectiva, en los ordenamientos jurídicos en que el agotamiento de la vía administrativa es un presupuesto procesal de inexcusable cumplimiento, éstos comportan también "una carga" para el administrado, en el sentido que su interposición se configura un requisito obligatorio para poder acceder a la vía judicial, que de no cumplirse, cierra la posibilidad de acceso a la jurisdicción”. Por ende, Nuestro régimen legal exige como requisito para la interposición de la acción contencioso administrativa, haber agotado la vía administrativa, entendiéndose que ésta se produce cuando se ha hecho uso en tiempo y forma de los recursos pertinentes legalmente establecidos. Se

²⁴⁹ En sentencia del 29-XI-99, Ref. 142-M-98.

colige, que cuando no exista disposición legal que establezca el recurso, debe entenderse que la vía administrativa se encuentra agotada respecto de ese determinado acto y por consiguiente no podría atacarse en sede administrativa sino directamente ante la Sala de lo Contencioso Administrativo²⁵⁰.

Para el caso en cuestión, el plazo contemplado en la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA es perentorio; lo que implica que cumplido el término sin que el contribuyente haya hecho uso del recurso de apelación en tiempo y forma ante el tribunal competente, el acto adquiere estado de firmeza, lo que equivale a decir que este ya no será discutible, por razones de legalidad, ni en sede administrativa ni en sede judicial²⁵¹.

En efecto, los actos que ya hubieran devenido firmes no son susceptibles de recurso contencioso administrativo. Según la resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de 18-V-98, Ref. 20-U-98: “La firmeza del acto, se da en los siguientes casos: cuando el acto o resolución que afecta la esfera jurídica del particular admite recurso

²⁵⁰ Así, resoluciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del 30/01/1998, Ref. 26-E-98; Sentencia del 22/01/1998, Ref. 38-F-973

²⁵¹ Así lo ha dejado claro la Sala de Contencioso Administrativo en Resolución del 7/05/1997, Ref. 64-G-96: “Relacionado con el caso de autos, la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en su Art. 2 confiere a todo contribuyente, el derecho de interponer recurso de apelación, cuando no esté de acuerdo con la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, mediante la cual determine a su cargo impuestos o imponga multas. Sin embargo, la ley señala, que para hacer valer ese derecho, el recurso podrá interponerse dentro del término perentorio de quince días contados a partir de día siguiente al de la notificación de la resolución respectiva. El plazo establecido en dicha disposición es determinante, ya que por una parte, el contribuyente puede interponer dentro de ese plazo el recurso de apelación, y por otra parte, si transcurrido el plazo sin que se hubiese interpuesto el recurso, el acto de la Dirección General de Impuestos Internos, alcanza a través de la firmeza de los actos administrativos, la seguridad jurídica en la actuación administrativa de dicha autoridad. El plazo en referencia contemplado en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, es perentorio, o sea, fatal; lo que implica que cumplido el término sin que el contribuyente haya hecho uso del recurso de apelación en tiempo y forma ante el Tribunal competente, el acto emanado de la Dirección General de Impuestos Internos, adquiere estado de firmeza, lo que equivale a decir que éste ya no será discutible – por razones de legalidad – ni en sede administrativa, ni en sede judicial”.

administrativo y éste no se ejerce en tiempo y forma que indica la ley; cuando se trata de actos administrativos que, de acuerdo a la ley que los regula no admiten recurso alguno y la acción judicial no se ejerce dentro del término de los sesenta días; y también tratándose de actos que admiten recurso en sede administrativa y habiéndose hecho uso del mismo, una vez resuelto, no se ejercita la acción contenciosa dentro del plazo prescrito en el Art. 11LJCA". También, añadiremos, que cuando ha sido desestimada una petición por silencio administrativo no se deduce después en plazo la demanda en vía contencioso administrativa. Si el particular interpone un recurso administrativo, para el caso el recurso de apelación ante el TAlIA, y no recibe resolución expresa en el plazo de 60 días, el recurso debe entenderse desestimado, y dispone de 60 días para deducir la demanda contencioso administrativa; transcurrido este otro plazo sin presentación de la demanda, el acto deviene firme y consentido.

c) Actos confirmatorios de otros anteriores consecutivos y firmes, Art. 7 lit. b). Si no puede recurrirse un acto firme, tampoco debe recurrirse contra un acto posterior que sea simplemente confirmatorio o reproductorio del acto firme anterior.

5.3.2. Partes en El Proceso.

En cuanto a la capacidad de las partes, la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa no contiene previsiones expresas acerca de la capacidad procesal, por lo que se aplica supletoriamente el Código de Procedimientos Civiles. Ahora bien, en lo que a la legitimación se refiere, entendida esta como la capacidad para ser parte en un concreto litigio, si aparece concretamente regulada en la Ley de la Jurisdicción Contencioso

Administrativa. Tienen legitimación ante el orden contencioso administrativo los siguientes sujetos:

1) Los titulares de derechos e intereses legítimos y directos. Conforme al Art. 9 LJCA, podrán demandar la declaración de ilegalidad del acto de liquidación oficiosa, previa impugnación administrativa, los titulares de un derecho que se considere infringido (el contribuyente) y quien tuviere un interés legítimo y directo en ello. Se configuran así dos requisitos de legitimación: la existencia de un acto que recurrir, y la de un sujeto que se encuentre frente al mismo en condición de titular de un derecho o interés legítimo. La legitimación activa en el proceso contencioso administrativo-tributario, se origina en la relación previa entre un sujeto (contribuyente) y un determinado acto administrativo (el acto de liquidación oficiosa), relación que hará legítima la presencia del sujeto en el concreto proceso que se impugna dicho acto. La posición legitimante en que se encuentra el contribuyente nace de su relación con el acto que le afecta. En tanto su esfera jurídica se ve alterada por el mismo.

En virtud de lo anterior, en nuestro Derecho Positivo no podrá obtener un pronunciamiento de fondo ante su pretensión – un análisis de legalidad del acto administrativo – un sujeto que no se encuentre en tal condición. La Sala de lo Contencioso Administrativo coincide con esta interpretación.

La ausencia de legítimo contradictor, como requisito fundamental para conocer el fondo de la pretensión, conllevará a una sentencia inhibitoria. En conclusión, pueden ejercitar la acción contenciosa los titulares de un derecho subjetivo que consideren infringido (contribuyente), quien tuviere interés legítimo y directo, y el tercero a quien perjudique o beneficie la ejecución del acto impugnado, según los Arts. 9 y 14 LJCA. Recordemos que el acto impugnado que nos interesa es el acto de liquidación oficiosa, impugnado previamente en sede administrativa.

2) La Administración Tributaria: legitimación activa y pasiva.

a) Legitimación pasiva: la autoridad legitimada pasivamente es exclusivamente la que dicta el acto con el cual se agota la vía administrativa. La Sala de lo Contencioso Administrativo es de la opinión que son susceptibles de impugnación, tanto el acto que afectó originalmente la esfera jurídica del particular, o sea, en materia de liquidación oficiosa, la Dirección General de Impuestos Internos; como el que confirma y que agota la vía administrativa, que en el caso en cuestión sería el TAIIA. El sujeto pasivamente legitimado es el órgano institución y no el órgano persona, así la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa establece que la demanda se puede entablar ya sea contra los órganos o funcionarios a través de los cuales éste actúa, según el Art. 10 lit. b) LJCA. De esta manera, la demanda se puede entablar ya sea contra la DGII o contra el Director General de la DGII igual sucede con el TAIIA. En el juicio contencioso no son demandadas las personas individualmente consideradas, sino como órgano institución.

b) Legitimación activa: por otra parte, el Art. 8 LJCA494 reconoce la posibilidad de que la Administración Pública actúe con legitimación activa. Es lo que se conoce como el recurso de lesividad. La lesividad es el mecanismo de eliminación de actos administrativos declarativos de derechos, puesto que los desfavorables pueden ser eliminados de plano mediante la técnica de la revocación.

3) Otros sujetos a quienes se debe reconocer la condición de parte.

En las relaciones jurídicas transmisibles el causahabiente podrá suceder a quien hubiera comenzado el litigio. Según el artículo 40 del CT, los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o, en su caso, cumplidos por el sucesor o sucesores a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Ejemplo: en el caso de una liquidación oficiosa del

impuesto e imposición de multas emitida por la DGII, al considerar que el contribuyente fallecido vulneró una norma de carácter tributaria, podrá proseguir la acción el heredero del contribuyente. La jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo así lo acepta.

4) El Fiscal General de la República.

Según el artículo 13 LJCA, el cual dispone lo siguiente, el Fiscal General de la República intervendrá en el juicio, en defensa de los intereses del Estado y de la Sociedad. Esto es, asume en cierto sentido la defensa de los intereses públicos. Debe notarse que este mismo interés es el que debe amparar a la Administración demandada. La prevención de incorporar al Fiscal General de la República al proceso parece perseguir la integración en el mismo de una opinión imparcial y desapasionada, puesto que a pesar de la cualidad finalista de la Administración, ésta puede exhibir ocasionalmente un excesivo apego a los actos de que es autora. Es de hacer mención que la regulación contenida en la ley articula generalmente la intervención del fiscal ex post, esto es, una vez llevado a cabo ciertos trámites procesales que se someten después a su consideración.

5.3.2.1 Representación y Defensa.

En cuanto a los contribuyentes aunque el artículo 10 de la LJCA establezca que la demanda se entablará por escrito, “personalmente, por el representante legal o por medio de procurador”, el artículo 50 de la LJCA dispone expresamente que la demanda y todo escrito que presenten los particulares debe venir firmado por abogado. Por ello, aunque la conjunción recogida por el artículo 10 sea disyuntiva, y parezca reconocer la posibilidad de que la demanda y demás escritos procesales carezcan de la firma de abogado, ésta última es preceptiva en todo caso y constituye un requisito de

admisión de los escritos. Así lo ha dejado establecido la Sala de lo Contencioso Administrativo por aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Mercantil que de aquí en adelante se denominará CPCYM. Por su parte, los artículos 71 y sigs., del CPCYM. regula la figura del Procurador, quien podrá representar a los particulares conforme a lo establecido en el artículo 10 de la LJCA, que como ya hemos visto contempla esta posibilidad. A la vista de este precepto el Procurador es potestativo, pudiendo el contribuyente concurrir provistas sólo de Abogado.

