

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
VI SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS PLAN 1993.**



***“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”***

***TRABAJO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR AL TÍTULO DE:  
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS.***

**PRESENTAN:**

***Victor David Alemán Bolaños.  
Elsa Carolina Galdámez López.  
Carlos Enrique Cañenguez Linares.***

**ASESOR DE TESIS:**

***Lic. Eugenio Tévez Castillo.***

**CIUDAD UNIVERSITARIA, FEBRERO DE 2004.**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

RECTORA

DRA. MARIA ISABEL RODRÍGUEZ

VICE-RECTOR ACADÉMICO

ING. JOAQUIN ORLANDO MACHUCA GOMEZ

VICE-RECTORA ADMINISTRATIVO

DRA. CARMEN ELIZABETH RODRÍGUEZ DE RIVAS

SECRETARIA GENERAL INTERINA

LICDA. LIDIA MARGARITA MUÑOZ VELA

FISCAL GENERAL

LIC. PEDRO ROSALIO ESCOBAR CASTANEDA

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

DECANO INTERINO

LIC. ARMANDO ANTONIO SERRANO

VICE-DECANO INTERINO

LICDA. CECILIA ELIZABETH SEGURA DE DUEÑAS

SECRETARIO INTERINO

DR. JOSE RODOLFO CASTRO ORELLANA

UNIDAD DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA INTERINO

LIC. WILMER HUMBERTO MARIN SÁNCHEZ

DIRECTOR DE SEMINARIO

LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO

## **DEDICATORIA**

Inicio brindando mis agradecimientos al Ser que siempre ha estado conmigo, a mi mejor amigo y compañero, a Dios, quien me ha dado la fuerza, la convicción y sabiduría para llegar hasta aquí, quien continua a mi lado siempre.

A mis padres, Victoriano Alemán y Vilma Argentina Bolaños de Alemán, por los principios inculcados, por la educación brindada y la comprensión y el esfuerzo invertido, por sus oraciones y la confianza otorgada.

A mis hermanos y hermanas: Marco Antonio, Jesús Elías, Juan Pablo, Mirian Leticia, Francisco Everardo, Rosa Elena, María Cruz, Doris Suyapa, Nerio Joel, Ezequiel Neftali, Israel Benjamín, Vilma Argentina y Elmer Ruben; a cada uno de ellos por su apoyo, sin ellos hubiese sido difícil.

A la familia Hartwell: Señor Lee Hartwell y Señora Sharon Hartwell, por su apoyo incondicional, por sus consejos y orientación, han sido una pieza clave en este esfuerzo.

A la Señora Evelyn Hartwell: Por su valioso aporte, el cual fue indispensable.

A Maritza Henríquez de Alemán, mi cuñada y a mi sobrino y sobrinas.

A mis compañeros de Tesis: Carolina Galdámez y Carlos Cañenguez, así como nuestro asesor, Lic. Eugenio Tévez.

A todos mis compañeros y amigos, aquellos que me brindaron su amistad, ayuda y comprensión, ya sea dentro del salón de clases o fuera de este.

A los docentes, que aportaron sus conocimientos y me orientaron en el curso de mi carrera.

A todos ellos mis agradecimientos, seguro estoy que Dios será quien recompensara su labor, que Dios les bendiga.

**“Mira que te mando que te esfuerces, y seas valiente; no temas ni desmayes,  
porque Jehová tu Dios estará contigo en dondequiera que vayas”**

**Josué 1:9**

**VICTOR DAVID ALEMÁN BOLAÑOS**

## **DEDICATORIA**

A mis Padres, por todos los sacrificios realizados.  
A las personas que me ayudaron a alcanzar ésta meta.

**ELSA CAROLINA GALDÁMEZ LÓPEZ**

## **DEDICATORIA**

La culminación de mis estudios superiores, no se debe exclusivamente al esfuerzo puesto por mi persona para lograr los objetivos trazados desde su inicio, pues además se debe al amor y apoyo sincero brindado por mi familia en todo momento como por DIOS pues ha sido el quien me ha brindado la salud y sabiduría necesaria para lograrlo.

No puedo dejar de mencionar a la persona que desde siempre me impulso a lograr este objetivo que es mi Padre, pues ha sido mi guía y yo su gran admirador; mi Madre, quien con su calor de madre me ha apoyado en todo momento; a las dos personas que dieron un cambio total a mi vida, mi esposa Susana y mi querido hijo Andrés quienes me hicieron madurar prácticamente de la noche a la mañana, y quienes a su vez con su comprensión me dieron la fuerza necesaria para lograrlo; mis hermanos, que con su apoyo sincero, siempre me han hecho ver que tengo la capacidad para lograr los objetivos que me trazo, a todos ellos les dedico este triunfo.

**CARLOS ENRIQUE CAÑENGUEZ LINARES.**

<b>INDICE</b>	<b>PAGINA</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	i
<b>CAPITULO I.</b> Presentación del Trabajo de Investigación	
I.1. Ubicación del Tema en el Contexto Socio-Histórico	1
I.2. Situación Problemática	2
I.3. Planteamiento del Problema	2
I.4. Justificación de la Investigación	3
I.5. Objetivos de la Investigación	5
I.5.1. Objetivo General	5
I.5.2. Objetivos Específicos	5
I.6. Hipótesis	6
I.6.1. Operacionalización de la Hipótesis	6
<b>CAPITULO II.</b> Origen y desarrollo histórico de los Impuestos de Renta e IVA y de la Determinación Oficiosa.	
II.1. Nociones Preliminares	
II.1.1. Origen de las Finanzas Estatales	8
II.1.2. Evolución Histórica de la Tributación	11
II.2. Desarrollo Histórico de los Impuestos	
II.2.1. Desarrollo Histórico del Impuesto sobre la Renta	14

II.2.1.1. A Nivel Internacional	15
II.2.1.2. A Nivel Nacional	16
II.2.2. Desarrollo Histórico del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)	21
II.2.2.1. A Nivel Internacional	22
II.2.2.2. A Nivel Nacional	23
II.3. Desarrollo histórico del Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos	25
<b>CAPITULO III. Generalidades del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios</b>	
III.1. Concepto de Tributo	29
III.2. Concepto de Impuesto	30
III.3. Clases de Impuestos	32
III.3.1. Impuestos Personales y Reales	32
III.3.2. Impuestos Subjetivos y Objetivos	32
III.3.3. Impuestos Periódicos e Instantáneos	33
III.3.4. Impuestos Directos e Indirectos	34
III.4. Impuesto sobre la Renta	35
III.4.1. Teoría de la Renta-Producto	35
III.4.2. Teoría de la Renta-Incremento Patrimonial o Renta-Ingreso o del Balance	36

III.5. Impuesto a al Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).	37
III.6. Hecho Imponible y estructura de la Relación Tributaria	
III.6.1. Prestaciones Tributarias	38
III.6.2. Obligación Tributaria	39
III.7. Hecho Generador	41
III.7.1. Estructura del Hecho Generador	43
III.7.2. Hecho Generador en el Impuesto sobre la Renta	45
III.7.3. Hecho generador en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios	46
III.8. Sujetos Tributarios	51
III.8.1. Sujeto Activo	51
III.8.2. Sujeto Pasivo	52
<b>CAPITULO IV. Marco doctrinario del acto administrativo y de la Determinación Oficiosa</b>	
IV.1. El Acto Administrativo	54
IV.1.1. Naturaleza Jurídica y Definición del Acto Administrativo	55
IV.1.2. Características del Acto Administrativo	56
IV.1.3. Elementos del Acto Administrativo	57
IV.1.4. Clasificación del Acto Administrativo	62
IV.1.5. Efectos del Acto Administrativo	68

IV.1.6. Validez y Eficacia del Acto Administrativo	70
IV.1.7. Defectos y Extinción del Acto Administrativo	72
IV.2. Naturaleza Jurídica del control Administrativo	73
IV.2.1. Corriente de la Función Jurisdiccional	73
IV.2.2. Corriente de la Función Administrativa	74
IV.3. Resoluciones Administrativas	75
IV.4. Naturaleza Jurídica del Acto de Liquidación	76
IV.5. La Determinación Oficiosa	
IV.5.1. Aspectos Generales	77
IV.5.2. Formas de la Determinación del Impuesto	79
IV.5.2.1. Autoliquidación	80
IV.5.2.2. Liquidación de Oficio	84
IV.5.3. Naturaleza Jurídica de la Determinación Oficiosa	89
IV.5.4. Teorías sobre el valor de la Determinación Oficiosa	90
IV.5.5. Métodos para la Determinación Oficiosa de los Impuestos	
IV.5.5.1. Doctrinales	92
IV.5.5.2. Legislación Salvadoreña	93
IV.5.6. La Determinación en el Derecho Comparado	95
IV.5.7. Procedimiento para la Liquidación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA en la Legislación Tributaria Salvadoreña	97

<b>CAPITULO V. Marco Jurídico de la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA</b>	
V.1. Constitución de la Republica	106
V.1.1. Limite al poder sancionador de la Administración	108
V.1.2. Garantía Constitucionales de los contribuyentes ante el Poder Tributario del Estado	109
V.2. Ley de Procedimientos Constitucionales	116
V.3. Instrumentos Internacionales	118
V.3.1. Declaración Universal de Derechos Humanos	119
V.3.2. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos	119
V.3.3. Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales	120
V.3.4. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre	120
V.2.5. Convención Americana sobre Derechos Humanos	121
V.4. Código Civil y Código de Procedimientos Civiles	
V.4.1. Código Civil	122
V.4.2. Código de Procedimientos Civiles	126
V.5. Código de Comercio	126
V.6. Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo	
V.6.1. Regulación Constitucional de la Sala de lo Contencioso Administrativo	127
V.6.2. Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo	128
V.7. Código Tributario	129
V.8. Reglamento de Aplicación del Código Tributario	156

V.9. Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos	158
V.10. Ley orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos	160
V.11. Ley de Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (Ley de IVA)	162
V.12. Ley de Impuestos sobre la Renta	163
V.13. Sentencias de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia	166
V.14. Jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo	168

## **CAPITULO VI. Informe del Trabajo de Campo**

VI.1. Introducción	171
VI.2. Metodología	172
VI.2.1. Muestreo Selectivo de Informante Clave (Entrevistas)	172
VI.2.1.1. Preguntas a Funcionarios de la D.G.I.I.	172
VI.2.1.2. Análisis de Entrevistas a Funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos	174
VI.2.1.3. Preguntas a Profesionales de la Contaduría Pública y de Ciencias Jurídicas	186
VI.2.1.4. Análisis de Entrevistas a Profesionales de la Contaduría Pública y de Ciencias Jurídicas	187

VI.2.2. Muestreo Probabilístico de la Población (Encuestas)	198
VI.3. Comprobación de Hipótesis	221
VI.4. Operacionalización y Comprobación de la Hipótesis	221
<b>CAPITULO VII. Conclusiones y Recomendaciones</b>	
VII.1. Introducción	229
VII.2. Conclusiones	229
VII.3. Recomendaciones	233
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	237
<b>ANEXOS</b>	244

## *INTRODUCCIÓN*

A continuación se presenta el desarrollo del trabajo de investigación denominado “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”.

Como primer aspecto, se desarrolla la presentación del trabajo de investigación, dando a conocer el problema sobre el cual gira el presente estudio; desde la ubicación del tema en el contexto socio-histórico, la situación problemática, el planteamiento del problema, continuando con la justificación y los objetivos de la investigación, concluyendo con la hipótesis de trabajo y su respectiva Operacionalización.

En segundo término, se aborda el origen y desarrollos histórico de la de los impuestos de Renta e IVA y de la Determinación Oficiosa, abordando en un primer momento el origen de las finanzas estatales y la evolución histórica de la tributación continuando con el desarrollo histórico del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, comprendiendo su evolución a nivel internacional y nacional, finalizando con el desarrollo histórico del Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos en nuestro país.

Se continúa el desarrollo del trabajo, con el análisis de las generalidades del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, teniendo como finalidad introducir al lector sobre algunos aspectos básicos que la doctrina retoma sobre los impuestos citados; para lo cual se inicia definiendo el concepto de tributo e impuesto, se presenta una de las principales clasificaciones que de los impuestos se hace, continuando con un ligero análisis tanto del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de

Servicios, además se aborda el Hecho Imponible y la estructura de la relación tributaria así como del Hecho Generador y por último se analiza a los sujetos tributarios.

El cuarto acápite del presente trabajo, lo ocupa el estudio y análisis del marco doctrinario del Acto Administrativo y de la Determinación Oficiosa; en el primer caso se justifica su estudio, ya que es la forma en que la Administración Pública exterioriza su voluntad en relación con los administrados, por lo que se incluyeron aspectos como la naturaleza jurídica y definición del acto administrativo, así como sus características, sus elementos constitutivos, también la clasificación que la principal doctrina hace de la clasificación del Acto Administrativo, además se desarrollan los efectos, validez y eficacia del Acto Administrativo, así como su naturaleza y extinción; presentándose además, el doble enfoque que existe sobre la naturaleza jurídica del control administrativo, comprendiéndose dentro de este tema las resoluciones administrativas las cuales están íntimamente ligadas al Acto Administrativo, descendiendo al estudio de la naturaleza jurídica del acto de liquidación de los impuestos. En segundo lugar, dentro de este apartado se desarrolla lo concerniente a la Determinación Oficiosa, luego de desarrollar algunos aspectos generales se analizan las formas de determinación del impuesto, siendo estas la Autoliquidación y la Liquidación de Oficio. Posteriormente se evacua lo concerniente a la naturaleza jurídica de la Determinación Oficiosa, así como las diferentes teorías sobre el valor de dicha Determinación; continuando con los métodos para la Determinación Oficiosa de los Impuestos, dividiéndolos en legales y doctrinales, haciendo un rápido enfoque sobre la Determinación en el Derecho Comparado, terminando este tema con el análisis del Procedimiento para la Liquidación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA en la legislación tributaria salvadoreña, el cual se resume en cinco fases o etapas, presentando para una mejor comprensión la estructura del proceso administrativo.

Se continua el desarrollo del tema, presentado como quinto apartado, el marco jurídico de la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA, dando a conocer al lector la gama de normas jurídicas que se relacionan directamente con el tema investigado, comenzando desde la Ley Fundamental y su respectiva Ley de Procedimientos Constitucionales, continuando con algunas disposiciones de los principales instrumentos internacionales, continuando con la normativa secundaria dentro de la cual se encuentra el Código Civil y el Código de Procedimientos Civiles, el Código de Comercio, la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, prosiguiendo el análisis de las disposiciones del Código Tributario y su Reglamento de Aplicación que directa e indirectamente se vinculan al tema presentado; también se desarrollan disposiciones de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos así como también de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, prosiguiendo con la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, finalizando con algunas sentencias emitidas por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia y jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo que tienen relevancia para el presente tema.

En sexto lugar se desarrolla y se presenta el informe del trabajo de campo, el cual se orientó al estudio y comprobación de la 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 en la vulneración del Derecho Patrimonial de los Contribuyentes, para lo cual se aplicaron dos métodos de investigación, siendo estos el Muestreo Selectivo de Informante Clave y el Muestreo Probabilístico de Población; en relación al primer método se dan a conocer el listado de preguntas que se dirigieron tanto a funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos como a profesionales de las Ciencias

Jurídicas conocedores de la materia y a profesionales de la Contaduría Pública, realizándose, el análisis de las entrevistas realizadas a ambos grupos de informantes resaltando, las similitudes y diferencias a partir de lo cual se llega a una conclusión sobre cada pregunta. Sobre las encuestas se presentan las preguntas, resumiendo en un cuadro las alternativas de respuesta, la cifra absoluta de respuesta obtenida, así como su porcentaje, graficando este último para su mejor comprensión y análisis.

Dentro de este apartado, se desarrolla la comprobación de la hipótesis, dando respuesta al problema de investigación, a partir de la información recabada en el trabajo de campo, presentando nuevamente la Operacionalización de la hipótesis, continuando con el análisis de cada uno de los cuatro indicadores que la componen, desde la óptica de la información obtenida en las encuestas y entrevistas, previamente sintetizada y analizada.

Finalizando la presentación de este trabajo con las conclusiones y recomendaciones, con las cuales se descende con la explicación de la problemática investigada, aportando alternativas de solución para que cada uno de los autores que intervienen en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA mejoren sus actuaciones, con el fin de garantizar el interés del Estado en la obtención de los ingresos para el financiamiento del Gasto Público, así como el interés del contribuyente de los Impuestos de Renta e IVA para que no sea vulnerado su Derecho Patrimonial al ser cometido a un Proceso de Liquidación de Oficio del respectivo impuesto.

## ***CAPITULO I***

### ***PRESENTACIÓN DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN.***

#### **I.1. UBICACIÓN DEL TEMA EN EL CONTEXTO SOCIO-HISTORICO.**

La manifestación más próxima del tema objeto de estudio en El Salvador, se remonta a la Ley de Papel Sellado y Timbres de 1915. Posteriormente, la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1991 y a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de 1992, regulaban de forma autónoma el procedimiento para determinar de oficio el impuesto. En vista de que no existía un marco jurídico tributario, que permitiera garantizar los derechos y obligaciones recíprocas y tomando en cuenta la necesidad de unificar, simplificar y racionalizar las leyes que regulaban los diferentes tributos internos y a efecto de facilitar su aplicación; mediante Decreto Legislativo número 230, del 14 de diciembre de 2000, se promulga el Código Tributario (CT) que entró en vigencia en Enero de 2001, el cual en su artículo 183<sup>1</sup> establece los casos en que procede la Liquidación de Oficio de los impuestos internos, estos son:

- a) Omisión de presentar la declaración a que está obligado el contribuyente.
- b) Cuando la documentación presentada ofrece dudas sobre su exactitud o veracidad.
- c) Por no llevar, llevar incorrectamente o con atraso la contabilidad manual, mecánica o computarizada.
- d) Por carecer de la documentación anexa a la contabilidad o por no dar satisfactorias aclaraciones solicitadas por la DGII.

---

<sup>1</sup> Código Tributario.2002, Editorial LIS, Todas las posteriores citas del Código de Tributario se harán sobre la base de ésta edición.

## **I.2. SITUACION PROBLEMÁTICA.**

Los problemas que se encuentran en la práctica con relación al tema de investigación son:

- Inadecuada aplicación de la ley por la DGII, que trae consigo la violación del Principio de Legalidad en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA.
- Deficiente asesoría a los contribuyentes, por parte de la Unidad de Asesoría al Contribuyente de la DGII, en relación con la interpretación y aplicación de la ley, lo cual contribuye al desconocimiento de sus derechos y deberes por parte de los contribuyentes.
- Desconocimiento de los derechos y deberes por parte del contribuyente, por lo cual se confirman actos y resoluciones contrarios a derecho emitidos por la DGII, lo que trae como consecuencia la vulneración de su derecho Patrimonial.
- Exceso en el ejercicio de las facultades que la ley otorga a la DGII, lo que se manifiesta en las actuaciones de los Auditores Fiscales al solicitar información no comprendida en el periodo o ejercicio fiscalizado.

## **I.3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

La Determinación Oficiosa regulada en el Código Tributario procede para los impuestos internos establecidos por el Estado, como pueden ser el Impuesto sobre la Renta, el IVA, el Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces entre otros; con excepción de los Impuestos Aduaneros y Municipales (Art. 2 CT).

Tomando en cuenta que el campo de aplicación del Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos es muy extenso, la presente investigación se limitará al

estudio de éste proceso en lo relativo al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).

Partiendo de las ideas expuestas en los párrafos anteriores, el problema de investigación es:

*¿En qué medida los actos y resoluciones contrarios a derecho emitidos por la DGII en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA, inciden en la vulneración del Derecho Patrimonial de los contribuyentes ante la inadecuada aplicación de la ley, la deficiente asesoría, el desconocimiento de sus derechos y deberes por parte de los contribuyentes y el exceso en el ejercicio de las facultades otorgadas por la ley?*

#### **I.4. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.**

En El Salvador, en los últimos años, a raíz de los altos índices de evasión de impuestos y específicamente de los de Renta e IVA, se ha generado en el Gobierno un interés mayor por establecer mecanismos que permitan una mejor recaudación de ingresos, por lo que se le ha concedido un papel más activo a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) como la institución encargada de esta función.

El Código Tributario que entró en vigencia el primero de enero del año dos mil uno, es una muestra clara del interés que tiene el Estado de lograr una mayor y eficiente recaudación de ingresos, con los cuales pueda hacer frente a las responsabilidades y funciones que la Constitución le establece en beneficio de la población; con ese objeto se estableció la figura del Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos, ya que la función de aplicación del Tributo no puede apoyarse solamente en los conceptos vertidos por el contribuyente por medio de una declaración comprensiva de todos aquellos datos reveladores y necesarios para la determinación de la deuda impositiva. En

este sentido, se le confiere a la Administración Tributaria la facultad de verificación y determinación oficiosa mediante una investigación de los datos para liquidar el tributo. Teniendo presente la problemática que se ha venido planteando a través del presente estudio, se hace necesario realizar una investigación, que responda a las exigencias actuales de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta e IVA que ven afectado su Derecho Patrimonial; además vendría a cubrir un vacío en el conocimiento y solución del problema a los profesionales que tienen que ver directamente con él, como son los Contadores y los Abogados, contribuyendo así a una mejor aplicación de la ley; así mismo al Estado salvadoreño para que obtenga mayores ingresos a través de una Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA apegada a derecho. Todo esto justifica lo importante que es el llevar a cabo una investigación de tal naturaleza.

Nuestra investigación se realiza sobre un tema que es de interés para la población en general, en el sentido de que una gran parte de ésta es contribuyente de los impuestos de Renta e IVA y en consecuencia, en cualquier momento pueden ser sujetos a un Procedimiento de Determinación Oficiosa, por tal motivo es importante establecer que el ejercicio de esta función se debe adecuar a la finalidad que con ella se persigue, es decir, obtener la verdad objetiva en torno a la Obligación Tributaria. De esto se desprende el primer límite material de este tipo de actuación administrativa: la acción fiscalizadora no puede extenderse a otro campo de la realidad social que no tenga relación con la aplicación del Tributo. El segundo límite está dado por los preceptos que señalan los Derechos Individuales del Hombre, amparados por nuestra Constitución y reconocidos universalmente.

De igual manera será de utilidad para DGII para que mejore sus actuaciones de acuerdo a los preceptos constitucionales y a las leyes. Su utilidad se extiende a la Asamblea Legislativa, en el sentido que valoren las conclusiones y recomendaciones a

las que se lleguen, para trabajar en posibles reformas a la Ley Tributaria. Otra comunidad beneficiada son los docentes y estudiantes de las Escuelas de Derecho y de Economía de la Universidad de El Salvador en particular y del país en general, ya que podrán apoyarse en esta investigación para su conocimiento en cuanto al Procedimiento de Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA, además para que esta sirva como base para futuras investigaciones sobre el tema u otros relacionados con el mismo.

## **I.5. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.**

### **I.5.1. Objetivo General.**

Contribuir a que se garantice el derecho patrimonial de los contribuyentes ante los Actos y Resoluciones contrarios a derecho, la inadecuada aplicación de la ley, la deficiente asesoría, el desconocimiento de sus derechos y deberes por parte de los contribuyentes y el exceso en el ejercicio de las facultades otorgadas por la ley a la DGII, en el proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA.

### **I.5.2. Objetivos Específicos.**

- 1- Desarrollar la evolución histórica de los impuestos de Renta e IVA y del Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA,
- 2- Determinar las principales teorías que se han establecido con relación a la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA.
- 3- Sistematizar la legislación existente con relación al Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA.
- 4- Determinar la incidencia de la inadecuada aplicación de la ley, la deficiente asesoría, el desconocimiento de sus derechos y deberes por parte de los contribuyentes y el exceso en el ejercicio de las facultades otorgadas por la ley a

la DGII, en la violación del Derecho Patrimonial de los contribuyentes, al determinar oficiosamente los impuestos de Renta e IVA, cuando se emiten actos y resoluciones contrarios a derecho.

### *I.6. HIPÓTESIS*

*“Los Actos y Resoluciones contrarios a derecho, emitidos por la DGII en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA, la inadecuada aplicación de la ley, la deficiente asesoría, el desconocimiento de sus derechos y deberes por parte de los contribuyentes y el exceso en el ejercicio de las facultades otorgadas por la ley inciden en la vulneración del Derecho Patrimonial de los contribuyentes”*

#### **I.6.1. Operacionalización de la Hipótesis.**

<b>VARIABLE INDEPENDIENTE</b>	<b>VARIABLE DEPENDIENTE</b>
-------------------------------	-----------------------------

* Los actos y resoluciones contrarios a derecho, emitidos por la DGII en el	* Vulneran el Derecho Patrimonial de los contribuyentes.
---	--

Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA.

#### **INDICADORES.**

X <sub>1</sub> Inadecuada aplicación de la ley por parte de la DGII.	Y <sub>1</sub> Se viola el Principio de Legalidad en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA.
--	---

X<sub>2</sub> Deficiente asesoría por parte de la Unidad de Asesoría al Contribuyente. Y<sub>2</sub> Contribuye al desconocimiento de los derechos y deberes del contribuyente.

X<sub>3</sub> Desconocimientos de sus derechos y deberes por parte de los contribuyentes. Y<sub>3</sub> Por el desconocimiento se confirman Actos y Resoluciones contrarias a Derecho, emitidas por la DGII.

X<sub>4</sub> Exceso en el ejercicio de las facultades otorgadas por la ley a la DGII. Y<sub>4</sub> Se manifiesta en las actuaciones de los Auditores Fiscales, al solicitar información no comprendida en el periodo o ejercicio fiscalizado.

## ***CAPITULO II***

### ***ORIGEN Y DESARROLLO HISTORICO DE LOS IMPUESTOS DE RENTA E IVA Y DE LA DETERMINACIÓN OFICIOSA.***

#### **II.1. NOCIONES PRELIMINARES.**

##### **II.1.1. Origen de las Finanzas Estatales.**

Las haciendas del mundo antiguo mostraban gran heterogeneidad en cuanto a la obtención de recursos. De manera general, se puede decir que las necesidades financieras eran cubiertas por aportes de los súbditos y de los pueblos vencidos en guerra; aunque se observaba el predominio de los ingresos patrimoniales provenientes de la explotación de los bienes del Monarca, como por ejemplo, minas y tierras. En la Edad Antigua, los tributos carecían de la relevancia que tienen ahora.<sup>2</sup>

En la Edad Media se creó el sistema de las *Regalías*, las que consistían en contribuciones que debían pagarse al Soberano por concesiones generales o especiales que el Rey o el Príncipe otorgaban a los Señores Feudales, así por ejemplo: El derecho de acuñación de moneda o el derecho de utilización del agua.

De igual modo estaban difundidas las *Tasas*, que los súbditos pagaban a los señores feudales por “servicios” vinculados con la idea del dominio señorial. Así los vasallos debían pagar tributos para que los Señores les permitieran ejercer profesiones o empleos, para transitar ciertas rutas o cruzar los puentes, por utilizar las tierras del Señor Feudal y otros.

Algunos autores, señalan que estas prestaciones no tenían el carácter de los actuales tributos, pues estas eran en cierta forma, productos derivados de la propiedad.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> GARCIA VIZCAINO, Catalina, Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Editorial Depalma, Tomo 1, Segunda Edición, Buenos Aires, 1999, Pág. 3.

<sup>3</sup> Idem, Pág.3.

La evolución al Estado Moderno (la Nación-Estado) trajo como consecuencia que los medios reales de autoridad y administración, que eran posesión privada, se transformarían en propiedad pública;<sup>4</sup> por lo que este reclamaba para su subsistencia, un sistema tributario bien reglamentado con el fin de disponer de ingresos suficientes para sostener al ejército, la burocracia y las demás funciones bajo su responsabilidad, entre las que podemos mencionar el asegurar a sus habitantes el goce de la salud, la cultura y la justicia social. Es de esta manera que surgieron nuevas formas de obtener ingresos. Una de estas formas era el *Espolio* que consistía en la creación de funciones públicas o de rangos, a fin de que las designaciones fueran vendidas al mejor postor; lo cual subsistió hasta la Revolución Francesa.<sup>5</sup>

A lo largo de la historia del Estado Moderno se ha planteado el dilema si éste debe ser un simple espectador de los problemas económicos y sociales, o si, al contrario, debe actuar positivamente con el fin de encauzar tales problemas en cierto sentido.

Con relación a lo anteriormente planteado se pueden mencionar tres sistemas o etapas: el Estado Gendarme (economía liberal), el Estado Providencia (liberalismo social con economía intervencionista) y el Estado Fáustico (dirigismo en la economía). A pesar de lo expresado, actualmente se evidencia una cuarta etapa, que se caracteriza por el Neoliberalismo.<sup>6</sup>

Liberalismo: Extendido hasta la Primera Guerra Mundial. Para esta concepción, el Estado debía limitarse a cubrir los gastos públicos derivados del cumplimiento de sus funciones y a distribuir las cargas de forma equitativa entre los habitantes.<sup>7</sup>

Intervencionismo: con el desarrollo del capitalismo se produjo la modificación de las condiciones económicas y sociales, lo que conllevó a la quiebra de los principios de la

---

<sup>4</sup> Idem, Pág.6.

<sup>5</sup> Idem, Pág.6.

<sup>6</sup> Idem, Pág.7

<sup>7</sup> Idem, Pág.8

libre competencia, que fue reemplazada por los monopolios ejercidos por las concentraciones industriales. Aunque el Estado se vio obligado a intervenir para evitar abusos y disminuir la inquietud social, éste no asumió un papel directivo de la economía pues su intervención fue accidental por lo que no se propuso alterar el régimen económico, sino nada más, modificar sus efectos.<sup>8</sup>

Dirigismo: Con la Segunda Guerra Mundial apareció el Estado Fáustico, cuya finalidad era el bienestar social, para lo cual realizó una redistribución social y económicamente justa de la renta nacional, aumentando así el nivel de vida.<sup>9</sup>

Neoliberalismo: Esta modalidad se ha desarrollado en los últimos tiempos, la cual ha pretendido una vuelta a los postulados del liberalismo (no intervencionismo del Estado), tratando de eliminar de las acciones estatales todo lo relacionado con muchos de los servicios referentes a la satisfacción de necesidades públicas.<sup>10</sup>

Esta etapa es denominada "Liberalismo Pragmático", la cual inició en 1979 en Gran Bretaña, con el ascenso de los conservadores al poder, continuó en 1980 en los Estados Unidos y llegó incluso hasta los países socialistas con la era de la Perestroika de Mijael Gorbachov, así como con el paulatino abandono de la teoría comunista; también los países latinoamericanos, agobiados por las deudas externas, adoptaron sus postulados.<sup>11</sup>

Las ideas sustentadas por esta corriente básicamente son: a) Economía de Mercado, aunque con intervención estatal en ciertas variables económicas; b) Disminución del Sector Público; c) Incentivo de la Iniciativa Individual y d) Reducción del Déficit Presupuestario, acompañado de una mayor eficiencia en la recaudación.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> Idem, Pág.8

<sup>9</sup> Idem, Pág.9

<sup>10</sup> Idem, Pág.10

<sup>11</sup> Idem, Pág.10.

<sup>12</sup> Idem, Pág.10.

### II.1.2. Evolución Histórica de la Tributación.

La forma en que se encuentra dividida la propiedad, la forma de Estado, el régimen político vigente, etc., constituyen factores que deben tenerse en cuenta a la hora de analizar el papel desempeñado por el tributo en un determinado momento histórico.<sup>13</sup>

En las sociedades donde no existía la propiedad privada, en las que primaba lo social sobre lo individual y en las que no se encontraba instituido un poder público que fuera más allá de ciertas actividades religiosas o que satisficiera necesidades de defensa del grupo, la aportación del individuo a las cargas comunes reviste naturaleza personal, no patrimonial. El individuo no aportaba nada más que aquello de que puede disponer. Mas aún, con mucha frecuencia el pago de tributos se imponía a pueblos que habían sido vencidos en guerra y constituía un símbolo definido del poderío militar de unos pueblos frente a otros.<sup>14</sup>

En el antiguo Egipto, en la época de Ptolomeo, existían ciertos gravámenes sobre los consumos y los réditos.<sup>15</sup>

Con relación a Atenas, existían varios tributos, uno de ellos era *la Eisfora*, que consistía en una especie de impuesto de guerra aplicado al capital en virtud de las necesidades que traía la guerra contra Esparta; *la Liturgia*, la cual era un tipo de tasa imperativa que se cobraba para la realización de las fiestas públicas.<sup>16</sup>

En Roma, existieron diferentes tributos, que sirvieron de antecedente a los tributos modernos; por ejemplo la *vicesima hereditarium* (impuesto sobre las herencias). Durante el Imperio Romano, particularmente con la *Lex Julia Minicipalis*, surgieron localidades denominadas *Fora* y *Conciliabula*, las cuales constituían ciudades independientes, que

---

<sup>13</sup> Idem, Pág.11.

<sup>14</sup> QUERALT, Juan Martín, Et Al, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, Novena Edición, 1998, Pág. 96.

<sup>15</sup> Idem, Pág.11.

<sup>16</sup> Idem, Pág.12.

tenían la facultad de ordenar su administración interior por lo que se les fijó la obligación de contribuir a las cargas impuestas.<sup>17</sup>

En la Época Medieval, a los reyes en algunos casos, se les permitía cobrar tributos sobre la tierra conforme a la extensión que esta tuviese, o tributos personales debidos por los habitantes desde la edad de quince años. Las palabras “tributo” e “impuesto” implicaban un signo de servidumbre o vasallaje, así como también un signo de sometimiento de una tribu a otra, que se pagaba a cambio de protección. El Estimo y el Catastro, en la República de Florentina, eran formas embrionarias de Impuestos sobre la Renta, y después sobre los capitales.<sup>18</sup>

A medida que las estructuras económicas se van desarrollando, las formaciones sociales van adquiriendo mayor complejidad y el régimen de propiedad privada adquiere una mayor importancia. Se generaliza el intercambio comercial entre los distintos territorios y van apareciendo los primeros impuestos aduaneros y los que gravan el consumo de determinados artículos, que constituyen la forma más antigua de imposición directa y que al gravar por igual a todos los miembros de una determinada comunidad, sólo pueden explicarse dentro del ámbito de una sociedad en la que es muy similar la situación económica de sus miembros.<sup>19</sup>

Es así, que nos encontramos ante las primeras manifestaciones del tributo, con relación a lo cual cabe destacar dos aspectos, el primero, que el tributo se emplea con un marcado carácter proteccionista (como lo prueba el hecho de que los Estados más emprendedores en sus transacciones comerciales hayan sido los que más profusamente han desarrollado los tributos aduaneros); y en segundo lugar, hay que resaltar que cualquiera que fuese el monto de los tributos, el hecho de que su pago se realizara en

---

<sup>17</sup> Idem, Pág.12.

<sup>18</sup> Idem, Pág.13.

<sup>19</sup> Idem, Pág.96.

metálico, no fuera una mera aportación personal, implica un cambio sustancial en la significación que se le arrogaba al tributo.<sup>20</sup>

Durante una larga etapa prima la imposición indirecta sobre la directa, pero a partir del siglo XVII se generaliza la imposición sobre la propiedad agrícola, lo cual supone un indudable avance de la tributación directa y pone de relieve una aproximación del tributo a la complejidad que va adquiriendo en el régimen de propiedad privada.<sup>21</sup>

La Revolución Industrial determina cambios sociales profundos que van a reflejarse también en los sistemas tributarios. La tierra deja de ser la fuente principal de riqueza y la propiedad mobiliaria alcanza una entidad considerable. Es de esta manera como van apareciendo impuestos sobre títulos valores y también los primeros impuestos personales sobre la Renta (el primero en Inglaterra, en la última década del siglo XVII), además de algunos impuestos sobre las rentas obtenidas por determinados profesionales (notarios, registradores de la propiedad, etc.).<sup>22</sup>

Se entra así en una fase –que se inicia a mediados del siglo XIX y se acentúa a partir de la tercera década del pasado siglo- en la que se perfecciona el sistema de imposición directa. Se aspira a conseguir una auténtica adecuación de las cargas fiscales a la capacidad económica de los contribuyentes, coincidiendo esto con la incorporación a los distintos textos constitucionales del principio de capacidad económica como criterio material de justicia tributaria.<sup>23</sup>

Con el advenimiento del Estado Moderno aparecieron los tributos en sentido estricto. Aunque hay que recordar que a lo largo de la historia, antes de este advenimiento,

---

<sup>20</sup> Idem, Pág.97.

<sup>21</sup> Idem, Pág.97.

<sup>22</sup> Idem, Pág.97.

<sup>23</sup> Idem, Pág.98.

existieron prestaciones exigidas por los Reyes, los Príncipes, los Señores Feudales, a las cuales también se les denominan tributos, aunque en el sentido lato del término.<sup>24</sup>

Es de tener en cuenta que gran cantidad de revoluciones y guerras, han tenido como causa principal, una tributación injusta. En razón de que el Estado Moderno nació bajo influencias del Absolutismo, los Monarcas se inclinaron a establecer cada vez más tributos, lo cual fue el origen de fuertes rebeliones, como las que contribuyeron con la Declaración de Derechos de 1689 en Inglaterra, la Declaración de Independencia de los Estados Unidos en 1776 y la Revolución Francesa de 1789.<sup>25</sup>

Como ha podido observarse, en la Edad Antigua los tributos carecían de los caracteres e importancia que hoy poseen, pues eran en cierta forma, prestaciones exigidas por los que ostentaban el poder político y económico. Es hasta el advenimiento del Estado Moderno que se toma conciencia de la necesidad de implementar un sistema tributario reglamentado, con el fin de disponer de recursos para hacer frente a las responsabilidades a cargo de éste; es de esta manera que comienzan a surgir nuevas formas de obtención de ingresos.

Posteriormente, el papel que juega el tributo estaría determinado por la forma en que se encontrara dividida la propiedad, la forma de Estado y el régimen político vigente en un momento determinado.

## **II.2. DESARROLLO HISTORICO DE LOS IMPUESTOS.**

### **II.2.1. Desarrollo Histórico del Impuesto sobre la Renta.**

El Impuesto sobre la Renta puede ser considerado, sin exageración alguna, como el impuesto más importante de la primera mitad del siglo pasado. La afirmación anterior es válida, en el sentido de que éste impuesto ha constituido una de las principales fuentes

---

<sup>24</sup> GARCIA VIZCAINO, Catalina, Op Cit, Pág.11.

<sup>25</sup> Idem, Pág. 14.

de ingreso de los Estados; además, es de tener en cuenta que su manera de gravar el ingreso es justa ya que lo hace de manera proporcional.

Tanto en lo que respecta a la atención que consiguió por parte de la doctrina financiera, como a la difusión legislativa alcanzada y el peso relativo que muy rápidamente llegó a tener dentro de los sistemas tributarios de los diversos países, puede decirse que este impuesto dominó con su presencia toda la elaboración científica y legislativa del periodo indicado.

#### II.2.1. 1. A Nivel Internacional

El Impuesto sobre la Renta tuvo su origen en Inglaterra en el siglo XVII.<sup>26</sup>

Como impuesto general, comprensivo de todas las rentas, puede decirse que en el siglo XIX se introduce en Gran Bretaña, cuyo sistema fiscal dominará a partir de entonces; pero en el resto de los países, es en el siglo XX donde aparece y se consolida.<sup>27</sup>

En Francia, es en vísperas de la Primera Guerra Mundial que el Ministro Caillaux, tras una ardua polémica parlamentaria, obtiene la aprobación de la ley en 1914, a partir de la cual el Impuesto sobre la Renta se incorporó al sistema, sufriendo posteriormente diversas alteraciones.<sup>28</sup>

En España, la segunda mitad del siglo XIX se caracteriza por la existencia de los llamados “Impuestos de Producto” (contribución territorial, contribución industrial y de

---

<sup>26</sup> RIVAS ESCALANTE, Amelia Guadalupe, Et. Al, Ley de Impuesto sobre la Renta de 1992, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, 1993, Pág.23.

<sup>27</sup> Idem, Pág.23.

<sup>28</sup> Idem, Pág.24.

comercio); pero es recién en 1900 que se entra en el sendero de la imposición directa de la Renta, especialmente en materia de sociedades.<sup>29</sup>

En América Latina, la repercusión de este movimiento científico y legislativo se produce con algún retraso, pudiendo indicarse que entre los años 1915 y 1935 se asiste a la difusión de este impuesto, quedando incorporado desde entonces a los sistemas tributarios, en los cuales tiene un peso que varía de país en país, pero que en general puede considerarse de gran trascendencia.<sup>30</sup>

### **II.2.1. 2. A Nivel Nacional.**

Antes de introducir en el país el Impuesto sobre la Renta, hubo otras fuentes de obtención de recursos fiscales: gravámenes a la importación y exportación, así como sobre el consumo (especialmente sobre la venta de licores).

El marco legal del Impuesto sobre la Renta en El Salvador se inicia con la Ley publicada en el Diario Oficial No. 118, tomo 78, del 22 de mayo de 1915. Surgiendo ésta como consecuencia de muchas necesidades nacionales agravadas por circunstancias especiales en el ámbito internacional. Sin embargo, la ley antes mencionada tuvo algunas deficiencias pues no consideró la existencia de una base sólida catastral y estadística para el establecimiento del impuesto que gravaba no solo la renta líquida deduciendo de cada explotación o negocio, las deudas, pérdidas y demás cargos que pudiese estar obligado el contribuyente, así también el punto que ocasionó controversia estuvo en la doble tributación de la persona por sí y como miembro de una sociedad.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Idem, Pág.24.

<sup>30</sup> Idem, Pág.24.

<sup>31</sup> GOMEZ GONZALEZ, Sandra Esther, ET. Al, Exposición y Desarrollo de Casos Prácticos relacionados con las Leyes de Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y sus Reglamentos, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, 2000, Pág. 1.

Los autores del proyecto de ésta Ley mencionan dentro de su Exposición de Motivos, que en esa época existía una enorme preocupación por los desequilibrios presupuestarios y por el incremento de la Deuda Pública, lo cual motivo la Reforma Tributaria.

El 19 de junio de 1916, fue promulgada una ley, la cual se publicó en el Diario Oficial No. 140 Tomo 80, del 21 de junio del mismo año; con el fin de resolver la problemática que generó la anterior. Esta establecía que cada persona estaba sujeta al impuesto tanto por sus rentas personales como las que recibiera por ser miembro de una sociedad. Esta misma ley fue reformada en 1918.<sup>32</sup>

En agosto de 1919, entraron en vigencia nuevas reformas mediante las cuales se amplió la tabla de imposición de Renta proveniente exclusiva o principalmente del patrimonio, la cual no aceptaba ningún tipo de deducciones, pero la renta proveniente del trabajo y del patrimonio del trabajo gozaba de la deducción de dos mil colones y la procedente del trabajo y del patrimonio a la vez, solo gozaba de una deducción de un mil colones.<sup>33</sup>

Entre el año de 1932 y 1939 se realizaron otras reformas a la ley, las cuales revelaban la necesidad del Fisco de percibir los ingresos con más rapidez.<sup>34</sup>

El 31 de marzo de 1944, el 6 de junio del mismo año y el 10 de mayo de 1945, se produjeron nuevas reformas con el fin de evitar evasiones en el pago de la Renta.<sup>35</sup>

Para sentar las bases del capitalismo moderno y renovar el aparato gubernamental, lo que permitiría encontrar nuevas fuentes de acumulación de capital, se emite una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta por Decreto Legislativo No. 520, del 10 de diciembre de 1951.<sup>36</sup>

---

<sup>32</sup> Idem, Pág.2.

<sup>33</sup> Idem, Pág.2.

<sup>34</sup> Idem, Pág.2.

<sup>35</sup> Idem, Pág.2.

<sup>36</sup> RIVAS ESCALANTE, Amelia Guadalupe, Op. Cit, Pág. 40.

Con la nueva ley se incorporan modificaciones básicas al Régimen de Tributación. En ella se hace una clara diferencia entre personas naturales y jurídicas, estableciéndose una tabla impositiva diferente para cada una de ellas.<sup>37</sup> Se estableció un tratamiento especial para las sociedades anónimas y los socios.

La referida Ley, experimentó diversas reformas, por ejemplo en el año de 1961, por medio del Decreto No. 300, promulgado por el Directorio Cívico Militar, ésta experimentó una reforma radical, en el sentido de que se aumentaron los ingresos fiscales y se gravaron intensamente las rentas procedentes del capital, y no las procedentes del trabajo.<sup>38</sup>

Por medio de Decreto Legislativo No. 472, del 19 de diciembre de 1963, se emitió una nueva Ley de Impuesto sobre la Renta que siguió en vigencia hasta 1980, sufriendo 14 posteriores reformas.<sup>39</sup>

El 19 de febrero de 1987, fué promulgado el Decreto Legislativo No. 597 mediante el cual se introdujeron reformas a la ley, básicamente consistían en modificar las disposiciones reformadas por el anterior decreto, las cuales fueron causadas por la forma apresurada en que se efectuaron los cambios sin haberse realizado un estudio previo y profundo sobre los efectos económicos, sociales y psicológicos, que trajo como consecuencia el incrementar las cuotas de impuestos, situación que por su naturaleza es impopular, por lo cual siempre se encontrará con la resistencia de los contribuyentes a cumplir con lo que la ley establece, desatándose toda una campaña en contra de las nuevas medidas fiscales.<sup>40</sup>

Estas reformas redujeron las exenciones y ayudaron con los principios impositivos, se elimina la doble tributación, las tasas impositivas contienen tasas moderadas en todos los

---

<sup>37</sup> Idem, Pág.41.

<sup>38</sup> Idem, Pág.42.

<sup>39</sup> Idem, Pág.2.

<sup>40</sup> Idem, Pág.3.

tramos y similar para personas naturales y jurídicas a fin de equiparar las cargas a ambos contribuyentes, y considera facilidades para una mejor administración, certeza, transparencia, neutralidad y facilidad de procedimientos.<sup>41</sup>

El 21 de diciembre de 1991 se promulgó una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, contenida en el Decreto Legislativo No. 75. Esta Ley procuró la ampliación de la base impositiva, mediante una reducción de sus exenciones y de acuerdo con los principios impositivos elementales. Vale aclarar que las tablas de retención contenidas en esta fueron modificadas por el Decreto Legislativo No. 25 del 20 de febrero de 1992.<sup>42</sup>

El 31 de octubre de 1994 se promulga el Decreto legislativo No. 164 el cual fue publicado en el Diario Oficial No. 201 de la misma fecha, éste tenía como objetivo incrementar el porcentaje a pagar en concepto de Anticipo a Cuenta del impuesto y además incrementar el porcentaje de retención del Impuesto sobre la Renta por servicios de trabajos profesionales eventuales.<sup>43</sup>

El 3 de octubre de 1996 se promulgó el Decreto Legislativo No. 841, cuya finalidad era flexibilizar el mercado inmobiliario a través de eliminar la grabación de la Ganancia de Capital que pueda resultar de la venta o permuta de inmuebles cuando se realicen después de tres años de haberse adquirido. Así también, se contemplo en este Decreto lo relacionado con la depreciación, estableciendo dos formas para determinar el valor sujeto a depreciación.<sup>44</sup> La primera es cuando se trate de maquinaria importada cuyo valor será el registrado al momento de realizar la importación.<sup>45</sup> La segunda forma es el caso de maquinaria o bienes muebles usados cuyo valor será el precio del bien nuevo al

---

<sup>41</sup> Idem, Pág.3.

<sup>42</sup> Idem, Pág.3.

<sup>43</sup> Idem, Pág.3.

<sup>44</sup> Idem, Pág.4.

<sup>45</sup> Idem, Pág.4.

momento de su adquisición; ajustado a los años de vida útil estimada, según lo prescribe el mencionado decreto.<sup>46</sup>

Con el objetivo de regular ciertos vacíos que se encuentran en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se propone un anteproyecto de reformas en mayo de 1999, que fue aprobado el 30 de septiembre del mismo y publicado en el Diario Oficial No. 187, el 8 de octubre de 1999 según Decreto Legislativo No. 712. Estas reformas persiguen tres objetivos:

- a. Ampliar la Base Tributaria.
- b. Eliminar la Elusión Fiscal.
- c. Mejorar el control y gestión de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Entre las reformas contempladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta están:

A) Reformas cuyo objetivo es ampliar la base tributaria.

- Se adiciona un inciso al Art. 25, estableciendo como Renta de socios y accionistas los prestamos que la sociedad les otorgue a estos o a sus familiares dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad los cuales serán considerados como dividendos distribuidos, excepto que la sociedad prestataria sea un banco.
- Se incorpora a la retención estipulada en el Art. 66, la relacionada a artes u oficios que no requieren grados académicos. Además se propone la adición del Art. 66 A, el cual obliga a los jueces a retener al momento de la liquidación en Juicios Ejecutivos.

B) Reformas cuyo objetivo es eliminar la Elusión Fiscal.

- El Art. 3 modifica algunos bienes que deben considerarse como valores percibidos por el trabajador que no incrementa su patrimonio.

---

<sup>46</sup> Idem, Pág.4.

- Se adiciona un inciso final al Art. 6 en el cual señala la obligación para las entidades de utilidad pública de informar a la DGII sobre cualquier donación recibida.

C) Reformas cuyo objetivo es facilitar la aplicación y mejorar la gestión de la DGII.

- Se mejora la redacción del Art. 33, en cuanto se elimina la presentación de comprobantes por deducción de gastos médicos y de estudio.
- Se modifica el Art. 58, en cuanto faculta a la DGII para designar agentes de retención.
- Se amplía el plazo para remitir la nomina de empleados a quienes se les retuvo, contemplado en el Art.95.

## **II.2.2. Desarrollo Histórico del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).**

El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), es un Impuesto Indirecto que grava el consumo mediante la sujeción de todas las operaciones económicas realizadas en su territorio de aplicación; y consiste en un impuesto multifásico sobre el consumo que se diferencia de aquellos impuestos que sólo gravan una fase de los procesos productivos y de los impuestos que gravan las diversas fases de la producción sin tener en cuenta, en cada una de ellas, el impuesto satisfecho en las demás.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> GUTIERREZ LOPEZ, Salvador, Breves comentarios a la Ley de Impuesto a la transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 1994, Pág.18.

Desde el punto de vista jurídico, el IVA, además de ser un Impuesto Indirecto, es un Impuesto Real (su Hecho Imponible se determina sin relación a sujeto alguno), objetivo (no toma en cuenta circunstancias personales del sujeto) y es instantáneo.<sup>48</sup>

### **II.2.2. 1. A Nivel Internacional.**

El Impuesto a las Ventas se cree que existió en las primitivas civilizaciones China e India. Los Romanos establecieron la *sentecima rerum venalium*, la cual fue introducida por Augusto después de la Guerra Civil Romana. El gravamen era del 15% sobre el valor de los productos vendidos en la plaza pública; viéndose obligado el Emperador Tiberio a reducir dicha tasa a la mitad, pero más tarde ésta fue abolida por el emperador Calígula. La venta de esclavos generaba un impuesto del 4% denominado *quinta et vicesima venallum mancipierum*.<sup>49</sup>

En Europa, el primer Impuesto es la Alcabala en 1342, que se aplicaba sobre el precio de las cosas vendidas o permutadas que gravaba al vendedor en el primer caso y en la Permuta a los dos. Este impuesto en la época de los Reyes Católicos llegó al 10%. Dicho gravamen pasó con sus lineamientos generales al Virreinato de la Nueva España.<sup>50</sup>

Alemania fué el primer país que introdujo con carácter general una imposición sobre las ventas. Desde entonces este impuesto ha gravado todas las ventas y prestación de servicios en todas las etapas de su negociación; asimilándose a la venta el consumo particular de bienes por el empresario que satisfaga necesidades extrañas a la empresa.<sup>51</sup>

En la Monarquía Francesa existieron gravámenes semejantes al impuesto a las ventas, como el que pagaban los compradores y vendedores de mercaderías sobre el precio

---

<sup>48</sup> GOMEZ GONZALEZ, Sandra Esther, Op. Cit, Pág. 694.

<sup>49</sup> GUTIERREZ LOPEZ, Salvador, Op Cit, Pág.18.

<sup>50</sup> Idem, Pág.19.

<sup>51</sup> Idem, Pág.19.

convenido en todas las transacciones superiores a una libra. Es en este país se aplicó el Impuesto al Valor Agregado en 1954, posteriormente, en 1960 el tributo perfeccionado es aplicado en la Comunidad Económica Europea, le siguen después, Finlandia (1966), Suecia y Noruega en 1968 y 1969 respectivamente.<sup>52</sup>

En América, lo adoptan los países de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), entre otros Brasil (1967), Ecuador (1970), Colombia (1974) y en 1975 se incorporó Chile.<sup>53</sup>

En los Estados Unidos, durante la Guerra de Secesión se gravaban las transacciones de artículos manufacturados y las prestaciones de servicios relacionados con los mismos productos. Al terminar la Guerra desapareció el impuesto.<sup>54</sup>

Hoy en día, la mayoría de los países que tenían impuestos sobre las ventas de imposición múltiple, los han ido transformando en Impuesto sobre el Valor Agregado. Dicho Impuesto ha sido adoptado y ha tenido éxito en más de 50 países en el mundo.

#### **II.2.2. 2. A Nivel Nacional.**

El país con la Ley de Papel Sellado y Timbres de 1915, obtenía menos ingresos de lo que gastaba, lo que generaba un Déficit Fiscal, por lo que se vio en la necesidad de promulgar en 1986 una nueva Ley de Papel Sellado y Timbres que derogó a la de 1915 y que incrementó el interés del Impuesto del 1% al 5%.

A pesar del incremento al 5%, los ingresos no respondían a las necesidades del Estado. Dicha Ley contemplaba muchas exenciones y además constituyó una especie de impuesto general sobre ventas y servicios que afectaba de manera acumulativa todas las etapas de comercialización, de tal modo que del número de ventas que un producto fuera

---

<sup>52</sup> Idem, Pág.20.

<sup>53</sup> Idem, Pág.20.

<sup>54</sup> Idem, Pág.21.

objeto, dependía el monto del Impuesto lo que daba como resultado lo que se conoció como “*Efecto Cascada*”,<sup>55</sup> que traía como consecuencia el aumento al costo de la venta, el valor del timbre fiscal, el cual se pagaba en cada etapa de la transacción de la venta del bien o servicio.

Por otro lado, el Impuesto de Timbres no era un impuesto que se pagara mediante el empleo de estampillas, sino, en efectivo o por acumulación mensual del monto de ventas o prestaciones de servicios habidos en el periodo.<sup>56</sup> El impuesto de Timbres, consistía en el pago del 5% sobre el valor de las ventas de bienes o servicios, el cual se realizaba a través de la compra del timbre, el que se adhería al documento que amparaba la venta o la prestación del servicio (factura, recibo, etc.) o por medio del pago acumulativo mensual; mientras que Papel Sellado era un papel especial proporcionado por el Ministerio de Hacienda, para hacer constar actos como la compra venta de inmuebles.

Debido a estos inconvenientes, el 24 de julio de 1992, la Asamblea Legislativa a través del Decreto No. 296, emite la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y a la Prestación de Servicios, publicada en el Diario Oficial No. 143, Tomo 316 del 31 de julio de 1992, pero que entró en vigencia el 1 de septiembre del mismo año. La tasa inicial de este impuesto fue del 10%, estableciéndose el 8 de Junio de 1995 una nueva tasa del 13% mediante D. L. No. 370.<sup>57</sup>

El 2 de febrero de 1996 se dieron reformas al Reglamento de la misma Ley según Decreto Ejecutivo No.10, cuya finalidad era explicar algunas disposiciones de la ley.<sup>58</sup>

---

<sup>55</sup> Idem, Pág.22.

<sup>56</sup> Idem, Pág.23.

<sup>57</sup> GUTIERREZ LOPEZ, Salvador, Op Cit, Pág. 10.

<sup>58</sup> Idem, Pág.10.

### **II.3. DESARROLLO HISTORICO DEL PROCESO PARA LA DETERMINACIÓN OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS.**

Antes de hacer una exposición sobre lo que ha sido el desarrollo histórico del proceso objeto de estudio, es preciso definir lo que se entenderá por Determinación de Oficio, siendo ésta un acto administrativo que se desarrolla a través de actos o procedimientos con los que se persigue en concreto, fijar la cuantía exacta de un impuesto determinado. El procedimiento de la Determinación Oficiosa procede cuando el contribuyente omite presentar la declaración correspondiente, cuando habiéndola presentado no este completa o por llevar incorrectamente la contabilidad.

Dentro del referido procedimiento, se pone de manifiesto el poder punitivo del Estado. Las justificaciones del desarrollo de la potestad sancionadora en manos de los entes administrativos obedecen a razones practicas, dado que sin ella, se dificultaría a la Administración el cumplimiento de su finalidad última que es garantizar el mantenimiento del propio orden jurídico, el de la sociedad en su conjunto y el de la misma administración; mediante la represión de todas aquellas conductas contrarias a las leyes. Para el cumplimiento de este fin, el Art. 14 Cn. le otorga a la Administración la potestad sancionadora no como privilegio sino como un instrumento normal para el cumplimiento de sus fines, en orden a la satisfacción del interés general.

En la Ley de Papel Sellado y Timbres de 1915, podemos encontrar uno de los antecedentes más remotos de la Determinación Oficiosa, en el Capítulo IV, Título VI – Facultades de la Dirección General-, específicamente en su Art. 44, al referirse ésta en el inciso segundo a una de las potestades de la Dirección General de Impuestos Indirectos, de tasar por medio de resolución y ordenar el pago de Impuesto de Papel Sellado y de Timbres, en efectivo, cuando al fiscalizar se encontrarán documentos por los cuales no se hubiera satisfecho el impuesto correspondiente, o se establecía la presunción del

último inciso del artículo 46 (“... se presume el crédito fiscal cuando se determinen ingresos y egresos no documentados.”)<sup>59</sup>

Exactamente era en su Art. 117, que ésta hacía referencia a la facultad que tenía la Dirección General de Impuestos Indirectos de determinar la Renta Neta del contribuyente utilizando cualquiera de los medios que la misma Ley le concedía.

El Art.118 de la referida Ley, establecía las bases para la Liquidación de Oficio del Impuesto sobre la Renta, las cuales eran:

1. Las liquidaciones anteriores del contribuyente,
2. El informe de los Auditores designados por la Dirección General;
3. Los datos suministrados por entidades oficiales, por los particulares y los contribuyentes, sus representantes, apoderados o herederos de conformidad con la misma ley; y
4. Los indicios que la ley permitía. (Estos se encontraban regulados en el Art. 119.)<sup>60</sup>

Otro antecedente del procedimiento para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA, lo encontramos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991, la cual en su Título XIII, Capítulo IV regulaba la “Liquidación de Oficio de la Obligación Tributaria”, estableciendo las bases para su procedencia; y en el Título XV, Capítulo Único, trataba sobre el Procedimiento de la Liquidación de Oficio del Impuesto sobre la Renta.<sup>61</sup>

La ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de 1992, en su Título IX relativo a la Administración del Impuesto, Capítulo I

---

<sup>59</sup> Ley de Papel Sellado y Timbres, Editor Lic. Saúl Cañenguez Montano, 1990.

<sup>60</sup> Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, 1991, Dirección General de Impuestos Internos, Ministerio de Hacienda.

<sup>61</sup> SÁNCHEZ DE GUEVARA, Calixtra del Carmen, ET. Al, Recursos contra la Determinación Oficiosa del Impuesto al Valor Agregado a través de las Presunciones, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, 1997, Pág.21.

-Funciones-, en el artículo 142, delegaba la competencia a la DGII para la Liquidación de Oficio del Impuesto; en el artículo 150, enunciaba los casos en los que procedía la Liquidación Oficiosa, mientras que el artículo 151 establecía las bases sobre las cuales la DGII procedería a su arbitrio.<sup>62</sup>

La Administración Tributaria propuso al Órgano Legislativo un marco jurídico tributario unificado que regulase adecuadamente la relación entre el Fisco y los contribuyentes, permitiendo garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y al de la seguridad jurídica, aunado a esto, la serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias propició la unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, a efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones reguladas en ellas, así como la aplicación homogénea de la normativa tributaria por parte de la Administración Tributaria; fue así como la Asamblea Legislativa aprobó el Código Tributario (C.T.), bajo el Decreto Legislativo No. 230 del 14 de Diciembre del 2000, el cual entró en vigencia a partir del 1 de Enero del año 2001.

El Título IV.- Procedimientos Tributarios, Capítulo III.- Liquidación de Oficio del Tributo, del C.T., en su Sección Primera regula la Liquidación de Oficio del Tributo, Imposición de Sanciones y Procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas.<sup>63</sup>

El Art.1 del C.T., establece que su finalidad es aplicar los principios y normas jurídicas a los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria, es decir que constituye el marco jurídico que regula el procedimiento a través del cual la Administración Pública Tributaria determina de oficio los impuestos objeto del presente estudio, es decir, la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA; lo cual se

---

<sup>62</sup> Idem, Pág. 23.

<sup>63</sup> Código Tributario, 2002, Op. Cit.

acentúa con lo que para tal efecto prescribe el Art. 2 C.T.: “Este Código se aplicará a las relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones aduaneras y municipales”.

**CAPITULO III**  
**GENERALIDADES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DEL**  
**IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA**  
**PRESTACIÓN DE SERVICIOS.**

**III.1. CONCEPTO DE TRIBUTO.**

El tributo es definido por la doctrina como *“un ingreso público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”*.<sup>64</sup>

De la definición anterior, cabe resaltar que el tributo no sólo se manifiesta como una obligación de contenido económico, sino también, como un conjunto de prestaciones diversas, cuya exigencia da lugar a distintos procedimientos administrativos, como se analizará más adelante.

El tributo constituye una obligación *ex lege*, es decir, que se origina por la realización del Hecho Imponible tipificado en la ley, con independencia de la voluntad de las partes, de tal suerte que una vez realizado devengará inevitablemente la obligación, de conformidad con la voluntad y mandato de la ley.

Por otra parte, constituye una obligación de Derecho Público y por lo tanto su contenido y su régimen jurídico quedan también al margen de la voluntad de las partes, radicando en ello su mayor diferencia con las obligaciones de Derecho Privado.

---

<sup>64</sup> QUERALT, Juan Martín, Et .Al, Op. Cit, Pág. 79.

### III.2. CONCEPTO DE IMPUESTO.

De las categorías tributarias, que comprenden los impuestos, tasas y contribuciones especiales, limitamos nuestro estudio a lo que respecta al Impuesto como tal; el cual es definido por el Art. 13 C.T., 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*”.

Sobre el análisis de dicha definición, en primer lugar se resalta, que aunque el impuesto sea definido como un *tributo sin contraprestación*, tal situación no constituye un elemento distintivo del impuesto ni de ninguna otra categoría tributaria, por lo que nos inclinamos a pensar que lo que quiso decir el legislador, fue que en el presupuesto de hecho del impuesto, cuya realización genera la obligación de contribuir, por ser una obligación *ex lege*, no aparece contemplada *actividad administrativa alguna*.

El profesor italiano Maffezzoni, en su obra *Profili di una teoría jurídica generale dell'imposta*, respecto a lo antes aludido se pronunció, diciendo: que “*En el presupuesto de hecho del impuesto no aparece ninguna petición de prestación de servicio dirigida al ente público. Y ésta sí es una nota diferencial del impuesto con relación a las tasas y contribuciones especiales*”.<sup>65</sup>

En segundo lugar, respecto a la expresión que *el Hecho Generador del impuesto está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica*, tampoco sobre este punto ha sido muy acertada la definición que nos brinda el Código Tributario, ya que los negocios, actos o hechos que constituyen el Hecho Imponible del impuesto – como de cualquier otro tributo- tendrán siempre naturaleza jurídica. El Hecho Generador, en cuanto concepto jurídico, es siempre un hecho que integra elementos jurídicos. Lo que ha sucedido en este punto, es que el legislador ha querido resaltar el

---

<sup>65</sup> Idem, Pág.85.

hecho que en determinados supuestos habrá que atender a la verdadera naturaleza jurídica del hecho sujeto a imposición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los contribuyentes del impuesto. Idea que obtiene mayor fuerza por el contenido del Art.18 C.T., con base al cual los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el Hecho Imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. Sin embargo, con lo expresado no debe de entenderse que habrá de sobreponerse la naturaleza económica a la misma naturaleza jurídica del Hecho Imponible sujeto a imposición, el que deberá ser gravado con arreglo a la que debía haber sido la formulación jurídica que le es propia, que en definitiva, es lo que regula el Art.17 C.T., cuando se refiere a que el Hecho Generador se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar su validez.

En tercer lugar, cuando en la definición se refiere a que *el Hecho Generador debe poner de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo*, tampoco es una nota que pueda diferenciar al impuesto con las demás categorías de los tributos, pues la capacidad contributiva debe ser común de igual manera a las Tasas y a las Contribuciones Especiales.

En conclusión, se afirma que la diferencia esencial que distingue al Impuesto con las demás categorías tributarias, es que *no aparece contemplada ninguna actividad administrativa*, como puede apreciarse en las mismas definiciones que da el C.T., de lo que es Tasa y Contribución Especial en los artículos 14 y 15, pues, tales tributos requieren de una contraprestación de la Administración para exigirlos.

### **III.3. CLASES DE IMPUESTOS**

El criterio que la doctrina utiliza para la clasificación de los impuestos, es sin lugar a dudas, el *presupuesto de hecho del impuesto*, siendo la clasificación siguiente:

#### **III.3.1. Impuestos Personales y Reales.**

Los Impuestos Personales son definidos, como *“aquellos en los que el elemento objetivo del presupuesto de hecho sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto”*<sup>66</sup>.

Como ejemplo, podemos hacer referencia al Impuesto sobre la Renta, el cual recae sobre una persona natural o jurídica individualizada, y no podrá concebirse sino tiene relación con una determinada persona.

Los Impuestos Reales son definidos, como *“aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria”*<sup>67</sup>.

Como ejemplo, podemos hacer referencia al impuesto que recae sobre la Transferencia de Bienes Inmuebles, que grava la adquisición de un determinado bien o derecho, impuesto cuyo importe será el mismo, sea cual sea la capacidad económica de su adquirente.

#### **III.3.2. Impuestos Subjetivos y Objetivos.**

Los Impuestos Subjetivos son definidos, como *“aquellos en los que el elemento subjetivo del Hecho Imponible –las circunstancias personales del sujeto pasivo- es tenido en cuenta en el momento de cuantificar el importe de la deuda tributaria”*<sup>68</sup>.

---

<sup>66</sup> Idem, Pág.87.

<sup>67</sup> Idem, Pág.87.

<sup>68</sup> Idem, Pág.87.

Los Impuestos Objetivos son definidos, como *“aquellos en los que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de su deuda”*<sup>69</sup>.

Pudiera pensarse que ésta clasificación coincide con la clasificación que se hace de los Impuestos Personales y Reales, pues el primero es subjetivo y el segundo es objetivo. Sin embargo, no siempre sucede tal coincidencia, ya que si bien los impuestos personales son al mismo tiempo subjetivos, por las condiciones personales que los obligados a su pago adquieren en el momento de cuantificar el importe de su deuda, puede ocurrir, que determinados impuestos reales adquieran una dosis de subjetividad al cuantificar su importe, como cuando existen en la normativa tributaria incentivos fiscales temporales para fomentar una actividad determinada, encontrándonos así, con un tributo que sin perder su naturaleza real, es al menos en ese período de incentivo fiscal, un impuesto con cierta dosis de subjetividad.

### **III.3.3. Impuestos Periódicos e Instantáneos.**

Los Impuestos Periódicos son definidos, como *“aquellos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria distinta”*<sup>70</sup>.

Como ejemplo, podemos citar el ejercicio tributario respecto al Impuesto sobre la Renta, que se entiende que es percibida la Renta desde el primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, entendiéndose que el año siguiente pasa a integrar el Hecho Imponible de un impuesto que dará lugar a una obligación tributaria distinta al ejercicio anterior.

---

<sup>69</sup> Idem, Pág.87.

<sup>70</sup> Idem, Pág.88.

Los Impuestos Instantáneos son definidos, como “*aquellos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo*”<sup>71</sup>. Lo que no significa que su duración haya de ser fugaz, sino que basta que no se prolongue indefinidamente.

Como ejemplo, se puede mencionar el pago del IVA, pues se devenga operación por operación. En la transferencia de bienes, el impuesto se causa cuando tiene lugar su puesta a disposición. No obstante, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta a plazo con pacto de reserva de dominio o de contratos de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes; el devengo se produce cuando los bienes están en posesión del adquirente.

En las prestaciones de servicios, cuando estos se presten, ejecuten o efectúen o, en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan.<sup>72</sup>

#### **III.3.4. Impuestos Directos e Indirectos.**

Al respecto, según la doctrina debe de hablarse de *métodos impositivos directos* y *métodos impositivos indirectos*, y dice que serán métodos impositivos directos, cuando “la norma jurídica tributaria establezca la obligación del pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a éste un derecho legal a resarcirse a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor”<sup>73</sup>. En estos casos, el tributo es satisfecho efectivamente por la persona a la que el legislador quiere someter a gravamen”.

---

<sup>71</sup> Idem, Pág.88.

<sup>72</sup> QUERALT, Juan Martín, Et. Al, Op. Cit, Pág. 631.

<sup>73</sup> Idem, Pág. 89.

El ejemplo típico de este método impositivo directo, es el Impuesto sobre la Renta, pues el preceptor de la renta paga el impuesto y no puede trasladarlo sobre un tercero.

Y serán métodos impositivos indirectos, cuando “la norma tributaria concede al sujeto pasivo de un impuesto, facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquélla”<sup>74</sup>. En estos casos, las cuotas impositivas se obtienen de personas distintas a las que el legislador quiere gravar, posibilitando que los contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos.