De lo anterior La Administración Tributaria actúa en juicio mediante la remisión de informes por parte del funcionario o autoridad administrativa autora del acto objeto de recurso. Para el caso en cuestión, la Administración Tributaria, como parte demandada, actúa en el Proceso Contencioso Administrativo a través de: La Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, entidad emisora del acto administrativo de liquidación que se impugna, la cual rinde el informe requerido por la Sala de lo Contencioso Administrativo a través del Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de dicha entidad. Y, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, órgano administrativo revisor del acto administrativo de liquidación emitido por la Dirección General de los Impuestos Internos, para los casos en que confirme la resolución, inadmita el recurso o en el caso de desestimación presunta del recurso administrativo por silencio administrativo.

El Fiscal General de la República como ya dejamos por sentado, la defensa de los intereses públicos en el proceso viene procurada por el Fiscal General de la República. Conforme al artículo 19 de su Ley Orgánica, el Fiscal General puede designar a Agentes Auxiliares que ostenten su representación en juicio. De hecho, así sucede regularmente en la práctica.

5.4. Interposición de la Demanda.

El plazo general, según la LJCA, para que el contribuyente pueda interponer la demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo es de 60 días, que se contarán de diverso modo según cuál sea la actividad administrativa impugnada:

a) Desde el día siguiente a la notificación de la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, ya sea que en su fallo confirme la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, o inadmita el recurso por alguna razón (artículo 11 lit. a. LJCA).

b) Desde el día siguiente a aquel en que se entienda denegado el recurso administrativo ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en el caso de silencio administrativo, regulado en la letra b) del artículo 3 LJCA, (artículo 12 inciso 1º de la LJCA). De acuerdo con lo dispuesto en el literal b) del artículo 3 de la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se entiende denegada una petición (en nuestro caso, el recurso administrativo) por silencio administrativo, cuando la autoridad o funcionario no haga saber su decisión al interesado en el plazo de sesenta días contados a partir de la fecha de la presentación de la solicitud. Ello implica que si un contribuyente presenta un recurso administrativo ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, y éste no resuelve nada transcurridos sesenta días contados a partir de la fecha de la presentación del recurso, se debe entender denegado el mismo (denegación presunta), y a partir del día siguiente del plazo anterior, se empezarán a contar los sesenta días para interponer la Demanda Contencioso Administrativa.

La admisibilidad de la acción contencioso administrativa se encuentra condicionada al supuesto que se ejercite dentro del plazo de sesenta días hábiles, contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución que se impugne. Dicho plazo es perentorio, lo que significa que la acción caduca si no se intenta en el plazo señalado²⁵². Sin embargo, existe un supuesto en el que se produce una reanudación anormal del plazo de presentación de la demanda: la resolución extemporánea de un recurso administrativo. Si el contribuyente interpone el recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y no recibe resolución expresa en el plazo de 60 días, el recurso debe entenderse desestimado, y dispone de 60 días para deducir la demanda contencioso administrativo; transcurrido este otro plazo sin presentación de la demanda, el acto deviene firme y consentido. Sin embargo, si el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas resuelve expresamente el recurso administrativo con posterioridad, ello comporta una reanudación del plazo de presentación el particular de 60 días para presentarla.

Existe un supuesto en el que no existe plazo alguno de impugnación: cuando se solicite la anulación de un acto por adolecer éste de vicios de nulidad de pleno derecho. Esta interpretación se apoya en la resolución de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, del 9 de febrero de 1999, No. 384-97, con base en el artículo 7, literal b) de la LJCA, que admite la impugnación extemporánea de los actos administrativos cuando éstos fueran nulos de pleno derecho. Po lo que en defecto de una regulación jurídico positiva que determine los actos que adolecen de vicios de nulidad radical o de pleno derecho en el ordenamiento salvadoreño, corresponde a la Corte Suprema llevar a cabo esta categorización, para dar cumplimiento a lo

²⁵² Así lo ha reiterado en varias Resoluciones la Sala de lo Contencioso Administrativo. Véase por ejemplo la Sentencia del 27/09/1995, Ref. 21-H-91.

previsto en el artículo 7, literal b) de la LJCA. Antes de concluir este apartado conviene puntualizar que, según el artículo 47 de la LJCA, a efectos de cómputo de estos plazos, sólo se considerarán los días hábiles; siendo estos perentorios.

5.4.1. Forma y requisitos de la Demanda.

Según el artículo 10 de la LJCA, la demanda se entablará por escrito ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, la cual deberá presentarla personalmente el contribuyente, o por medio de su representante legal o procurador debidamente acreditados, en la cual se deberá expresar:

a) “El nombre, apellido, edad, profesión u oficio y domicilio del demandante, y en su caso, los de quien gestiona por él. Si el demandante fuere una persona jurídica, además de las generales del representante legal, se expresará el nombre, naturaleza y domicilio de aquella”: Este inciso contiene algunos requisitos de carácter esencialísimo, por cuanto que acreditan la legitimación procesal del demandante o bien la representación de quien gestione por él.

b) El funcionario, la autoridad o entidad a quien se demanda: En aplicación de esta previsión debe exigir la identificación de la Administración Tributaria emisora del acto, aunque, según Eduardo Gamero Casado, la correcta identificación del acto debería ser suficiente para admitir la demanda²⁵³. En materia tributaria, caso referido a la impugnación del acto de liquidación oficiosa, agotada la vía administrativa, las autoridades demandadas generalmente por los contribuyentes son: la Dirección General de Impuestos

²⁵³GAMERO CASADO, E. “Derecho Administrativo: La Jurisdicción contencioso administrativo. El Acto administrativo” Monografía, Consejo Nacional de la Judicatura, San Salvador, 2001, Pp. 82 y ss.

Internos del Ministerio de Hacienda y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

c) El acto administrativo que se impugna: Este requisito es de enorme importancia desde el momento en que el proceso contencioso administrativo se constituye como un recurso al acto. El demandante debe expresar con claridad la resolución administrativa de la cual recurre, ya sea de liquidación oficiosa del impuesto o de imposición de multas, y de la resolución que confirma la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos o que declara inadmisibile el recurso administrativo, pues de no hacerlo resulta imposible continuar la causa.

d) El derecho protegido por las leyes o disposiciones generales que se considera violado: Por ejemplo, la falta de notificación del auto de audiencia y apertura a prueba, regulado en el artículo 186 del CT, resultaría en una violación al debido proceso regulado en la ley.

e) La cuantía estimada de la acción, en su caso: Un requisito semejante tiene sentido cuando la planta judicial determina un reparto de competencias entre órganos basado en la cuantía del recurso; pero en el ordenamiento jurídico salvadoreño existe un único Órgano Judicial Contencioso Administrativo, y la cuantía no puede constituir en ningún caso un requisito de admisibilidad de la demanda. Por el contrario, si puede resultar exigible como requisito para admitir y estimar la pretensión de reconocimiento de responsabilidad patrimonial que el demandante solicite a la Sala.

f) La exposición razonada de los hechos que motivan la acción Art. 10 lit. e) LJCA: Esta es una previsión bastante razonada toda vez que el proceso contencioso administrativo se inicia directamente mediante la demanda, sin embargo, debe notarse que el demandante está interponiendo su escrito sin

manejar directamente el expediente administrativo. Por esta razón puede carecer de datos muy relevantes, lo que le impide efectuar una descripción pormenorizada de los hechos, e incluso desconocer algunos fundamentos de derecho que podrían respaldar su pretensión (por ejemplo, alguna irregularidad del procedimiento obrante en el expediente que no haya trascendido a los actos de comunicación recibidos por el demandante).

g) La petición en términos precisos: Este requisito debe de exigirse con especial rigor, pues habida cuenta de diversidad de pretensiones que pueden deducirse ante el orden contencioso administrativo (anulación de la liquidación oficiosa del impuesto, de imposición de multa, establecimiento del derecho violado, reconocimiento del derecho, indemnización por daños, etc.), solo serán atendibles las pretensiones expresamente recogidas por el demandante. No obstante cabe hacer una salvedad, la pretensión de anulación del acto administrativo, dado que el proceso contencioso administrativo es en primer lugar y sobre todo un proceso de anulación, la pretensión de anulación del acto debe entenderse efectuada incluso cuando el particular no la recoge expresamente, pero de la demanda se deduzca claramente que persigue dicha pretensión. El propio artículo 9 de la LJCA refuerza esta interpretación pues afirma que “podrán pretender la ilegalidad de los actos”, constituyendo una especie de par indivisible: demanda – pretensión de anulación. Por ello debe interpretarse flexiblemente el requisito, y admitir la demanda si del escrito se deduce que el particular pretende la anulación del acto. Art. 10 lit. g) LJCA.

h) Las generales del tercero a quién beneficia el acto administrativo impugnado, en su caso: Según Gamero Casado, a esta exigencia de la ley debe negársele rotundamente su exigibilidad²⁵⁴.

²⁵⁴ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. P. 89.

i) El lugar y fecha del escrito y firma del demandante o de quien lo hiciera a su ruego Art. 10 lit. h) LJCA: El lugar y fecha del escrito son por lo general datos irrelevantes, pues lo taxativo es el momento en que tiene entrada en el tribunal, y para ello está el registro oficial que estampilla estos datos. Finalmente, la demanda y a todo escrito que se presente se acompañarán tantas copias en papel común cuantas sean las partes, más una.

5.4.2. Admisión del Recurso y Declaratoria de Inadmisibilidad.

Recibido el escrito de demanda, la Sala lo admitirá si reuniera los requisitos que exige el artículo 10, caso contrario, prevendrá al peticionario que lo haga dentro del plazo de tres días, contados a partir de la notificación respectiva. La falta de declaración o de corrección oportuna motivará la declaratoria de inadmisibilidad; en este caso, la declaratoria de inadmisibilidad estará fundamentada por la falta de formalidades. Será también motivo para declarar la inadmisibilidad de la demanda, por extemporánea, si no se interpone la demanda dentro del plazo establecido en los artículos 11 y 12. Se declarará inadmisibile ya que dicho plazo es perentorio, lo que significa que si no se interpone en el plazo estipulado para hacerlo hará perder el derecho al legitimado de recurrir vía contencioso administrativo al hacerlo de forma extemporánea. En el caso concreto, la liquidación oficiosa del impuesto e imposición de multas, una vez notificada la resolución emitida por la DGII, el contribuyente cuenta con un plazo de 15 días hábiles para interponer el recurso de apelación ante el TAIIA, y una vez notificada la resolución del TAIIA que confirma la resolución de la DGII o inadmite el recurso, el contribuyente cuenta con 60 días hábiles para interponer la demanda. Para el cómputo de los 60 días, que el contribuyente tiene para

impugnar el acto vía contencioso administrativo, deben observarse las reglas establecidas en el artículo 11 y 12 de la LJCA. Asimismo se declarara inadmisibles cuando la materia de la demanda no corresponda a la jurisdicción contenciosa administrativa y en los casos establecidos en el artículo 7 de la LJCA.

Si bien es cierto en el inciso segundo del artículo 15 de la LJCA; se establece que procederá la declaratoria de inadmisibilidad cuando la materia de la demanda no corresponda a la jurisdicción contencioso administrativa, debe de entenderse entonces no como una causal de inadmisibilidad, sino más bien como una causa de improcedencia. La Sala de lo Contencioso Administrativa tiene dos momentos para declarar la inadmisibilidad del Recurso de lo Contencioso Administrativo:

- 1) El primer momento es cuando se recibe el escrito de demanda; y,
- 2) El segundo es en cualquier estado del proceso ya que el inciso último del artículo 15 LJCA. Así lo establece, al decir: “Si admitida la demanda, el tribunal advirtiere en cualquier estado del proceso que lo fue indebidamente, declarará su inadmisibilidad”.

5.4.3. Emplazamiento y apersonamiento de la Administración.

La Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa no regula el modo en que se habrá de apersonar en el proceso la administración demandada. Se entiende que la Administración Pública actúa en juicio mediante la remisión de los informes mencionados en los artículos 20 y 24 de la LJCA, por parte del funcionario o autoridad administrativa autor del acto objeto de recurso. Ordenada o no la suspensión provisional del acto administrativo que se

impugna, la Sala mediante auto, pedirá informe a la autoridad o funcionario demandado, acompañando una copia de la demanda. Este deberá rendirse por vía telegráfica o por cualquier medio de comunicación análogo dentro de cuarenta y ocho horas; debiendo la autoridad o funcionario demandado expresar si son ciertos o no los actos que se le atribuyen. La falta de informe dentro del plazo expresado, presume la existencia del acto impugnado, para los efectos de la suspensión. Posteriormente a la resolución sobre la suspensión del acto reclamado, la cual notifica al Fiscal General de la Republica, la Sala mediante auto solicita, nuevo informe al demandado, quien deberá rendirlo dentro del plazo de quince días hábiles, con las justificaciones en que fundamente la legalidad del acto administrativo.

En los casos de liquidación oficiosa del impuesto e imposición de multas, la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, entidad emisora del acto administrativo de liquidación que se impugna, rinde el informe requerido por la Sala de lo Contencioso Administrativo a través del Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados de dicha entidad. Asimismo, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos también emite informe justificativo de su resolución.

5.5. Suspensión del Acto Administrativo que se Impugna.

La ley establece dos requisitos acumulados para la adopción de medidas cautelares. Según el artículo 17 de la LJCA cabe adoptar medidas cautelares cuando el acto pueda producir un perjuicio irreparable o de difícil reparación por la sentencia definitiva, esto es, la causa que técnicamente conocemos como *periculum in mora*; pero la propia ley establece una restricción (artículo 18 LJCA): no se concederá la medida cautelar cuando al concederse se

siguiere perjuicio a un evidente interés social u ocasionare o pudiere ocasionar un peligro de trastorno grave del orden público (cláusula limitadora debe ser interpretada restrictivamente). Los requisitos a que hacemos referencia son, por tanto, el perjuicio irreparable o de difícil reparación, y que la medida cautelar no derive perjuicio sobre el interés social, y no ocasione directa o potencialmente un peligro de trastorno grave del orden público. En materia tributaria, se suspende el cobro de la deuda tributaria por parte de la DGT. Existen tres momentos diferentes en los que se puede proceder a la adopción de medidas cautelares: con ocasión del auto de admisión de la demanda; en un momento posterior a este trámite e incluso antes de la interposición de la demanda.

a) Adopción con ocasión del auto de admisión de la demanda. Esta posibilidad aparece expresamente reconocida en el artículo 16 de la LJCA, “al admitir la demanda, la Sala en el mismo auto podrá resolver sobre la suspensión provisional del acto administrativo que se impugna”. Tiene por objeto evitar que el retraso en la adopción de la medida cautelar generado por la tramitación del expediente contradictorio que a tal efecto debe seguirse en el proceso, provoque los daños de reparación imposible o difícil que justamente pretenden evitarse mediante la existencia de la tutela cautelar.

b) Suspensión como Incidente (pieza separada) dentro del Litigio Principal. El segundo mecanismo por el que puede acordarse la medida cautelar es el que podríamos denominar “ordinario”; una vez admitida la demanda se procede a la apertura de una pieza contradictoria separada, en cuya virtud las partes en el litigio razonan sobre la conveniencia o no de adopción de la medida cautelar. Este procedimiento aparece regulado por los artículos 20 al 22 de la LJCA. El contribuyente solicitará la medida cautelar en su escrito de presentación de la demanda, o incluso mediante un escrito posterior, puesto

que la ley no limita esta posibilidad. En primer término la Sala recavará informe razonado a la autoridad o funcionario demandado, informe que deberá rendirse dentro del plazo de 48 horas. En el informe la autoridad determinará si son o no ciertos los actos que se le atribuyen (la falta de respuesta sobre la cuestión instaura una presunción de existencia del acto), y naturalmente también razonará sobre la oportunidad de conceder o no la medida cautelar, aunque la ley nada diga al respecto; se sobre entiende que el funcionario o autoridad podrá destacar la eventual concurrencia en el caso de un perjuicio al interés social, o de un trastorno grave del orden público, que impedirían la adopción de la medida cautelar. La ley dispone que recibido el informe o transcurrido su plazo de presentación sin que se rindiere, la Sala resolverá sobre la suspensión del acto administrativo impugnado, ya sea declarándola, declarándola sin lugar, confirmando la provisional o revocándola, notificando la resolución mediante la cual decrete, declare sin lugar, confirme o revoque la suspensión del acto administrativo impugnado al Fiscal General de la República para los efectos previstos en el artículo 13 de la LJCA.

c) Suspensión Previa a un Litigio Eventual Posterior (Antes de la demanda contencioso administrativa). La trascendental importancia de la tutela cautelar en el juicio contencioso administrativo deriva del carácter ejecutivo y ejecutorio del acto administrativo, siendo así, parece claro que los efectos que persiguen evitarse mediante las medidas cautelares pueden producirse también antes de la presentación de la demanda, si la Administración decide ejecutar el acto, una vez agotada la vía administrativa y durante el plazo de interposición de la demanda contencioso administrativa.

En materia tributaria, se suspende la ejecución del acto administrativo impugnado, en los casos en que el contribuyente no ha dado cumplimiento al

pago de la deuda tributaria, únicamente para efectos de evitar que la DGT inicie o continúe el procedimiento para hacer efectivo el cobro respectivo. En caso que el contribuyente haya efectuado el pago de la deuda tributaria, no habrá necesidad de suspender el acto, ya que este ha sido ejecutado, pero si la sentencia de la Sala es favorable al recurrente, la Administración deberá devolver la cantidad cancelada en concepto de deuda tributaria.

Conviene precisar que el artículo 19 de la LJCA establece que una vez acordada la medida cautelar ésta se notificará a la autoridad o funcionario siempre que se ordenare la suspensión, se notificará inmediatamente a la autoridad o funcionario demandado, y si no la cumple, se procederá en la forma indicada en los artículos 36 y 37 de la misma ley. Para ordenar la suspensión podrá usarse la vía telegráfica o cualquier medio de comunicación análogo, con aviso de recepción”.

5.5.1 Procedimiento.

Cuando la Sala haya resuelto sobre la suspensión del acto administrativo, ya sea decretándola, declarándola sin lugar o en su caso confirmando o revocándola provisionalmente, pedirá nuevo informe al demandado, quien deberá rendirlo detalladamente dentro de quince días con las justificaciones en que fundamenta la legalidad del acto administrativo. Cabe destacar que en materia tributaria, generalmente, en el auto mediante el cual la Sala solicita el segundo informe a las autoridades demandadas, al mismo tiempo ordena a la DGII remitir el expediente administrativo del contribuyente demandante, en el cual consta la documentación que ha servido de fundamento a la Administración Tributaria para ordenar la liquidación oficiosa del impuesto y la imposición de multas, esto según el Art. 24 LJCA. Según el

Art. 25 LJCA, si la disputa versare sobre la aplicación de la ley a la cosa cuestionada, justificando los hechos con instrumentos públicos o auténticos no contradichos o por expreso consentimiento de las partes, después de recibido el informe por parte del demandado, quedará concluida la causa y la Sala pronunciará sentencia dentro del término legal.

Si no fuere procedente lo anterior, transcurrido el plazo con o sin el informe del demandado, se abrirá el juicio a prueba por veinte días si fuere necesario. Concluido el término de prueba antes mencionado o habiéndose estimado su improcedencia, se dará traslado al Fiscal y a las partes por el término de ocho días a cada uno, para que presenten sus respectivos alegatos, Art. 28 LJCA.

5.5.1.1 Alegatos.

Debido al carácter revisor de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la concepción de la vía administrativa como “primera instancia”, afecta el régimen de las pruebas, puesto que si no se ofreció alguna prueba en la “primera instancia”, o sea en la vía administrativa ante el TAIIA, no existe la posibilidad de ofrecerse en la vía judicial.