El ejemplo típico de este método impositivo indirecto, es el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y el Impuesto que grava el consumo de alcohol o tabaco, ya que para el primer caso lo paga el contribuyente, y en el segundo caso, lo paga quien fabrica o importa tales productos, pero a quien quiere gravar el legislador es al consumidor final, de ahí es que se prevea que los sujetos pasivos deberán de pagar el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los bienes, quedando éstos obligados a enterarlas al Fisco.

### **III.4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Existen dos doctrinas fiscales que tratan de conceptualizar el término de Renta o Ganancia, pudiendo ser agrupadas de la manera siguiente:

#### **III.4.1. Teoría de la Renta-Producto.**

Es sostenida por los financistas seguidores de las doctrinas económicas, que ponen de relieve el *origen* de la Renta, poniendo de manifiesto su carácter *objetivo*, en razón de que entienden como Renta el conjunto de productos o frutos obtenidos; definiéndola

---

<sup>74</sup> Idem, Pág. 89.

como “la riqueza nueva material (periódica o susceptible de serlo) que fluye de una fuente productiva durable y que se expresa en términos monetarios”<sup>75</sup>. Es decir, que para esta teoría, solamente pueden ser parte de la Renta, aquellos ingresos monetarios provenientes de una fuente permanente.

#### **III.4.2. Teoría de la Renta-Incremento Patrimonial o Renta-Ingreso o del Balance.**

Esta doctrina persigue un objetivo puramente fiscal, siendo la noción de Renta muy amplia, pues comprende los ingresos periódicos y ocasionales, como por ejemplo, las plusvalías, donaciones, legados, herencias, ganancias del juego, etc.; poniendo de relieve el *resultado*, por lo cual es primordialmente de carácter *subjetivo*, puesto que pretende calcular cuánto ha aumentado la riqueza del contribuyente en el período; y es definida como “todo ingreso neto en bienes materiales, inmateriales o servicios valuables en dinero, periódico, transitorio o accidental, de carácter oneroso o gratuito, que importe un incremento neto del patrimonio de un individuo en un periodo determinado de tiempo, esté acumulado o haya sido acumulado y que se exprese en términos monetarios”<sup>76</sup>.

Es de aclarar que a pesar de existir las teorías antes referidas, no se puede negar, que el concepto de “Renta” es subordinado por la política fiscal, que se establece en la *norma jurídica*, pudiéndose adoptar cualquiera de las tesis mencionadas, tal como lo señala Giuliani Fonrouge<sup>77</sup>.

Se destaca de esta teoría legalista la posición de García Belsunce, que se adhiere a la doctrina “rédito-producto”, no solo porque en ella encuentra fundamento científico de corte económico, que como tal da base y fundamento a la teoría fiscal y a la norma jurídica, sino porque, además, es la más razonable científicamente, y no tiene mas

---

<sup>75</sup> GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario: Parte Especial, El Derecho Tributario Vigente, Tomo III, Segunda Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999, Pág. 9.

<sup>76</sup> Idem, Pág.9.

<sup>77</sup> Idem, Pág.10.

propósito que servir para fines fiscales. Lo que no significa que niegue de ninguna manera la evolución del sistema legislativo para efecto de incluir las ganancias de capital, las extraordinarias, accidentales o transitorias<sup>78</sup>.

La legislación salvadoreña, ha adoptado genéricamente la doctrina de la “renta-producto”, tal y como puede ser percibido de la lectura de los artículos 2, 3 y 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El tipo de imposición adoptada en nuestro país es el llamado *Sistema Mixto*, que diferencia las rentas según categorías, admitiendo distintas deducciones según la categoría de que se trate, pero confiere al impuesto características personales, que resultan de la suma de las rentas de todas las categorías para obtener la totalidad de la renta del contribuyente, permitiendo las deducciones personales y la progresividad de la alícuota.

En teoría, el Impuesto sobre la Renta, *es un impuesto directo, personal y periódico*, que grava la renta según la cuantía del sujeto pasivo, sea éste persona natural o jurídica.

### **III.5. IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS. (IVA).**

Este impuesto consiste en que se paga el tributo por cada una de las etapas de circulación económica del bien, pero *sólo respecto del valor que se ha incorporado a la mercadería o producto*. El gravamen se circunscribe al aumento de valor que se produce en cada etapa de la circulación económica de un bien o prestación de servicio, recayendo el pago del impuesto finalmente al **consumidor final**<sup>79</sup>.

El Valor Agregado es igual a la cantidad que el productor recibe por la venta de sus productos menos la cantidad pagada a otras empresas al efectuar las compras necesarias

---

<sup>78</sup> Idem, Pág.11.

<sup>79</sup> Idem, Pág.231.

para producir.<sup>80</sup> Así mismo, puede ser explicado como el valor acumulado por el producto en todas las transacciones menos la cantidad pagada a otras empresas al comprar los insumos necesarios para seguir produciendo.

El impuesto de IVA se aplica en cada etapa de transferencia que experimentan los bienes gravados, pero con derecho a deducir el monto de los impuestos pagados en las etapas anteriores,<sup>81</sup> en el caso de los sujetos pasivos, no así para el consumidor final.

Este tipo de impuesto no grava el valor total del producto en cada transacción ni su valor en una sola etapa de las que es objeto su negociación, sino lo que se denomina valor agregado, es aquel valor que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es objeto, desde su primera fabricación hasta su venta al consumidor.

En teoría, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es un impuesto *indirecto, real e instantáneo*, que grava la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios del sujeto pasivo, sea éste persona natural o jurídica.

### **III.6. HECHO IMPONIBLE Y ESTRUCTURA DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.**

#### **III.6.1. Prestaciones Tributarias.**

Del contenido de la normativa tributaria respecto al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se puede destacar que existe una pluralidad de deberes y obligaciones a cargo del sujeto pasivo, tanto de contenido material o económico como de carácter formal.

---

<sup>80</sup> GUTIERREZ LOPEZ, Salvador, Op. Cit, Pág.24.

<sup>81</sup> Idem, Pág.25.

Es de destacar el hecho que el sujeto pasivo debe de realizar dicha pluralidad de deberes y obligaciones previo al pago del tributo. Pago que se entiende como cumplimiento de una obligación, de la llamada *Obligación Tributaria*, cuyo objeto sería el ingreso de la *Deuda Tributaria* por parte del Sujeto Pasivo.

De esa pluralidad de actuaciones debidas por parte del sujeto pasivo, se puede hacer una división en dos grupos o niveles, en la que se destaca por un lado, la obligación del pago del tributo, que se entiende como la obligación principal, y por otro lado, los deberes de contenido no pecuniario, como lo es el de declarar, facilitar datos, soportar las comprobaciones e inspecciones administrativas, etc., así como ciertas obligaciones de contenido igualmente patrimonial que surgen en torno a la primera, estando las prestaciones de este segundo grupo funcionalmente ordenadas a la satisfacción del pago del tributo (retenciones en el Impuesto sobre la Renta).

Otra de las prestaciones del sujeto pasivo que se destacan en la normativa tributaria, es la de identificar precisamente el objeto de esa obligación tributaria principal, que no es más que la Deuda Tributaria, que se establece en el Art.39 C.T., que incluye además del pago del impuesto el pago de multas e intereses a que haya lugar.

### ***III.6.2. Obligación Tributaria.***

La principal Obligación Tributaria del sujeto pasivo es la que se encuentra establecida en el Art.39 C.T., la cual es *el pago del tributo* siendo esta la cantidad que según el Hecho Generador realizado, y por aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, debe ingresar el sujeto pasivo de acuerdo con su capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición. Es de resaltar, lo que el Art. 60 C.T. establece el nacimiento de la Obligación Tributaria.

Doctrinariamente, la Obligación Tributaria se define como “*el vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto pasivo debe ingresar al ente público la cuota del tributo*”<sup>82</sup>. Destacando de dicha definición las características siguientes: a) Que se trata de una obligación *ex lege*, b) de Derecho Público, y c) cuyo objeto consiste en una prestación patrimonial a favor del ente público.

a) Obligación *ex lege*.

De conformidad a los artículos 16 y 60 del CT, la Obligación Tributaria se origina por la realización del Hecho Imponible, en consecuencia, el único mecanismo para el nacimiento de la Obligación Tributaria es la verificación del presupuesto de hecho al que la norma ha asociado su existencia, lo que significa en otras palabras, que la Obligación Tributaria nace con independencia de la voluntad de las partes. Por lo que podría concluirse que la conjunción de la realización del Hecho Imponible con el presupuesto de hecho establecido en la ley, es el elemento generador del vínculo obligacional.

b) Obligación de Derecho Público.

De conformidad al Art.16 C.T., que expresa que la Obligación Tributaria es establecida por el Estado en el ejercicio del poder de imponer, hablamos de una obligación de Derecho Público, que tanto su contenido como su régimen quedan al margen de la voluntad de las partes, radicando en ello la mayor diferencia con las obligaciones de derecho privado.

Juan Martín Queralt y otros autores, sostienen que uno de los criterios para clasificar los ingresos públicos es en atención a la preponderancia de normas privatistas o publicistas en su regulación. En esta clasificación se toma como criterio distintivo la pertenencia de las normas reguladoras de un determinado ingreso al ordenamiento público o al privado, en el primer caso la Administración Pública, gozará de las

---

<sup>82</sup> QUERALT, Juan Martín, Et. Al, Op. Cit., Pág. 263.

prerrogativas y poderes que son propios de los entes públicos; en el segundo caso, primarían los principios propios del ordenamiento jurídico que regula las relaciones entre particulares. Así pues, se concluye que los tributos se rigen por las normas de Derecho Público, donde el Estado puede hacer uso del poder de imperium para imponerse a los administrados, pero con la observancia de la norma primaria, la que en su Art. 131 ordinal 6º establece que corresponde a la Asamblea Legislativa, decretar los impuestos sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos.

c) Obligación de Dar.

Consiste en que su objeto es una prestación patrimonial a un ente público, por lo que, concretamente se refiere al hecho de dar una suma de dinero.

El Art. 68 C. T. Establece las formas en que se extingue la obligación tributaria sustantiva, siendo estas: el pago, la compensación, la confusión y la prescripción, regulando en los Arts. Del 69 –84 del Código en comento el contenido y la manera de ejecutarse cada una de estas modalidades.

### **III.7. HECHO GENERADOR.**

Puede definirse, como: *“el presupuesto de hecho al que la norma tributaria le asocia unos efectos o consecuencias de carácter jurídico, que para el caso se resume en la sujeción al tributo”*<sup>83</sup>.

Tal presupuesto ha sido denominado tradicionalmente en el Derecho salvadoreño, como *Hecho Generador*, y es así como lo estipula el C.T. en el artículo 58, que lo define en estos términos:

*El Hecho Generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.*

---

<sup>83</sup> Idem, Pág.265.

El Art.59 C.T., estipula los supuestos en que la ley entiende realizado el Hecho Generador, siendo estas las siguientes:

a) Cuando la ley tributaria respectiva contemple preferentemente sus aspectos fácticos o económicos, desde el momento en que se hayan cumplido las circunstancias materiales o temporales necesarias para que produzcan los efectos que le corresponden según el caso natural y ordinario de las cosas; y

b) Cuando la ley tributaria respectiva atienda preferentemente a sus aspectos jurídicos, desde el momento en que los actos, situaciones o relaciones jurídicas estén constituidos de conformidad con el Derecho aplicable.

La doctrina ha coincidido a lo largo de varios decenios, que el Hecho Generador constituye el eje del Derecho Tributario Sustancial, afirmando, que del mismo se deriva toda la disciplina jurídica del tributo, pues, no sólo se obtiene del mismo 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, en fin, hasta la cuantía de la Deuda Tributaria.<sup>84</sup>

Con base a lo antes mencionado, podemos afirmar que existirá el tributo sólo si se realiza el Hecho Generador, y por eso, aunque éste englobe deberes y obligaciones surgidas de otros presupuestos de hecho (como las retenciones e ingresos anticipados en el Impuesto sobre la Renta), sólo podrán legitimarse y resultar procedentes si se realiza el Hecho Generador. En otras palabras, nos encontramos frente a un marco jurídico global explicativo del Hecho Generador, pero que no agota su contenido ni es el único mecanismo generador de las diversas prestaciones que lo conforman. Aunque si sea, jurídicamente, el presupuesto básico necesario para que en su seno surjan otros específicos, o modalidades concretas de realizarlo, de donde derivan las diversas

---

<sup>84</sup> Idem, Pág.265.

prestaciones tributarias, como más adelante se analizaran respecto al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

### **III.7.1. Estructura del Hecho Generador.**

#### *A. Elemento Subjetivo del Hecho Generador.*

El elemento subjetivo del Hecho Generador es el *sujeto* que debe ser gravado una vez haya realizado ese Hecho. Lo anterior, arroja la necesidad de que la ley contemple a la persona que ha de considerar como realizador del Hecho Generador.<sup>85</sup>

Atendiendo al elemento subjetivo en la configuración del Hecho Imponible, se puede obtener la distinción, entre lo que son los impuestos personales con lo que son los impuestos reales, exigiendo los primeros la referencia a un sujeto determinado para poder formar su Hecho Imponible.

#### *B. Elemento Objetivo del Hecho Generador.*

El elemento objetivo del Hecho Generador, consiste en el hecho mismo, acto u operación que resulta sujeto al tributo. Sainz de Bujanda, distingue cuatro aspectos del elemento objetivo, que son: a) material; b) espacial; c) temporal y d) cuantitativo<sup>86</sup>.

##### a) Aspecto Material.

Es el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava, siendo el que caracteriza o cualifica el tributo y que en los sistemas tributarios desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica, sea como renta, como patrimonio o como gasto.

Según su formulación, puede dar lugar a hechos imposables genéricos o específicos, abarcando los primeros supuestos no citados expresamente por la norma, pero

---

<sup>85</sup> Idem, Pág.268.

<sup>86</sup> Idem, Pág.268.

subsumibles en su delimitación global, y los segundos, por el contrario, sólo los expresamente especificados o detallados en ella.

b) Aspecto Espacial.

Indica el lugar de producción del Hecho Imponible, siendo decisivo para determinar el ente público al que se sujeta. En el plano internacional, dada la vigencia del principio de territorialidad, con su correlato del de residencia efectiva, según lo regulado en los artículos 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 19 de la Ley del IVA, la ley ha de señalar el lugar donde se entienda realizado el Hecho Imponible, pues de ello dependerá que se someta o no a la legislación salvadoreña.

c) Aspecto Temporal.

Reviste una singular importancia en la ordenación jurídica del Hecho Imponible, determinando el instante en que éste se entiende realizado íntegramente, produciéndose entonces el devengo del tributo, siendo éste elemento el que divide los tributos en periódicos e instantáneos. Aunque la regla general es que éste tenga lugar cuando concurre el último de los elementos configuradores del Hecho Imponible, su determinación no es siempre sencilla, debiendo precisar la legislación tributaria el momento exacto del devengo.

Es de tener en cuenta, que el momento de realización del Hecho Generador determina el régimen legal aplicable, en los tributos periódicos habrá de atenderse al momento del período impositivo en que la ley fije el devengo del tributo para conocer la normativa aplicable al tributo surgido en ese período impositivo.

d) Aspecto cuantitativo.

Este elemento expresa la medida con que el Hecho Imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad. Habiendo tributo fijos y variables, sólo en estos últimos existirá dicho aspecto (volumen de renta, valor del patrimonio, o del bien transmitido, etc.), ya

que en los fijos su Hecho Generador no es susceptible de producirse en distinto grado, siendo imposible su medición (por ejemplo, la obtención de una certificación administrativa).

### **III.7.2. Hecho Generador en el Impuesto sobre la Renta.**

De conformidad al Art. 1 LR, el Hecho Generador es *“La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta ley”*.

No obstante la Ley no especifica lo que debe entenderse por Renta, se puede establecer la siguiente definición: *“La Renta es definida por el Art. 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como la suma de los productos o utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo; lo que quiere decir, que *renta son todos los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo sin importar su fuente que sirven para incrementar el patrimonio del mismo.**

Ahora bien, no todos los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo pueden ser refutados como producto y en consecuencia ser gravados con el impuesto en referencia, puesto que existen costos y gastos necesarios para producir la renta, y conservar su fuente, los cuales deben ser deducidos de los ingresos brutos para determinar con exactitud el ingreso líquido o renta neta, como es denominado por la Ley, en el Art. 28.

El Impuesto sobre la Renta grava la renta obtenida por el sujeto pasivo, sin importar su *fente u origen*, y es así como el Art. 2 de la ley de la materia, regula lo que ha de entenderse como renta obtenida; siendo su definición genérica, y acertada, pues de este modo evita realizar descripciones de los distintos componentes de la renta que siempre resultan ser insuficientes.

La caracterización del Hecho Imponible en el Impuesto sobre la Renta, debe de complementarse con el elemento temporal, que hace referencia tanto a la determinación del período de imposición regulado en el artículo 13 LIR, como a la imputación de ingresos y gastos que reviste una gran importancia por la imposición progresiva característica del Impuesto sobre la Renta, regulado en los artículos 17 y 24 LIR.

La imputación de ingresos y gastos para las personas naturales que no estén obligadas a llevar contabilidad formal, se hace sobre la base del Método de Efectivo, que consiste en la imputación al ejercicio económico en que se devengan los ingresos y gastos, tomando en cuenta el momento en que se realizan los correspondientes cobros y pagos.

La imputación de ingresos y gastos para las personas naturales que estén obligadas a llevar contabilidad formal, así como para las personas jurídicas, se hace basándose en el Método Acumulativo, que consiste en la imputación al ejercicio económico en que se devengan los ingresos y los gastos (haciendo coincidir este momento con la exigibilidad), sin tener en cuenta el momento en que se realizan los correspondientes cobros y pagos.

No todas las rentas percibidas por los contribuyentes son sujetas a tributación, puesto que algunas de ellas gozan de *exención*, siendo estas las reguladas en los artículos 3 y 4 LIR, esto debido a razones de carácter político y social.

### **III.7.3. Hecho Generador en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.**

El IVA es un impuesto que tiene un supuesto de hecho múltiple, pues somete a gravamen un gran número de hechos, actos o negocios.

Se pueden distinguir seis grupos de operaciones sometidas al impuesto, constituyendo Hecho Generador para efecto del impuesto del IVA, las siguientes:

*A. La transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales, artículo 4 Ley IVA.*

La ley define en el artículo 6, lo que es *transferencia* de dominio de bienes muebles corporales<sup>87</sup>, entendiéndose, por la *transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales*, considerando a estos efectos como tales el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía<sup>88</sup>.

La transmisión del poder de disposición implica, la transferencia de la disponibilidad económica del bien. En la gran mayoría de los supuestos, la expresión se equipara al modo de los contratos traslativos de dominio, con lo que el concepto de transferencia resulta idéntico al reconocido en el Derecho Privado, dicho de otra manera, se equipara en la mayoría de los casos, a la compraventa mercantil. Otras veces, sin embargo, la transferencia a efectos tributarios debe entenderse de un modo mucho más amplio que en la normativa privada.

Existen otros actos o negocios jurídicos que deben entenderse incluidos en el concepto de transferencia de bienes muebles corporales, aunque evidentemente se encuentren lejos de las compraventas mercantiles (Art. 1013 y siguientes. Código de Comercio), los cuales se encuentran regulados en el artículo 7, siendo éstos los siguientes:

1) La transmisión del poder de disposición de los bienes por medio de cualquier contrato traslativo, no sólo la compraventa, admitido en Derecho. El paradigma es la inclusión en la tributación de las operaciones de permuta.

---

<sup>87</sup> Como ejemplos típicos de transferencia de dominio de bienes muebles corporales, pueden mencionarse la compraventa (Art. 1597 y siguientes Código Civil) y la permuta (Art. 1687 y siguientes Código Civil).

<sup>88</sup> QUERALT, Juan Martín, Op. Cit, Pág.625.

2) Los supuestos en que la transferencia produce la existencia de una posesión similar a la del propietario.

3) Se incluyen aquellas transferencias que se derivan no de actos o negocios que tienen su origen en un acuerdo o convención, sino de la ley o de una decisión administrativa o jurisdiccional, como por ejemplo en los Juicios Ejecutivos Mercantiles de adjudicación. En la ley se cita expresamente la pública subasta, adjudicaciones en pago o remate de bienes muebles corporales pertenecientes a contribuyentes del impuesto.

4) Los actos o negocios que no producen inmediatamente la transferencia de la propiedad, aunque de modo indudable sí que producirán una utilidad económica inmediata al cesionario. Es el caso de los contratos con efectos meramente obligatorios que con posterioridad a su perfección provocan el efecto traslativo. La ley cita expresamente la Promesa de Venta seguida de la transferencia de la posesión, usufructo, etc.

5) Los actos o negocios en los que, ni siquiera de forma inmediata, se produce una traslación de la propiedad o de cualquier otro derecho real de goce. Son los casos de transferencia de bienes entre comitente y comisionista, que actúen en nombre propio, efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o de comisión de compra.

*B. El retiro de las empresas de bienes muebles corporales, artículo 11 Ley del IVA.*

A los efectos del IVA tienen la consideración de autoconsumo los siguientes supuestos:

1) Las transferencias de bienes muebles corporales del patrimonio de las empresas o profesionales del sujeto pasivo al patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo. Es el que se conoce con el nombre de autoconsumo externo.

2) La transmisión del poder de disposición sobre los bienes corporales del patrimonio de las empresas o profesional.

3) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial y profesional.

4) La utilización para la propia actividad empresarial o profesional de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados por el propio sujeto pasivo. Este caso, que se conoce con el nombre de autoconsumo interno, recibe en la normativa una regulación peculiar y ciertamente compleja.

#### *C. La importación e internación de bienes y servicios, artículo 14 Ley del IVA.*

Por un lado el Hecho Imponible está constituido por la importación de bienes y servicios, entendiéndose por tal, la entrada en el país de un bien proveniente de un país extranjero o la utilización de un servicio por un usuario domiciliado que ha sido desarrollado en el exterior, siempre y cuando provengan de un país que no sea del área centroamericana.

Por otro lado el Hecho Imponible está constituido por la internación de bienes y servicios, siendo la única diferencia con la importación, es que en esta se obtienen bienes y servicios provenientes de países del área centroamericana.

#### *D. La prestación de servicios, artículo 16 Ley del IVA.*

La prestación de servicio por medio de la cual se satisfacen bienes de carácter intangible, puede entenderse como toda actividad llevada a cabo por empresarios y profesionales que no puede considerarse entrega de bienes.<sup>89</sup>

El legislador, ha realizado una enumeración de lo que entiende por prestación de servicios en el artículo 17 Ley del IVA.

---

<sup>89</sup> Idem, Pág. 626.

Para que la transferencia de bienes y la prestación de servicios, sean sometidas al IVA, es necesario que sean realizados por empresarios o profesionales, o mejor dicho, es necesario que tales entregas y prestaciones constituyan una *actividad desarrollada en masa y por empresa*,<sup>90</sup> tal como lo establece el Art. 3 del Código de Comercio. Otro requisito que debe cumplirse, es el señalado en el Art. 29 Ley del IVA, el cual prescribe que quienes al iniciar actividades con un activo total inicial inferior a veinte mil colones, estarán excluidos de la calidad de contribuyentes para los efectos del referido impuesto.

A los efectos del Impuesto son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos conjuntamente o por separado, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.<sup>91</sup>

*E. Venta de bienes de activo fijo que se han tenido de uso para la empresa y que al venderse, antes de dos años de posesión a partir de la fecha de adquisición, artículo 71 L del IVA.*

*F. Exportación de bienes muebles corporales y de servicios, artículo 74 Ley del IVA.*

Existen tres requisitos fundamentales que el legislador estableció para considerar una transferencia de bienes muebles corporales o prestación de servicios como *exportación*, los cuales son: a) deben ser destinados al uso y consumo en el exterior; b) las prestaciones de servicios deben ser realizadas en el país, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él; y c) los servicios deben ser destinados a ser utilizados exclusivamente en el país. De tal suerte que al faltar uno de esos requisitos se considera como afecto al IVA la transferencia o el servicio prestado.

---

<sup>90</sup> Idem, Pág. 627.

<sup>91</sup> Idem, Pág. 627.

### **III.8. SUJETOS TRIBUTARIOS.**

Cada vez que se aplica un tributo aparece frente a los sujetos obligados a las distintas prestaciones materiales y formales que lo integran, un ente público que actúa a través de diversos órganos, y que es el que impulsa los procedimientos tendientes a su efectividad.<sup>92</sup>

#### **III.8.1. Sujeto Activo.**

El sujeto activo, puede definirse como *“el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo”*.<sup>93</sup>

Se puede hacer una distinción entre el ente público que establece el tributo, el ente titular del mismo, el ente destinatario de la recaudación y, finalmente, el que desarrolla su gestión y recaudación, siendo sólo este último el que cabe definir como *sujeto activo* del tributo, en cuanto ocupante del lado o la posición activa en las distintas relaciones jurídicas y en los procedimientos que para su aplicación se despliegan, con la observancia indiscutible de la ley. Siendo en nuestro país, el Art. 131 No. 6 Cn., la base legal que sustenta la imposición de tributos.

El artículo 19 C.T., establece que el sujeto activo de la Obligación Tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo; siendo el Ministerio de Hacienda, a través de las Direcciones respectivas, el que tiene la potestad de administrar la aplicación del C.T. y las leyes tributarias, es decir, el competente para desarrollar la gestión y recaudación de los tributos, de conformidad a los artículos 223 Cn. y 22 C.T.

---

<sup>92</sup> Idem, Pág.279.

<sup>93</sup> Idem, Pág.279.

### III.8.2. Sujeto Pasivo.

El término sujeto pasivo hace referencia a los sujetos particulares, aunque también puede tratarse de un ente público, a cuyo cargo impone la ley diversos deberes, pecuniarios y no pecuniarios, que configuran el *status* jurídico de sujeción al tributo y a las correspondientes potestades administrativas de gestión tributaria.<sup>94</sup>

El Art. 103 Cn. puede ser considerado como la base legal que respalda la existencia del sujeto pasivo, tomando como parámetro que la propiedad no es un derecho absoluto, ya que el que lo otorga es el Estado y como contraprestación él puede imponer ciertas cargas a las personas como por ejemplo, el pago de impuestos para contribuir con el sostenimiento de las funciones sociales del mismo.

Cuando la obligación se entiende nacida por la realización del Hecho Generador, será sujeto pasivo el realizador del presupuesto de hecho tributario, y en consecuencia, el titular de la capacidad económica gravada que con aquel se pone de manifiesto.

A estos sujetos se les denomina con el término de *contribuyente*, artículo 38 C.T., y tendrán tal calidad cuando exterioricen estos rasgos esenciales: ser realizador del Hecho Imponible y, como tal, asumir la posición de deudor de la Obligación Tributaria frente a la Hacienda Pública acreedora del correspondiente crédito. Podemos observar con relación a lo expresado, que el Art. 5 Ley del Impuesto sobre la Renta, usa los términos “sujeto pasivo” y “contribuyente” de forma indistinta; mientras que el Art. 20 Ley del IVA, clasifica a los sujetos pasivos o deudores del impuesto, dividiéndolos en contribuyentes y en responsables, siendo esto lo correcto.

La ley configura otras posiciones subjetivas distintas de la anterior, imponiéndoles, en su caso, algunos o todos los deberes en que se despliega el tributo, pese a que en estos sujetos no ocurre la nota de realizadores del Hecho Imponible. Ya sea, bien por haber

---

<sup>94</sup> Idem, Pág. 280.

intervenido en cierta manera en su realización, bien por meras razones de garantía y aseguramiento del crédito tributario, sujetos distintos del contribuyente pueden verse obligados por la ley al cumplimiento de todas o algunas de las prestaciones tributarias, y esto ocurre con los denominados *responsables*, artículo 42 - 59 C.T.

**CAPITULO IV.**  
**MARCO DOCTRINARIO DEL ACTO ADMINISTRATIVO Y DE LA**  
**DETERMINACIÓN OFICIOSA.**

**IV.1. EL ACTO ADMINISTRATIVO.**

La Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA se circunscribe dentro de la función administrativa del Estado, razón por la cual se debe de detallar la forma en que la Administración exterioriza su voluntad en relación con los administrados, en el caso concreto serían los contribuyentes de los impuestos en mención; resultando indispensable esbozar la temática del Acto Administrativo de manera general para comprender de mejor forma el Derecho Tributario Administrativo.

Dentro de las tres funciones básicas del Estado se encuentra la Función Administrativa, la cual se define como “ *La actividad permanente, concreta y práctica del Estado, que consiste en dictar y ejecutar de acuerdo al orden jurídico y a los fines de la ley, las medidas tendientes a satisfacer en forma inmediata las necesidades del grupo social y de los individuos que lo integran*”; y al igual que las funciones legislativa y jurisdiccional, también ésta se manifiesta a través de actos jurídicos o materiales, así como también a través de operaciones.<sup>95</sup>

El Derecho Tributario Administrativo comprende todas las actividades de la Administración tendientes a lograr el cumplimiento del Derecho Sustantivo. Este se caracteriza por la existencia de facultades regladas y discrecionales a favor de la Administración y la posibilidad de que ésta por sus propias funciones imponga determinados deberes a los administrados.<sup>96</sup>

---

<sup>95</sup> CHICA ELENA, Salvador Edmundo, El Acto Administrativo, 1980, Pág. 10.

<sup>96</sup> RIVAS ESCALANTE, Amelia Guadalupe, Op. Cit, Pág. 219.

#### **IV.1.1. Naturaleza Jurídica y Definición del Acto Administrativo.**

##### *A. Naturaleza Jurídica.*

La doctrina hace un doble enfoque en cuanto a la naturaleza del Acto Administrativo; el primero es el material, sustancial u objetivo y el segundo el orgánico, subjetivo o formal.

##### a) Material, sustancial u objetivo.

Clasifica las funciones estatales y por ende el Acto Administrativo, sin reparar en la naturaleza del Órgano que las realiza, sino en atención al contenido, es decir a la naturaleza intrínseca de la función o del acto, independientemente del Órgano del cual emana.

##### b) Orgánico, subjetivo o formal.

De acuerdo a éste criterio la función del Estado se clasifica atendiendo únicamente al Órgano que la cumple, sin entrar al exámen de la función en sí; atribuyendo la función a un determinado Órgano, independientemente del contenido de ésta.<sup>97</sup>

A partir de las dos corrientes doctrinales, que definen la naturaleza de las funciones del Estado, la doctrina predominante es la que ve dicha función desde el punto de vista material, sustancial u objetivo, y a esta corriente nos adherimos para definir el Acto Administrativo.

##### *B. Definición de Acto Administrativo.*

Eduardo Gamero Casado, en su Monografías de Derecho Administrativo se remite a Zanobini para definir el Acto Administrativo, apuntando que es aquella “*declaración de*

---

<sup>97</sup> CHICA ELENA, Salvador Edmundo, Op. Cit, Pág. 8-9.

*voluntad, de conocimiento, deseo o juicio, emanado por un sujeto de la administración pública en ejercicio de una potestad administrativa”.*<sup>98</sup>

El Acto Administrativo también se define como toda declaración, disposición o decisión de la autoridad estatal –ejecutiva, legislativa o judicial- independiente, centralizada o no, autónoma o semiautónoma, nacional o local, emitido en ejercicio de sus funciones administrativas, generadora de un efecto de derecho que incide en la esfera jurídica de los administrados, y susceptible de control jurisdiccional.<sup>99</sup>

#### **IV.1.2. Características del Acto Administrativo.**

Gamero Casado, enuncia las siguientes características:<sup>100</sup>

- a) El Acto Administrativo es una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio, con lo que se hace referencia al contenido del acto que puede ser muy variado.
- b) El Acto Administrativo es, esencialmente, unilateral, sin que se requiera la voluntad del sujeto destinatario del acto para su validez. Lo anterior no significa que no se desarrolle con la observancia del Debido Proceso prescrito en los artículos 11 y 12 Cn.
- c) El Acto Administrativo se encuentra regulado por el Derecho Administrativo, lo cual no obsta para que de forma supletoria se le apliquen disposiciones del Derecho Común, en atención a integrar las lagunas que se observan en el régimen jurídico-positivo del Acto Administrativo en El Salvador.
- d) El Acto Administrativo es dictado, generalmente, por la Administración Pública u Órganos del Estado que también dictan Actos Administrativos.

---

<sup>98</sup> GAMERO CASADO, Eduardo, Derecho Administrativo, La Jurisdicción Contencioso Administrativo, El Acto Administrativo, Monografías, 1ª . Edición, El Salvador 2001, Pág. 4.

<sup>99</sup> CHICA ELENA, Salvador Edmundo, Op. Cit, Pág. 57.

<sup>100</sup> GAMERO CASADO, Eduardo, Op. Cit, Pág. 5-7.

- e) El Acto Administrativo es Fiscalizable o recurrible, como regla general, ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa.
- f) El Acto Administrativo es singular y concreto, y tiene carácter consuntivo.

#### **IV.1.3. Elementos del Acto Administrativo.**

El Acto Administrativo es un acto jurídico, por lo cual debe tener presente los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para su formación y existencia. Concurriendo todos esos requisitos en forma simultánea, el Acto Administrativo es válido y eficaz, es decir, perfecto.

Los elementos del Acto Administrativo son todos aquellos requisitos que de acuerdo al ordenamiento jurídico, deben concurrir en forma simultánea para la plena validez y eficacia de dicho acto.<sup>101</sup>

Según Casado,<sup>102</sup> el Acto Administrativo reúne cuatro elementos básicos: El Sujeto o elemento subjetivo, el objeto o elemento objetivo, el fin o elemento teleológico o causal y las formas o elemento formal.

##### **A. El Sujeto o Elemento Subjetivo.**

Para que un Acto Administrativo sea válido debe ser dictado por el Órgano competente para ello, y precisamente, por el sujeto titular del Órgano en cuestión, es decir, se refiere al ente que concurre con la competencia o capacidad legal requerida para la formación perfecta del Acto Administrativo.

##### **B. El Objeto o Elemento Objetivo.**

Este elemento hace referencia al contenido del acto, al fondo del asunto de que se trate. Es, en definitiva, la declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio

---

<sup>101</sup> CHICA ELENA, Salvador Edmundo, Op. Cit, Pág. 59.

<sup>102</sup> GAMERO CASADO, Eduardo, Op. Cit, Pág. 19.

en que consiste el Acto Administrativo. El contenido del Acto Administrativo puede ser esencial o eventual.

#### C. Elemento Objetivo Esencial.

Es aquel que ha de darse siempre y sin su concurrencia no existirá Acto Administrativo en sentido propio; es, una vez más la declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio en sí misma considerada.

#### D. Elemento Objetivo Accidental.

Es aquel sin el cual el Acto podría seguir existiendo perfectamente, pues se trata de cláusulas aledañas al contenido principal del acto, que de ser eliminadas no le restarían sentido. Dentro del contenido accidental pueden distinguirse la condición, el término y el modo.

El contenido de los Actos Administrativos, ya sea principal o accesorio, ha de ser lícito y posible, debiendo cumplirse el presupuesto de hecho del acto.