El artículo 28 inciso primero de la LJCA dispone: “Concluido el término de prueba o habiéndose estimado su improcedencia se dará traslado al Fiscal y a las partes por el término de ocho días a cada uno, para que presenten sus respectivos alegatos”. A la vista de la actual regulación del proceso contencioso administrativo el trámite resulta esencial, pues hasta este momento las partes no habrán podido fijar convenientemente los hechos y fundamentos de derecho, desplegando con toda intensidad sus respectivas fuerzas argumentales en apoyo de la posición de cada una de ellas.

Devueltos los traslados (escritos de conclusiones), el pleito queda concluso para sentencia, que según el artículo 30 de la LJCA se pronunciará dentro del plazo de doce días.

5.5.2. Terminación del Procedimiento por Sentencia y otros medios.

Es el modo normal de terminación del proceso contencioso administrativo. El artículo 31 de la LJCA regula el modo de construirla: “En la sentencia definitiva el tribunal relacionará los hechos y cuestiones jurídicas que se controvierten, y los argumentos principales de una y otra parte, dando las razones y fundamentos legales que estime procedentes y citando las leyes y doctrinas que considere aplicables; estimará el valor de las pruebas fijando los principios en que se funde para admitir o desechar aquellas que la ley deja a su juicio. La prueba vertida se relacionará a juicio discrecional de la Sala”.

En sentencia el juez se encuentra vinculado por el principio de congruencia, pero como sabemos este principio se encuentra modulado con la posibilidad que se reconoce al juez de efectuar pronunciamientos adicionales acerca de las costas, daños y perjuicios y el pleno restablecimiento del derecho violado: La sentencia recaerá exclusivamente sobre los asuntos que han sido controvertidos, declarará la legalidad o ilegalidad del acto impugnado y contendrá el pronunciamiento que corresponda a las costas, daños y perjuicios, conforme al derecho común Art. 32 LJCA.

Los restantes medios de terminación del proceso contencioso administrativo aparecen recogidos en el artículo 40 de la LJCA y son los siguientes:

1) Por resolver el demandado favorablemente la petición del demandante: Es lo que técnicamente denominamos satisfacción extraprocesal del

demandante, que tiene lugar, por ejemplo, mediante resolución extemporánea estimatoria de un recurso administrativo o de una petición previamente objeto de una desestimación presunta y ulteriormente impugnada mediante la demanda contencioso administrativo.

2) Por desistimiento del actor. Sin que sea necesario la aceptación del demandado según la doctrina de la Sala de lo Contencioso Administrativo “el desistimiento en materia procesal consiste en el acto de abandonar la instancia, la acción o cualquier otro trámite del procedimiento”. Supone no efectuar un pronunciamiento sobre el fondo, por lo que no se produce el efecto de cosa juzgada. Tampoco hay renuncia por parte del desistido: puede iniciarse de nuevo otro proceso si el derecho no ha prescrito.

3) Por expresa conformidad del demandante con el acto administrativo impugnado. Parece un supuesto específico de desistimiento. La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia exige la constancia expresa de esta conformidad.

4) Por no rendirse prueba sobre la existencia del acto administrativo impugnado, cuando aquélla fuese necesaria. El demandado no ha demostrado la existencia de una actividad administrativa contraria a sus intereses. En cualquier caso, no debe exigirse cuando la actividad impugnada hubiera sido una vía de hecho, pues en tal caso el objeto del recurso es justamente un supuesto en el que no existe acto administrativo previo, y por ello es precisamente por lo que se demanda a la Administración. Por otra parte, debe notarse que si la Administración niega la existencia del acto, corresponde al demandante probar lo contrario, y de no hacerlo procede la terminación del proceso.

5) Por revocación del acto impugnado. El supuesto se puede incluir en el primero, del que constituye una modalidad especial para el caso de que hubiera actos administrativos desfavorables cuya anulación se pretenda. En este sentido, la revocación es procedente frente a actos administrativos desfavorables, pues los favorables han de ser eliminados mediante el recurso de lesividad, como la propia Sala tiene declarado.

6) Por fallecimiento del demandante.

7) Por efecto de la cosa juzgada material.

5.5.3. Ejecución, forma y notificación de la Sentencia.

El artículo 34 inciso primero de la LJCA dispone que el funcionario o autoridad que reciba la certificación de la sentencia se cuidará de darle cumplimiento en el plazo de 30 días. Los funcionarios o autoridades afectados no podrán excusarse de cumplir la sentencia pretextando razones de obediencia jerárquica Art. 35 LJCA. Es más, a dicho superior jerárquico se acudirá como se observa, hasta este punto se obra con una especie de deferencia a favor de la Administración, dejando plenamente en sus manos el cumplimiento del fallo, a partir de este momento se acentúa el rigor de la intervención judicial: según el artículo 37, si a pesar del requerimiento la sentencia no se cumpliere, la Sala la hará cumplir coactivamente (esta expresión de la Ley es particularmente inocente, pues desconocemos el modo como la Sala podrá llevar a cabo la coacción directa sobre los responsables del incumplimiento), solicitando los medios necesarios al Órgano Ejecutivo, y mandará procesar al desobediente, quien quedará desde ese momento suspenso en el ejercicio de sus funciones (puntualizaciones

éstas que de aplicarse masivamente adquieren un efecto disuasorio de apreciables dimensiones).

Aparte del régimen general anteriormente transcrito, el artículo 39 de la LJCA contempla provisiones expresas para el caso de que la Administración pública fuere condenada al pago, entrega o devolución de una cantidad líquida. En este caso la Sala comunicará el contenido de la sentencia al Ministro del Ramo correspondiente, al Ministro de Hacienda, a la Corte de Cuentas de la República, a las instituciones y entidades que se manejan con presupuestos especiales, al funcionario que determine la ley, a fin de que le libren y autoricen las órdenes de pago con cargo a las partidas de su presupuesto de gastos. El legislador ha previsto las complicaciones derivadas sobre este punto del principio de previa consignación del gasto, disponiendo además que, si no fuere posible cargar la orden de pago al presupuesto vigente, el Ministro o funcionario respectivo incluirá en el presupuesto de gastos del año siguiente las asignaciones o partidas necesarias para el pago de lo ordenado en sentencia.

Por último, el capítulo VII de la LJCA regula la suspensión de la ejecución de las sentencias contencioso administrativas. El funcionario o autoridad demandado deberá presentar la solicitud de suspensión, previa aprobación de su superior jerárquico, en el plazo de quince días a contar desde el siguiente a la recepción de la certificación de la sentencia, aunque si la causa de suspensión fuere sobreviviente (circunstancias que habrá de demostrarse, a pesar de que la ley no lo diga) no existirá plazo alguno de solicitud.

En materia tributaria, la Administración Tributaria al ser notificada de la Sentencia emitida por la Sala que declare ilegal el acto dictado por esta,

deberá revocar la resolución mediante la cual se estableció la liquidación oficiosa del impuesto y las multas respectivas, y en caso de ser procedente, deberá ordenar la devolución del impuesto y multa cancelados por el contribuyente afectado.

En la sentencia definitiva que se pronuncie, tal como lo establece el artículo 31 de la LJCA, el Tribunal deberá al momento de pronunciarla relacionar los hechos y cuestiones jurídicas que se controvierten y otra parte, dando las razones y fundamentos legales que estime procedente y citando las leyes y doctrina que considere aplicables, se estimará el valor de la prueba fijando los principios en que se funda para admitir o desechar aquellas cuya calificación deja la ley a su juicio. En cumplimiento con el principio de congruencia, la sentencia recaerá exclusivamente sobre los asuntos que han sido controvertidos, declarando la legalidad o ilegalidad del acto administrativo impugnado, y contendrá el pronunciamiento que corresponda a las costas, daños y perjuicios conforme el derecho común. Cuando en la sentencia se declare la ilegalidad total o parcial del acto administrativo impugnado, se dictará en su caso las providencias pertinentes para el pleno establecimiento del derecho violado. Pronunciada la sentencia, se notificará a las partes y además se certificará a la autoridad o funcionario demandado.

5.6. Amparo, Procedencia y Competencia.

Cuando se ha agotado el recurso de apelación y el procedimiento contencioso administrativo, si el contribuyente aún no ve satisfecha su pretensión de modificación o revocación de la resolución emitida por la DGII, y considera que con ello se lesionan derechos constitucionales, el legislador

plantea la posibilidad de recurrir de dicha resolución mediante el Amparo, ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

El amparo es la garantía constitucional que protege a toda persona, contra cualquier acto de autoridad, en caso de violación actual o inminente de los derechos reconocidos por la Constitución con excepción de la libertad ambulatoria o personal²⁵⁵.

El recurso de amparo o acción de amparo es una acción constitucional que tutela los derechos constitucionales del ciudadano y que reconoce y falla un Tribunal Constitucional o Corte Suprema, cumpliendo una doble función: de protección al ciudadano en sus garantías fundamentales y, a la propia constitución al garantizar la inviolabilidad de sus preceptos ya sea por normas generales contrarias a dichos preceptos o por actos de autoridad que vulneren el contenido o los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución²⁵⁶. En general, el amparo es una acción judicial cuyo objetivo consiste en proteger todos los derechos diferentes de la libertad física o ambulatoria (estos se encuentran protegidos específicamente por el habeas corpus). Así como el habeas corpus garantiza el ejercicio de la libertad física o ambulatoria, el amparo tiende a garantizar cualquiera de los derechos fundamentales.

De modo que puede recurrir a esta acción quien se vea privado de ejercer cualquiera de los derechos reconocidos expresa o implícitamente por la Constitución o, en su caso, en tratados internacionales.

La finalidad del recurso de amparo es asegurar a los habitantes el goce efectivo de sus derechos constitucionales protegiéndolos de toda restricción

²⁵⁵ BRISEÑO SIERRA, H., "Teoría y Técnica de Amparo", Puebla, México, 1966, p. 7

²⁵⁶ Tomado de: http://es.wikipedia.org/wiki/Acci%C3%B3n_de_Amparo, sitio consultado el 10 de marzo de 2014 a las 13:06 hrs.

o amenaza ilegal o arbitraria contra los mismos por parte de los órganos estatales o de otros particulares con excepción de la libertad física²⁵⁷.

El proceso de amparo tiene por finalidad la defensa de la vigencia efectiva de la Constitución, y en particular de los derechos fundamentales y de cualquier otra categoría de derechos que constitucionalmente puedan ser protegidos a las personas. De acuerdo a lo establecido en el artículo 3 de la Ley de Procedimientos Constitucionales²⁵⁸: “Toda persona puede pedir amparo ante la Sala de Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, por violación de los derechos que le otorga la Constitución”. Este artículo da la potestad a toda persona que haya sido objeto de violación de uno de los derechos que como persona humana le reconoce la Constitución, para interponer el recurso de amparo, con el fin de hacer efectivo y restablecer el derecho violentado. Al mismo tiempo el artículo 12 en su inciso segundo de la ley en cuestión, establece que la acción de amparo procede contra toda clase de acciones u omisiones de cualquier autoridad, funcionario del Estado o de sus órganos descentralizados y de las sentencias definitivas pronunciadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo.

En materia tributaria, específicamente en la liquidación de oficio, en la mayoría de los casos el amparo es solicitado porque se estiman vulnerados los derechos de propiedad, audiencia y debido proceso, así como el principio de presunción de inocencia, protegidos por la Constitución en los Arts. 2, 11 y 12. La acción de amparo, procede en relación a los siguientes actos:

a) Actos administrativos: Estos comprenden las acciones u omisiones administrativas de los funcionarios públicos –tanto de órganos centralizados

²⁵⁷ Tomado de: www.jurisprudencia.gob.sv/, sitio consultado el día 10 de marzo de 2014 a las 13:14 hrs.

²⁵⁸ Aprobada por D.L. N° 2996, de 14/01/60, publicada en el Diario Oficial N° 15, Tomo 186, de 22 de enero de 1960.

como de los descentralizados- que violen derechos constitucionales o que obstaculicen su ejercicio. En materia tributaria los actos emitidos por la Administración Tributaria que violen derechos reconocidos y protegidos por la Constitución pueden ser atacados a través del recurso de amparo, por ejemplo: el acto de liquidación oficiosa del impuesto que tiende a vulnerar derechos como el de propiedad, audiencia y debido proceso, reconocidos en la Constitución, especialmente cuando esta tiene lugar mediante base estimativa.

b) Leyes Autoaplicativas: En nuestro país no procede el amparo en contra de una ley de modo general. Para impugnar las leyes inconstitucionales el remedio específico previsto en nuestra Constitución es el proceso de inconstitucionalidad. Sin embargo, en jurisprudencia salvadoreña desde hace mucho tiempo, se ha aceptado que sí procede el amparo contra actos o providencias violatorios de un derecho constitucional, ejecutados en cumplimiento de una ley, y en tal caso se ha dicho que no procede el amparo contra leyes inconstitucionales, salvo cuando se impugnan conjuntamente los actos de aplicación individual de aquellas. Existe jurisprudencia reiterada de la Sala de la Constitucional de la procedencia de amparo contra ley, cuando actos de la Administración Tributaria son realizados en cumplimiento de una ley, como por ejemplo en la liquidación oficiosa por error aritmético, ya derogado; en cuyo procedimiento se establecía que la Administración Tributaria al detectar un error aritmético, requería al contribuyente para que expresara su conformidad o no con el acto que modificaba la declaración presentada originalmente por éste y si éste estaba de acuerdo con las modificaciones realizadas por la Administración, debía presentar una declaración modificatoria en los términos planteados por aquella, debiendo pagar al mismo tiempo el impuesto complementario y la multa determinada, obligando al contribuyente a una auto sanción, pudiendo ser este procedimiento contrario a la presunción de inocencia establecido en el

artículo 12 de la Cn., dicho acto se realizaba en cumplimiento de una disposición legal establecida en el Código Tributario, la cual necesitaba el acto posterior de la Administración Tributaria para poder surtir efectos jurídicos, por lo tanto, se atacaría ese acto que se realizaba y que violentaba un derecho reconocido por la Constitución.

c) Resoluciones judiciales violatorias de derechos constitucionales: El amparo no debe ser considerado como una instancia más dentro de los procesos, por lo que este tipo de amparo, es uno contra resoluciones que pronuncien los jueces que violenten derechos fundamentales, sea aplicando leyes inconstitucionales o simplemente violando derechos esenciales de las partes en la actuación judicial, con el requisito de haber agotado todos los recursos dados a quien se considere agraviado por la ley. En estos supuestos y si se cumplen los presupuestos de ley, la jurisprudencia ha aceptado que procede el amparo contra resoluciones judiciales. En materia tributaria las resoluciones emitidas por la Sala de lo Contencioso Administrativa pueden ser atacadas a través del recurso de amparo.²⁵⁹

El único órgano competente para conocer el proceso de amparo es la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Los jueces de primera instancia solo tienen intervención parcial en el proceso de amparo, según lo ordena el artículo 15 L.Pr.Cn y que se contrae únicamente a la recepción de la demanda cuando el actor tuviere su domicilio fuera de la sede de la Sala de lo Constitucional. Dicha competencia también tiene su asidero legal en el artículo 174 inciso primero de la Cn. el cual dice “que la Corte Suprema de Justicia tendrá una Sala de lo Constitucional a la cual corresponderá conocer y resolver las demandas de inconstitucionalidad de las leyes, decretos y

²⁵⁹ GUTIÉRREZ CASTRO. G. M. “Derecho Constitucional Salvadoreño”. Catálogo de Jurisprudencia, “Procedencia de amparo contra leyes”. P. 231.

reglamentos, los procesos de amparo”. El artículo 82 de la Cn., establece como atribución primera “conocer de los procesos de amparo” ; y artículo 247 de la Cn. establece que toda persona puede pedir amparo ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia por violación de los derechos que otorga la presente Constitución.

5.6. 1. Las partes en el Amparo.

Para poder hablar de las partes en el recurso de amparo debemos referirnos al concepto de legitimación procesal. Esta consiste en la consideración especial que tiene la ley, dentro de cada proceso, a las personas que se hallan en una determinada relación con el objeto del proceso, y, en virtud de la cual, exige, para que la pretensión procesal pueda ser examinada en cuanto al fondo, que sean dichas personas las que figuren como partes en tal proceso²⁶⁰. Puede decirse que en lo que a la legitimación activa respecta, la ley salvadoreña continúa en la tradición restrictiva. Así, el artículo 14 inciso primero de la L. Pr. Cn. dispone: “que la demanda de amparo solo puede presentarse por la persona agraviada, por sí o por su representante legal o mandatario”.

De conformidad al inciso segundo del artículo 12 de la L.Pr.Cn., el Sujeto Pasivo de la acción o demandado, puede ser cualquier autoridad, funcionario del Estado o de sus órganos descentralizados, la Sala de lo Contencioso Administrativo. Debe de entenderse por autoridad todo órgano del Estado que desempeña una función específica tendiente a realizar las atribuciones estatales en nombre de aquel.

²⁶⁰ Tomado de <http://www.jurisprudencia.gob.sv/exploiiis/consultas/resultado.asp?nBD=,> sentencia N° 322-99, sitio Consultado el 27 de febrero de 2014 a las 13:25 hrs.

En materia tributaria, específicamente en el procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto, la legitimación procesal pasiva corresponde a la DGII que es la autoridad que efectúa el acto administrativo de la liquidación, el TALLA que conoce en recurso de apelación y confirma la actuación de aquella y la Sala de la Contencioso Administrativo que conoce vía recurso administrativo confirmando lo resuelto por ambas.

Intervención Del Fiscal General De La República. La Fiscalía General de la República tiene como una de sus funciones “promover de oficio o a petición de parte, la acción de la justicia en defensa de la legalidad” (ordinal primero del artículo 193 Cn.). La intervención que el Fiscal General de la República tiene en el proceso de amparo debe ser para velar por la observancia del orden constitucional. Se ha opinado que el Fiscal General de la República no debe ser, como la autoridad demandada o el tercero a quien beneficie el acto reclamado, otra contraparte del quejoso en el proceso de amparo, sino una parte equilibradora de las pretensiones de los demás, desde el punto de vista constitucional.

5.6.2 Inicio del Procedimiento.

Como todo procedimiento se inicia con la demanda de amparo y esta podrá presentarse por la persona agraviada, por sí o por su representante legal o su mandatario, por escrito y deberá expresar:

- 1) El nombre, edad, profesión u oficio y domicilio del demandante y, en su caso, los de quien gestiona por él. Si el demandante fuere una persona jurídica, además de las referencias personales del apoderado, se expresará el nombre, naturaleza y domicilio de la entidad.

2) La autoridad o funcionario demandado, en materia tributaria, las autoridades demandadas son: el Director General de la DGII, el TAI y la Sala de lo Contencioso Administrativo.

3) El acto contra el que se reclama. La liquidación oficiosa del impuesto y la imposición de multas.

4) El derecho protegido por la Constitución que se considere violado u obstaculizado en su ejercicio, en materia tributaria, los derechos generalmente violados son: la presunción de inocencia, el derecho de audiencia, el derecho de propiedad, entre otros.

5) Relación de las acciones u omisiones en que consiste la violación.

6) Las referencias personales del tercero a quien beneficie el acto reclamado, caso de que lo haya.

7) El lugar y fecha del escrito y firma del demandante o de quien lo hiciera a su ruego.

Con la demanda se acompañará una copia firmada de la misma Artículo 14 Ley de Procedimientos Constitucionales. La demanda se presentará en la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, pero las personas que tuvieren su domicilio fuera de la sede del tribunal, también podrán presentarla ante un Juez de Primera instancia y fija los límites a cumplirse en este segundo caso.

5.7. Suspensión del acto reclamado.

Nuestra Ley de Procedimientos Constitucionales contempla:

1) La suspensión de oficio o a petición de parte.

2) La suspensión provisional inmediata y la definitiva.