#### E. Elemento Teleológico o Causal.

Este elemento hace referencia a la finalidad de la actuación administrativa, el para qué del acto; la Administración actúa para satisfacer un interés público y el fin o interés público al que se dirige el acto constituye su elemento teleológico. García de Enterría,<sup>103</sup> distingue entre el fin y la causa del Acto Administrativo. El fin sería la finalidad prevista en la norma para el Acto Administrativo, y la causa, la concreta razón o finalidad por la que se dicta el acto.

#### F. Elemento Formal.

Este elemento hace referencia a los requisitos formales que se imponen para la elaboración y producción de un Acto Administrativo; en el Derecho Administrativo, el cumplimiento de las formas por parte de la Administración es especialmente exigido

---

<sup>103</sup> GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo, Et. Al, Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Décima Edición, Editorial Civitas, Madrid, 2000, Págs. 546-549.

(principio de las formas tasadas), a diferencia de lo que sucede con el Derecho Privado, en el que impera el principio de libertad de forma.

a) Las Formalidades.

Este aspecto del Acto Administrativo no es más que la observancia de la Ley para la emisión de un acto por parte de la Administración Pública, de acuerdo a sus competencias y al procedimiento preestablecido, caso contrario, puede originar un vicio de mera anulabilidad o de nulidad plena.

b) La Forma en Sentido Estricto.

Retomando a Gamero Casado<sup>104</sup>, sostiene que no es más que la manera como se exterioriza o presenta la voluntad administrativa, es decir, el modo de hacerla pública; en otros términos se dirá que es el modo en que la Administración da a conocer los Actos Administrativos, el soporte sobre el que se contienen.

A continuación se detallan las formas de expresión del Acto Administrativo:

1. Escrita: Es la forma de expresión más natural del Acto Administrativo, la que se produce mediante los documentos administrativos, y la que constituye su medio general de producción en todo tipo de soporte que incluya la lengua escrita, como pueden ser los medios manuscritos o computarizados. El Art. 1570 del Código Civil define como *“instrumento público o auténtico es el autorizado con las solemnidades legales por el competente funcionario”*<sup>105</sup>; instrumento es el soporte físico donde se recoge el acto.
2. Oral o Verbal: Son los actos que se expresan de palabra, como la orden de disolución de una manifestación ilegal. El principal problema de estos actos es el

---

<sup>104</sup> GAMERO CASADO, Eduardo, Op. Cit, Págs. 24-29.

<sup>105</sup> Constitución, Leyes Civiles y de Familia. 1998, Editorial LIS, Segunda Edición. Todas las posteriores citas al Código Civil se realizan sobre la base de ésta edición.

de su constancia. En tal sentido, cuando se precise la constancia escrita de un acto oral, éste se recogerá en una comunicación elaborada por la Administración.

3) Mímica y Acústica: Son actos que se expresan mediante gestos y sonidos. Un ejemplo lo constituye las señales que un policía de tránsito hace con sus manos o cuando este utiliza un silbato para dirigir el tránsito.

4) Automática: Los actos que se expresan mediante soportes que actúan maquinalmente, como por ejemplo un semáforo.

c) La motivación de los Actos Administrativos como Requisitos de Forma.

La motivación es la exigencia de hacer públicas las razones de hecho y de derecho que fundamentan el Acto, debiendo distinguirse entre los motivos del Acto Administrativo y su motivación. El Acto Administrativo se habrá dictado por un motivo o razón determinada, pero la motivación no son tales motivos o razones en sí mismos, sino la necesidad de que en el propio acto se recojan formalmente las razones que lo fundamentan.

Casado, cita a Sebastián Martín-Retortillo, quien sostiene que la motivación cumple una triple finalidad:

- a) Opera como mecanismo de control del Acto Administrativo por parte del destinatario.
- b) Precisa con mayor certeza y exactitud el contenido de la voluntad administrativa, lo que constituye un importante elemento interpretativo del Acto Administrativo.
- c) Sirve como elemento justificativo de la actividad administrativa ante la opinión pública en general.

No todos los actos administrativos han de ser motivados. Atendiendo a la finalidad principal de la motivación, que es la de permitir al destinatario el ejercicio de las acciones legales que contra el mismo le correspondan, fundamentando debidamente su oposición al acto.

Se afirma que deberá motivarse necesariamente los siguientes actos administrativos:

- a) Los que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos, es decir, en sentido genérico, todos los actos desfavorables, incluido los sancionadores.
- b) Los actos que resuelven los procedimientos de revisión en vía administrativa, cualquiera que fuese su especie; o sea, actos por los que se resuelvan recursos, revocaciones de oficio, etc., en la medida en que constituyan una decisión nueva y distinta de la anteriormente adoptada por la Administración.
- c) Los actos que se dicten en ejercicio de potestades discrecionales, permitiendo demostrar que la Administración no actuó de manera arbitraria y por consiguiente que el Acto Administrativo es válido
- d) Los actos que deben ser motivados cuando de forma expresa lo establezca una disposición jurídica

La Administración Pública sólo puede y debe actuar apegada a derecho y su actividad debe revestir el carácter de juridicidad, tanto en las formalidades de los actos como en el fondo del asunto; porque así como la Administración tiene facultades que puede ejercer en procura del cumplimiento del interés general, en el caso que nos ocupa, el derecho a exigir el pago de los impuestos de Renta o IVA; también los sujetos obligados al pago del tributo tienen derechos y garantías que la Constitución de la República y las leyes les

reconocen, y que si son soslayados pueden accionar la vía recursiva, en sede administrativa o jurisdiccional, para su reestablecimiento.<sup>106</sup>

#### **IV.1.4. Clasificación del Acto Administrativo.**

Para Casado, la clasificación más relevante del Acto Administrativo es la que surge de la Teoría General del Acto, la cual se detalla a continuación.

##### **A. En Función de la Administración que los dicta.**

De acuerdo a este criterio los actos pueden ser del Órgano Ejecutivo, de las municipalidades o de la Administración institucional y en atención a la administración que los dicte, así será el ordenamiento jurídico que regule su emisión.<sup>107</sup>

##### **B. En Función del Número de Órganos que Intervienen en su Elaboración.**

1) Actos Simples: los que son elaborados exclusivamente por un Órgano.

2) Actos Complejos o Compuestos: los que se adoptan simultáneamente por dos o más Órganos, que pueden pertenecer a una misma Administración o a dos Administraciones distintas.

##### **C. En Función de su Contenido.**

1) Actos Favorables: son los actos que amplían las facultades de los administrados; entre estos se encuentran los actos de admisión, actos de autorización y actos de concesión y otorgamiento y actos de exención o dispensa.

2) Actos Desfavorables o de Gravamen: son los actos que restringen las facultades de los administrados, entre los que se encuentran: los actos sancionadores, los

---

<sup>106</sup> Boletín No. 7, Año 2, 1994. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, Ministerio de Hacienda, El Salvador, Págs. 41-42.

<sup>107</sup> GAMERO CASADO, Eduardo, Op. Cit., Pág. 12.

actos de prohibición, obligaciones de hacer, expropiaciones y figuras a fines y las exacciones fiscales.

#### D. En Función de su Modo de Expresión.

1) Actos Expresos: es aquel en que la Administración realiza una declaración explícita, dirigida a los particulares en cualquiera de las modalidades en cuanto a su forma.

2) Acto Tácito o Implícito: es cuando la actuación de la Administración conlleva implícitamente una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio, que no se ha manifestado de manera expresa.

3) Acto Presunto: consiste en la inactividad por parte de la Administración y que por ministerio de ley se le establecen consecuencias jurídicas, presumiéndose la existencia de un acto ante tal inactividad.

#### E. En Función del Nivel que Ocupa el Acto en el Procedimiento Administrativo.

1) Actos de Trámite: son los que se producen a lo largo de un procedimiento administrativo antes de la resolución de fondo del procedimiento, por lo cual no tienen vida jurídica propia, y son dependientes del acto objeto del procedimiento, y en la medida que carecen de independencia no son susceptibles de recursos, excepto en los casos tasados.

2) Actos Definitivos o Resolutorios: son los que se pronuncian sobre el fondo del asunto, poniendo fin al procedimiento administrativo, ya que es la decisión final que adopta la Administración sobre un problema concreto.

#### F. En Función de la Impugnabilidad del Acto en la Vía Administrativa.

Por regla general, los Actos Administrativos definitivos son susceptibles de un recurso en sede administrativa, es decir, recurribles ante la misma Administración, que es quien resuelve; la excepción a ésta regla es cuando el acto ha causado estado en sede administrativa por lo que la posibilidad de recurrir es únicamente la vía judicial.

Los casos en que los actos agotan la vía administrativa en todas las administraciones públicas lo regula la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA):

- Los Actos que resuelvan recursos administrativos, Art. 7 LJCA<sup>108</sup>.
- La desestimación presunta de una petición, Art. 3 y 12 LJCA<sup>109</sup>.
- Las de los demás órganos administrativos cuando una disposición legal lo establezca.

#### H. En Función de la Susceptibilidad de Impugnación del Acto.

1) Actos no Firmes: son los actos que pueden ser recurribles, ya sea en sede administrativa o jurisdiccional.

2) Actos Firmes: son aquellos que no pueden ser objeto de recurso, por lo que se dice que el acto ha adquirido firmeza; esto se da por dos razones, por el transcurso del plazo de impugnación sin ejercicio de la acción correspondiente, y por haber sido agotados todos los mecanismos de reacción actuables contra el acto; con relación al tema de estudio, una resolución de la DGII por medio de la cual se determina el impuesto de Renta o de IVA, adquiere firmeza si habiendo transcurrido 15 días hábiles desde la notificación de la resolución por medio de la cual se liquida el impuesto (Art. 2 Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos) y el contribuyente no la impugna ante el Tribunal correspondiente (Art. 188 C.T.); o en

---

<sup>108</sup> Recopilación de Leyes en Materia Tributaria, Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, 5ª Edición. Editorial Lis. 2002. El Salvador. Pág. 408. Todas las posteriores citas a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, se harán sobre la base de ésta edición.

<sup>109</sup> GARCIA DE Enterría, Eduardo, Op. Cit, Págs. 408-410.

caso de haber recurrido se tienen por definitivas en sede administrativa las siguientes resoluciones: la que resuelve el recurso o, en su caso, la que declara la inadmisibilidad de la impugnación, en ambos supuestos desde que se notifica la resolución respectiva (Art. 7 Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos). Que una resolución adquiera firmeza en sede administrativa no impide que el contribuyente haga uso de la vía jurisdiccional

El control administrativo tiene por objeto principal el mantenimiento de la juridicidad de la actividad administrativa; Bielsa<sup>110</sup> señala que lo que el promotor del recurso busca es volver el acto a la legalidad originaria o a la última actuación jurídica; es decir que cuando se busca la defensa de un derecho o de un interés subjetivo, se hace con la convicción que el Acto Administrativo atacado es vulnerable pues no es válido jurídicamente, buscando se sustituya por otro acto acorde al orden jurídico, que coincida con el interés particular o general del Estado.

#### I. En Función del Número de Destinatarios del Acto.

1) Actos Singulares: se dirigen a una sola persona.

2) Actos Generales: tiene como destinatario a una pluralidad de personas indeterminadas.

3) Actos Plúrimos: Se dirigen a varias personas que se encuentran identificadas.

Otra clasificación es la que hace Miguel Marienhoff<sup>111</sup>, a partir de cuatro criterios que se detallan a continuación.

---

<sup>110</sup> Boletín No. 7, Op. Cit. Págs. 45-47.

<sup>111</sup> MARIENHOFF S., Miguel, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo II, Segunda Edición, Editorial Abeledo-Perot, Buenos Aires, Argentina, Pág. 399 y Sigts.

#### A. Por la Estructura del Acto.

1) Según la voluntad o influencia de la Administración, tanto en la formación como en los efectos del acto.

➤ Acto Unilateral.

Aquel cuya emanación y contenido se debe a la voluntad de un solo sujeto de derecho: la Administración Pública, cuya voluntad puede estar expresada por medio de un órgano burocrático o individual, o por medio de un órgano colegiado o pluripersonal; sin necesidad de que concurra la voluntad del administrado.

➤ Acto Bilateral (Plurilateral).

Aquel cuya emanación y contenido se debe a las voluntades de dos o más sujetos de derecho, sean individuales o colegiados, sean todos de carácter público, sea que en él intervenga el Estado y el Administrado.

Esta modalidad de actos puede ser bilateral en su formación y no en sus efectos o bilateral tanto en su formación como en sus consecuencias o efectos.

2) A partir de la vinculación con la estructura del Estado.

➤ Meros Actos Administrativos.

Es el Acto Administrativo estricto sensu; la voluntad de la administración se encamina exclusivamente a emitir el acto, cuya formación puede ser bilateral o unilateral y sus efectos no los determina el acto sino el derecho objetivo.

➤ Actos Administrativos Negocios Jurídicos.

Son declaraciones de voluntad administrativa tendientes a producir un determinado efecto jurídico. Por medio de ellos la Administración quiere emitir el acto en sí mismo, pero además quiere producir los efectos jurídicos que el acto está llamado a producir.

B. Atendiendo a la Expresión de la Voluntad de los Sujetos de Derecho que Intervienen con la Formación del Acto.

1) Acto Simple.

Es aquel en cuya formación interviene la voluntad de un solo sujeto de derecho, necesariamente, un órgano administrativo, individual o colegiado.

2) Acto Complejo.

Es el que resulta del concurso de voluntades de varios órganos de una misma entidad, o de varios sujetos administrativos que se funden en una sola voluntad.

3) Acto Colectivo.

Es el resultante de la unión de varias voluntades que tienen contenido y finalidad igual, dando origen a una manifestación común, pero permaneciendo los entes participantes como jurídicamente autónomos.

C. Por el Alcance del Acto en Relación con las Personas.

1) Actos Generales.

Son aquellos cuyos efectos inciden de manera abstracta en una pluralidad de personas o casos considerados indeterminadamente.

2) Actos Individuales.

Aquellos actos en los que la declaración que los constituye hace referencia a una sola persona o casos considerados individualmente o en forma determinada.

D. Por el ámbito jurídico en que la Administración Pública desarrolla su competencia.

Esta clasificación atiende a la doble capacidad o competencia en que la Administración Pública puede desarrollar su actividad.

1) Acto Administrativo de la Administración.

Es el emanado de la Administración Pública cuando ésta obra en su calidad de tal, como sujeto de derecho público.

2) Acto Civil de la Administración

Acto que emana de la Administración Pública pero actuando ésta como sujeto de derecho privado.

E. En atención a la Actividad que ejerce la Administración.

1) Actos que emanan de la Potestad Reglada.

Implica que la Administración se encuentra estrictamente vinculada a las normas jurídicas, cuyas reglas debe observar ineludiblemente; tales normas son las que regulan y predeterminan la emisión del acto, produciendo determinados supuestos.

2) Actos que emanan de la Potestad Discrecional.

Implica para la administración un margen de libertad para actuar, el cual le es otorgado por el legislador, por la misma norma. Teniendo como único límite la ley, es decir que esa potestad encuentra su límite en el Principio de Legalidad de la Administración Pública (Art. 86 Cn.), pues toda su actividad esta regulada por la ley por lo que sus actos no puede considerarse que están fuera del control jurisdiccional.<sup>112</sup>

A los actos discrecionales se les aplica la denominada doctrina de la “vinculación positiva de la Administración por la legalidad.

#### **IV.1.5. Efectos del Acto Administrativo.**

Todo Acto Administrativo busca producir un efecto, es decir, producir un resultado, por tal razón es necesario que el acto reúna las exigencias de ser válido y eficaz.

---

<sup>112</sup> ALFARO FUENTES, Henry Elmer, ET. Al. El Acto Administrativo, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, El Salvador, 1996. Págs. 102-103.

Los efectos del Acto Administrativo, al igual que todo acto jurídico, son estrictamente jurídicos, afectan la esfera jurídica del administrado o de la propia Administración Pública; su principal objeto es crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas concretas o generales de los administrados; en el primer caso serían los Actos Administrativos y en el segundo los Reglamentos.<sup>113</sup>

Los efectos del Acto Administrativo pueden ser analizados atendiendo a tres criterios:<sup>114</sup>

A. con relación a la fuerza jurídica interna que poseen.

El Acto Administrativo es expresión de la voluntad estatal, del poder público, su objeto o contenido es obligatorio y sus efectos vinculan igualmente a los administrados y a la propia administración, por lo que la Administración Pública puede por medio del acto imponer unilateralmente obligaciones a los administrados.

B. con relación al tiempo de su vigencia.

Los Actos Administrativos pueden producir sus efectos inmediatamente después, a partir del momento que adquieren perfección, excepto cuando está sujeto a un término o condición suspensiva.

Una vez que nacen los efectos del Acto, estos se proyectan indefinidamente hacia el futuro, estos efectos dependen del contenido u objeto del mismo Acto y puedan ser instantáneos o permanentes.

Los efectos del Acto son irretroactivos, cuando afectan derechos adquiridos y con base al principio de irretroactividad de la ley (Art. 21 Cn.).

---

<sup>113</sup> CHICA ELENA, Salvador Edmundo, Op. Cit. Pág. 97.

<sup>114</sup> Ídem, Págs. 97-99.

C. con relación a las Personas en quienes inciden.

Se producen o inciden sobre los sujetos que intervienen como partes en la formación del Acto y los demás entes públicos y los administrados que intervengan en su formación.

No obstante, un Acto puede incidir sobre terceros los cuales son ajenos a la formación de éste.

#### **IV.1.6. Validez y eficacia del Acto Administrativo.**

Para que un Acto Administrativo adquiriera la característica de perfecto, es necesario que sea válido y eficaz.

##### *A. Validez del Acto Administrativo.*

La validez es la cualidad que el Acto adquiere cuando ha nacido observando todas las exigencias requeridas por el ordenamiento jurídico vigente al tiempo de su emisión. La presunción de legitimidad derivase de la suposición de ésta cualidad.<sup>115</sup>

Los actos de las administraciones públicas sujetos al Derecho Administrativos se presumirán válidos; es decir, existe una presunción *iuris tantum* de que cuando se dicta el Acto Administrativo han sido satisfechos todos los requisitos intrínsecos del Acto, y que por lo tanto contiene todos los elementos; por lo que éste se presumirá válido hasta que se anule a través de la impugnación por el administrado o la anulación que realizare la Administración.

La presunción de legitimidad del Acto es llamada por otros autores como la *juridicidad de la actividad administrativa*, la cual surge como una consecuencia natural del Estado de Derecho, en el que se establece la supremacía de la ley, en donde se fundamenta el accionar de los Órganos del Estado.<sup>116</sup>

---

<sup>115</sup> Ídem, Pág. 100.

<sup>116</sup> Boletín No.7, Ministerio de Hacienda, Op. Cit. Pág. 39.

### *B. Eficacia del Acto Administrativo.*

La eficacia hace énfasis a la ejecutoriedad del Acto, a la posibilidad de que sea puesto en práctica de forma inmediata, ya sea por la propia Administración Pública o por el Órgano Judicial a pedimento del Ente Administrativo.<sup>117</sup>

Pero para que se exija eficacia del Acto se requiere una adecuada publicidad o comunicación a los interesados; tratándose de casos particulares se hace a través de la comunicación o notificación personal y en los casos generales se hace por medio del Diario Oficial o un Periódico de Circulación Nacional.<sup>118</sup>

Gamero Casado, sostiene que *“La validez estudia elementos intrínsecos del acto, cuya carencia o inobservancia provoca vicios que determinan su invalidez. Por el contrario, la eficacia analiza el momento en que los actos administrativos pueden llevarse a efecto, siendo aptos y susceptibles de aplicación; es cuestión relativa, en consecuencia, a los requisitos extrínsecos que debe reunir el Acto Administrativo, ya sea válido o inválido, para que su contenido pueda ejecutarse”*.<sup>119</sup>

Cuando la determinación del impuesto por la Administración Tributaria ha adquirido firmeza, bajo las modalidades ya explicadas, dicho acto será ejecutado requiriéndole al contribuyente efectuar el pago del impuesto liquidado, caso contrario, la Administración hace uso de la vía jurisdiccional demandándolo en un Juicio Ejecutivo

A partir de lo que se ha establecido en relación con la validez y eficacia del Acto Administrativo, este será perfecto cuando reúna los presupuestos y elementos que deben concurrir para su validez, de acuerdo a las exigencias del Ordenamiento Jurídico vigente en el momento de su emisión, y ha cumplido las formas y procedimientos prescritos especialmente para que adquiera eficacia.

---

<sup>117</sup> CHICA ELENA, Salvador Edmundo, Op. Cit. Pág. 100.

<sup>118</sup> Idem, Pág. 100-101.

<sup>119</sup> GAMERO CASADO, Eduardo, Op. Cit. Pág. 108.

#### **IV.1.7. Defectos y Extinción del Acto Administrativo.**

##### *A. Defectos o Vicios del Acto Administrativo.*

Es cuando el Acto contraría el ordenamiento jurídico que rige su emisión o cuando no responde a las exigencias del interés público. El acto defectuoso o viciado es el que no satisface los requisitos necesarios para su validez o eficacia, los cuales afectan su perfección.<sup>120</sup> Hay actos administrativos que no son perfectos porque resuelven algo diferente a los solicitado o por que les son aplicables diferentes normas jurídicas a las invocadas.

##### *B. Extinción del Acto Administrativo*

Consiste en el retiro del mundo jurídico de un Acto Administrativo, ya sea porque el Acto es viciado o sea inoportuno. Comprende aquellas situaciones en que el Acto deja de operar en el mundo jurídico sin que se dicte el acto que lo extingue, como también cuando la extinción se produce a través de otro acto que lo elimina del campo jurídico.<sup>121</sup>

La extinción del Acto Administrativo procede por dos vías, la caducidad y la revocación.

La caducidad, consiste en el supuesto que el Acto Administrativo otorgue derechos al o los particulares y los someta al cumplimiento de obligaciones.

La revocación, es el retiro unilateral de un Acto válido y eficaz por motivo sobreviniente, o de un acto irregular, ya sea que en ambos supuestos el acto hubiera emanado del ejercicio de facultades regladas o discrecionales de la Administración; pero cuando el acto haya generado derechos subjetivos a favor del administrado ya no

---

<sup>120</sup> CHICA ELENA, Salvador Edmundo, Op Cit, Pág. 101.

<sup>121</sup> DONALDO CHAVEZ, Oscar René, El Acto Administrativo, Tesis Doctoral. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, 1975. Pág. 133.

procede su revocación por la administración, sino que previo la declaratoria de lesividad por el ente administrativo del cual emanó, este debe ejercer la Acción de Lesividad ante la Sala de lo Contencioso Administrativo. (Sentencia de la Sala de lo Constitucional, referencia ASD1694).

## **IV.2. NATURALEZA JURÍDICA DEL CONTROL ADMINISTRATIVO.**

En palabras de Fiorini, el Control Administrativo procura mantener la invulnerabilidad de la norma jurídica, asegurando su vigencia y disponiendo lo necesario para que la juridicidad se afirme cuando ha sido afectada por la arbitrariedad o por la injusticia.<sup>122</sup>

El Control Administrativo es jurisdiccional cuando es llevado a cabo por los Tribunales de Justicia, el problema surge cuando ese control lo realiza el propio Órgano Administrativo; en estos casos, surge la duda sobre la naturaleza de dicho control.

### **IV.2.1. CORRIENTE DE LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL.**

En atención a la naturaleza del referido control, algunos sostienen que si dicha actividad de control se cumple a través de una verdadera discusión o controversia desarrollada entre partes y sobre la base de un procedimiento regulado que concluya por una resolución fundamentada en el resultado de esa controversia o discusión, entonces el control será de carácter jurisdiccional, aunque lo realicen entes administrativos, ya que la resolución así lograda tiene la calidad y efecto de una sentencia; tal como sostiene Jarach, en el caso del Proceso de Liquidación del impuesto; y que al no concurrir tales requisitos entonces no será más que una actividad administrativa especial.<sup>123</sup>

---

<sup>122</sup> Boletín No. 7, Ministerio de Hacienda, Op. Cit. Pág.59.

<sup>123</sup> Ídem, Págs. 60-61.

#### **IV.2.2. CORRIENTE DE LA FUNCIÓN ADMINISTRATIVA.**

Otros autores, entre estos Otto Mayer, sostienen que el control efectuado por la Administración no es una función jurisdiccional, sino una función administrativa que se concluye por una decisión también administrativa, y no por una sentencia, que es la expresión típica del acto jurisdiccional;<sup>124</sup> es decir que dichas actuaciones son realizadas por un ente que desempeña funciones estrictamente administrativas.

Para tomar una posición en cuanto a la naturaleza del control administrativo, se concluye que esta es de una función de carácter administrativo; y en el caso concreto, cuando un contribuyente de los impuestos de Renta o IVA, promueve dicho control ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a través del Recurso de Apelación, este control se ventila ante un ente de la Administración, en el caso planteado es un Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, el cual es un Tribunal de carácter sectorial, que pertenece a la Administración Tributaria del país, por lo cual los recursos que se ventilen ante dicho Tribunal son de índole administrativa.

Será entonces jurisdiccional, el control que se ventile ante los Tribunales del Órgano Judicial, en el caso específico cuando se demanda la ilegalidad de un Acto Administrativo emitido por la DGII o por el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos ante la Sala de lo Contencioso Administrativo.

Como doctrina se cita a Gustavo Bacacorzo, quien en su tema *Actos y Procedimientos Administrativos del Derecho* sostiene que "...el procedimiento es evidentemente secuencia de actos que se ejecutan progresivamente dentro de la pluriforme actividad del Estado pero que se resuelve mediante acto administrativo (resolución)..."<sup>125</sup>

---

<sup>124</sup> Ídem, Pág. 60.

<sup>125</sup> Derecho Administrativo, Homenaje al Profesor Miguel S. Marienhoff, Director: Juan Carlos Cassagne, 1998, Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perot, Pág. 567.

El procedimiento, sostiene el autor citado, es un discurrir tranquilo sin los altibajos de la contienda, operando dentro de una inspiración ejecutiva (administrativa) y no de composición de litis. Por proceso entendemos la secuencia de actos jurídicos destinados a lograr una decisión inobjetable de autoridad judicial; los elementos que los condicionan o definen serán entonces la utilización de todos los medios de prueba existentes, la característica de cosa juzgada que da firmeza al acto jurisdiccional; de modo que no existe proceso, jurídicamente hablando, si hay carencia de tales elementos, realizados fundamentalmente en la esfera jurisdiccional.<sup>126</sup>

Bacacorzo concluye:<sup>127</sup>

- a. Que hay cierta similitud entre un proceso jurisdiccional y un proceso administrativo.
- b. Que la actividad del Estado genera infinidad de procedimientos, más numerosos y más complejos que los procesos judiciales.
- c. Los conceptos de *proceso* y *procedimiento* están reservados en vía de especialidad a lo jurisdiccional y a lo administrativo respectivamente pero hay excepciones. Los procedimientos deben concluir con un Acto Administrativo, pero pueden serlo por acto jurisdiccional lo cual se da al llevarse estos a la jurisdicción Contencioso Administrativa previo agotamiento de los procedimientos y recursos en sede administrativa.

### **IV.3. RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS.**

El término *Resolución* es definido por Manuel Osorio<sup>128</sup>, como “la acción y efecto de resolver...”, como “un fallo, auto, providencia de una autoridad gubernativa o judicial”

En ese sentido cuando nos referimos en el presente trabajo a las resoluciones que emite la DGII para determinar de oficio los impuestos de Renta e IVA, debe entenderse, en primer lugar como un acto administrativo definitivo, a través del cual la DGII,

---

<sup>126</sup> Idem, Pág. 567.

<sup>127</sup> Idem, Págs. 567-568.

<sup>128</sup> OSORIO, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Editorial Heliasta, 24ª. Edición, Buenos Aires, 1997. Pág. 276.

expresa su voluntad respecto a las liquidaciones oficiosas que realiza, utilizando a su vez como instrumento, las resoluciones mediante la cual razona los motivos por los cuales decidió en cada caso particular la liquidación de oficio, según lo establecido en el Art. 186 inc. 1 CT, las cuales deben revestir en todo momento las características de validez y eficacia.

Así las cosas, cuando la Administración emite un acto administrativo, este contiene una declaración, que es expresado a través de una resolución, que contiene la voluntad del ente administrativo, por el cual se resuelve una cuestión o procedimiento.

#### **IV.4. NATURALEZA JURÍDICA DEL ACTO DE LIQUIDACIÓN.**

Puede decirse que la naturaleza jurídica del acto de liquidación se limita a:<sup>129</sup>

A) Tener eficacia declaratoria y no constitutiva, ya que es por medio de esta declaración imperativa que se determina el importe de la deuda tributaria, cuyo nacimiento ha estado fundamentado en la realización del hecho imponible. En otras palabras, cuando la Administración Tributaria verifica y comprueba la realización de un Hecho Generador por parte de un contribuyente, no implica que desde ese momento se constituye tal Hecho Generador, sino que, se constituye desde el momento en que es realizado y no en el momento en que es verificado y posteriormente declarado mediante una Resolución por la DGII.

B) Estamos en presencia de un acto concreto y no normativo, en razón de estar definiendo circunstancias jurídicas individualizadas y no se está en presencia de reglas de conducta. Esto tiene que ver con la distinción que la doctrina hace entre Actos Administrativos y Reglamentos, en el sentido que los Reglamentos pasan a formar parte de las normas jurídicas vigentes, cuya observancia es para todas las personas; en tanto

---

<sup>129</sup> KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette, Et. Al, Manual de Derecho Financiero, Primera Edición, 1993. Pág. 372.

que los Actos Administrativos son aplicación de normas jurídicas a un caso específico.<sup>130</sup>

C) Se trata de un acto administrativo singular que va dirigido a un determinado sujeto (sea persona natural o persona jurídica); ya que en sentido estricto, el acto administrativo de liquidación se refiere siempre a un contribuyente determinado.

Los autores sostienen que “con relación a su contenido, el acto de liquidación tiene carácter resolutorio y no de mero trámite, por encontrarse manifestada en este acto la voluntad de la Administración, en relación con el total de la deuda tributaria. Esto no quiere decir que la Administración pueda fijar a su libre arbitrio una eventual liquidación, porque la entidad rectora deberá ceñirse a lo establecido en las leyes impositivas. La tarea de la Administración es declarar la voluntad de la ley en su aplicación al caso concreto. Esta declaración es imperativa y autoritaria, por cuanto la declaración en referencia no se limita a una comunicación ordinaria; es determinación de la cuantía adeudada y, por ende, la Administración aparece revestida de poder para dar efectividad al crédito tributario, si el sujeto obligado no cumple espontáneamente su prestación.”<sup>131</sup>

## **IV.5. LA DETERMINACIÓN OFICIOSA.**

### **IV.5.1. Aspectos Generales.**

Toda persona que sea parte de una comunidad determinada debe aceptar el deber de contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento del gasto público.

---

<sup>130</sup> GAMERO CASADO, Eduardo, Op. Cit., Pág. 7.

<sup>131</sup> KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette, Et. Al., Op. Cit., Pág. 371.

Para Hensel, la obligación tributaria es una *obligatio ex lege* cuyo nacimiento requiere dos elementos:<sup>132</sup>

- a. La existencia de una norma legal que disponga un presupuesto abstracto, general e hipotético que puede producirse en la vida real para que cree una obligación tributaria a cargo de los particulares.
- b. La realización en la vida real de ese hecho jurídico contemplado por la ley.

Jarach, institucionaliza el concepto de Hecho Imponible entendiendo que la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del Hecho Imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del Hecho Imponible abstracto, agregando que el Hecho Imponible no crea por si solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley. La conexión entre el Hecho Imponible y la norma demuestran que el Hecho Imponible es un hecho jurídico, es decir, un hecho que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos.<sup>133</sup>

La norma tributaria determina como obligación, la presentación ante el organismo recaudador, dentro del plazo de vencimiento general fijado a tales efectos, las declaraciones exigidas para cada tributo, determinando así la obligación tributaria.<sup>134</sup>

Como es evidente, no todos los integrantes de la colectividad cumplen de manera constante, regular y espontánea sus obligaciones tributarias sustanciales y formales.

Por ello, corresponde al legislador prever ese incumplimiento y establecer diversos mecanismos legales facultando a la Administración Tributaria a sustituir la inactividad del contribuyente y determinar o estimar de oficio la materia imponible; configurar

---

<sup>132</sup> FOLCO, Carlos Maria, Procedimiento Tributario, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2000. Pág. 241.

<sup>133</sup> Idem, Pág.242.

<sup>134</sup> Idem, Pág.242.

específicamente las diversas transgresiones que pueden cometerse y establecer las correspondientes sanciones.

A su vez, la Administración Tributaria debe verificar, con la mayor eficacia y celeridad, el correcto cumplimiento que los contribuyentes observen respecto de sus obligaciones.

La doctrina ha planteado que a partir de la conciencia cívica de la *res publica* y de la convicción de la igualdad fundamental entre todos los ciudadanos, se estructura el Estado Republicano basado en la idea de que el gobierno ha de someterse a la ley, y que ésta ha de emanar del Órgano representativo popular, con lo cual, el poder que lo ciudadanos confieren al Estado ha de ser ejercitado por órganos autónomos e independientes entre sí, con funciones delimitadas; nunca podrá ser ejercitado mas allá de ciertas barreras establecidas para limitarlo en el propio texto expresión de esa manifestación de voluntad creadora del Estado: La Constitución.

Pretender conceder a la Administración Tributaria un poder creciente y superior a los derechos de los ciudadanos nos acerca progresivamente a aquel Estado, dibujado por Hobbes en el Leviatán, cuya razón de ser era servir a los ciudadanos y para alcanzar ese objetivo contaba con un poder que apenas encontraba barreras.<sup>135</sup>

#### **IV.5.2. Formas de la Determinación del Impuesto.**

La mayoría de la doctrina sostiene que hay tres formas de practicar la Determinación del impuesto: 1) por el sujeto pasivo o autodeterminación mediante declaraciones juradas; 2) por el Fisco o de oficio; 3) mixta, por los particulares y el Fisco, conjuntamente.<sup>136</sup> En este punto, procederemos a explicar de forma breve lo relativo a la

---

<sup>135</sup> Idem, Pág.243.

<sup>136</sup> GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario, Tomo II, Segunda Edición, Editorial Depalma, Argentina, 2000, Pág. 39.

autoliquidación del impuesto, para desarrollar con más profundidad, la Determinación de Oficio de los tributos.

#### **IV.5.2.1. Autoliquidación.**

Esta forma de liquidación consiste en la cuantificación de la deuda tributaria por el mismo sujeto pasivo, que presupone ya la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico tributario, comenzando por la calificación de los datos y hechos relacionados.

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”.<sup>137</sup>

De lo antes expuesto, se concluye que en la Autoliquidación, se califican en un mismo acto dos situaciones que son la declaración y la liquidación, que aunque se trate de un mismo instituto jurídico, son diferentes tanto en su contenido como en su efecto, constituyendo a su vez, cumplimiento de deberes también distintos y específicos, como puede observarse de la lectura de los Arts. 91 que se refiere a la obligación de presentar Declaración y 150 CT que regula la Autoliquidación.