En el auto en que se admite la demanda interpuesta, la Sala debe resolver sobre la suspensión del acto contra el que se reclama, aun cuando el peticionario no la hubiere solicitado. En esta disposición se advierte claramente que existen dos formas de concederse la suspensión: a petición de parte u oficiosamente por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. En ambos casos se alude a la llamada suspensión provisional inmediata del acto reclamado, o sea aquella que se concede antes de haberse pedido informe a la autoridad o funcionario demandado y se basa en el mero análisis de la demanda. Al respecto, Acosta Romero²⁶¹ señala, que “ante la posibilidad de violación de un derecho fundamental de la persona humana reconocido en el texto constitucional, conviene ordenar la suspensión inmediata del acto reclamado aun antes de su constatación”. El artículo 20 de la L.Pr.Cn dispone que: “Será procedente ordenar la suspensión provisional inmediata del acto reclamado cuando su ejecución pueda producir un daño irreparable o de difícil reparación por la sentencia definitiva”.

La suspensión provisional es calificada de provisional porque su subsistencia dura mientras la Sala dicta la resolución que corresponda en este que es un verdadero incidente así lo califica la Ley en su artículo 24, es decir, el de suspensión, concediendo o negando definitivamente la paralización del acto reclamado. Antes de ello la Sala pedirá informe al funcionario o autoridad demandados, quien deberá rendirlo en un plazo de 24 horas, y en tal informe, la autoridad deberá concretarse a expresar si son ciertos o no los hechos que se le atribuyen. La doctrina postula que en este informe la autoridad demandada debe esgrimir las razones que juzgue conducentes para demostrar la improcedencia de la suspensión del acto reclamado. La falta de informe dentro del término legal, hará presumir la existencia del acto

²⁶¹ ACOSTA ROMERO, M. y Genaro Gombora Pimental, “Ley de Amparo y Constitución”, jurisprudencia, doctrina, México, 1985, P. 127

reclamado para los efectos de la suspensión, y se debe imponer al funcionario responsable una multa (artículo 22 de la L.Pr.Cn.), recibido el informe o transcurrido el plazo sin que el demandado lo rindiere, se mandará a oír al Fiscal de la Corte.

Con la contestación del Fiscal o sin ella, la Sala resolverá sobre la suspensión, decretándola, declarándola sin lugar, o, en su caso, confirmando o revocando la provisional si se hubiere decretado. Si en este estado se decreta la suspensión o si se confirma la provisional estamos en presencia de la suspensión definitiva del acto reclamado. El artículo 24 de la L.Pr.Cn., fija las sanciones para el caso de incumplimiento y desobediencia de las resoluciones suspensivas y establece las formas de cómo notificar las suspensiones y como se puede rendir el informe previo. En el artículo 25 de la L. Pr. Cn., dispone que la resolución que deniegue la suspensión del acto no causa estado y podrá revocarse en cualquier estado del juicio siempre que la Sala lo estime procedente. En el tipo de amparo que nos ocupa la suspensión del acto se reduce a que no se haga efectivo el cobro del impuesto o de la multa determinada hasta que se resuelva el recurso de amparo; por regla general, cuando el contribuyente no ha hecho efectivo el pago del impuesto y multa determinados, la Sala de lo Constitucional suspende el acto reclamado; pero si el contribuyente ha hecho efectivo el pago del impuesto y multa determinados no hay necesidad de suspender el acto ya que este ha sido ejecutado, no obstante lo anterior, si el recurso de amparo es favorable al contribuyente, la Sala ordena que la Administración Tributaria devuelva la suma cancelada por el contribuyente y el resarcimiento de daños y perjuicios que pudo haber causado, debiendo ésta efectuar las acciones pertinentes para hacer efectiva tal devolución de conformidad con lo establecido en las leyes..

Resuelta la suspensión, se debe pedir nuevo informe a la autoridad o funcionario demandado, cuyo plazo para rendirlo y contenido indispensable

están establecidos en el artículo 26 L.Pr.Cn. En este punto es importante recalcar que la Sala podrá, si lo considera conveniente solicitar a la autoridad demandada el expediente administrativo respectivo, a efecto de analizar aquella documentación pertinente que respalda la actuación de la Administración, debiendo ésta certificar únicamente los pasajes en los cuales apoya la legalidad del acto. Transcurrido el plazo para rendir el informe, se haya rendido este o no, ocurre una primera ronda de traslados al fiscal de la Corte, al demandante y al demandado. Usualmente no se hace uso de tales traslados.

Concluidos los términos de los traslados y una eventual audiencia que se concedería a los terceros cuando fueren varios, se abre juicio a prueba si fuere necesario. Esta necesidad la califica la Sala. Lo común es que estime que no es necesario abrir a pruebas si del informe de la autoridad demandada resulta que es cierto el acto reclamado, pero en la práctica puede ocurrir que en el informe se reconozca la comisión del acto en forma parcial, o se le atribuyan características que no corresponden a su naturaleza real, o que sea preciso establecer los daños y perjuicios inferidos por el mismo, por lo que la aplicación tajante de la mencionada regla jurisprudencial podría afectar el derecho probatorio de las partes.

Algunos aspectos de interés en esta materia son, en primer lugar, que muchos amparos han fracasado, por lo que los demandantes no se cuidan de probar el agravio sufrido y la titularidad del derecho conculcado. Al respecto la Sala de lo Constitucional ha expresado: “Es doctrina sostenida por esta Sala, que para que proceda acceder a la demanda de amparo son requisitos indispensables el probar por parte del agraviado o quejoso, ser titular del derecho subjetivo violado por el supuesto acto inconstitucional; además que se han cometido los actos de autoridad que reclama y que las

acciones u omisiones en que consistan dichos actos violan determinados derechos constitucionales.”²⁶². Finalmente al estar orientado el proceso constitucional por el principio inquisitorio, por ser atinente a cuestiones de evidente orden público, no se deben admitir en él ciertos elementos de prueba, como la confesión, que se basan en el poder de disposición de las partes. Concluida la prueba el artículo 30 L.Pr.Cn. tiene previsto otra ronda de traslados y en este caso a todas las partes, la cual les es concedida por el término de tres días a cada uno para que formulen y presenten sus respectivos alegatos escritos cuando lo propio sería una audiencia común.

5.7.1. Sobreseimiento en el Amparo.

Sobreseimiento: “Es la acción y efecto de sobreseer y este significa cesar en el procedimiento o curso de una causa. El sobreseimiento es un acto procesal derivado de la potestad judicial que concluye una instancia judicial en el amparo, sin decir sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado (cuestión de fondo) sino atendiendo a circunstancias o hechos diversos de ello”²⁶³. La Ley de Procedimientos Constitucionales en el artículo 31 prescribe como casos de sobreseimiento los siguientes:

- 1) Por desistimiento del autor sin que sea necesaria la aceptación del demandado.
- 2) Por expresa conformidad del agraviado en el acto reclamado.
- 3) Por advertir el tribunal que la demanda se admitió en contravención a los artículos 12, 13 y 14.

²⁶² Tomado de http://www.jurisprudencia.gob.sv/explois/consultas/resultado_libre.asp, sitio Consultado el 10 de marzo a las 17:02 hrs.

²⁶³ BERTRAND GALINDO, F. y otros. “Manual de Derecho Constitucional”, 2º Edición. Tomo I. P. 442.

4) Por no rendirse prueba sobre la existencia del acto reclamado, cuando aquella fuere necesario.

5) Por haber cesado los efectos del acto.

6) Por fallecimiento del agraviado si el acto reclamado afectare únicamente a él.

Por otro lado, las hipótesis previstas en los literales 1), 2) y 5) del artículo transcrito, parecen obedecer a una concepción privatista del amparo o, al menos, no se destacan los otros efectos que el sobreseimiento puede tener en tales casos, cuando el acto reclamado fuere violatorio de derechos constitucionales, como sería la imposición de multas, indemnización de daños y perjuicios e inclusive sanciones más drásticas, debidas a aquella violación – sin perjuicio de responsabilidades de otra naturaleza – no importando que el quejoso quedara satisfecho en sus pretensiones.

5.7.2. Ejecución, efectos y plazo para el cumplimiento de la Sentencia.

Devueltos los traslados y transcurrida la audiencia que tratan los artículos 27 y 30 de la ley en mención se pronunciará la sentencia, en la cual se relacionarán los hechos y cuestiones jurídicas que se controvertan, dando las razones y fundamentos legales que se estiman procedentes y citando las leyes y dictámenes que se consideren aplicables. La Sala podrá omitir la relación de la prueba y los alegatos de las partes, pero hará la apreciación jurídica de la prueba en caso necesario. Pronunciada la sentencia definitiva se comunicará a la autoridad o funcionario demandado, la sentencia y se notificará a las otras partes. En la sentencia que concede el amparo, se ordenará a la autoridad demandada que las cosas vuelvan al estado en que

se encontraban antes del acto reclamado. En materia tributaria esto implica que la DGII deberá revocar la resolución mediante la cual estableció la liquidación oficiosa del impuesto o la multa correspondiente, debiendo en caso que el contribuyente haya efectuado el pago de la deuda tributaria determinada, ordenar la devolución de lo pagado indebidamente; así como también el TAIIA y la Sala de lo Contencioso Administrativo, deberán revocar las resoluciones que confirman lo actuado por la Administración Tributaria.

Cuando el amparo sea procedente, cuando el funcionario o autoridad obstaculicen cualquier forma, con sus actos u omisiones el ejercicio del derecho que otorga la Constitución, la sentencia determinará la actuación que deberá seguir la autoridad o funcionario responsable, quien estará obligado a dictar sus providencias en el sentido indicado, y si no se hace dentro del plazo que se señale, incurrirá en el delito de desobediencia, y el Tribunal lo mandará procesar. La sentencia contendrá, además, la condena en las costas, daños y perjuicios del funcionario que en su informe hubiere negado la existencia del acto reclamado, o hubiere omitido dicho informe o falseado los hechos en el mismo, esta parte de la sentencia se ejecutará conforme al procedimiento común.

En el supuesto que la sentencia deniegue el amparo o se estuviere en el caso del numeral 4 del artículo 31 L.Pr.Cn., se condenará en las costas, daños y perjuicios al demandante; también se condenará en costas, daños y perjuicios al tercero que sucumbiere en sus pretensiones.

El funcionario demandado, en este caso la DGII y el TAIIA y la Sala de lo Contencioso Administrativo, deberá proceder al cumplimiento de la sentencia dentro de las veinticuatro horas de haber sido comunicadas o dentro del plazo que el Tribunal señale. Si la autoridad demandada no procediere al

cumplimiento de la sentencia que concede el amparo dentro del término indicado, la Sala requerirá al superior inmediato si lo tuviere, en nombre de la República, para que la haga cumplir o hará dicho requerimiento directamente a la autoridad renuente en caso de no tener superior, todo sin perjuicio de que la Sala comunique el hecho a la Corte Suprema de Justicia para los efectos pertinentes. Si a pesar del requerimiento la sentencia no se cumple en su totalidad, la Corte Suprema de Justicia la hará cumplir coactivamente, solicitando los medios materiales necesarios al Órgano Ejecutivo y mandará a procesar al desobediente, quien quedará desde ese momento, suspenso en sus funciones, aplicándose en su caso lo dispuesto en el artículo 237 de la Cn.

CONCLUSIONES.

Del desarrollo de la investigación realizada en cuanto al tema de los Medios de Impugnación de La Liquidación oficiosa del Impuesto sobre la Renta se concluye lo siguiente:

El derecho de acceso a los medios impugnativos legalmente previstos es en principio, un derecho de configuración legal (en sentido material no formal por lo que se incluye en este ámbito a la Constitución), un derecho de prestación que solo puede ejercerse a través de los causes que el legislador establece, el cual goza de un amplio margen de definición y determinación de las condiciones y consecuencia del uso de los medios impugnativos; y en esa regulación se podrá establecer límites al ejercicio de tal derecho.

Uno de los recursos de los que el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede utilizar es El recurso administrativo el cual es un mecanismo procedimental por medio del cual, el administrado afectado directa o indirectamente por una resolución administrativa, intenta su modificación o eliminación de la vida jurídica, ante el mismo ente que la dictó, o ante su superior en la escala jerárquica.

Otro de los recursos la Legislación salvadoreña establece en cuanto a la Liquidación oficiosa es el de apelación como un recurso administrativo es un remedio administrativo a través del cual se promueve el control de legalidad frente a la misma Administración, con el objeto que se revoque o modifique una decisión dando lugar a un procedimiento en sede administrativa. La interposición y consecuente tramitación de un recurso administrativo de lugar a un procedimiento, que al igual que el seguido para emitir el acto recurrido,

es de carácter administrativo y está por ellos sujeto a las mismas normas e inspirado en los mismos principios.

En la legislación salvadoreña, específicamente en el Código Tributario se distinguen tres bases distintas para la liquidación oficiosa de los impuestos, siendo estas la base cierta, la base presuntiva o estimativa y la base mixta; pero en la práctica la más utilizada es la base cierta, y es que se parte de la información contenida en los registros del contribuyente y en los documentos soporte del mismo, y las dos restantes son de casi nula aplicación debido a que se hace uso de elementos no concretos y poco confiables de información por ejemplo las presunciones, indicios e incluso la información de terceros, los cuales a veces no guardan relación directa con la realidad, pudiéndose afectar derechos constitucionales del contribuyente tales como: el derecho de defensa, el derecho de propiedad y el principio de no confiscación. Causa de lo anterior es también el hecho de que el contribuyente, hace una autoliquidación por medio de formularios preestablecidos, lo que permite hacer uso de la base cierta.

Con las presunciones establecidas en el Código Tributario respecto de las bases de liquidación de los impuestos, se viola el principio de inocencia establecido en nuestra Constitución en el Art. 12 y esto porque no se le permite al contribuyente hacer uso efectivo de las garantías establecidas para la determinación del impuesto, haciéndolo de una manera arbitraria por parte de la autoridad competente al efecto.

En los artículos 5 y 6 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, se le dan amplias facultades al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, lo que constituye un exceso de atribuciones a dicho

Tribunal, cuestión que puede llevar a perjudicar los intereses de la Administración Tributaria por un lado, y los del administrado recurrente, por otro, al resolver sobre aspectos no planteados ni alegados; produciéndose resoluciones que vulneran el principio de congruencia; lo anterior podría generar también una vulneración a los principios tributarios, por ejemplo al “principio nec reformatio impejus”, principio que prohíbe empeorar la situación del recurrente en apelación; pero más específicamente al principio de congruencia de las resoluciones.

RECOMENDACIONES.

Se recomienda que la Liquidación Oficiosa de Impuestos sobre base presunta se apoye en elementos indiciarios más concretos tales como: información real de operaciones comerciales efectuadas por el contribuyente con terceros en el período tributario en liquidación, lo cual contribuiría a que la liquidación efectuada por la Administración Tributaria vía resolución aporte elementos de prueba más contundentes y que tal liquidación esté más apegada a la realidad, demostrando la culpabilidad o no del contribuyente, con lo que se contribuiría a mayor respeto de los derechos constitucionales del contribuyente, tal como el principio de no confiscación.

Se recomienda un proceso de liquidación oficiosa en el que se garantice una pronta y efectiva administración de justicia y sobre todo en dicho procedimiento se estaría dando seguridad jurídica al contribuyente y no se dejaría en incertidumbre; puesto que actualmente la ley no establece plazo para la resolución de La Liquidación Oficiosa, por lo que lo ideal sería que se reformara el código Tributario estableciendo un plazo, para emitir la misma y en el caso que no fuera posible regularlo de esa manera que se establecería como consecuencia debería darse lugar a poseer carácter de silencio administrativo en sentido positivo a favor de las pretensiones del contribuyente.

Con base en la recomendación anterior se hace necesario una revisión de la sección segunda del capítulo III del C.T., con el objeto de convertir la Liquidación Oficiosa en un proceso simple y comprensible para el contribuyente y para los operadores jurídicos. Debe además utilizarse una técnica legislativa más depurada, de tal manera que los procedimientos sean

efectivos sin vulnerar principios reconocidos en la Constitución como son el de garantía de audiencia y la presunción de inocencia y en consideración de los Principios del Derecho Tributario, como el de no confiscación y equidad. Por lo que se debería de delimitar concretamente cada una de las atribuciones del TAIIA otorgadas en el los artículos 5 y 6 de su Ley de Organización y Funcionamiento, ya que tal como se encuentran reguladas concede excesivas facultades a dicho Tribunal, siendo necesario que se interpreten a la luz de la Constitución y sobre todo respetando el Principio de Congruencia en la sentencia, que se encuentra inmersa en el derecho de petición regulado en el artículo 18 de la Cn.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

ACOSTA ROMERO, M. y Genaro Gombora Pimental, "Ley de Amparo y Constitución", jurisprudencia, doctrina, México, 1985.

AMATUCCI Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Primera Edición, Editorial Temis, S.A, tomo 11.

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

ARAUJO FALCOA, Amilcar. "El Hecho Generador de la obligación tributaria".

ARRIETA GALLEGOS, F. "Impugnación de las Resoluciones Judiciales" 1ª ed. San Salvador, La Idea.

BERTRAND GALINDO, F. y otros. "Manual de Derecho Constitucional", 2º Edición. Tomo I.

BRISEÑO SIERRA, H., "Teoría y Técnica de Amparo", Puebla, México, 1966.
BLANCO, David. "Principios. Fuentes. Normativa fiscal. Normas y categorías tributarias. Tributos. Responsabilidad. Apuntes resumidos de varios temas".

BIELSA, Rafael. "Cuestiones de jurisdicción, acciones y recursos" 1º edición. Editorial La Ley. Buenos Aires, 1956.

CAÑENGUEZ MONTANO, S. "Ensayo Crítico sobre El Código Tributario de El Salvador", Primera Edición, San Salvador, 2002.

CARNELUTTI, Francesco, Sistema de derecho Procesal Civil, traducido, Niceto Alcala Zamora y Castillo y Santiago Sentis Melendo, Uteha, Buenos Aires, 1994 tomo III.

CARTOLÍN PASTOR, H. La relación Jurídico - Tributaria.

CALVO ORTEGA, R. "Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario, parte general". 8º edición, Civitas Ediciones S.L., Madrid, 2004.

COUTURE, Eduardo J. "Fundamentos de Derecho Procesal Civil". 3° edición. Editorial De Palma. Buenos Aires, 1990.

CANESI, José. "Derecho Administrativo". 1° edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1972. Vol. I..

CHIOVENDA, Giuseppe. "Instituciones de Derecho Procesal Civil". 2° edición. Revista de Derecho Privado. Vol. II. Madrid, 1954.

DEVIS ECHANDÍA, H. "Teoría General del Proceso". Editorial Universidad, Buenos Aires, 1997.

DE LA GARZA, S. "Derecho Financiero Mexicano". 19° edición. Editorial Porrúa, México, 2001.

DIEZ, Manuel María. "Manual de Derecho Administrativo" 1° edición. Editorial Plus Ultra. Buenos Aires, 1979. Cf.

DE LA CAÑADA, C. "Instituciones prácticas de los Juicios Civiles", Tomo I, cap. 2. 1ª ed. Madrid 1845.

FÁBREGA, M.D. "Lecciones de Procedimientos Judiciales", 2ª edición Barcelona, 1828.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. "Curso de Derecho Administrativo". 8° edición, Editorial Civitas. Madrid, 1998.

GAMERO CASADO, E. "Temas de Derecho Administrativo II: La Jurisdicción Contencioso Administrativa", Texto de apoyo, Consejo Nacional de la Judicatura, San Salvador, 2004.

GAMERO CASADO, E. "Derecho Administrativo: La Jurisdicción contencioso administrativo. El Acto administrativo" Monografía, Consejo Nacional de la Judicatura, San Salvador, 2001.

GAMERO CASADO, E. "La Jurisdicción Contenciosa Administrativa". Monografía, primera parte Publicación CNJ, 2001.

GARCÍA VIZCAÍNO, C. "Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas, análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia". Tomo II. 1° edición. Ediciones De Palma. 1996.

GIULANI FONROUGE. C. y otros. "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social". Octava Edición. Ediciones Depalma, Argentina.