La declaración tributaria, se encuentra circunscrita a los hechos que se ponen en conocimiento de la Administración por parte del sujeto pasivo, de acuerdo con el contenido que le asigna el Código Tributario y las Leyes de los Impuestos de Renta e IVA respectivamente, aunque no referida ya al Hecho Generador, sino también a los

---

<sup>137</sup>Sainz de Bujanda, F, Los Métodos de determinación de bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario, en Hacienda y Derecho. Vol. IV. 1966.

presupuestos de hecho de la retención, por prestación de servicio, anticipo del pago a cuenta o de otras obligaciones tributarias; manifestando así su voluntad de cumplir con la obligación del pago de la Deuda Tributaria.

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

## **REGIMEN JURÍDICO DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA.**

### ➤ Requisitos Formales de la Declaración.

Tanto en el Art.150 del Código Tributario, como en los Arts. 48 y 92 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y en el Art. 93 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se establece que los impuestos de Renta e IVA, deben de liquidarse por medio de *declaraciones juradas*, plasmadas en formularios que son elaborados por la misma Dirección General de Impuestos Internos, los cuales contienen la información que a juicio de la Administración debe de proporcionar el sujeto pasivo al momento de liquidar los respectivos impuestos; e inclusive, actualmente pueden presentarse las declaraciones mediante correo electrónico, siempre que dichas declaraciones contengan todos los requisitos contenidos en los formularios proporcionados por la Administración Tributaria para tal fin, de conformidad al Art. 92 CT.

➤ Del tiempo para presentar la Declaración.

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

➤ Del lugar para presentar la Declaración.

Las declaraciones pueden ser presentadas en la Dirección General de Impuestos Internos, en los Bancos y otras instituciones financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, en cualquiera de las oficinas que estas instituciones tengan en el país, de conformidad a lo establecido en los Arts. 94 y 150 CT., Art. 48 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Art. 94 de la Ley del IVA.

### **EFFECTOS JURÍDICOS DE LA AUTOLIQUIDACIÓN.**

- a) Tiene el efecto de cuantificar la prestación debida y cumplirla ingresando su importe.
- b) Si interviene la Administración y la estima correcta, o no interviene en el plazo de la caducidad, se habrá cumplido definitivamente y extinguido el tributo o la prestación pecuniaria a que se refiera la declaración presentada.
- c) La declaración no es vinculante para la Administración, pero si ésta liquida basándose en hechos distintos a los declarados deberá expresarlo al sujeto de conformidad a la ley, so pena de anulabilidad por provocar indefensión.
- d) La declaración solo puede ser modificada por el sujeto pasivo mediante otra declaración en donde haga constar que modifica otra presentada con anterioridad, en

cualquier tiempo o circunstancia cuando se trate de aumentar el impuesto o disminuir el excedente o remanente a favor del contribuyente, pero cuando se trate de una modificación a favor del contribuyente sólo podrá hacerse en un plazo de dos años, de conformidad al Art. 212 C.T., lo anterior sin perjuicio del derecho de fiscalización que compete a la Administración.

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

Se ha dicho que la falta de conciencia tributaria ha tenido profundos efectos en el diseño de la operación tributaria contemporánea en la mayor parte de los países de América Latina. En efecto, el fracaso de la relación directa Fisco-contribuyente llevó a redefinir los procesos tributarios en forma sustancial. La eliminación de las declaraciones tributarias como rito vinculante entre el ciudadano y el Estado y la generación de las retenciones en la fuente constituyen un nuevo modelo que aparentemente hace a un lado la conciencia.<sup>138</sup>

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

Jarach, discrepa de la posición según la cual la declaración jurada constituye una forma de determinación, basándose en que aquella tiene por destinatario a la Administración, “la que puede y debe verificarla o establecer su correspondencia con la situación de hecho que constituye el supuesto de la obligación”. Si la Administración entiende que no refleja la realidad, debe proceder a la Determinación Tributaria, hecho

---

<sup>138</sup> GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, Op. Cit., Tomo II, Pág.244.

que no representa una simple impugnación de la declaración jurada, “sino un acto de determinación originario en el cual la declaración jurada constituye un elemento informativo utilizable en la medida de su veracidad y correspondencia con los hechos y el derecho pertinente”. Concluye diciendo que tal declaración es “un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a su cargo (del declarante), para conocimiento de la Administración recaudadora”.<sup>139</sup> Pero, en relación a lo expuesto, debe entenderse que la Administración Tributaria no impugna la declaración presentada por el contribuyente cuando procede a realizar una liquidación de oficio, sino lo que hace es complementar esos datos aportados con el informe obtenido mediante la fiscalización.

#### **IV.5.2.2. Liquidación de Oficio.**

Pese a la importancia del acto de liquidación de oficio, la legislación tributaria del país no da un concepto del mismo ni describe su contenido, por lo que se hace necesario profundizar al respecto para dejar en claro la forma de aplicación de este instituto jurídico en el sistema tributario salvadoreño.

La Liquidación de Oficio es definida como “aquella manifestación unilateral -provisional o definitiva- de la Administración, sobre el *an* y el *quantum* de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso. De acuerdo con ello, la noción del acto de liquidación se completa con el contenido jurídico estructural que encierra.”<sup>140</sup>

---

<sup>139</sup> Idem, Pág.40.

<sup>140</sup> QUERALT, Juan Martín, Et. Al., Curso de Derecho Financiero y Tributario, 12ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2001. Pág. 339.

De acuerdo a Giannini, la Liquidación consiste precisamente, en el acto o la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la Deuda Tributaria, con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente.<sup>141</sup>

Martínez Genique, la define como el conjunto de operaciones que, partiendo de una situación base de imposición, objeto de calificación con arreglo a las pertinentes normas tributarias, desemboca en el señalamiento de una deuda tributaria, que queda amparada en un acto administrativo<sup>142</sup>

Giuliani Fonrouge y Navarrine, definen a la Determinación tributaria como *“el acto o conjunto de estos actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”*.<sup>143</sup>

Villegas, conceptúa la Determinación Tributaria refiriéndose al *“acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeat”); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“quantum debeat”)*”.<sup>144</sup>

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

1) Que la Determinación precisa el importe de la prestación u obligación acorde con su finalidad liquidatoria, en el entendido de que no siempre ello ha de traducirse en un ingreso a favor del fisco, sino que puede darse el caso que arroje un importe con el ya ingresado por el sujeto, o incluso menor, dando lugar entonces a un derecho a la

---

<sup>141</sup> Idem, Pág. 89.

<sup>142</sup> Idem, Pág. 90.

<sup>143</sup> GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, Op. Cit., Pág. 36.

<sup>144</sup> Idem, Pág.36.

repetición o devolución a favor de este último y la correlativa obligación del ente público de rembolsar el exceso, de acuerdo a lo establecido en el Art. 212 CT., lo cual en general no es practicado por la Administración Tributaria, enfocándose su actuación de liquidar precisamente en el importe de la deuda tributaria que le favorezca.

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

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

4) El acto de liquidación debe contener el requisito general de motivación de los actos administrativos que imponen deberes u obligaciones o afectan a los derechos e intereses de los administrados, debiendo reflejar los hechos, datos, valoraciones y, en general, criterios que han servido al liquidador para obtener la cuantía fijada. Debe guardarse especial atención, a la especificación de los elementos de cuantificación de la prestación establecidos por la ley y su aplicación al caso concreto, so pena de incurrir en vicios de ilegalidad la liquidación que los omita. En concreto, el acto de liquidación habrá de expresar los elementos que permitan *fixar el límite de los concretos deberes de prestación u obligación*.

5) Finalmente, en cumplimiento de la segunda finalidad del acto liquidatorio, habrá de contener éste la pretensión de cobro, exigencia o mandato imperativo de que, si proceda, se ingrese la prestación en el importe liquidado. Con ello se manifiesta la voluntad de la Administración –en aplicación de la ley- de que se cumpla la pretensión,

indicando, en su caso, al obligado los medios, el plazo y el órgano o dependencia para efectuar el ingreso.

6) Como característica externas, habría que añadirse la exigencia de su notificación requisito esencial para su eficacia y su recurribilidad.

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

Las liquidaciones oficiosas pueden ser tanto provisionales como definitivas<sup>145</sup>, teniendo una distinción sustantiva y otra procedimental. En el sentido sustancial, radica su esencial diferencia en que en la liquidación definitiva, se ha comprobado completamente el hecho generador, que es en otras palabras, la que ha sido girada una vez que la Dirección General entiende que dispone de todos los datos y elementos de juicio necesarios para llevar a cabo la cuantificación del impuesto, como resultado de la valoración de la prueba que se aporó, por el contribuyente dentro del procedimiento para la determinación oficiosa de los impuestos, que regula el Art. 186 CT. En caso contrario, la liquidación es provisional, cuando se práctica sobre hechos y bases imponibles que sólo presunta y probablemente son ciertos, que están expensas a ser confirmadas mediante el procedimiento para la determinación oficiosa regulado en el Art. 186 CT., como sucede con la liquidación que se realiza por el auditor tributario en el Informe de Auditoría que rinde a la Administración Tributaria, de conformidad al Art. 174 inciso tercero CT.

---

<sup>145</sup> Idem, Pág.341.

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

Señala la doctrina, que lo que distingue ambas liquidaciones no es el lugar que ocupan en el procedimiento de liquidación de oficio, puesto que eso es sólo una consecuencia, sino la posibilidad o no de un nuevo pronunciamiento de la Administración dentro del procedimiento de liquidación de oficio. Cabe aclarar, que la liquidación definitiva es inmodificable, es decir, que una vez pronunciada la voluntad de la Administración sobre la cuantía del impuesto, cerrando y concluyendo el procedimiento de liquidación oficiosa por medio de resolución, de conformidad al Art.186 CT., ésta no podrá modificarla o revocarla posteriormente, quedando dicha *competencia* en caso de la presentación de recursos por parte del sujeto pasivo y de acuerdo a su procedencia *expedita a los Tribunales* respectivos. En cambio, la liquidación provisional es susceptible de ser modificada en el transcurso del procedimiento de liquidación, precisamente antes de la notificación de los resultados de auditoría al sujeto pasivo, como ya se decía en los supuestos que regula el Art. 174 inciso cuarto CT., y en la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas, en tanto no haya transcurrido el período de la *caducidad*. En suma, las Liquidaciones Provisionales nacen, pues, sin vocación de permanencia, estando llamadas a ser rectificadas por la definitiva, de acuerdo a lo establecido en el Art. 186 CT., aunque no necesariamente ha

de darse una corrección si del resultado de la Etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas no se ha arrojado nuevos hechos o elementos a los tenidos en cuenta para la Liquidación Provisional.

Ahora bien, por encima de la clasificación expuesta, debe de quedar claro que ambas liquidaciones participan del contenido, naturaleza y efectos descritos del acto de liquidación.

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

#### **IV.5.3. Naturaleza Jurídica de La Determinación Oficiosa.**

La Determinación de Oficio tiene carácter administrativo, que se manifiesta cuando el organismo recaudador la formula *inaudita parte*, de modo que aunque le sean requeridos elementos al responsable, no cabe la posibilidad de que éste formule alegaciones antes de que se emita; es decir, antes del dictado de la Determinación no se aplica el principio de contradicción, audiencia o bilateralidad.<sup>146</sup>

Jarach, entiende que aún en estos casos la Determinación tiene naturaleza jurisdiccional, de modo que si no se cumplió la obligación en mayor o menor medida, la pretensión tributaria que la declara puede compararse con una sentencia constitutiva, sino a una sentencia de simple *accertamento* declarativa, o, de considerársela junto con la orden de pagar, a una sentencia condenatoria, dado que el acto de Determinación no produce una modificación de la relación jurídica existente, sino que viene a afirmar su existencia.<sup>147</sup>

Para Otto Mayer, la Determinación tiene que limitarse a declarar lo que la ley ha querido, pero lo hace de forma obligatoria; en lo sucesivo, aquélla será el fundamento

---

<sup>146</sup> Idem, Pág.37.

<sup>147</sup> Idem, Pág.38.

directo de la ejecución.<sup>148</sup> Esto constituye la esencia misma de la categoría de Actos Administrativos que se designan con el nombre de decisiones.

#### **IV.5.4. Teorías sobre el valor de la Determinación Oficiosa.**

Algunos autores, especialmente italianos (Ingrosso, Allorio, Griziotti, Berlino), han entendido que la Determinación tiene carácter *constitutivo* de la obligación tributaria. Es decir, para que nazca ésta no basta la configuración del Hecho Imponible, sino que también es necesaria la Determinación para perfeccionar su existencia; de lo contrario, no hay obligación tributaria.<sup>149</sup>

Otros autores, entre quienes se halla prácticamente la totalidad de la doctrina tributaria Argentina (Giuliani Fonrouge, Jarach, Villegas; extranjeros como Trotabas, Giannini.), sostienen que la Determinación tiene carácter *declarativo*, implicando el mero reconocimiento de la obligación tributaria.<sup>150</sup>

En efecto, la obligación tributaria nace al configurarse el Hecho Imponible, en la medida en que no se hayan producido hipótesis neutralizantes (exenciones y beneficios tributarios), independientemente de su determinación. Ello no importa considerar que ésta sea innecesaria, ya que constituye una condición para que el Fisco pueda reclamar eficazmente su crédito tributario –sin perjuicio de su posibilidad de requerir ciertos pagos provisorios a cuenta-. Pero, como dice Villegas, no hay que confundir “carácter constitutivo” con “condición de eficacia”, dado que la Determinación consiste en una “fase ineludible” para hacer líquido y exigible el crédito fiscal”.<sup>151</sup>

La Determinación crea un *estado de certeza* sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente. Ratifica que se produjo el Hecho Imponible, que no se

---

<sup>148</sup> Idem, Pág.38.

<sup>149</sup> Idem, Pág.38.

<sup>150</sup> Idem, Pág.38.

<sup>151</sup> Idem, Pág.39.

configuraron hipótesis neutralizantes totales, la medida de la deuda, que esta no se extinguió, etc.<sup>152</sup>

El efecto *declarativo* de la Determinación produce las siguientes consecuencias – salvo disposición en contrario-:<sup>153</sup>

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

---

<sup>152</sup> Idem, Pág.39.

<sup>153</sup> Idem, Pág.39.

## **IV.5.5. Métodos para la Determinación Oficiosa de los Impuestos.**

### **IV.5.5.1. Doctrinales.**

De acuerdo a la doctrina, la Administración Tributaria puede utilizar dos métodos al momento de determinar el impuesto:<sup>154</sup>

Sobre Base Cierta: Resulta de una Determinación de Oficio directa y por conocimiento cierto de la materia imponible.

Ello posibilita que la Administración Tributaria dicte una resolución determinativa de tributo fijada en un óptimo grado de certeza y exactitud.

Pero a tales efectos también pueden obtenerse datos de las propias declaraciones juradas presentadas con anterioridad por el contribuyente o de información con trascendencia tributaria suministradas por terceros.

La Determinación sobre base cierta se establecerá por el conocimiento cierta de la metería imponible y será, en principio, obligatoria cuando el contribuyente lleve en legal forma sus libros o sus registros contables y la documentación que los respalde.

Sobre Base Presuntiva o Estimación de Oficio: Si el Fisco carece de elementos que le permitan conocer la exacta dimensión de la materia imponible, como resultaría por ejemplo, ante la falta de comprobantes, o si la contabilidad del responsable se encontrara afectada de deficiencias tales que imposibiliten aplicar el método de Determinación sobre base cierta, recurrirá al método indiciario o indirecto, de carácter excepcional y de aplicación subsidiaria.

- a. De carácter excepcional por cuanto requiere ejercitar facultades singulares otorgadas por la ley.
- b. De aplicación subsidiaria, toda vez que resulta aplicable sólo cuando el Fisco esté imposibilitado de practicar la Determinación sobres Base Cierta.

---

<sup>154</sup> FOLCO, Carlos Maria, Op. Cit., Pág. 252.

La certeza y exactitud referidas, pilares del método sobre base cierta, ceden ante la necesidad del Fisco de determinar la obligación tributaria de acuerdo al régimen de las presunciones.

Ahora bien, de este modo se llega a reemplazar la certeza y exactitud referida por el mayor grado de probabilidad posible al que pueda arribarse en el caso concreto.

#### **IV.5.5.2. Legislación salvadoreña.**

En la legislación salvadoreña, se recoge además de las bases citadas, la base mixta; según lo establecido en el Art. 184 C.T., las que se encuentran definidas de la manera siguiente:<sup>155</sup>

1. **Base Cierta.** Sobre ésta, deben considerarse todos aquellos elementos materiales y concretos que permitan una apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos y que permita conocer en forma directa: a) el Hecho Generador, la percepción de una renta, la transferencia de un bien mueble o inmueble o la prestación de un servicio, etc.; b) la cuantía de ese hecho fáctico, es decir de esa realidad jurídica o económica que permite establecer la base sobre la cual debe recaer el quantum de la obligación o sea la medida de la carga tributaria que debe soportar el sujeto pasivo en virtud de los supuestos normativos, declaraciones del contribuyente y en los registros que conforme a la ley está obligado a llevar; debe entenderse la contabilidad, comprobantes de cualquier naturaleza y cualquier otro elemento de soporte indubitable que obre en poder contribuyente.
2. **Base Estimativa, Indicial o Presunta.** Esta segunda opción que tiene la Administración Tributaria para determinar oficiosamente el impuesto de un

---

<sup>155</sup> Recopilación de leyes en Materia Tributaria, Op Cit., Pág. 68.

contribuyente, a diferencia de la primera, se finca básicamente en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de una más grande dificultad en su comprobación en razón de que se enfatiza a elementos presuntivos que pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los sujetos pasivos, entre estos elementos están: los indicios que son parámetros un tanto disfrazados que utilizados adecuadamente pueden inducir a presumir una realidad diferente y además de estos, también encontramos las llamadas presunciones que por su naturaleza o calificación jurídica, se denominan legales, de derecho y las estimadas en diferencias de inventarios.

3. **Base Mixta.** Esta última a diferencia de la anterior, puede considerarse como la 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 analizaran documentos o registros sino también otros elementos que conjugados adecuadamente pueden dar resultados justos que no afecten el derecho de propiedad de los contribuyentes.

Es claro que la Administración Tributaria no puede echar mano al sistema de la estimación de oficio para fundar la invalidez de las declaraciones juradas del contribuyente, sino que debe proceder exactamente a la inversa. Es decir, debe impugnar la validez de las declaraciones del contribuyente basándose en la falta de sustentación jurídica de los elementos en los que la misma se basa y la falta de elementos para determinar con exactitud la real carga tributaria; esas son las condiciones necesarias para abrir el camino de la Determinación de Oficio en base presunta.<sup>156</sup>

---

<sup>156</sup> Idem, Pág.254.

#### IV.5.6. La Determinación en el Derecho Comparado.

Este procedimiento considerado por Hensel, como la *ultima ratio fisci*, se encuentra previsto bajo diferentes modalidades en la generalidad de los ordenamientos jurídico-tributario, citando a mero título de ejemplo al Derecho Tributario español (“estimación indirecta” o “estimación administrativa subsidiaria”), italiano (*accertamento sintetico*) y alemán (*Schätzung*).<sup>157</sup>

En el modelo de Código Tributario para países de América y Europa, elaborado por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios, se establece la facultad de determinación de los tributos, previéndose la “determinación sobre base presunta”.<sup>158</sup>

Sobre el particular, cabe examina lo siguiente:

A. El régimen de estimación indirecta en la Ley General Tributaria de España<sup>159</sup> ha venido a sustituir al régimen de estimación por jurados, presentando las siguientes características esenciales:<sup>160</sup>

- Resulta de aplicación subsidiaria respecto al régimen de estimación directa;
- Existe una conducta legalmente incorrecta del contribuyente;
- Las bases estimadas tienen carácter presuntivo;
- Es aplicado por órganos gestores de la Administración Tributaria;
- Las decisiones deben tomarse conforme a las normas ordinarias que presiden el desarrollo del procedimiento administrativo;

---

<sup>157</sup> Idem, Pág.255.

<sup>158</sup> Idem, Pág.255.

<sup>159</sup> Art. 50, LGT, “Cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinaran en régimen de estimación indirecta...”

<sup>160</sup> FOLCO, Carlos Maria, Op. Cit., Pág.256.

- Como lógica conclusión de cuanto antecede, los actos administrativos correspondientes serán recurribles.

B. En el Derecho italiano, respecto a los impuestos directos sobre la Renta, mediante DPR<sup>161</sup> se estableció la procedencia del *accertamento sintetico* cuando exista un incumplimiento (total o parcial) de la obligación de declarar, ante la inexistencia o serias deficiencias de la contabilidad, por graves violaciones a los deberes contables o causa de fuerza mayor y por obstrucción o entorpecimiento a la fiscalización.<sup>162</sup>

Micheli, puntualiza que la oficina de impuestos puede determinar la renta empresarial de forma puramente inductiva, siempre sobre la base de datos o informes obtenidos, con la facultad de prescindir total o parcialmente de los resultados del balance y de las anotaciones contables cuando existan, valiéndose de presunciones simples, aunque no sean graves, precisas y concordantes. En definitiva, puede partir de meros indicios, obtenidos también sin necesidad de contradictorios con el contribuyente, ascendiendo de un hecho conocido al desconocido (existencia y consistencia de la renta), sin soporte de anotaciones en los casos de más grave incumplimiento por parte del contribuyente, cuando éste último no ha indicado en su declaración la renta empresarial o cuando no resulto del acta de inspección que haya llevado los documentos de conformidad con las normas legales, o los haya sustraído a la inspección o cuando no hayan estado disponibles por causa de fuerza mayor o cuando a la declaración no la haya acompañado el balance y la cuenta de perdidas y ganancias o también cuando las omisiones y las falsas indicaciones liquidadas como consecuencia de inspecciones y verificaciones sean

---

<sup>161</sup> Decreto de la Presidencia de la Republica de 29/09/1973, No. 600.

<sup>162</sup> FOLCO, Carlos Maria, Op. Cit., Pág. 256.

tan graves, numerosas y repetidas como para hacer inaceptable, en su conjunto, dichos documentos por falta de la garantía propia de una contabilidad sistemática.<sup>163</sup>

C. Respecto de la *Schätzung*, la Ordenanza Tributaria de 1977 establece los casos en que procede la estimación.<sup>164</sup>

Para el Derecho alemán, la *Schätzung* resulta solamente un medio subsidiario, cuya aplicación procede cuando la oficina de hacienda esté imposibilitada de practicar la determinación.<sup>165</sup>

#### **IV.5.7. Procedimiento para la Liquidación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA en la Legislación Tributaria salvadoreña.**

El procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA, consiste prácticamente en una tarea administrativa de mera aplicación del contenido sustancial de las leyes de los respectivos impuestos y el Código Tributario, por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, institución en quien recae dicha competencia, según lo estipulado en los Arts. 22 y 23 C.T. y Art. 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos (LODGI), pero sin efectos ni incidencia sobre él.

Dicha competencia es desarrollada mediante procedimientos y actos administrativos con los que se persigue fundamentalmente fijar, en cada caso concreto, la cuantía exacta del impuesto, lo que presupone comprobar en qué medida ha tenido lugar la realización del Hecho Generador y las circunstancias y sujetos que han concurrido en su realización, y obtener consecuentemente los ingresos que se derivan de su realización. Dicho

---

<sup>163</sup> Idem, Pág. 257.

<sup>164</sup> Párrafo 162, O.T.: “1. Cuando la autoridad financiera no pueda averiguar o calcular los fundamentos de la imposición deberá estimarlos. En este caso se tendrán en cuenta todas las circunstancias relevantes para la estimación. 2. Deberá procederse en especial a la estimación cuando el obligado tributario no consigna proporcionar aclaraciones suficientes sobre los datos por él comunicados o rehúse suministrar ulterior información o prestar declaración bajo juramento, o infrinja el deber de colaboración....”.

<sup>165</sup> FOLCO, Carlos Maria, Op. Cit., Pág. 257.

procedimiento se encuentra regulado en el Título IV Procedimientos Tributarios, Capítulo III Liquidación de Oficio del Código Tributario.

Es aquí donde la norma tributaria adopta el esquema divisorio entre lo que es derecho tributario sustantivo y formal, pues, como ya estudiábamos el derecho tributario sustantivo es el conjunto de normas jurídicas que regulan la relación jurídica principal y accesorias, el cual es considerado por la doctrina, como el derecho tributario propiamente dicho; y que el derecho tributario formal, es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad administrativa, que tienen por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre Administración Pública y particulares que sirven al desenvolvimiento de esa actividad, y en las que precisamente se encuentra el presente procedimiento liquidatorio.

Ya en concreto, se considera que son cinco las fases o etapas que integran en el Código Tributario el procedimiento de liquidación oficiosa, que son: iniciación del proceso de fiscalización, fiscalización, liquidación provisional, inicio del procedimiento administrativo y la liquidación definitiva.

#### ***A. INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN.***

Generalmente el inicio del procedimiento de fiscalización obedece a iniciativa propia de la Administración Tributaria, a través, de la Unidad de Programación y Evaluación Tributaria (UPET), a la cual le corresponde la selección de los contribuyentes de acuerdo a sus planes de fiscalización, aunque el inicio puede darse también por denuncia pública, cuando la misma posea suficientes fundamentos, según lo establecido en el Art. 36 CT.

Una vez seleccionado el contribuyente sujeto a fiscalización, la Administración procede a emitir una resolución mediante la cual designa al Auditor Tributario que

realizará la fiscalización, así como el impuesto y los períodos o ejercicios sujetos a verificación, teniendo dicho funcionario las facultades que para tal efecto otorga el Art. 173 CT.; acto administrativo que es conocido como “Auto de Designación” el cual surtirá sus efectos cuando el contribuyente conozca de la misma, de acuerdo a las reglas de notificación que establece el Art. 165 CT.

### ***B. PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN.***

El procedimiento de fiscalización como función y como actividad administrativa de instrucción desplegada en el procedimiento de liquidación oficiosa, consiste en un acto administrativo por el que la Administración Tributaria no sólo comprueba y verifica los datos declarados y aportados por el contribuyente, sino que investiga otros que pudieran haberse ocultado, y, en general verifica todas las circunstancias, los datos, elementos y valoraciones relevantes para la cuantificación del tributo, buscando al propio tiempo cierta constancia de esos datos. Su finalidad, pues, es no sólo la obtención de los datos mismos sino también los medios de comprobación que los acreditarán, y que, por lo tanto en ellos se basará el inicio del procedimiento administrativo de liquidación oficiosa o en caso de posterior recurso, pudieran utilizarse como medio de prueba de la cuantificación administrativa del tributo.

Por lo dicho, la Administración Tributaria no supone actuar sobre los hechos (calificándolos y valorándolos), sino también sobre el derecho, al tener que liquidar el tributo, asumiendo tanta relevancia el juicio de fiscalización sobre el ordenamiento jurídico como sobre los datos y hechos inspeccionados. De *actividad meramente probatoria se pasa, pues, a actividad aplicativa de las normas jurídicas*; esto es, a una

actividad materialmente coincidente con la que se desarrolla en el *proceso* el Órgano Judicial.<sup>166</sup>

Este procedimiento tiene un marcado carácter inquisitivo y su finalidad primordial no es otra que comprobar la correcta aplicación de la ley tributaria sustantiva por parte de los contribuyentes<sup>167</sup>. Ese carácter inquisitivo, consiste en una función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas y averiguaciones como medio de prueba en un procedimiento posterior, que normalmente será el de liquidación regulado en el Art. 186 C.T., pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso en uno penal.

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

Es de mencionar que uno de los derechos fundamentales con los que cuenta el contribuyente frente a todas las actuaciones de la Administración Tributaria, es precisamente, el de conocer en su totalidad el contenido de las mismas, según lo establece el Art. 165 CT., para resguardar en todo momento el Derecho de Defensa que se encuentra establecido en el Art. 11 Cn.; por otra parte, frente a las mismas se configuran deberes concretos del particular resumibles en una situación jurídica subjetiva de sujeción a dichas potestades.<sup>168</sup>

---

<sup>166</sup> QUERALT, Juan Martín, Et. Al, Curso de Derecho Financiero y Tributario, 12ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid 2001, Pág. 368.

<sup>167</sup> FOLCO, Carlos María, Op. Cit., Pág. 173.

<sup>168</sup> QUERALT, Juan Martín, ET AL. Op. Cit., Pág. 363.

Dichos deberes se encuentran regulados en el Art. 126 CT, que comprenden de forma genérica los de facilitar la práctica de la fiscalización, así como de proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el Hecho Generador.

### ***C. LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE LOS IMPUESTOS.***

Al finalizar su comisión el Auditor Tributario debe formular un informe dirigido a la DGII, denominado “Informe de Auditoria”, en el que da constancia del conjunto de hechos y circunstancias que, presuntamente ciertas, determinan la situación tributaria del sujeto pasivo, y en el que se pronuncia éste sobre tales extremos para que pueda ser finalmente dictado el acto administrativo por la Administración, previo el procedimiento administrativo de liquidación oficiosa.

De los resultados de la fiscalización, pueden revelarse dos situaciones: la primera es que el contribuyente haya cumplido con las obligaciones sustantivas o formales que establece las leyes tributarias y que no exista la necesidad de que la Administración Tributaria realice una Liquidación de Oficio; o al contrario, puede darse que el auditor tributario haya comprobado que el Sujeto Pasivo no ha cumplido con sus obligaciones sustantivas o formales, por lo que ésta procede a liquidar provisionalmente el impuesto y da a conocer las infracciones cometidas y la supuesta sanción que corresponde.

### ***D. INICIO DEL PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS.***

La iniciación del Procedimiento de Liquidación Oficiosa procede según el Art. 183 CT, por los motivos siguientes:

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

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

c. Por no llevar o llevar incorrectamente o con atraso la contabilidad legal, no se exhibiere habiendo sido requerido, careciera de la debida documentación anexa o no se dieran a satisfacción de la Administración Tributaria las aclaraciones solicitadas.

Debe de entenderse que en el procedimiento de fiscalización, ya se han comprobado uno o más de los supuestos antes enunciados para que la Administración proceda a iniciar el procedimiento de liquidación oficiosa, y es precisamente la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, la encargada de garantizar el Derecho de Audiencia y Defensa al sujeto pasivo de conformidad a los Arts. 11 y 14 Cn. y Art. 186 CT., dándole a conocer íntegramente el contenido del Informe de Auditoría al contribuyente, concediéndole mediante resolución audiencia por cinco días para que manifieste su conformidad o no con el contenido del mismo, y en el caso de no estar conforme deberá justificar a la vez los motivos en que se ampara. En el mismo acto, se le da un término de 10 días para que aporte las pruebas que considere pertinentes para comprobar sus motivos de inconformidad.

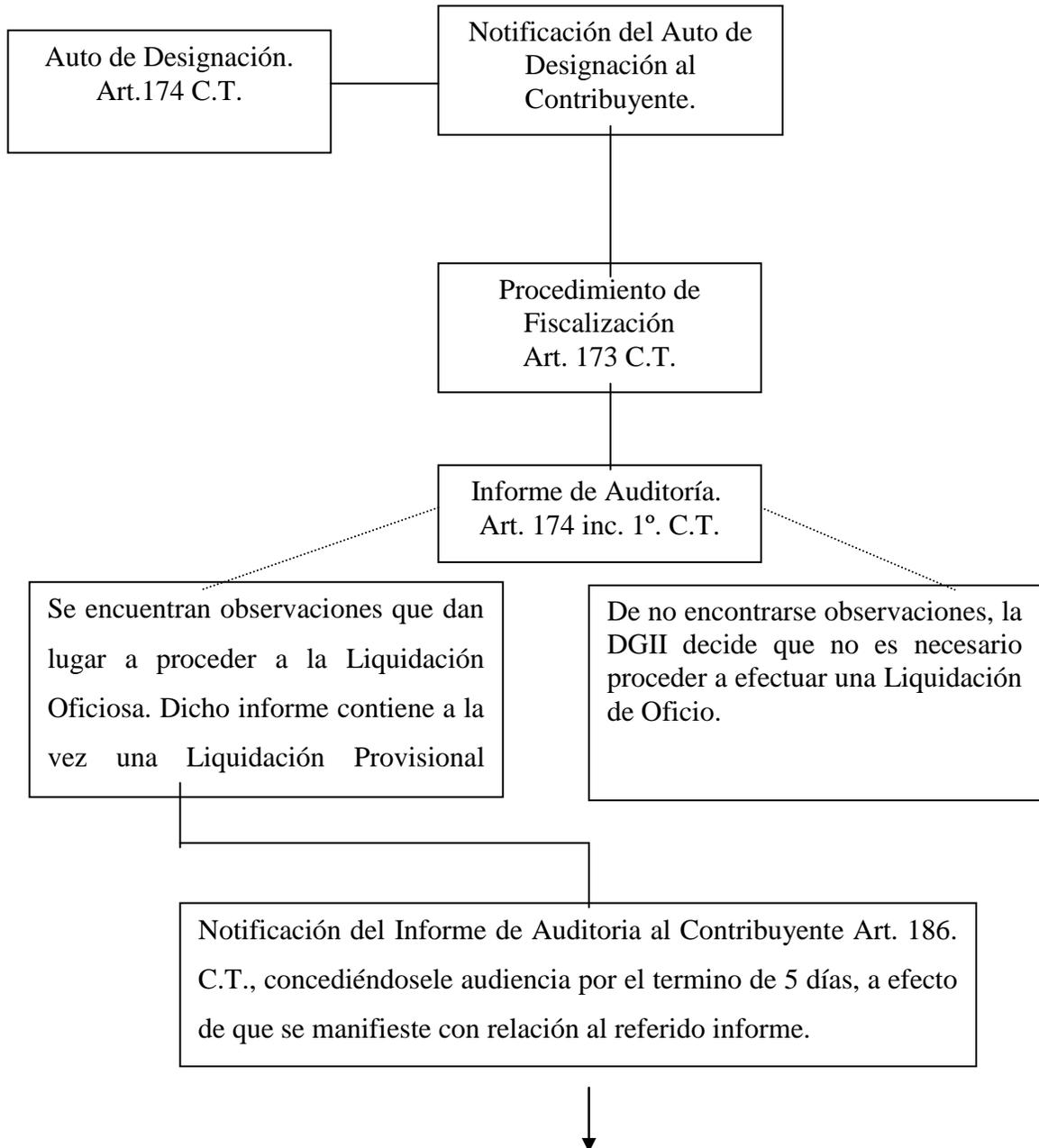
Como consecuencia de lo anterior, pueden suceder las siguientes situaciones: la primera, que el sujeto pasivo no haga uso de su derecho, en cuyo caso se da por entendido que el contribuyente se encuentra conforme con lo que se le imputa, emitiéndose en consecuencia el informe y la resolución de mérito que confirma el contenido del Informe de Auditoría; y la segunda, que el sujeto pasivo haga uso de su derecho, debiendo la Unidad antes referida valorar la prueba aportada, conforme a lo cual emite un informe que pasa al Departamento de Tasaciones, en el cual confirma o

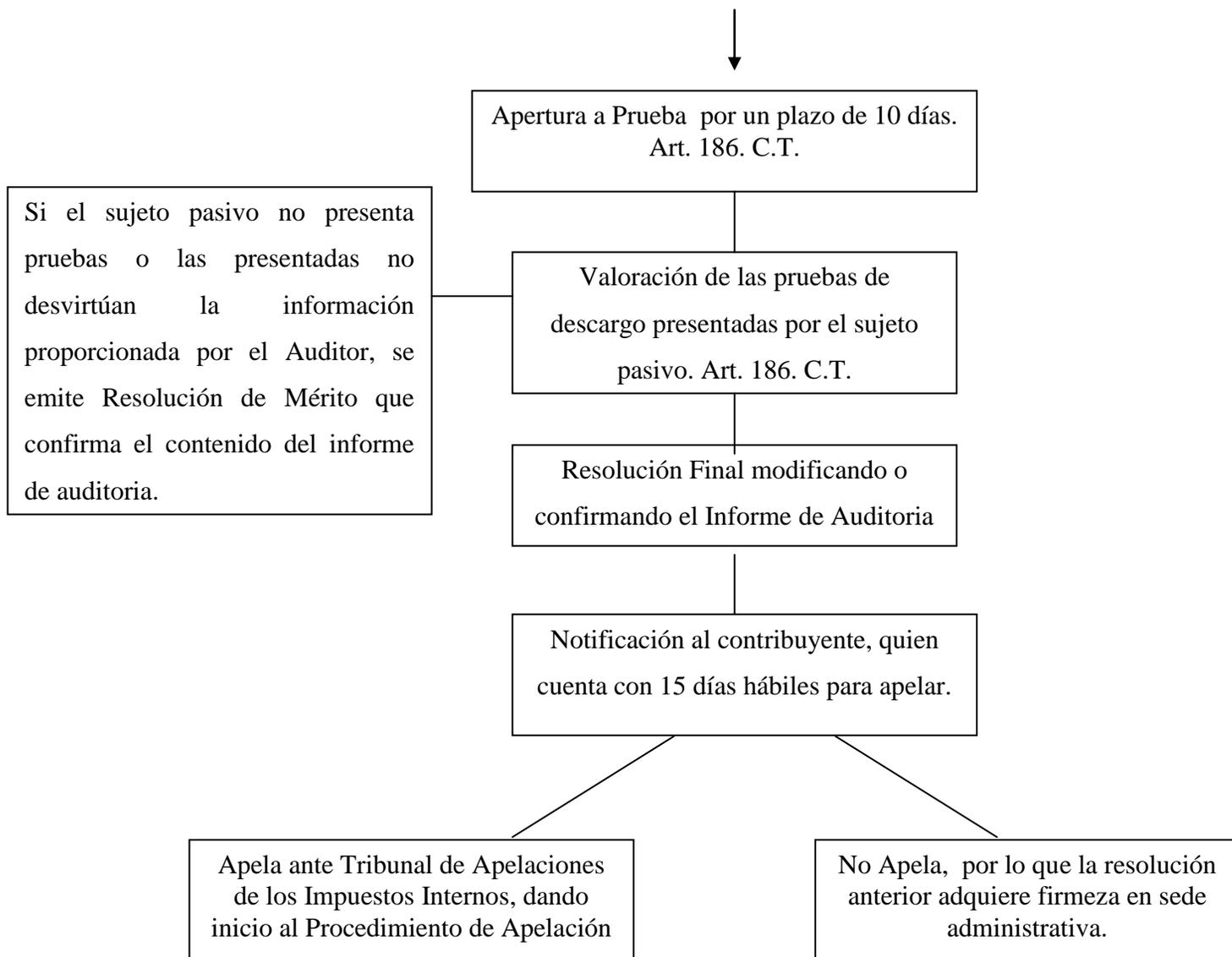
modifica el Informe de Auditoría, o bien sobresee al sujeto pasivo, para lo cual en los tres supuestos deberá fundamentar su posición.