GIULIANI FONROUGE, C. "Derecho Financiero". obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, VI I, 6° edición, ediciones De Palma, Buenos Aires. 1997.

GORDILLO, Agustín A. "Tratado de derecho administrativo: procedimiento y recursos administrativos: parte especial." 3ª edición. Editorial Macchi, Buenos Aires, 1982.

GUTIÉRREZ CASTRO. G. M. "Derecho Constitucional Salvadoreño". Catálogo de Jurisprudencia, "Procedencia de amparo contra leyes".

IGLESIAS CANLE, I. "Los Recursos Contencioso – Administrativos". Tirant lo Blanch, Valencia, 2005.

JARA CRISTI, M. "Manual de derecho administrativo". 1° edición. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 1948.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A. "Lecciones de Derecho Tributario". 7° edición, Editorial ECAFSA, México, 2001.

KURI DE MENDOZA, S. y otros. "Manual de Derecho Financiero". 1° edición. Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial. San Salvador, 1993.

LEGUISAMÓN. Héctor E. "Las Presunciones Judiciales y Los Indicios", Ediciones Depalma, 1991.

LINQUI VELÁSQUEZ Antonio, Análisis de los Sujetos en la Ley de Impuesto sobre la Renta, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador.

LUCHENA MOZO, G. "La Relación Jurídico-Tributaria. El Hecho Imponible", Universidad de Castilla-La Mancha.

LLOBREGAT. José Garberi y otro, "El Procedimiento Administrativo Sancionador", volumen I, 4ª. edición, Editorial Tirant Lo Blanch. 2001.

MAGAÑA, Álvaro. "Constitucionalización del Principio de Reserva de Ley Tributaria en el Salvador". Publicaciones Especiales de la Corte Suprema de Justicia. Departamento de Publicaciones. San Salvador, 1993.

MARTÍN, José María "Derecho Tributario Procesal", Segunda Edición, 1987.

MASCAREÑAS, C./ PELLISE PRATS, B. "Impugnación", NEJ, T. XII, Barcelona, 1965.

MORENO CATENA, V. (con Garberí Llobregat, J, Gimeno Sendra, V.). "Derecho Procesal Civil, Parte especial". Madrid, 2003.

MONTERO AROCA, J. y José Flores Martíes. "Los Recursos en el Proceso Civil". 1º edición. Tirant lo Blanch, Valencia, 2001.
NEUMARK, FRITZ. "Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales", Madrid, 1994.

PÉREZ ROYO, F. "Derecho Financiero y Tributario. Parte General". 9º edición, Editoriales Civitas, Madrid, 1999.

QUERALT, Juan Martín, et al, "Curso de Derecho Financiero y Tributario", Novena Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1998.

RODRIGUEZ BARILLAS A. Apelación Especial, Editorial Rukemikl, primera edición Guatemala.

ROMERO CARRILLO, R "Normativa de Casación". Publicación del Ministerio de Justicia, 2º Edición. Imprenta Criterio, San Salvador, 1992.

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

SAÍNZ DE BUJANDA. "Hacienda y Derecho" Vol. IV.

SAINZ DE BUJANDA. "Lecciones de Derecho Financiero". 9º edición. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones. Madrid, 1991.

TORRÉ, ABELARDO. "Introducción al Derecho". 7º edición. Editorial Perrot. Buenos Aires, (s/f).

VALDÉS COSTA, R. "Instituciones de Derecho Tributario", 1° edición, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1992.

VÉSCOVI, Enrique. "Los Recursos Judiciales y demás Medios Impugnativos en Iberoamérica". 1° edición. Editorial De Palma, Buenos Aires, 1988.

VICENTE, Y CARABANTES, J. "Tratado histórico, filosófico de los procedimientos judiciales en materia civil según la nueva Ley de Enjuiciamiento" Madrid, Gaspar y Loig, ed. de 1856. vol. III.

VILLEGAS, HÉCTOR B. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". 8° Ed., Editorial Tecnos, Grupo Anaya S. A., Madrid, 2004.

VILLEGAS, Héctor B. "Finanza y Derecho Financiero". 2a. Edición.

ZANOBINI, SAYAGUÉS Laso entre otros. Tomado de FRAGA, Gabino. "Derecho Administrativo" 3° edición. Editorial Porrúa. México D.F., 1944.

TESIS

ALEMÁN BOLAÑOS, Víctor David "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 de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, El Salvador.

MENDOZA Roberto Antonio, Algunas Consideraciones Técnico - Jurídicas acerca de la Ley de Impuestos sobre la Renta, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador.

LEGISLACIÓN

CODIGO TRIBUTARIO, D.L.N° 230 del catorce de diciembre del dos mil, D.O.N° 241, Tomo 349, del veintidós de diciembre del dos mil.

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

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

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

D. L. N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D. O. N° 241, tomo 349, del 22 de diciembre de 2000, y entró en vigencia el día uno de enero del año 2001.

DECRETO LEGISLATIVO No. 472 del 19 de diciembre de 1963, publicado en el D.O. No. 241, Tomo No. 201, del 21 del mismo mes y año, derogada por el Artículo 131 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

D.L. No. 18, del 14 de Noviembre de 1978. D.O. No. 236, Tomo 261, del 19 de Diciembre de 1978.

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

JURISPRUDENCIA

“Tratado de Derecho Tributario” - dirigido por Andrea Amatucci - Pág. 388. II Tomo, Editorial Temis, S.A., 2001. Tomado de jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso –Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

DICCIONARIOS

FUNDACIÓN TOMÁS MORO. “Diccionario Jurídico Espasa”. 1° edición, Editorial Espasa Calpe S.A., Madrid, 1991.

OSSORIO, Manuel. "Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales". 24° edición, Editorial Heliasta. Buenos Aires, 1997.

PAGINAS WEB

ALARCÓN, GLORIA. "Manual del Sistema Fiscal Español", versión en línea, publicada en el año 2005. <http://books.google.com.sv/books?id=a4jCOUIPeGwC&printsec=frontcover> Consultada el 16 de febrero de 2014 a las 11:10 hrs.

Líneas jurisprudenciales de la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. <http://www.csj.gob.sv/LINEAS%20JURISPRUDENCIALES.nsf/0/e94757abc7b068fd0625699d006ca4c5?OpenDocument> Consultada el 16 de febrero de 2014 a las 11:30 hrs.

Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia. <http://vlex.com/libraries/jurisprudencia-2> Consultada 24 de febrero de 2014 a las 13:10 hrs

Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia. <http://www.jurisprudencia.gob.sv/Lnmateria.htm> consultada el 10 de marzo de 2014 a las 10:57 hrs.

Líneas jurisprudenciales de la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. <http://www.csj.gob.sv/LINEAS%20JURISPRUDENCIALES.nsf/0/e94757abc7b068fd0625699d006ca4c5?OpenDocument> Consultada el 16 de febrero de 2014 a las 11:30 hrs.

Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia. <http://vlex.com/libraries/jurisprudencia-2> Consultada 24 de febrero de 2014 a las 13:10 hrs

Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia. <http://www.jurisprudencia.gob.sv/Lnmateria.htm> consultada el 10 de marzo de 2014 a las 10:57 hrs.

Líneas Jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Contencioso – Administrativo. <http://www.jurisprudencia.gob.sv/Lnmateria.htm>, véase como ejemplo la

Sentencia del 28/05/1997, Ref. 45-B-95. Consultada el 17 de febrero de 2014 a las 13:05 hrs.

Líneas Jurisprudenciales de la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.
<http://www.csj.gob.sv/LINEAS%20JURISPRUDENCIALES.nsf/0/e94757abc7b068fd0625699d006ca4c5?OpenDocument> Consultada el 17 de febrero de 2014 a las 11:25 hrs.

Tomado de
<http://www.jurisprudencia.gob.sv/explois/consultas/resultado.asp?nBD=>,
sentencia Nº 322-99, sitio Consultado el 27 de febrero de 2014 a las 13:25 hrs.

Tomado de
http://www.jurisprudencia.gob.sv/explois/consultas/resultado_libre.asp, sitio Consultado el 10 de marzo a las 17:02 hrs.

Monografías. <http://www.monografias.com/trabajos14/eltributo/eltributo.shtml>
consultada el 14 de febrero de 2014 a las 13:20 hrs.
http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/relacion_juridico.doc. Cf. Pp. 1. Consultada el 06 de febrero de 2014 a las 14:30 hrs.

Monografías. Recursos Administrativos.
<http://www.monografias.com/trabajos23/recursos-administrativos/recursos-administrativos.shtml> consultada el 24 de febrero de 2014 a las 21:02 hrs.

Monografías. Recursos Administrativos.
<http://www.monografias.com/trabajos23/recursos-administrativos/recursos-administrativos.shtml> consultada el 25 de febrero de 2014 a las 8:12 hrs.

MINISTERIO DE HACIENDA. Jurisprudencia y Glosario temático.
http://www.mh.gob.sv/portal/page?_pageid=177,62690&_dad=portal&_schema=PORTAL Consultado el 16 de febrero de 2014 a las 10:50 hrs.

MINISTERIO DE HACIENDA. Jurisprudencia y Glosario temático.
http://www.mh.gob.sv/portal/page?_pageid=177,36682&_dad=portal&_schema=PORTAL consultada el 16 de febrero de 2014 a las 09:30 hrs.
MINISTERIO DE HACIENDA: www.mh.gob.sv en el área de servicios brindados por esta institución:

<http://www2.mh.gob.sv/se/sce/detalle.jsp?ID=282> consultada el 27 de febrero de 2014 a las 09: 12 hrs.

Tomado de: http://es.wikipedia.org/wiki/Acci%C3%B3n_de_Amparo, sitio consultado el 10 de marzo de 2014 a las 13:06 hrs.

Tomado de: www.jurisprudencia.gob.sv/, sitio consultado el día 10 de marzo de 2014 a las 13:14 hrs.

UNIVERSIDAD SURCOLOMBIANA, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. <http://www.gerencie.com/introduccion-al-procedimiento-tributario.html> consultada el 17 de febrero de 2014 a las 12:00 hrs.