#### ***E. LIQUIDACIÓN DEFINITIVA.***

Concluidas las actuaciones antes referidas, es el Departamento de Tasaciones, el encargado de dictar la resolución, mediante la cual procede a liquidar de oficio el impuesto que corresponda, o en su caso, a sobreseer al sujeto pasivo que en la generalidad de casos no lo hace, debiendo de motivar su fallo de conformidad a las reglas que establece el Art. 186 CT., la cual debe ser notificada al interesado por medio del Departamento de Notificaciones (Art.165 CT.) para que pueda hacer uso de su derecho de recurrir en caso de no estar conforme, contando con 15 días hábiles para recurrir ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. De suceder lo contrario, es decir que el contribuyente no haga uso de su derecho o sea confirmada la resolución tanto en las instancias administrativa como jurisdiccional, la resolución proveída por el Departamento de Tasaciones adquiere la calidad de firmeza, teniendo el sujeto pasivo el plazo de dos meses para pagar el impuesto liquidado en virtud del Art. 74 CT., de lo contrario entraría en mora, lo cual en virtud del Art. 75 C.T. volvería exigible coactivamente la obligación de pago del impuesto y haría surgir también la obligación de pagar intereses.

Esquemáticamente lo anteriormente planteado, puede resumirse así:





## **CAPITULO V**

### ***MARCO JURÍDICO DE LA DETERMINACIÓN OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS DE RENTA E IVA.***

#### **V.1. CONSTITUCIÓN DE LA REPUBLICA.**

La Constitución de la República es trascendental como medio generador de normas jurídicas, de modo que si las Leyes Tributarias no se ajustan a ella, cabe requerir la declaración de inconstitucionalidad en cada caso concreto. No debe olvidarse que la Constitución establece principios generales de derecho, relativos a la libertad, igualdad, etc., que ninguna Ley Tributaria puede ignorar. Es de ésta manera que el Art. 246 Cn., establece la supremacía Constitucional sobre las Leyes de la nación.

Como marco legal primario, de donde emana todo el ordenamiento jurídico que rige un país, es imperativo referirse a la Carta Magna ya que en ella se encuentran plasmados una serie de derechos y garantías que son aplicables de manera general.

Así tenemos que el Art. 86 Cn, desarrolla el Principio de Legalidad de la Administración Pública, al manifestar que “El poder público emana del pueblo; los Órganos del Gobierno lo ejercerán independientemente dentro de las respectivas atribuciones y competencias que se establecen en esta Constitución y las leyes. Las atribuciones de los órganos del Gobierno son indelegables, pero estos colaboran entre sí en el ejercicio de las funciones públicas...”<sup>169</sup>, y puesto que la DGII forma parte de dicha Administración debe sujetarse a los postulados que la Ley secundaria le establece en el ejercicio de sus atribuciones, observando el cumplimiento de las solemnidades que el Código Tributario norma en el proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos Internos; además siendo ésta una autoridad administrativa y con base en el

---

<sup>169</sup> Constitución de El Salvador, 2002, Editorial LIS. Todas las posteriores citas a la Constitución se harán sobre la base de ésta edición.

Art. 14 Cn. tiene la facultad de sancionar, mediante resolución y previo el Debido Proceso, las contravenciones a la Ley secundaria cuya aplicación le corresponde.

El poder tributario o potestad tributaria constituye una de las manifestaciones del poder de imperio estatal.<sup>170</sup>

Dicho imperio, consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efecto de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas.<sup>171</sup> Esto puede observarse claramente con lo expresado por el numeral 6º del Art. 131 Cn., el cual establece que a la Asamblea Legislativa le corresponde decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos.

El poder de imperio del Estado que surge de la Constitución y se halla insito en el poder de gobernar, por el cual puede obligar coactivamente a los sometidos a él, debe ser un poder normado dentro de límites constitucionales.<sup>172</sup>

El poder tributario implica el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, de modo que la potestad de gravar contiene la de estatuir supuestos en que o nazca la obligación tributaria, o sean otorgadas facilidades de pago, etc., pese a haberse configurado el Hecho Imponible, con fundamento en distintas razones, ya sean estas políticas, económicas, sociales, etc.<sup>173</sup>

---

<sup>170</sup> GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, Op. Cit., Pág. 224.

<sup>171</sup> Idem, Pág. 225.

<sup>172</sup> Idem, Pág. 227.

<sup>173</sup> Idem, Pág. 228.

### **V.1.1. Límite al Poder Sancionador de la Administración.**

En nuestro país la posibilidad de imponer determinado tipo de sanción, es una potestad reglada.

Cabe señalar, que algunos sostienen que no corresponde al legislador secundario escoger las formas sancionatorias, dado que el constituyente ya ha determinado dichas posibilidades.

El anterior razonamiento se basa en la interpretación literal del Art. 14 Cn., que señala *“Corresponde únicamente al Órgano Judicial la facultad de imponer penas, no obstante la autoridad administrativa podrá sancionar, mediante resolución o sentencia y previo el debido proceso, las contravenciones a las Leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por cinco días o con multa, la cual podrá permutarse por servicios sociales prestados a la comunidad”*.

La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, ha señalado que la potestad sancionadora de la Administración, al igual que la potestad penal de los jueces, constituyen técnicas de intervención social perfectamente habituales y solidamente asentadas que forman parte de un genérico *“Ius Puniendi”* del Estado.

La dicotomía señalada es aceptada en la actualidad, al entender que si bien es cierto existe una única potestad punitiva del Estado, ésta se manifiesta respecto de dos formas diferentes: ilícitos penales (delitos y faltas) e ilícitos administrativos (contravenciones).

Corresponde a la Administración la potestad sancionadora, no como privilegio sino como un instrumento normal para el cumplimiento de sus fines, en orden a la satisfacción del interés general.<sup>174</sup>

La actividad sancionadora, como actuación administrativa, debe entenderse sometida a los principios que instruyen todas las manifestaciones de la Administración.

---

<sup>174</sup> NIETO, Alejandro, Derecho Administrativo Sancionador, Editorial Tecnos, Segunda Edición, Madrid, 1994, Pág. 90.

Sumado a lo anterior, en razón del carácter especial que importan las sanciones administrativas y la forma en que violentamente afectan la esfera del particular, la doctrina se ha encargado de someter este poder a limitantes estructurales concebidas y articuladas por medio de una serie de principios y reglas, que deben entenderse propias e insitas en el ejercicio de este poder punitivo.

### **V.1.2. Garantías Constitucionales de los contribuyentes ante el Poder Tributario del Estado.**

Desde hace tiempo se ha sostenido que el Derecho de Propiedad comprende todos los intereses apreciables que un hombre pueda tener fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad.<sup>175</sup>

La Doctrina Social de la Iglesia reivindica para el Derecho de Propiedad Individual el carácter de Derecho Natural Primario. Sostiene que la Iglesia reconoce la justa función de los beneficios como índice de la buena marcha de la empresa, además de otros factores humanos y morales que son también esenciales para la vida de la empresa y que atañen a la dignidad del hombre.<sup>176</sup>

---

<sup>175</sup> Idem, Pág. 269.

<sup>176</sup> El Cap. IV de la Encíclica Centesimus Annus se refiere a “la propiedad privada y el destino universal de los bienes”, recordando que el concilio Vaticano II, declaró que la “la propiedad privada o un cierto dominio sobre los bienes externos aseguran a cada cual una zona absolutamente necesaria de autonomía personal y familiar, y deben ser considerados como una ampliación de la libertad humana (...) La propiedad privada, por su misma naturaleza, tiene también una índole social, cuyo fundamento reside en el destino común de los bienes”.

## **A. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

Desde el punto de vista del Derecho Tributario Material o Sustantivo (relativo a las obligaciones tributarias), no puede haber Tributo sin ley previa que lo establezca (“nullum tributum sine lege”; “no taxation without representation”).<sup>177</sup>

El Art. 231 Cn. establece que no puede imponerse ninguna contribución sino es por medio de una ley, siendo el Art. 131 ordinal 6º de la Cn., el que estatuye que la Asamblea Legislativa es el Órgano encargado de decretar impuestos; consecuentemente, sientan el principio formal de legalidad.<sup>178</sup>

Pero la Asamblea Legislativa no puede establecer cualquier impuesto, sino que debe sujetarse a otros principios de carácter sustancial en cuanto al contenido de las normas, como los de igualdad, equidad, proporcionalidad.

En su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular. El cambio fundamental se produce cuando los modernos Estados Constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria sólo puede ejercerse mediante la ley.

Tenemos entonces la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que los preceptos constitucionales consagran: principio de legalidad o reserva. Claro está que tal principio es solo una garantía formal de competencia en cuanto al Órgano productor de la norma, pero no constituye en sí mismo, garantía de justicia y razonabilidad en la imposición. Por eso, las constituciones incorporan también el principio de Capacidad Contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (así como el principio de legalidad o reserva es el límite formal respecto al sistema de producción de esa norma). Ambos principios constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución ampara.

---

<sup>177</sup> GARCIA VIZCAINO, Catalina, Op. Cit., Pág. 271.

<sup>178</sup> Constitución de la Republica de El Salvador, Op. Cit., Pág. 270.

En virtud de este principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra o espíritu vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además, las obligaciones tributarias nacidas de la Ley no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre estos y el Estado.<sup>179</sup>

Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su Derecho de Propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, a favor del Estado.

La necesidad de que la carga tributaria se encuentre establecida en una ley no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino también, y fundamentalmente, que los caracteres esenciales del tributo y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados expresamente en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad.

El principio de legalidad, plasmado en las distintas leyes secundarias es de tal manera limitativo a la acción de la Administración Tributaria, que ésta no puede aplicar supletoriamente normas regulatorias de otro ámbito de aplicación ya que ello constituiría una arbitrariedad y por ende caería en el supuesto constitucional establecido en el Art. 8 que dice, “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe”, por lo que se puede afirmar que en materia tributaria el principio de legalidad viene a ser sinónimo de literalidad en la aplicación de la norma tributaria.<sup>180</sup>

En síntesis podemos establecer que el principio de legalidad debe entenderse como la sumisión absoluta a la Ley, por parte de los sujetos que coexisten en el Estado.

---

<sup>179</sup> Idem, Pág. 271.

<sup>180</sup> CAÑENGUEZ MONTANO, Saúl, Ensayo Critico sobre el Código Tributario de El Salvador, Editorial e Imprenta de la Universidad de El Salvador, 2002, Pág.26.

Este sometimiento a la Ley no es exclusivo de los particulares, sino que alcanza a los mismos entes que articulan el Estado, los que en su conjunto son denominados Administración Pública.

El principio de legalidad es uno solo, pero existen dentro de éste dos versiones:

a. Principio de legalidad en su versión negativa. Es la que articula a los administrados lo que básicamente significa, como lo expresa el Art. 8 Cn., que el administrado no debe privarse de lo que la ley no le prohíba.

Esta prohibición en sentido negativo, habilita legalmente al administrado a realizar además de los actos permitidos legalmente, todos aquellos que expresamente no se encuentren regulados en las normas como una prohibición. Es necesario señalar que en un inicio fue la Administración Pública la sometida a esta versión, pero los abusos generados por su utilización obligaron a estructurar una versión distinta a la cual debería estar sometida.

b. Principio de legalidad en su versión positiva. La versión positiva de sujeción a la ley, debe entenderse en sentido opuesto a los efectos permisivos generados en la vinculación negativa. La Administración Pública en El Salvador, por disposición constitucional (Art. 86 inc. Final), debe realizar únicamente lo que la ley expresamente le permita.

En otras palabras, la Administración Pública solo puede actuar si es habilitada expresamente por la ley que aplica y en los términos, finalidad y extensiones delimitados por esta. Contrario a lo que ocurre respecto de los administrados al encontrarse ante un vacío legal, la Administración queda en tal supuesto imposibilitada para actuar, generando de hacerlo, un acto ilegal por constituirse en un exceso legal.

## **B. PRINCIPIO DE IGUALDAD.**

El principio de Igualdad es llamado también principio de “isonomía”. El Art. 3 de la Cn., establece que todos lo habitantes son iguales ante la Ley. Dicho principio no alude a la igualdad numérica consistente en que cada habitante pague el mismo importe, lo cual traería las mayores injusticias; sino a la igualdad de capacidad contributiva (comprendiendo esta a la valoración política de una realidad económica, en la medida en que sea razonable); excluye todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra personas o categorías de personas.<sup>181</sup> La Constitución de la República en su Art. 131 numeral 6° hace referencia a éste principio al establecer que todo impuesto, tasa o contribución debe ser decretado en forma equitativa.

La garantía de igualdad defiende a todo contribuyente que se considere objeto de un distingo discriminatorio y perjudicial, que no se funde en una diferente capacidad contributiva.

Dicha igualdad jurídica como principio teórico choca en ciertos momentos con el principio de justicia, por que en materia tributaria o fiscal, la igualdad jurídica está vinculada a hechos o realidades de contenido económico por lo tanto la igualdad a que se refiere nuestra Constitución no deja de ser una utopía, ya que en cada una de las leyes tributarias se establecen los requisitos o parámetros cualitativos y cuantitativos como para ser tratado desde el punto de vista de la ley tributaria en forma desigual basado en principio de la capacidad económica, por lo que podría decirse entonces, que la igualdad jurídica depende de las circunstancias personales o económica del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria y ello justifica que bajo el principio no enunciado en el Código Tributario de equidad, se aplique tratamiento diferenciado a sujetos distintos

---

<sup>181</sup> Idem, Pág. 290.

bajo una misma ley, así, categorías o rangos de contribuyentes con diferentes capacidades económicas sometidos a cargas tributarias desiguales.<sup>182</sup>

Queda claro que el principio de igualdad será aplicado por la Administración Tributaria, cuando los sujetos que intervienen en las distintas legislaciones jurídicas tributarias los coloque en condiciones de igualdad fáctica, es decir bajo el principio tributario de equidad que establece un tratamiento igual para los iguales y un trato desigual para los desiguales.<sup>183</sup>

### **C. DEBIDO PROCESO.**

*Para Manuel Osorio, el Debido Proceso Legal es definido como el cumplimiento que se debe hacer de los requisitos constitucionales en materia de procedimiento, citando para el caso, la posibilidad de defensa y producción de pruebas. OSORIO, Manuel. Op. Cit. Pág. 275.*

*El Debido Proceso Legal es el que se encuentra preceptuado en los artículos 11 y 12 de la Constitución. Constituye una garantía, la cual tiene como fin la adecuada observancia y cumplimiento de los derechos y facultades que la misma Constitución le otorga a sus habitantes.*

*Desde esta perspectiva, la garantía del Debido proceso Legal, no es más que la seguridad que debe existir para que no se vulneren los derechos del procesado.*

*El Principio de Legalidad Procesal, exige la existencia de un Proceso establecido según las leyes preexistentes, para poder resolver sobre la vida, la libertad, propiedad y posesión y sobre cualquier otro derecho de la persona. BERTRAND GALINDO, Francisco, Et. Al. Manual de Derecho Constitucional. Tomo II. Segunda Edición. 1996. Págs. 923-924.*

---

<sup>182</sup> Idem, Pág. 24.

<sup>183</sup> Idem, Pág. 27.

*De la lectura de las disposiciones constitucionales citadas, se infiere que hacen referencia exclusivamente al proceso judicial, no obstante el legislador de la ley suprema generaliza los conceptos de sentencia y juicio previo, propios de la jurisdicción, a la Administración Pública; BERTRAND GALINDO, Francisco, Et. Al. Op. Cit. Págs. 924-925. en las actuaciones que ésta tiene en la infinidad de procedimientos administrativos, para imponer multas, determinar obligaciones incumplidas, etc.*

*En atención a las ideas desarrolladas, en el Proceso para la Determinación Oficiosa del Impuesto, potestad que el Código Tributario otorga a la DGII, debe observarse el cumplimiento de la Garantía del Debido Proceso Legal, caso contrario, el proceso sería ilegal en perjuicio del contribuyente.*

#### **D. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.**

El punto de partida de este principio lo constituye la idea de financiamiento del gasto público. La obtención de fondos se puede lograr mediante las diversas modalidades de los recursos, una de las cuales consiste en atribuirle a los ciudadanos, de manera obligatoria, la financiación de una parte del gasto público. Esto es lo que se conoce como *financiación del gasto público por reparto*.<sup>184</sup>

Esta exigencia del deber de contribuir se fundamenta en la *capacidad contributiva*, es decir, que la capacidad económica se convierte en el fundamento y la medida del deber de contribuir.

El referido principio puede definirse como “el principio constitucional que expresa el criterio de justicia que fundamenta el deber de contribuir de los ciudadanos”.<sup>185</sup>

Este principio cumple con tres funciones esenciales<sup>186</sup>:

---

<sup>184</sup> KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette, Et. Al., Manual de Derecho Financiero, Op. Cit. Pág.65.

<sup>185</sup> Idem, Pág. 65.

<sup>186</sup> Idem, Pág. 66.

En primer lugar, tal principio debe estar contenido en la Constitución. Este deber de contribuir, es lo que sirve de fundamento a la imposición, según lo entiende la doctrina moderna, que ha superado concepciones propias de otras épocas que buscaban este fundamento en la supremacía misma del Estado.

En segundo lugar, este principio opera como una determinación negativa, es decir, como límite al legislador en la configuración de los tributos. Implica que el legislador no puede crear tributos sin tomar en cuenta la capacidad contributiva, así como también la concurrencia de hechos, actos o negocios jurídicos que, debido a su frecuencia, se conviertan en presupuestos para el surgimiento de la obligación tributaria.

En tercer lugar, el legislador ha recibido, de parte del constituyente, el encargo de hacer que el sistema tributario en su conjunto sea un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos.

En lo que a nuestro ordenamiento constitucional respecta, no se encuentra contemplado el principio de capacidad contributiva, aunque algunos consideran que está implícito en el Art. 131 ordinal 6° Cn. Se afirma que este principio puede considerarse implícito en la frase “*en relación equitativa*” contenida en el artículo mencionado.

Su formulación clara como principio constitucional permitiría lograr una mayor eficacia jurídica. Esto significa que el principio tendría una función positiva, al fijar con claridad el deber de contribuir y la necesidad de colaborar para sufragar el gasto público, al propender a un sistema tributario justo, fortalecido con otros principios.

## **V.2. LEY DE PROCEDIMIENTOS CONSTITUCIONALES.**

La Ley de Procedimientos Constitucionales (L.Pr.Cn.), regula una serie de procedimientos que vienen a garantizar la pureza de la constitucionalidad. En este sentido, encontramos tres procesos constitucionales, los cuales son: 1) El de

Inconstitucionalidad de las leyes, decretos y reglamentos; 2) El de Amparo; y 3) El de Exhibición de la persona.<sup>187</sup>

De conformidad a la Constitución de la República, el tribunal que de manera principal ejerce la Jurisdicción Constitucional en El Salvador, es la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia (CSJ), cuya sentencia estimatoria expulsa de nuestro ordenamiento jurídico la norma declarada inconstitucional. Por lo que el Art. 2 L.Pr.Cn., prescribe que cualquier ciudadano puede pedir ante la Sala de lo Constitucional de la CSJ, que se declare la inconstitucionalidad de una ley, de un decreto o de un reglamento. En este punto, es pertinente aclarar que nos estamos refiriendo a una inconstitucionalidad de contenido o material, ya que la norma es cuestionada por contener preceptos que contradicen el contenido de la Constitución. De lo anteriormente expresado, se puede colegir que si en un determinado momento un contribuyente considera que un artículo, ya sea del Código Tributario o de otra ley o reglamento de la materia, está en contra de lo preceptuado por la Constitución; él está facultado para acudir a la CSJ para iniciar el respectivo proceso.

Ahora bien, otro de los procesos constitucionales señalados en la Ley secundaria es el Amparo, cuya finalidad es asegurar a los habitantes del país, el goce efectivo de sus derechos constitucionales –con excepción de la libertad personal que es tutelada por el Hábeas Corpus- protegiéndolos de toda violación o amenaza. De conformidad a la primera parte del segundo inciso del Art. 12 L.Pr.Cn., la acción de Amparo procede contra toda clase de acciones u omisiones de cualquier autoridad, funcionario del Estado o de sus órganos descentralizados y de las sentencias definitivas pronunciadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo que violen aquellos derechos garantizados constitucionalmente u obstaculicen su ejercicio. En el Derecho Salvadoreño, la acción de

---

<sup>187</sup> Ley de Procedimientos Constitucionales, Editorial LIS. Todas las posteriores citas a la Ley de Procedimientos Constitucionales se harán sobre la base de ésta edición.

Amparo procede en relación a los Actos Administrativos; por lo que cualquier contribuyente de los impuestos de Renta o IVA, que esté sometido a un procedimiento para determinar de manera oficiosa cualquiera de los impuestos mencionados, en el cual se le estén violentando u obstaculizando algún derecho contenido en la Constitución de la República, como podría ser el derecho de audiencia o el derecho de defensa; puede hacer uso de éste para así preservarlos.<sup>188</sup>

### **V.3. INSTRUMENTOS INTERNACIONALES.**

El Art. 144.de la Constitución de la República, establece que *“los Tratados Internacionales celebrados por El Salvador con otros Estados o con Organismos Internacionales, constituyen leyes de la República al entrar en vigencia, conforme a las disposiciones del mismo Tratado y de esta Constitución”*.

Es este artículo el que le da carácter de Ley a todo Tratado que sea firmado y ratificado por El Salvador, estableciendo en su inciso segundo que la ley secundaria no podrá modificar o derogar lo regulado en un Tratado vigente en el país; en caso de contradicción entre las disposiciones de una norma secundaria y la del tratado, prevalecerán las normas del Tratado o Convenio Internacional.

Por los motivos expuestos, se debe hacer alusión a algunos cuerpos normativos internacionales que han pasado a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico, estatuyendo principios y garantías procesales de los administrados; cuando sean estos sujetos a un proceso de la jurisdicción ordinaria o de una jurisdicción especial como es

---

<sup>188</sup> En este punto, la Doctrina señala que ya no tiene mayor relevancia que el acto reclamado sea reparable, pues como ha dicho un autor, prácticamente contra todo daño cabe la posibilidad hipotética de obtener reparación; pero la finalidad del Amparo no es que mediante la Sentencia Definitiva se obtenga dicha reparación, sino preservar los derechos que otorga la Constitución a la persona, por lo cual, desde el momento mismo en que se cuenta con las mas mínima evidencia de que se están violando derechos fundamentales y obstaculizando el ejercicio de los mismos se debe decretar la suspensión del acto.

el caso del Procedimiento Administrativo, ya que dentro de este último se enmarca el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA.

### **V.3.1. Declaración Universal de Derechos Humanos.<sup>189</sup>**

La Declaración Universal de Derechos Humanos surgió tomando en consideración el carácter esencial que reviste la protección de los Derechos Humanos. La referida Declaración es concebida como un ideal común por el que todos los pueblos y naciones deben esforzarse por que los derechos de libertad en ella contemplados sean promovidos y asegurados.

En este sentido, en el Art. 1 se encuentra plasmado el principio de igualdad, mediante el cual se establece teóricamente un tratamiento igualitario para todos los sujetos de la sociedad.

El Art. 10 hace referencia a que toda persona tiene derecho en condiciones de igualdad a ser escuchada públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones.

El Art. 17 es el que contempla el derecho de propiedad individual y colectivo, aclarando que ninguna persona puede ser privada arbitrariamente de su propiedad.

### **V.3.2. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.<sup>190</sup>**

Este Pacto tiene su origen en los principios enunciados en la Carta de las Naciones Unidas, estableciendo que la libertad, la justicia y la paz mundial tienen a la base el reconocimiento de la libertad inherente a todos los miembros de la familia humana y de

---

<sup>189</sup> Normas Internacionales Básicas sobre Derechos Humanos, Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, 1998, Pág. 27.

<sup>190</sup> Idem, Pág. 37.

sus derechos iguales e inalienables. Cabe mencionar que este instrumento fue ratificado por nuestro país mediante Decreto Legislativo número 27 del 23 de noviembre de 1979.

El Art. 14 establece que todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia, teniendo derecho a ser oídos públicamente por un tribunal competente, independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter civil.

### **V.3.3. Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.<sup>191</sup>**

Este pacto nació de la Declaración Universal de Derechos Humanos, al reconocer los Estados que no puede realizarse el ideal del ser humano a menos que se creen condiciones que permitan a cada persona gozar de sus derechos económicos, sociales y culturales. Cabe mencionar que este instrumento fue ratificado por nuestro país mediante Decreto Legislativo número 27 del 23 de noviembre de 1979.

En su Art.2.2 establece el principio de igualdad al enunciar que los Estados partes están comprometidos a garantizar el ejercicio de sus derechos a todos los habitantes, sin hacer distinción de alguna clase.

### **V.3.4. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. <sup>192</sup>**

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, establece el sistema inicial de protección que los Estados Americanos consideran adecuado a las actuales circunstancias sociales y jurídicas de la región.

El principio de igualdad ante la Ley esta contemplado en el Art. 2.

---

<sup>191</sup> Idem, Pág.67.

<sup>192</sup> Idem, Pág.119.

En relación al derecho de propiedad, el Art. 23 establece que todas las personas tienen derecho a la propiedad privada que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar.

El derecho de petición esta regulado por el Art. 24, el cual establece que toda persona tiene derecho de presentar su petición en forma decorosa, ante cualquier autoridad competente y a obtener pronta respuesta.

El Art. 36 contiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos.

### **V.3.5. Convención Americana sobre Derechos Humanos.<sup>193</sup>**

Esta Convención entro en vigor el 18 de julio de 1978, reconociendo que los derechos esenciales del hombre no nacen del hecho de ser nacional de determinado Estado, sino que tienen como fundamento los atributos de la persona humana; razón por la cual su protección internacional esta justificada. Este instrumento fue ratificado por El Salvador mediante Decreto Legislativo número 5 del 15 de julio de 1978.

En su Art. 8.1 regula lo relacionado con el Debido Proceso, al establecer que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías, por un juez independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

Así, es el Art. 8.2 el que se encarga de regular las garantías mínimas, especialmente en la letra h) hace referencia al derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.

El Art. 24 es el encargo de desarrollar el principio de igualdad ante la ley, expresando que todas las personas son iguales ante la ley por lo que deben ser protegidas por esta sin discriminación alguna.

---

<sup>193</sup> Idem, Pág.132.

## **V.4. CODIGO CIVIL Y CODIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES.**

### **V.4.1. Código Civil.**

El Código Civil salvadoreño, nos brinda una definición de lo que ha de entenderse por Ley en su Artículo 1, diciendo: "La Ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite".

La materia tributaria se regula principalmente por medio de la ley formal; por ello es una ley emanada de la potestad legislativa, que ha seguido todo el procedimiento de formación de la ley establecido para tal efecto por la Constitución de la República.

Es de hacer notar que el Código Civil no contiene ninguna regulación expresa en relación con la materia tributaria; pero ello no impide que pueda enmarcarse en sus disposiciones generales. Tal es el caso de las *presunciones*, ya que el Código Tributario al establecer las bases para la Liquidación de Oficio en el Art. 184, establece que una opción de la Administración Tributaria es tomar en cuenta las presunciones lo cual se colige de la lectura de los literales b) y c) del mencionado artículo. Con relación a lo apuntado, el Código Civil en su Art. 45 hace referencia directa a las presunciones expresando "*se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas*", clasificándolas a la vez en Presunción Legal que es la determinada por la ley permitiendo prueba en contrario, y en Presunción de Derecho para la cual es inadmisibles prueba contraria. El Código Tributario hace mención de los dos tipos de presunciones establecidas por el Derecho Común, así en sus Arts. 193 al 199 se desarrolla lo relativo a las Presunciones Legales, siendo el Art. 192 el encargado de abordar las Presunciones de Derecho.

Otro aspecto de la Ley Tributaria que puede enmarcarse en lo establecido por el Código Civil, es el relacionado con los plazos. El Art. 46 del referido Código dispone que todo plazo de días, meses o años que se mencione en una Ley o Decreto del Poder

Ejecutivo o de los Tribunales, debe entenderse que han de ser completos y que corren hasta la media noche del último día del plazo. Añade el Art. 47 que en los plazos a que se ha hecho referencia, se comprenden aún los días feriados salvo que el plazo haya sido señalado en días útiles.

El Art. 571 del Código Civil, define los bienes nacionales como aquellos que pertenecen a la Nación toda; clasificándolos en bienes nacionales de uso público o bienes públicos y en bienes del Estado o bienes fiscales, definiendo a los primeros como los bienes cuyo uso pertenece a todos los habitantes de la nación (plazas, puentes, caminos, etc.); mientras que define a los bienes fiscales como aquellos bienes del Estado cuyo uso no pertenece generalmente a los habitantes.

Al respecto agregan Alessandry y Somarriva, al clasificar así los bienes nacionales, se atiende a la generalidad del uso por todos los habitantes, si se da esa generalidad los bienes serán públicos, de no darse esa generalidad son bienes fiscales o de derecho privado.<sup>194</sup>

En otros términos se dirá, retomando a los autores citados, que los bienes nacionales algunos son de dominio público y otros de dominio privado.

La personalidad del Estado es una sola, y es de derecho público, perteneciendo al Estado los bienes fiscales, constituyendo parte de su patrimonio privado.<sup>195</sup>

Los coautores agregan que los bienes fiscales no sólo comprenden los bienes nacionales que forman parte del patrimonio fiscal, sino también los bienes que forman el patrimonio municipal o comunal y el de los establecimientos públicos.<sup>196</sup>

Con relación al régimen al cual están sujetos los bienes fiscales, se agrega que se rigen por el derecho privado, sin perjuicio de lo que al respecto regulen leyes especiales.

---

<sup>194</sup> Lecciones de Derecho Civil, los Bienes y los Derechos Reales, Editorial Nacimiento, Tercera Edición, Santiago, 1974, Pág. 99.

<sup>195</sup> Ídem, Pág. 101.

<sup>196</sup> Ídem, Pág. 101.

Tal y como agregan los autores en comentario, al hacer la enumeración de los bienes fiscales, se comprende dentro de estos “... los impuestos y contribuciones que percibe el estado por cualquier capítulo”.<sup>197</sup>

A partir de lo expuesto se concluye que los impuestos de Renta e IVA se comprenden dentro de los bienes fiscales del Estado, sujetos a un régimen de derecho privado del Estado.

Jorge Alberto Barriere define el Patrimonio como el “Conjunto de contenido total o parcialmente económico que una persona posee y de obligaciones total o parcialmente económico que deben ser satisfechas por aquellos.”<sup>198</sup>

El Patrimonio está formado por un activo y un pasivo; en el primero se encuentran los derechos y en el segundo las obligaciones.

El Autor citado define a los derechos patrimoniales como aquellos que tienen por objeto una ventaja de carácter pecuniario y recae sobre las cosas del mundo exterior y los actos de las personas; el cual se caracteriza por los siguientes elementos a saber: sólo las personas poseen Patrimonio, toda persona tiene necesariamente un Patrimonio y cada persona no tiene sino un Patrimonio.<sup>199</sup>

Dentro del Patrimonio se encuentra el derecho personal, el cual se define como aquel derecho en virtud del cual una persona puede exigir de otra el cumplimiento de una obligación, que puede consistir en un dar, hacer o no hacer, susceptible de apreciación pecuniaria; los elementos constitutivos de este derecho son el acreedor, el deudor y el objeto del derecho.<sup>200</sup>

Ya en concreto, todas las personas sean naturales o jurídicas, poseen un patrimonio, que consiste en el conjunto de derechos y obligaciones cuantificables económicamente.

---

<sup>197</sup> Ídem, Pág. 103.

<sup>198</sup> Barriere Jorge Alberto, Guía Para el Estudio de Derecho Civil II Bienes, Pág.1.

<sup>199</sup> Idem, Págs.3-4.

<sup>200</sup> Idem, Págs. 4-5.

Ahora bien, el patrimonio visto dentro de la relación jurídico tributaria, puede verse desde la perspectiva del sujeto pasivo como del sujeto activo de la obligación tributaria.

Así las cosas, respecto a la obligación tributaria la Administración Tributaria ocupa la posición de acreedor del crédito tributario, constituyendo su patrimonio o mejor dicho patrimonio del Estado, que pudiese ser afectado cuando el sujeto pasivo de esa obligación no cumple o cumple parcialmente con la misma.

Desde el punto de vista del sujeto pasivo con relación a la obligación tributaria, puede verse afectado su patrimonio, cuando la Administración Tributaria exige en exceso un tributo, o exige uno que no aplica para el sujeto pasivo; y no se verá afectado cuando aquella le exige lo que debe de pagar de conformidad a la ley.

Ese patrimonio lo constituyen los bienes valorados en dinero así como las obligaciones que tienen las personas sometidas al pago del tributo de enterarle en tiempo, forma y cantidad al Fisco, siendo para el impuesto de Renta un porcentaje proporcional a la utilidad obtenida cada año por el administrado, o en el caso del impuesto de IVA, no puede considerarse que exista un incremento al patrimonio del contribuyente por el hecho de recibir en nombre del Estado tal impuesto, puesto que el contribuyente debe de trasladarlo al fisco de la manera que estipula la norma tributaria; por lo que, en caso de incumplir tal obligación, el Estado se encuentra facultado para exigir su cumplimiento, valiéndose del Proceso para la Determinación del Impuesto, regulado en el Art. 186 C.T.; esto es así porque el Estado de El Salvador, como sujeto de Derecho Público, posee su patrimonio, encontrándose dentro de este los bienes de dominio público que pueden ser de uso público o bienes fiscales, dentro de estos últimos se encuentra los impuestos.

Para el objeto de estudio, consideramos que existe un detrimento al derecho patrimonial de los contribuyentes, cuando la Administración Tributaria pretende liquidar

oficiosamente los impuestos, mediante actuaciones ilegales que se traducen en la mala aplicación de las leyes tributarias, vulnerándole el derecho patrimonial al contribuyente, al exigirle un pago de tributos en exceso o peor aun cuando se le exige un impuesto que no es aplicable a la actividad del contribuyente.

#### **V.4.2. Código de Procedimientos Civiles.**

En el Código de Procedimientos Civiles, específicamente en el Capítulo IV -relativo a las pruebas-; encontramos referencia a los diferentes tipos de pruebas así como también a las reglas para cada una de ellos. Se ha sostenido que las pruebas en materia tributaria no tienen la misma valoración o importancia que en otras ramas jurídicas, pues por la naturaleza de los hechos jurídicos, generalmente la reina de las pruebas en este campo, es la instrumental o documental a diferencia de otros, donde lo que prevalece es la prueba testimonial.

En materia tributaria encontramos regulado el régimen probatorio en el Capítulo IV del Código Tributario, el cual en su Art. 200 preceptúa que puede invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, a excepción de la testimonial ya que ésta prueba es considerada pertinente solo en los casos de desviación de poder en cuestiones de inmoralidad administrativa que produzcan vicios en el acto administrativo y lo invaliden.

#### **V.5. CODIGO DE COMERCIO.**

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

El Art. 438 inciso último, a su tenor literal establece que “La Oficina que ejerce la vigilancia del Estado fiscaliza el cumplimiento de esta obligación (obligaciones contables), pudiendo sancionar las deficiencias que existieren contra el Auditor, el comerciante o sus administradores, según el caso, todo de conformidad a la ley.”<sup>201</sup>

## **V.6. LEY DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA.**

### **V.6.1 Regulación Constitucional de la Sala de lo Contencioso Administrativo.**

El Art. 131 numeral 31 Cn., al enunciar las atribuciones de la Asamblea Legislativa, establece que es función de dicho Órgano, “Erigir jurisdicciones y establecer cargos, a propuesta de la Corte Suprema de Justicia, para que los funcionarios respectivos conozcan en toda clase de causas criminales, civiles, laborales, contencioso-administrativas, agrarias y otras.”

El Art. 172 del máximo cuerpo de leyes del país, establece que el Órgano Judicial está integrado por la Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás Tribunales que establezcan las leyes secundarias; y corresponde a este Órgano la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materia constitucional, civil, penal, mercantil, laboral, agraria y de lo contencioso administrativo.

Puesto que la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materia Contencioso Administrativa le corresponde al Órgano Judicial y dentro de éste a la Corte Suprema de Justicia, la cual se compone de cuatro Salas, siendo una de estas la Sala de lo Contencioso Administrativo, creada a partir de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la cual imparte la justicia administrativa.

---

<sup>201</sup> Recopilación de Leyes en Materia Mercantil, Código de Comercio, Editorial LIS, 2000.

### **V.6.2. Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.<sup>202</sup>**

De manera introductoria se dirá que dicha Ley se divide en dos partes fundamentales, a saber: una parte general, comprendida en el Capítulo I, la cual regula la jurisdicción y competencia, y otra parte procedimental regulada por los capítulos II, III, IV, y V de la Ley en análisis.

A continuación se hará referencia a las disposiciones de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa que de forma directa se relacionan con el tema objeto de estudio:

Art. 2. Establece que corresponderá a la jurisdicción Contencioso Administrativa el conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la administración pública..

El segundo inciso de este artículo, al definir la Administración Pública, en el literal a) comprende el Poder Ejecutivo (Órgano Ejecutivo) y sus dependencias; comprendiéndose en este literal el Ministerio de Hacienda, dentro del que se encuentran la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Art. 3. Esta disposición señala los casos en que también procede la acción contenciosa administrativa, y el literal b) establece que procede la acción contra la denegación presunta de una petición, lo cual es un aspecto a tomar muy en cuenta en materia de determinación oficiosa de los impuestos.

Art. 7. Este artículo determina los casos en que no será admisible la acción contencioso Administrativa, siendo estos los casos en que no se ha agotado la vía administrativa y los casos donde se ha obtenido firmeza; en la determinación oficiosa de los impuestos de Renta e IVA estos agotan la vía administrativa con la resolución

---

<sup>202</sup> Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, Op. Cit., Págs. 407-416.

dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos en vía de Apelación por el sujeto fiscalizado.

La acción Contencioso Administrativa se materializa a través de la demanda que se interpone ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, solicitando la declaratoria de ilegalidad de los actos de la administración Pública, Art. 9; el Art. 10 enumera los requisitos de dicha demanda; y el Art. 11 establece que el plazo para interponer la demanda es de sesenta días contados a partir del día siguiente de la notificación o desde el día siguiente al de la publicación del acto impugnado en el Diario Oficial, si no hubiese sido notificado.

#### **V.7. CODIGO TRIBUTARIO.**

Es de hacer notar que al referirnos al Código Tributario (CT) en nuestro país, estamos hablando de un ordenamiento jurídico relevantemente nuevo ya que éste entró en vigencia en enero de 2001. Hasta antes de ésta fecha, no existía un marco jurídico tributario unificado que regulara adecuadamente la relación entre el Fisco y los contribuyentes y que permitiera garantizar los derechos y obligaciones recíprocas.

En el Art. 1 CT.<sup>203</sup>, se encuentra plasmada la finalidad que persigue el referido cuerpo normativo, delimitando así desde un principio, su contenido, el cual se refiere a los principios y normas jurídicas aplicables a todos los tributos internos que están bajo la competencia de la Administración Tributaria. Los referidos principios son desarrollados puntualmente en el Art. 3 CT., de manera que constituyen una enumeración taxativa que debe observarse en la aplicación de las normas tributarias.

El capítulo II, se refiere a la Norma Tributaria, haciendo una ordenación lógica y sistemática en el sentido de priorizar aquellos elementos –jurídicos y doctrinarios- que

---

<sup>203</sup> Código Tributario, 2002, Editorial LIS, Op. Cit.

deben ser tomados en cuenta para resolver los asuntos que sobre la materia deban conocerse.

Así el Art. 7 CT, nos indica la forma en que deben interpretarse las Normas Tributarias, ya que hay que recordar que en las leyes sustantivas que trataban los tributos en particular, se encontraba siempre una norma que indicaba de qué manera había de hacerse su interpretación, dando preponderancia al fin que perseguían y a la propia naturaleza del Derecho Tributario que las caracterizaba; pero cuando ello no era posible debía acudir supletoriamente a las normas, conceptos y términos del derecho común, o sea el Derecho Civil.

El actual Código Tributario nos indica que la interpretación de las Normas Tributarias se debe hacer de acuerdo a los criterios admitidos en el derecho, prohibiendo la analogía para extender mas allá de sus términos estrictos el ámbito del Hecho Imponible o el de las exenciones, lo que viene a ser una regla imperativa que evita las variadas interpretaciones que de ella pueda hacerse. Por otra parte se permite la interpretación supletoria por aplicación de los principios materiales y formales del Derecho Tributario y en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se ajusten a su naturaleza y fines.

En el título II se aborda la obligación tributaria, definiéndola con algunas características específicas, entre las cuales están: a) es un vínculo jurídico; b) es de derecho público; c) la establece el Estado en ejercicio de su poder de imperio; d) es exigible coactivamente de quienes están sometidos a su soberanía; y e) surge cuando se verifica respecto del sujeto pasivo, el hecho previsto por la ley.

En este punto se está en presencia de una categoría de obligaciones de las distintas fuentes que menciona el Art. 1308 CC., por lo que nos encontramos con aquel tipo de obligaciones ex-lege, es decir, aquellas que se originan de la Ley independientemente de

la voluntariedad de las personas que intervienen en una relación jurídica determinada, no depende entonces, de la voluntad del particular sino de la voluntad del Estado plasmada en la Ley, para que se esté en la situación de sujeto obligado por ministerio de Ley y ser aún conminado coactivamente a cumplir la obligación impuesta por el Estado aún en contra de la voluntad del particular; todo lo cual está contenido en los artículos 17 y 18 CT; de los que se desprende el hecho de que independientemente de la voluntad de las partes, una vez realizado materialmente el Hecho Generador presupuesto en la ley específica, la obligación sustantiva no puede ni debe quedar al arbitrio de los sujetos obligados, si ello fuere así no existiría la seguridad jurídica en cuanto al cumplimiento de la obligación tributaria.

Como ya se sabe, en toda relación jurídica, el sujeto activo es aquel al que le asiste la potestad o facultad de ejercer un derecho de reclamación con relación a una obligación incumplida, sea ésta voluntariamente contraída o porque así lo ha dispuesto la ley. En la materia que nos ocupa, el único sujeto que puede ejercer el referido derecho de reclamación es el Estado, a través de la instancia administrativa correspondiente, que en este caso es el Ministerio de Hacienda por medio de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), quien realiza las funciones básicas que le señala el Art. 23 CT.

Lo relativo a los deberes y obligaciones tributarias es abordado en el Cap. VI, Título III, Cap.1, de lo que cabe resaltar que las obligaciones y deberes no solo recaen en los sujetos pasivos sino también en la Administración Tributaria cuando a ésta le corresponde llevar o ejercer ciertas acciones, lo cual se entiende de las disposiciones pertinentes.

Entre las principales obligaciones del sujeto pasivo de la obligación tributaria, mencionadas por el Código se encuentra la de presentar declaraciones (lo que doctrinariamente es conocido como autoliquidación) cuando así lo requieran las leyes

que regulan los diferentes Impuestos. La nueva normativa permite que las declaraciones se hagan por medios modernos de comunicación, como por ejemplo vía Internet, siempre que las declaraciones así realizadas contengan toda la información requerida. Así mismo se establece que queda como facultad de la Administración, requerir la presentación de aquellas declaraciones que el contribuyente haya dejado de presentar por una o más veces, así como también cuando haya dejado de pagar el Impuesto.

El Art. 150 CT. aborda lo que doctrinariamente se conoce como la “autoliquidación de los impuestos”, la cual se verifica cuando el contribuyente determina a través de la declaración respectiva, la carga impositiva que deberá soportar según su propia y espontánea actuación; estableciéndose que de no realizarse dicha autoliquidación, la Administración Tributaria queda facultada para liquidar oficiosamente el Impuesto de que se trate.

Del mismo modo nos encontramos con los Arts. 165 al 172 CT., que se refieren exclusivamente a la institución de la Notificación que hasta la entrada en vigencia de esta normativa, tenía sus correspondientes regulaciones en cada una de las principales leyes tributarias (Renta, IVA, etc.), en cada una de ellas con algunas variantes que no las hacían contradictorias, existía precisamente el mecanismo de notificación como una forma de hacerle saber a los sujetos pasivos las decisiones de la Administración Tributaria y no obstante haber disposiciones expresas, en muchos de los casos los aplicadores se apartaban de lo que al respecto establecían las normas tributarias para darle cabida vía interpretación analógica o supletoria a las reglas del Código de Procedimientos Civiles, de ahí que no se cumplía en alguna medida con el espíritu, naturaleza y autonomía del Derecho Tributario, el que por ser una norma especial, busca ser un derecho más ágil pero siempre respetando los derechos consagrados en la Constitución.

En este punto, es pertinente preguntarnos ¿cómo se deben realizar las notificaciones por parte de la Administración Tributaria?, sobre lo cual se puede decir que hay varias formas de hacerlo:

- √ Por medio del Departamento de Notificaciones que es una dependencia interna de la DGII.
- √ Por cualquier delegado de la Administración Tributaria, puede ser cualquier persona que esté a su servicio o un tercero que sin ser dependiente de ésta, se le encomiende tal actuación.
- √ Por medio de correo certificado, que aún cuando no lo dice la normativa, podría ser, en caso de calamidad pública, en caso de excesiva carga de trabajo y el Departamento de Notificaciones demuestre incapacidad para realizar su cometido o por otra causa razonable.
- √ Por medio de correo electrónico u otro medio tecnológico que deje rastro perceptible de tal actuación, estos medios modernos de comunicación serán utilizados cuando el sujeto pasivo así lo haya manifestado a la Administración Tributaria, ya que el mismo CT en su Art. 90, establece la obligación de señalar dentro del territorio de la República, lugar para recibir notificaciones, el cual nunca podrá ser un apartado postal, de ahí la importancia de dejar constancia de la voluntad de los sujetos pasivos de utilizar los medios electrónicos para hacerles saber las actuaciones de la Administración Tributaria, ya que la afectación de los derechos del contribuyente debe estar garantizada y que tal facultad no se pueda convertir en un abuso que derive en otro tipo de conducta reprochable a la Administración.

La Liquidación de Oficio del tributo es abordada en el Cap. III, Título IV, comprendiendo dos secciones, una sobre la Liquidación de Oficio del tributo, la

Imposición de Sanciones y el Procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas, Arts. 183 al 188; y la otra con respecto a la determinación sobre base presunta, Art. 189 al 199 CT.

Como ya se ha expresado en capítulos anteriores, la Liquidación de Oficio de los Tributos es una facultad otorgada por la ley a la Administración Tributaria, debiendo entenderse DGII, entidad que puede actuar oficiosamente en forma general y excepcional, por denuncia de terceras personas.

Los casos en que procede la actuación para la Determinación Oficiosa del Impuesto por parte de la Administración Tributaria, se encuentran establecidos en el Art. 183 CT. Los casos a los que hace referencia el mencionado artículo son:

1. Cuando no exista declaración, teniendo la obligación de hacerla y el sujeto pasivo o responsable la han omitido por cualquier causa.
2. Cuando existiendo declaración, esta adoleciere de irregularidades que den lugar a presumir o dudar de la veracidad de los datos consignados en la declaración, pueden ser errores matemáticos, falta de información en datos específicos, etc.
3. Cuando se ha verificado previamente que el contribuyente lleva con atraso su contabilidad, cualquiera sean los medios que utilice, (manual, mecánica, computaciones u otro), así como cuando ésta se lleve incorrectamente o no se llevare; y
4. Cuando siendo requerida la presentación de los Libros Contables, estos no son presentados o exhibidos, o cuando se careciere de la documentación anexa a la contabilidad o no se dieran satisfactorias aclaraciones solicitadas por la Administración Tributaria.

Como puede apreciarse, las razones que pueden dar lugar a la actuación oficiosa en lo que respecta a la determinación del impuesto e imposición de sanciones, está mas íntimamente vinculada con la parte contable y registros especiales que con cualquiera otros hechos, que no por eso dejan de tener relevancia para la Administración Tributaria.

A continuación es el Art. 184 el que se encarga de establecer las bases que deberá de tener en cuenta la Administración Tributaria para proceder a liquidar en forma oficiosa el impuesto de que se trate. Sobre este punto se debe considerar que las bases a que se refiere el citado artículo eran precisamente las bases utilizadas de forma exclusiva para la determinación del Impuesto al Valor Agregado hasta antes de la vigencia del Código Tributario, siendo un tanto diferentes en cuanto al Impuesto sobre la Renta, pero que a partir de esta nueva normativa, tales bases se generalizan para todos los Impuestos Internos, lo que permite la unificación de los criterios a utilizar, cualquiera que sea la normativa o impuesto específico de que se trate ya que la diversidad de parámetros que contempla cada ley, no permitía dar tratamientos igualitarios a iguales Hechos Generadores que derivaban en obligaciones de igual naturaleza, es decir, una serie de hechos jurídicos de contenido económico que por una parte generan Impuesto sobre la Renta, pero que por otra parte esos mismo Hechos Generadores que derivan en obligaciones del Impuesto al Valor Agregado, no puede verse bajo ópticas diferentes, sino que los efectos que se producen al generar impuestos diferentes por la forma en que estos se aplican

De una forma breve, estas bases son:

1. Base Cierta. Sobre ésta, deben considerarse todos aquellos elementos materiales y concretos que permitan una apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos y como lo expresa la disposición, que permita conocer en forma directa, a) el Hecho

Generador, la percepción de una renta, la transferencia de un bien mueble o inmueble o la prestación de un servicio, etc.; b) la cuantía de ese hecho fáctico, es decir de esa realidad jurídica y económica que permite establecer la base sobre la cual debe recaer el quantum de la obligación o sea la medida de la carga tributaria que debe soportar el sujeto pasivo en virtud de los supuestos normativos realizados. Esto tiene su base en las propias declaraciones del contribuyente y en los registros que conforme a la ley está obligado a llevar, debe entenderse la contabilidad, comprobantes de cualquier naturaleza y cualquier otro elemento de soporte indubitable que obre en poder del contribuyente.

2. Base Estimativa, Indicial o Presunta. Esta segunda opción que tiene la Administración Tributaria para determinar oficiosamente el impuesto de un contribuyente, a diferencia de la primero, se finca básicamente en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de una más grande dificultad en su comprobación en razón de que enfatiza a elementos presuntivos que pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los sujetos pasivos, entre estos elementos está, a) los indicios que son parámetros un tanto disfrazados que utilizados inadecuadamente pueden inducir a presumir una realidad diferente y además de estos, también encontramos las llamadas presunciones, que por su naturaleza o calificación jurídica, se denominan en legales, de derecho y las estimadas en diferencias de inventarios.
3. Base Mixta. Esta última se considera mas justa y equitativa con respecto a la anterior, ya que es una conformación o resultado de la aplicación de la base cierta y base presuntiva, donde no solo se analizaran documentos o

registros sino también otros elementos que conjugados adecuadamente pueden dar resultados justos que no afecten el derecho de propiedad de los contribuyentes.

En este punto surge la interrogante acerca de sí la Administración Tributaria puede liquidar de oficio la corrección de errores aritméticos, lo que conforme al Art. 185 CT, la Administración Tributaria procederá a corregir los errores aritméticos, dentro del plazo de caducidad, pero esta corrección oficiosa trae una consecuencia y es que el sujeto pasivo se hace acreedor a la sanción respectiva, ello necesariamente implica que cualquier declaración que se presente, deberá ser minuciosamente revisada, por cuanto que un error aritmético puede ser a favor del Fisco o a favor del contribuyente; de la lectura de la disposición se colige que la sanción que pueda acreditar el contribuyente solo será aplicable 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 si lo que es la liquidación del impuesto.

El procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas es abordado en el Art. 186. A diferencia de lo que al respecto se planteaba en las normas legales modificadas por el actual Código Tributario, en donde no se encontraba un procedimiento claro y uniforme que ordenara las actuaciones de la Administración Tributaria tendientes a determinar cuotas originales o complementarias de impuestos, solo encontramos antecedentes en la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1963 y la Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbres, leyes a las que se permitía previa liquidación de los impuestos, dar a conocer a los contribuyentes el resultado de la investigación entregándoseles copia del Dictamen Pericial para que estos pudieran hacerles observaciones con el objeto de su aceptación o rechazo parcial o total, después de lo cual se emitía la Resolución Liquidatoria correspondiente, pero con la característica de que el contribuyente podía interponer el

Recurso de Apelación de ese dictamen, lo cual degenera esa institución en una excepción dilatoria que fue utilizada en forma genérica e indiscriminada que no cumplió con el objetivo planteado por el legislador, razón por la que se derogaron en su momento tales disposiciones.

El referido artículo, contempla este procedimiento, cuyo antecedente más inmediato lo encontramos en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios pero sólo en cuanto a la imposición de sanciones que ha quedado derogado con esta disposición y que el artículo citado lo regula de la manera siguiente: 1) cuando la Administración Tributaria, entiéndase Dirección General de Impuestos Internos, decida liquidar oficiosamente el impuesto sea original o complementario y aún a la imposición de sanciones, previo a ese acto unilateral de voluntad administrativa, deberá ordenar la iniciación del procedimiento, recuérdese en que casos procede la liquidación oficiosa y que ya se explico anteriormente, 2) el acto por medio del cual se da inicio al Procedimiento de Audiencia resulta conforme a esta nueva normativa, quizá, mas importante que la designación de Auditor para proceder a una verificación o fiscalización de un determinado contribuyente o sujeto pasivo, puesto que esta actividad que es previa a este procedimiento es la que determina si se hará o no la Liquidación del impuesto o se impondrán las sanciones por los incumplimientos verificados, entonces este acto de iniciación del procedimiento de audiencia es un acto eminentemente formal que debe asumir todos los requisitos del Acto Administrativo, es decir, debe ser emitido por autoridad competente, debe indicarse la persona o sujeto pasivo a quien se le concede la oportunidad de conocer oportunamente las bases utilizadas por la Dirección General para la determinación de las obligaciones sustantivas accesorias, y que permite discutir bajo el principio de la Comunidad de la Prueba e Inmediación, los elementos o datos recabados en la fiscalización o verificación correspondiente; 3) emitido el acto de

iniciación del procedimiento de audiencia, debe señalarse en el mismo, que se concede al contribuyente el periodo de audiencia para oírlo dentro del plazo de cinco días contados a partir de aquel en que se le notifica tal actuación, debiéndosele entregar en el acto de la notificación, una copia del informe de auditoria o informe pericial con el objeto de que el contribuyente o sujeto pasivo pueda analizarlo y dentro del término de la audiencia pueda manifestar su conformidad o inconformidad, sea parcial o total; 4) en el mismo acto de iniciación del procedimiento también debe quedar claro que el procedimiento quedara abierto a pruebas por un término de diez días contados a partir del siguiente al vencimiento del plazo para la audiencia, éste periodo de prueba no es más que el periodo u oportunidad para aportar por el sujeto pasivo, todas aquellas pruebas o elementos de convicción en que se basa su oposición, este periodo de prueba no tendrá lugar no obstante estar comunicado en el acto inicial cuando dentro del término de audiencia se exprese la conformidad con la investigación del o los auditores; 5) como consecuencia de la terminación del periodo de prueba, se deberá proceder a hacer una valoración de los elementos probatorios u argumentos planteados por el contribuyente con el fin de emitir con posterioridad la Resolución Liquidatoria que deberá notificarse a la parte interesada afectada entregándole copia de ese último informe, con lo que se concluye la decisión fiscalizadora de la Dirección General, quedando a partir del momento de la notificación de esa última actuación la facultad o derecho del contribuyente para interponer el Recurso de Apelación que proceda ante la instancia respectiva.

De manera esquemática, el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas se puede expresar de la siguiente manera:

- Auto de designación de Auditores para verificar cumplimientos tributarios (acto previo);

- Auto de iniciación del procedimiento de audiencia otorgando plazo de 5 días, para oír al sujeto pasivo sobre la base del informe pericial entregado;
- Señalamiento del plazo de 10 días para aportar pruebas y elementos de convicción; y
- Término para análisis y valoración de las pruebas aportadas por los sujetos pasivos, el que no tiene plazo definido pero que debe ser racionalmente adecuado a los términos señalados para este procedimiento.

Esquematizado de la manera anterior, dicho procedimiento no podría durar más de un mes calendario, en razón de que los plazos señalados son de días hábiles y además perentorios lo cual implica que una vez agotados estos no se pueden ampliar por ninguna circunstancia.

Conforme a lo que establece el Art. 187 CT, en lo que respecta al requerimiento especial en caso de Liquidación de Corrección, esta disposición más parece ser una solapada medida intimidatoria en la que la Administración Tributaria buscara incrementar los ingresos tributarios por la vía de la coacción más que por la eficiencia en la fiscalización e incremento de la base tributaria, ya que la mera suposición de un error aritmético hace presumir que el sujeto pasivo es un infractor culpable, es decir, con esta disposición se está atentando contra el principio constitucional que establece que toda persona se considera inocente mientras no se pruebe su culpabilidad de conformidad a la ley, lo cual nos debe llevar a pensar en la inaplicabilidad de dicha disposición, puesto que la sanción sólo procede aplicarla una vez se han establecido los extremos del dolo o malicia para considerar que el error aritmético fue realizado de mala fe, en perjuicio del Fisco.

De acuerdo a la disposición en comento, se establece un acto previo que es más formal que material, ya que si bien la DGII requerirá al contribuyente declarante para

que dentro de los 8 días siguientes manifieste por escrito su conformidad o no en la corrección sugerida y sea que el sujeto pasivo acepte o no las correcciones la Administración Tributaria siempre conminara o castigara con la sanción ya sea auto impuesta por el propio contribuyente declarante, o impuesta por resolución de la DGII. Con tal disposición pareciera que no tendrán cabida entonces las causas justificativas para desvirtuar la mala fe y que prevalecerá únicamente el criterio pro-Fisco en el que todos los contribuyentes, independientemente quienes fueren, serán culpables y por lo tanto debieron probar su inocencia antes que el Estado por medio de la Administración Tributaria pueda probar su culpabilidad.

El Art. 188 CT, aborda la firmeza de las resoluciones, no siendo muy explícito ya que por su redacción puede dar origen a una serie de interrogantes que se plantearan en este apartado, así, al hablar de una resolución firme implica establecer dos momentos diferentes; 1) el 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; 2) el estado o situación jurídica que se origina desde el momento mismo en que ha transcurrido el término para recurrir sin haberlo hecho, o estando dentro de ese término para recurrir se renunció expresamente a ese derecho, el Acto Administrativo adquiere la categoría de firmeza, es decir un acto que ya no se puede impugnar por haberse renunciado a ese derecho o por haberse agotado la vía recursiva tanto en materia administrativa como jurisdiccional.

Doctrinariamente se ha establecido una corriente de pensamiento de los administrativistas que los actos de la Administración Pública, por su misma naturaleza no adquieren calidad de cosa juzgada, y que por tanto al no tener esa característica esos actos son precarios y consecuentemente son eminentemente revocables, de ahí entonces que la Administración Pública Tributaria, en este momento no puede venir a justificar

que en determinados momentos no pueda revisar sus propias actuaciones, aduciendo el principio de firmeza de sus actos, ya que al no ser emitidos por el Órgano jurisdiccional, los hechos que puedan hacer variar la decisión administrativa y que no fueron considerados en su oportunidad, pueden hacer que se revierta la actuación cuestionada y si ello fuere rechazado, existe la posibilidad de enfilarse hacia la vía jurisdiccional sea a través de un Juicio de Amparo o de aquellos otros que la Constitución establece como Garantías del Debido Proceso.

En principio y en todo caso, habrá que estarse a lo que al respecto en materia de apelaciones regula la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, pero ello no significa que esta instancia administrativa sea la panacea que resolverá en toda su extensión, los problemas de interpretación y aplicación de las Leyes Tributarias en los distintos tipos de impuestos.

En los artículos 189 al 199 CT, encontramos la regulación específica de lo que concierne a las presunciones en materia tributaria, tema que civilmente no tiene dificultad por estar detalladamente reglamentado, pero que en materia tributaria solo se regulan en especial, algunas particularidades de las presunciones, pues siendo la materia impositiva de carácter especial solo se ha hecho énfasis en aquellos elementos conocidos que permitan presumir la existencia y magnitud de la base imponible y de las obligaciones tributarias.

Se ha sostenido que las pruebas en materia tributaria no tienen la misma valoración o importancia que en otras ramas jurídicas, pues por la naturaleza de los hechos jurídicos, generalmente la reina de las pruebas en este campo, es la instrumental o documental a diferencia de otros, donde lo que prevalece es la prueba testimonial, vemos entonces que las presunciones que se establecen en el Código Tributario son básicamente las del tipo indiciario que posibilita 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.

Conocida la clasificación que de las presunciones hace la Ley Común o Civil, el Código Tributario, y la doctrina, sólo queda referirse a los indicios, los que según el Art. 190 CT, son: 1) el capital invertido en las explotaciones económicas, lo que indica que un determinado monto de capital como fuente de generación, debe producir un rendimiento estimado según la actividad de explotación; 2) las fluctuaciones patrimoniales, éste indicador trata de medir los incrementos como los decrementos del patrimonio o capital de los sujetos, ya que en la medida en que éste se acrecienta, hace suponer que estos incrementos se han generado por actividades productivas y no por meros crecimientos inerciales; 3) el volumen de las transacciones, generalmente justifican que toda transacción genera un determinado beneficio económico llámese ganancia, rendimiento, utilidad, regalía, comisión, etc., lo cual quiere significar que a mayor volumen de operaciones o transacciones, habrá un mayor rendimiento no obstante que se consideren costos fijos y propios de la actividad empresarial así como determinados premios o estímulos para los adquirentes o prestatarios en razón de la mayor o menor cantidad de operaciones realizadas; 4) las utilidades de otros ejercicios, esta relación que solo tiene efectos comparativos, no es determinante para la Liquidación Oficiosa, sino mas bien para efectos de estimar presuntivamente, salvo prueba en contrario, que los resultados favorables de un ejercicio fiscal se mantendrán racionalmente en el mismo nivel de crecimiento a menos que por alguna razón excepcional se pueda justificar que la variable en los niveles de ingreso u operaciones

haya disminuido considerablemente dando como consecuencia una baja en la capacidad tributaria o de pago; así vemos como la enumeración no taxativa de los distintos supuestos que sean considerados para estimar las bases presuntivas, quedan ampliamente identificados de tal manera que en ningún caso se podrá alegar por los contribuyentes o sujetos pasivos que no hay base sobre la que pueda fincar la Administración Tributaria su actuación fiscalizadora y determinadora de impuestos e imposición de sanciones por los incumplimientos verificados.

El Art. 191 confirma lo anteriormente expuesto, pues las presunciones a que se refiere, son aquellas presunciones conocidas como legales, puesto que en todos los casos que plantea el Art. 190, se presume el Hecho Generador de los antecedentes o circunstancias conocidas, como ya se dijo: volumen de las operaciones, amplitud del negocio, número de empleados, crecimiento patrimonial, rendimiento de ejercicios anteriores, etc.

El Art. 192 se refiere a las Presunciones de Derecho, el cual no abunda en conceptos, ya que la definición de Presunción de Derecho es la que doctrinariamente ha adoptado nuestra legislación Civil, por ende, la afirmación de lo que es Presunción de Derecho no es relevante, pero si lo debe ser aquella circunstancia que la norma tributaria escoge para categorizarla como Presunción de Derecho, ya que ese calificativo o denominación es lo que la hace material y formalmente invariable o incuestionable de tal manera que no puede tener una explicación diferente, para el caso, no podría dudarse ni alegarse por una persona, que ella no es comerciante si ha obtenido matricula de comerciante individual o tampoco podría decirse que un sujeto pasivo que esta registrado como contribuyente de un determinado impuesto (Renta, IVA) no es contribuyente por no haber realizado hechos generadores en un periodo determinado, pues para ello habrá que

comprobar que la Administración Tributaria lo ha eximido de esa categoría de sujeto pasivo.

Tenemos que estas presunciones y en especial las legales, tienen su desarrollo a partir del Art. 193 al 199 CT., haciendo énfasis en la denominada presunción por diferencias de inventarios, y como su nombre lo indica, se parte de la certidumbre de que todo contribuyente o sujeto pasivo debe de llevar registros especiales en las que consten todas sus operaciones, de tal manera que las incongruencias o inconsistencias que se detecten por la irregularidad en el registro de las operaciones, sean activas o pasivas, en otras palabras, ingresos o entradas de bienes y salidas de los mismos, esto puede generar un déficit (faltante) o un excedente, situación ésta que genera un proceso de fiscalización, la presunción de que o bien se han omitido registros, compras o adquisiciones o bien ventas u operaciones de salida; estas presunciones son aplicables tanto para bienes finales o terminados como para bienes en proceso de producción intermedios, en los que se utiliza materia prima y en la que como resultado de un proceso de transformación surgen los llamados “sobrantes”, que desde la perspectiva económica tiene un valor de comercialización que debe reflejarse en la contabilidad y registros del contribuyente.

Hay que considerar que las presunciones no son meras subjetividades pues si bien esas se fundan en ciertos hechos conocidos para estimar lo que no se conoce, estas realidades económicas así presumidas o estimadas, deben también valorarse contable y financieramente de tal manera que pueda llegar a materializarse la obligación sustantiva, para ello el Art. 197 CT, establece el mecanismo o procedimiento para estimar el monto de los ingresos omitidos, que mas que un procedimiento jurídico es de naturaleza o aplicación contable en el que se conjugan conceptos como: coeficiente, que es una relación o proporción en función de la cantidad de unidades involucradas y su costo de producción terminado, sea de los bienes o de los servicios registrados contablemente o

documentados, la determinación del coeficiente mencionado, permitirá a la Administración Tributaria aplicarlo al costo de la materia prima o insumos no registrados conforme a la presunción y determinar oficiosamente la cuota de impuesto no satisfecha oportunamente al Fisco.

El inciso segundo del Art. 199 CT, establece en esta categoría de presunciones legales, dos supuestos a los que debe ponerse especial cuidado ya que de no ser utilizadas prudentemente, podrían degenerar en arbitrariedades y aún inconstitucionalidades por atentar contra el Derecho de Propiedad.

La utilización de documentos legales reportados como extraviados, para amparar costos, gastos o créditos fiscales, de acuerdo a la disposición, se presumirán como inexistentes; en esta presunción se vislumbra un trasfondo mas de orden político que técnico, ya que a partir del hecho de la utilización de un documento reportado como extraviado, no constituye un hecho delictivo, por cuanto que habrá que probar por la Administración Tributaria, el dolo, la mala fe y el perjuicio al Fisco, lo que no corresponde como atribución a la Administración Tributaria sino al Ministerio Público a través de la Fiscalía General de la Republica; la otra presunción legal a la que hay que darle un análisis critico, es la que se refiere a la utilización de documentos que sean emitidos por contribuyentes no inscritos en el registro de contribuyentes, parece que en tal presunción hay una evidente contradicción puesto que contribuyente al impuesto solo lo es aquella persona que ya esta registrada como tal y que por lo tanto deben emitir documentos de conformidad a la ley, aquellos sujetos no registrados aún cuando tengan capacidad de pago, solo serán potenciales contribuyentes y en ese sentido como tales no pueden emitir documentos legales, de ahí que corresponde a la Administración Tributaria su inscripción de oficio y la exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, presumir entonces, que un documento emitido por un sujeto que no tiene la

calidad de contribuyente, es negar el derecho que se tiene al ejercicio de una actividad lícita, lo cual va contra el principio constitucional de libertad empresarial, además de que es una limitante al Derecho de Contradicción entre particulares.

Para finalizar con el breve análisis que se ha venido haciendo, es pertinente hablar sobre las pruebas en materia tributaria. Este tema es abordado en el capítulo IV. Así, el Art. 204 CT. Regula la confesión, estableciendo sus requisitos, los cuales al ser analizados dejan como conclusión de que éste tipo de prueba sólo puede ser aportada por el sujeto pasivo a quien se afectaría con la decisión que un momento dado pueda tomar la Administración Tributaria.

La prueba documental referida en los Arts. 205 y 206 CT, se puede clasificar en las siguientes categorías:

1. Los documentos emitidos por la misma Administración Tributaria, en lo que respecta a documentos que obren en poder de la misma, siempre que se individualizaren y se puedan identificar así como la oficina que los expidió, esto reviste una importancia tal que obliga a la oficina fiscalizadora a darle validez a sus propios actos y realizar aquellas gestiones que sean útiles para garantizar la validez y emisión de tales pruebas así como de su admisibilidad cuando sea planteada por el contribuyente;
2. La otra categoría de este tipo de pruebas, es la que se encuentra en poder del propio contribuyente y que consiste en una serie de documentos sean públicos, auténticos o privados, en que documenten todos aquellos actos o hechos generadores constitutivos de obligaciones tributarias entre ellos pueden estar contratos de prestaciones de servicios, de suministros, de realización de obras, de intermediación, de arrendamientos, de mutuos,

etc, por supuesto que estos tipos de documentos que generan obligaciones tanto jurídicas como económicas, deben estar debidamente registrados en los registros especiales que ordena la normativa tributaria.

3. La tercera categoría, es la que podría denominarse prueba tecnológica, sabido es que por el avance de las ciencias y en especial la informática, los medios de prueba tradicionalmente conocidos han quedado rezagados pero en esta normativa tienen cabido en forma expresa según se colige de lo expuesto en el Art. 207 CT. La tecnología hoy en día, nos plantea la posibilidad de aceptar como prueba irrefutable, la contenida en medios magnéticos, es decir cintas de cassettes o tape, discos de computadoras, sean duros o flexibles, microfilm y videocasetes. Así también caben en este tipo de pruebas, cualesquiera otras que conforme al avance tecnológico puedan tener esta similar característica.
4. La cuarta categoría la constituye la Prueba Contable, regulada en los Arts, 209 y 210 CT, en materia fiscal o tributaria la reina de las pruebas es la contable, en razón de que tanto la Ley Tributaria como el Código de Comercio establecen reglas precisas sobre este tema y además, en ésta queda reflejado en forma ordenada, secuencial y permanente, las operaciones económicas realizadas por el contribuyente comerciante, asientos que fundamentados en las partidas correspondientes y en la documentación de respaldo; permiten establecer, no sólo el origen de las operaciones registradas sino también el monto de las mismas. De ahí la importancia de no ver a la contabilidad como una forma de control del ente público, sino como un sistema de registro de operaciones que permiten demostrar y comprobar una realidad económica, confiable y

veraz con respecto a la situación financiera de una persona por la explotación de una o más actividades económicas o productivas. Sobre este tema y en lo que respecta a la preferencia probatoria, debe observarse que el Art. 210 CT, adolece de oscuridad en su redacción, y debería ser objeto de una reforma para dejar claro cuando prevalecerá una situación sobre la otra, por que cuando se dice que si hay contradicción entre la información suministrada en las Declaraciones y la obtenida de los Estados Financieros, prevalecerá la segunda, no se dice si la contradicción encontrada es favorable al Fisco o al contribuyente, lo cual da la pauta para presumir que cualquiera que sea el sentido de la contradicción, dará como consecuencia una sanción que se imputara al contribuyente, aún cuando el Fisco no resulte afectado sino beneficiado por tal contradicción.

5. La última categoría que encontramos regulada es la Prueba Pericial o de Terceros, contemplada en el Art. 211 CT, y que es aquella que será aportada por terceras personas que sin ser empleados de la Administración Tributaria, son requeridos para dar una opinión técnica en determinada área, como puede ser: agrícola, ganadera, artística, etc.

En el Capítulo VIII, que comprende del Art. 226 al 263 C.T., una gama de posibles infracciones tributarias que cualquier sujeto pasivo o responsable de los impuestos podría cometer. Las disposiciones generales que comprende este capítulo, constituyen en su mayoría, las mismas disposiciones que reglaban hasta antes de la vigencia del actual Código Tributario, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. La sola mención de “conductas dolosas” hace presumir la comisión de un hecho tipificado como delito, lo cual no es posible dentro del campo del

derecho tributario, por su propia naturaleza, por varias razones entre ellas debemos recordar que la Constitución manda que toda persona es inocente mientras no se pruebe su culpabilidad siendo oída y vencida en juicio previo conforme a la ley, además de que sólo compete al Órgano Jurisdiccional la potestad de juzgar y hacer ejecutar los juzgado en materia Constitucional, Civil, Penal, Mercantil, Laboral, Agrario, de lo Contencioso Administrativo, así como de las otras áreas que la Ley determine.

El concepto de infracción tributaria contenido en el Art. 226 C.T., puede dividirse en dos supuestos que parten de la misma hipótesis, consistente en la acción u omisión de una conducta que tienda a incumplir una norma tributaria, pero ésta puede ser de dos formas, la primera cuando no hay conocimiento o intención de querer causar un daño, lo cual debe ser probado por el contribuyente en forma justificada y razonada; y la segunda, cuando la conducta activa o pasiva tiene el componente de la intencionalidad, en cuyo caso corresponde probar tal circunstancia a la Administración Tributaria. Resulta entonces que el régimen sancionador que describe la infracción tributaria, es ambiguo en su delimitación y atentatorio contra el principio de inocencia, en razón de que justificada o no, por ignorancia o con conocimiento del daño que se causa, siempre se hará acreedor a la sanción que estipula este capítulo. Si bien es cierto existe una tendencia a forzar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el régimen debe de ser justo y racional, pues de lo contrario se cae en el legalismo y lo más grave para los contribuyentes es que se atenta contra el derecho de propiedad al aplicar un régimen sancionador de tipo confiscatorio que sólo puede tener cabida en países cuyos regímenes políticos son de corte autoritario.

Bajo la visión anterior se desconoce la figura doctrinaria conocida como “concurso real” figura que consiste en que con una sola acción u omisión se incurre en dos o más infracciones y que por esa razón se deben tratar integralmente con una sanción

determinada. Es cierto que no son muchos los casos que encajan en esta figura, pero se puede ejemplificar con la siguiente situación: cuando un contribuyente de X impuesto no presenta su declaración y liquidación de su impuesto dentro del término establecido, consecuentemente no paga en tiempo, en tal caso, hubo una sola omisión que generó dos infracciones: 1) declaración extemporánea; 2) pago extemporáneo, como consecuencia y adicionalmente se hace acreedor a intereses moratorios. Como puede observarse en esta situación podría estarse violentando en un momento determinado el derecho que tiene toda persona a no ser castigada dos o más veces por el mismo hecho jurídico, lo que en doctrina es conocido como la doble o múltiple persecución o también como el “*nebis in idem*”, principio que establece la aplicación de justicia al caso anterior y no una búsqueda de aplicación sucesiva de normas de tipo represivo que más allá de la finalidad preventiva que debería orientar el régimen sancionatorio en materia tributaria; por ello la calificación de independencia y especificidad de las infracciones establecidas en el Art. 227 C.T. debe de tener un límite, y ese debe ser la racionalidad del sistema para que no se atente contra el derecho de propiedad en todo sentido y contra el libre ejercicio de las actividades permitidas por la ley, dentro de un marco de justicia y equidad.

En cuanto al concepto de sanción, el propuesto por el Lic. Cañenguez Montano en su Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador, es el que se tomara en cuenta para efectos del presente estudio. El citado autor define la sanción tributaria como “*la pena o castigo que la autoridad administrativa impone al sujeto pasivo o contribuyente, por la violación o incumplimiento de las normas jurídicas que le impone el deber de obrar de una determinada forma, la que puede ser de tipo pecuniario, personal o real*”.<sup>204</sup>

---

<sup>204</sup> CAÑENGUEZ MONTANO, Saúl, Op. Cit., Pág. 104.

De la redacción del Art. 228 C.T. nos enfrentamos a un concepto de sanción que no define su objeto, pero encontramos elementos que nos indican que la sanción a que se puede hacer acreedor un infractor tributario puede ser, por la persona u órgano que la impone, de dos clases a saber: 1) Administrativos, cuando en virtud de las facultades legales la impone el ejecutivo a través de la Administración Tributaria; 2) Jurisdiccionales, cuando en atención al campo o ámbito de competencia la impone un funcionario judicial; no obstante ello, la anterior clasificación puede subdividirse en otras categorías en razón de la manifestación concreta de la sanción misma, así las pecuniarias que son aquellas cuya medida está en función de una capacidad económica, se manifiestan como: a) multas, b) intereses, c) recargos; las de tipo real, que son las encaminadas a hacer sentir el imperium o potestad del Estado a través de los medio u objetos propiedad del infractor, estas son: a) comiso de ciertos bienes, b) cierre temporal del negocio, oficina o local, c) suspensión de una autorización; y las de tipo personal, que son aquellas que precisamente se dirigen al sujeto infractor con el propósito de que la medida sea ejecutada en la persona responsable de la infracción y no en otro u otros, estos son: a) arresto temporal, y b) pena carcelaria.<sup>205</sup>

Otro punto de especial consideración es la sanción pecuniaria cuya base es el “salario mínimo mensual”. Sabido es que en un país subdesarrollado como el nuestro y cuyo índice de ingreso per cápita es bajo, el salario mínimo se establece en función del costo de vida de las personas individuales asalariadas, por una parte, y por otra, que hay tantos salarios mínimos como categorías de actividades relevantes estén agrupadas en un mismo concepto, así, industria, comercio, servicios, agricultura, ganadería, etc.

La aplicación de una sanción con base a tantos salarios mínimos rompe con el principio de igualdad ante la ley, aun cuando teóricamente se podría decir, que la

---

<sup>205</sup> Idem, Pág. 106.

igualdad es aplicable a aquellos sujetos que se encuentran en las mismas condiciones jurídicas y no entre sujetos cuyas situaciones no son de la misma naturaleza, lo cual es cuestionable.

Las decisiones de la Administración Tributaria se manifiestan a través de sus actos decisorios y voluntarios, que se conocen como *actos administrativos* cualquiera que sea el momento en que estos se manifiesten, por lo que cualquier medida punitiva que aplique la Administración Tributaria siempre se manifestará por medio de una resolución debidamente razonada o fundada, por supuesto que este acto se puede dar en distintos momentos siendo el primero cuando a consecuencia de una liquidación oficiosa se impone la sanción simultáneamente con la cuota de impuesto y la segunda oportunidad, cuando a consecuencia de la verificación y constatación de las infracciones, se imponen únicamente las sanciones; un tercer caso que no está comprendido en el Art. 229 C.T. es cuando a consecuencia del no pago en tiempo, se hace acreedor el sujeto pasivo, a los intereses moratorios, caso en el cual no hay una resolución expresa pero si una aplicación directa de la voluntad sancionadora de la Administración Tributaria mediante la oficina colectora correspondiente. En síntesis, los actos mediante los cuales se pueden imponer sanciones tributarias, sólo son actos administrativos, nunca jurisdiccionales, y estos actos podrán darse en distintos momentos conforme a las facultades que le otorga el Código Tributario y demás leyes a la Dirección General de Impuestos Internos.

En cuanto al incumplimiento de presentar declaraciones, Art. 238 C.T., se encuentran varias posibilidades o variables en que puede incurrir el contribuyente para hacerse acreedor a la sanción y como ya se ha señalado, la certidumbre queda nuevamente en manifiesto entredicho pues en el literal a) del citado artículo, la omisión de presentar declaración, no establece cuando se va a considerar que una declaración no ha sido

presentada para efectos de aplicación de la multa del 40% del impuesto que se determine la que no puede ser menor a un salario mínimo mensual, queda la interrogante sobre ¿qué parámetro o criterio va a utilizar la Administración Tributaria para sancionar si la disposición no es clara, habrá que integrar todas las normas de Derecho Tributario o habrá que recurrir a interpretar con base a las reglas de caducidad tributaria, que establece que una declaración no ha sido presentada hasta después que ha transcurrido el término de 3 años para ejercer la facultad fiscalizadora, o queda sujeto al lapso de tiempo en que se hace saber al contribuyente la decisión de que se le va a fiscalizar?. Hay una incongruencia en lo dispuesto por el Art. 99 con relación al 175 C.T., por cuanto que la no presentación de una declaración queda sujeta al criterio arbitrario del funcionario, es decir, no hay certidumbre en torno a esa circunstancia. Considerar que una declaración no ha sido presentada para efectos de sanción, debe quedar establecida bajo un criterio reglado y no uno discrecional, ya que tal como está regulado atenta contra el principio de seguridad jurídica y contradice también la institución de la caducidad para efectos tributarios.<sup>206</sup>

Al analizar la mayoría de disposiciones de infracciones tributarias, nos encontramos que el común denominador es la diversidad de acciones u omisiones en relación con un mismo incumplimiento y que en la mayoría de casos, la sanción pecuniaria está referida a determinados salarios mínimos mensuales, y en pocas excepciones a una cantidad determinada de dinero o a un porcentaje con relación a los valores de activos que reflejen los balances generales del año calendario anterior al ejercicio o periodo que se investiga.

Difícilmente un sujeto pasivo o contribuyente podrá aducir que un determinado comportamiento suyo no está comprendido en las normas sancionatorias, sino por el

---

<sup>206</sup> Idem, Pág. 108.

contrario su conducta está comprendida en una o más posibilidades de los supuestos normativos.

Dentro del régimen sancionatorio, que está constituido en su inmensa mayoría por infracciones cuyas sanciones son de tipo específico, el legislador ha buscado establecer una sanción genérica para aquellos casos que siendo obligatoria una determinada conducta de dar, hacer o no hacer y que se infrinja dicho deber pero que por alguna razón no se le estableció una sanción específica, se le deberá aplicar la sanción genérica contenida en el Art. 258 C.T., en las cuantías en él establecidas.

El procedimiento para la audiencia y apertura a pruebas en la Liquidación de Oficio, señalado en el Art. 186, podría considerarse como un procedimiento ordinario dados los plazos que se señalan; pero que en virtud de la imposición de sanciones por infracciones aisladas encontramos otro procedimiento de igual naturaleza que por la modificación en los plazos se puede decir que es de tipo sumario, este procedimiento lo encontramos en el Art., 260 C.T., que se puede resumir en los siguiente términos:

1) Constatada una infracción, se ordena la iniciación del procedimiento por supuesto ello mediante un acto de la administración, en dicho acto se concede audiencia al interesado, en este caso deberá referirse al contribuyente a quien tal procedimiento afecte, el plazo para esa audiencia es de 3 días hábiles, que a diferencia del plazo ordinario del Art. 186 C.T., sólo es para entregarle al contribuyente una copia del informe de auditoria o de infracción en el que se le atribuyen los incumplimientos constatados, no dice la disposición que en esta audiencia se pueda manifestar su inconformidad o no con la actuación de la administración, no tiene mas opción que ir a recibir el informe de auditoria sobre la infracción.

2) En el mismo acto que ordena la iniciación del procedimiento, se abre a pruebas por el término de 8 días hábiles, en el anterior procedimiento es de 10 días hábiles, en este

término probatorio que comienza inmediatamente después del plazo de audiencia, deberán presentarse mediante escrito, las pruebas que fueren idóneas conducentes, para desvirtuar o justificar la razón por qué la infracción.

Señala la disposición que concluido el término probatorio, se debe dictar la resolución que corresponda, lo que significa que si el plazo termina el día viernes, la resolución deberá emitirse el día lunes inmediato, ello en concordancia con el principio de celeridad, solo falta ver que la aplicación real de dichos plazos no sea una quimera y que efectivamente la Administración Tributaria demuestre su capacidad de gestión.

#### **V.8. REGLAMENTO DE APLICACIÓN DEL CODIGO TRIBUTARIO.**

De la necesidad de establecer los alcances de aplicación del Código Tributario, con el fin de facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de las obligaciones en él reguladas; y para lograr los objetivos que persigue el Código Tributario y en cumplimiento a lo dispuesto en el Art. 5, letra c) del mismo, se hizo necesario emitir un Reglamento que desarrollara la normativa general contenida en aquél.

El Art. 1 del Reglamento en estudio, regula el alcance del mismo, estableciendo que su contenido está destinado a desarrollar con carácter general y obligatorio los alcances del Código Tributario, así como el desarrollo y ejecución del mismo para su correcta aplicación.

En el Art.2, encontramos definiciones de algunos términos utilizados en el Código Tributario, entre los cuales se puede mencionar, la definición de Tributos Internos, de Sentencias Uniformes, de caducidad y prescripción, así como también de los indicios, presunciones y una breve explicación de los Criterios o Métodos de Interpretación.

El Art. 3 del referido Reglamento, expresa que la Administración Tributaria y sus dependencias, cumplen una doble función, las cuales son la de orientar a los sujetos

pasivos en el cumplimiento sus obligaciones tributarias, así como también la de verificar dicho cumplimiento.

El pago del impuesto autoliquidado por el sujeto pasivo o determinado por la Administración Tributaria en forma oficiosa, es regulado en el Art. 15, el cual establece que éste debe efectuarse, en el segundo caso, en las Colecturías del Servicio de Tesorería dentro de los dos meses posteriores contados a partir de la fecha en que la resolución liquidatoria del impuesto quede firme.

Lo relativo a la notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria, lo encontramos regulado en los Arts. 109-116, dentro de los cuales se abordan aspectos como notificaciones al sujeto pasivo, las causas en que procede la notificación por esquila, la forma en que ésta debe efectuarse así como también los requisitos que debe reunir.

El Art. 117, es el encargo de regular lo relacionado con el nombramiento de los Auditores que forman parte de la Administración Tributaria; ésta puede asignar a uno o más de ellos para realizar la función fiscalizadora, así mismo puede sustituirlos cuando considere que existen circunstancias que puedan afectar su objetividad, imparcialidad y apego a la verdad material.

Los elementos generales que deben contener los informes rendidos por el Auditor, están dados por el Art. 124.

En relación al Informe de Audiencia y Apertura a Prueba, el Reglamento en estudio establece en su Art. 126, que éste debe contener una relación que incluya los argumentos planteados por el contribuyente, la valoración de las pruebas aportadas por el sujeto pasivo, los hallazgos y la conclusión a que se llegue de acuerdo a la valoración de las pruebas presentadas.

De acuerdo con lo establecido por el Art. 129, se tienen por definitivas en sede administrativa, las resoluciones liquidadoras de impuestos o de multas, que la Administración Tributaria emita oficiosamente, cuando no se interponga recurso de apelación dentro del término de ley, cuando habiéndose interpuesto éste sea declarado inadmisibile o cuando se dicte el fallo que resuelva el recurso de apelación.

#### **V.9. LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS.**

La función revisora en el ámbito de los impuestos internos, debe manifestarse como una garantía real y objetiva para el efectivo ejercicio del derecho de reclamación de los contribuyentes, el cual se encuentra consagrado en la Constitución de la Republica, y con relación a los actos definitivos de la Liquidación Oficiosa de impuestos a resolverse por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

El Órgano al que le compete dicha función, ha de caracterizarse por su independencia funcional, a la vez que asegure con sus decisiones conforme a derecho, el que la legitimidad de las Liquidaciones de Oficio se correspondan con los principios y normas tributarias aplicables a cada caso en concreto; y que el desarrollo de la misma se ventile mediante un procedimiento administrativo sustentado en la legalidad.

Es así, que esta ley regula lo concerniente a la estructura y actuaciones del mencionado Órgano dentro del incidente de apelación y para con toda clase de actos definitivos de Liquidación Oficiosa que emita la Dirección General de Impuestos Internos en virtud de la aplicación de las normas tributarias bajo su competencia.

En este sentido, procederemos a hacer un breve análisis de los artículos que directamente se vinculan al tema objeto del presente estudio.

La Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, están contempladas en el Art. 1<sup>207</sup> de la ley en comento, mediante el cual se le atribuye a éste la competencia para conocer de los Recursos de Apelación que sean interpuestos por los contribuyentes contra las resoluciones definitivas, en materia de Liquidación de Oficio e imposición de multas, que emita la DGII.

El Art. 2 aborda lo concerniente al Incidente de Apelación, manifestando que si un contribuyente no está de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la DGII, dicho contribuyente esta facultado para interponer Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos dentro del termino perentorio de 15 días, el cual comienza a correr a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.

El escrito por medio del cual se interponga el recurso debe ir acompañado de una copia en papel simple. Dicho escrito debe expresar las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos.

En conclusión, para que un contribuyente pueda apelar contra una resolución mediante la cual se le haya determinado de oficio un impuesto, éste debe cumplir con los requisitos de tiempo y forma que la disposición en análisis estable, caso contrario le seria denegado.

En el Art. 4 se hace mención al procedimiento:

- a. Escrito de interposición del recurso.
- b. Tribunal de Apelaciones solicita a la DGII, la remisión del respectivo expediente, contando ésta con un plazo fatal de 3 días para enviarlo.
- c. Admisión o denegación del recurso.

---

<sup>207</sup> Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, Recopilación de Leyes en materia Tributaria, 2000, Editorial LIS. Todas las posteriores citas a Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, se harán sobre la base de la presente edición.

d. Solicitud de informe a la DGII, con la remisión del incidente o expediente respectivo, a efecto de que conteste los puntos reclamados y justifique su actuación, para lo cual la DGII cuenta con 15 días contados a partir del siguiente al de la notificación de la providencia correspondiente.

e. Apertura a Pruebas, por el término perentorio de 5 días contados a partir de la notificación al apelante. (recibido el incidente y del respectivo expediente, con o sin contestación).

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

g. Sentencia.

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

## **V.10. LEY ORGÁNICA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS.**

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), de acuerdo al Art. 1 de su Ley Orgánica<sup>208</sup>, es un órgano adscrito al Ramo de Hacienda en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas, con competencia en las actividades administrativas relacionadas con los impuestos, entre estos los impuestos de Renta y los impuestos sobre el Consumo de Productos y Servicios, legalmente conocidos como Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

---

<sup>208</sup> Recopilación de Leyes en Materia Tributaria, Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, Editorial Lis, 7ª. Edición, Págs. 7-11. Todas las posteriores citas a la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, se harán sobre la base de ésta edición.

El Art. 2, define a la DGII como un organismo de carácter técnico independiente, por lo que no puede ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del Estado en relación con sus actuaciones y resoluciones, admitiendo únicamente los recursos que al efecto establezcan las leyes que regulan los impuestos cuya tasación y control se le ha encomendado.

Entre las principales atribuciones de la DGII, de acuerdo al Art. 3, se encuentran:

- a. Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le designen las leyes respectivas.
- b. Asistencia al Contribuyente.
- c. Recepción y Fiscalización de Declaraciones.
- d. El Registro y control de contribuyentes.
- e. El pronunciamiento de Resoluciones en sus distintos grados.

Todas estas actividades son llevadas a cabo por dicha Dirección a través de un sistema de operaciones, para lo cual cuenta con un sistema normativo, de apoyo y de planificación, así como aquellos que estime pertinentes; además debe de estar dividida o estructurada en las unidades que sean necesarias, contando con un personal adecuado para su funcionamiento.

En relación con su Administración, la DGII será dirigida por un Director General y un Subdirector General, con sus atribuciones de acuerdo a la ley, Art. 4 de la Ley Orgánica de la DGII.

El Art. 6, al enuncia las atribuciones del Director General, siendo las dos principales:

- a. Decidir sobre los objetivos, diseño y control de los diferentes planes, programas y proyectos que se presenten en el desarrollo de las actividades tributarias.

- b. La formulación y adopción de políticas de cumplimiento tributario y el estudio, implementación y control de los métodos de determinación de tributos que deban efectuarse conforme a la ley (Código Tributario) en base cierta, o por técnicas presuntivas, tales como elaboración de estándares, coeficientes y demás presunciones de aplicación general y bajo las condiciones normativas.

El Art. 7 establece las atribuciones del Subdirector general, entre estas se encuentran:

- a. Asumir las funciones del Director General cuando por cualquier motivo éste no pueda desempeñarlas.
- b. Llevar a cabo la ejecución de los planes, programas y proyectos establecidos por el director General.

Entre el personal de la DGII se encuentran los auditores y los peritos, quienes se encargan de las labores de fiscalización, inspección y verificación, los cuales, junto con el Director y el Subdirector, así como los demás empleados, son responsables civilmente y en su caso administrativa y penalmente por los perjuicios que le ocasionaren al Fisco, según lo preceptuado por el Art. 8 de la Ley Orgánica de la DGII.

#### **V.11. LEY DE TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (LEY DE IVA).**

La Ley del IVA surge a partir del carácter cambiante y dinámico de la actividad comercial, la cual determina que los tributos que recaen sobre la misma deben poseer estructuras flexibles y ágiles que permitan su pronta adecuación técnica, con el fin de evitar distorsiones sobre la actividad productiva, características que no presentaba el Impuesto de Timbres, el cual, desde sus orígenes, fue un impuesto que versaba sobre

documentos, por lo que no constituyó un instrumento adecuado para las necesidades del país ni para la realidad económica de nuestros días.

De acuerdo al Art.1 Ley del IVA, el Impuesto se aplica a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales, prestación importación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios; sin perjuicio de la imposición de otros impuestos que graven los mismos actos o hechos.

En el título VII, Cap. I, en su Art. 93 –Periodo Tributario, Obligado a presentar declaración. Contenido. Modificación-, se establece que los contribuyentes, y en su caso, los responsables del impuesto, deben presentar mensualmente una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exentas realizadas en el periodo tributario.

Así el Art. 96 –Emplazamiento para Presentar la Declaración-, establece que si el contribuyente deja de presentar una o más declaraciones u omite pagar el Impuesto, la DGII puede emplazarlo administrativamente para que cumpla con la obligación omitida dentro del plazo de diez días. La mencionada actuación no inhibe a la DGII para practicar la Liquidación de Oficio del impuesto que correspondiere.

Con relación a las demás disposiciones de la Ley en estudio, se omitirá su comentario, ya que las disposiciones que se relacionan con nuestro tema son contempladas en el Código Tributario.

## **V.12. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Cabe iniciar este apartado retomando las palabras que se dijeron con relación al concepto de Renta; para lo cual se evoca a la Teoría de la Renta Producto, criterio según el cual subyace una concepción de la Renta de tipo económica y objetiva, entendiendo

por tal el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación.<sup>209</sup>

Por lo cual, para que un enriquecimiento sea considerado como Renta debe de llenar los siguientes requisitos: que sea un producto, provenga de una fuente durable, que sean periódicos y que la fuente haya sido puesta en explotación.<sup>210</sup>

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su Título I, Capítulo Único, Rentas Gravadas, define al Hecho Generador en el Art. 1 como “La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta ley”.

El Art. 2 define la Renta Obtenida como “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 fuentes, tales como:

a) Del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales;

b) De la actividad empresarial, ya sea comercial, agrícola, industrial, de servicio y de cualquier otra naturaleza;

c) De capital tales como alquileres, intereses, dividendos o particiones; y

d) Toda clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades, cualquiera que sea su origen”.

El Art. 3 regula los Productos o Utilidades que se excluyen del concepto de Renta; mientras que el Art. 4 enuncia las Rentas no Gravables.

---

<sup>209</sup> Impuesto Sobre la Renta, Instituto Centroamericano de Administración Pública. San José, Costa Rica, 1997, Pág. 16.

<sup>210</sup> Ídem, Pág. 16.

El Título II, Capítulo Único Sujetos; en el Art. 5 establece que “Son sujetos pasivos o contribuyentes y, por lo tanto obligados al pago del Impuesto sobre la Renta, aquellos que realizan el supuesto establecido en el artículo 1 de esta ley, ya se trate:

- a) De personas naturales o jurídicas domiciliadas o no;
- b) De las sucesiones o fideicomisos domiciliados o no en el país; y
- c) De los artistas, deportistas o similares domiciliados o no en el país, sea que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjuntos...”

El Art. 6 de este capítulo trata sobre la Exclusión de los Sujetos Pasivos, y dice “No son sujetos pasivos obligados al pago de este impuesto.

- a) El Estado de El Salvador;
- b) Las Municipalidades; y
- c) Las corporaciones o fundaciones de derecho público y las corporaciones o fundaciones de utilidad pública...”

El Título III, Capítulo Único, regula la Determinación de la Renta Obtenida y el Título IV, Capítulo Único regula la Determinación de la Renta Neta.

El Título V, Capítulo Único regula el Cálculo del Impuesto.

El Título VII trata sobre la Liquidación y Pago del Impuesto, el Capítulo I regula la Liquidación del impuesto de Renta; el Art. 48 establece que “El impuesto correspondiente debe liquidarse por medio de declaración jurada, contenida en formularios elaborados por la Dirección General de Impuestos Internos, y que deberá presentarse dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o periodo de imposición de que se trate.

El Capítulo IV, que trataba sobre la Liquidación de Oficio de la Obligación Tributaria se encuentra entre los apartados derogados por el Código Tributario, por lo cual al analizar la determinación oficiosa de este impuesto nos remitiremos al cuerpo de leyes citado.

### **V.13. SENTENCIAS DE LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.**

#### **1. ASD1194<sup>211</sup>**

Respecto a la garantía de audiencia, contemplada en el Art. 11 Cn., la Sala de lo Constitucional de la CSJ ha establecido que la misma ha sido establecida en la Carta Magna como la máxima protección efectiva de los derechos de los gobernados, que la misma Ley Fundamental reconoce o instituye. Originalmente aquella se concibió para garantizar la libertad como concreción del individualismo, luego se extiende a la propiedad y posesión como derechos constitucionales de máxima jerarquía en el régimen liberal vigente en la época y finalmente, en las modernas Constituciones se hace extensiva a cualquier otro de los derechos reconocidos constitucionalmente.

En el Art. 11 vigente, además de los derechos tutelados por la disposición mencionada, se tutela cualquier otro de sus derechos; es decir, todos los conocidos como derechos subjetivos de la persona. En este sentido dicha garantía es absoluta y no admite más excepciones que las que la misma Constitución establece expresamente, al facultar a un Órgano del Estado a privar a un gobernado de un derecho sin el requisito de previo juicio. Es de señalar, que la garantía de audiencia, obliga a todos los órganos del Estado; ya que en su esencia, no sólo responde a una protección al gobernado, sino que obedece a razones de orden público.

---

<sup>211</sup> Revista de Derecho Constitucional Número 11, Abril-Junio 1994, Corte Suprema de Justicia, Pág.117.

Toda ley que faculta para privar de un derecho, debe establecer las causas para hacerlo y los procedimientos a seguir, a efecto de cumplir con la garantía constitucional; pues su incumplimiento viola la Constitución.

## **2. AS1394.<sup>212</sup>**

La garantía de audiencia como principal garantía de seguridad jurídica, exige que el juicio debe preceder al acto de privación, es decir, que toda persona titular de algún derecho que esté siendo obstaculizado o transgredido por cualquier autoridad del Estado, está legitimada para exigir un juicio o un procedimiento administrativo, en su caso, por medio del cual pueda ejercer su derecho de defensa.

## **3. ASD1494.<sup>213</sup>**

La Carta Magna faculta al gobernado que es privado de su derecho de propiedad por un acto de autoridad, a promover Amparo ante la Sala de los Constitucional de la CSJ; ello con el propósito de proteger, mediante dicho juicio extraordinario, el derecho de dominio y sus elementos esenciales.

## **4. ASD1694.<sup>214</sup>**

La revocación de un Acto Administrativo, es el retiro unilateral de un acto válido y eficaz, por un motivo superviniente, efectuado por la autoridad administrativa.

Resulta indispensable plantear una distinción entre los actos que crean derechos subjetivos a favor de los particulares, y aquellos actos que no crean tales derechos. La primera clase de actos mencionados no puede ser revocados por la Administración, en

---

<sup>212</sup> Idem, Pág. 138.

<sup>213</sup> Idem, Págs. 148-149.

<sup>214</sup> Idem, Pág.171.

mérito a que han obtenido estado de firmeza. Entonces, en el supuesto que del acto administrativo nacieran u originaran derechos a favor de los particulares, aquél acto es inmutable en sede administrativa; y solamente le quedaría a la Administración Pública la acción de lesividad ante la jurisdicción Contencioso Administrativa; es decir, que dicha clase de acto goza de estabilidad. En lo referente a los actos administrativos de los cuales no surgen derechos para los particulares, los mismos pueden ser objeto de revocación, en cualquier momento en sede administrativa.

#### **V.14. JURISPRUDENCIA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO<sup>215</sup>**

##### **1. Acto Administrativo Tributario.<sup>216</sup>**

El Acto Administrativo Tributario no puede ser producido de cualquier manera, a voluntad del titular de 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 vinculo jurídico, de naturaleza dinámica y evolutiva, desarrollando en derechos, obligaciones y cargas; vinculo que se mantiene entre la Administración y el administrado a través de distintas frases cronológicas del mismo, y que concluyen con la decisión de la administración.

##### **2. Administración Tributaria.<sup>217</sup>**

La Administración Tributaria realiza entre otras actividades, una acción fiscalizadora, lo cual no significa que el Fisco pueda proceder en forma arbitraria para la determinación de la deuda fiscal, sino que debe hacerlo dentro de un marco de legalidad

---

<sup>215</sup> Líneas y Criterio Jurisprudenciales, Sala de lo Contencioso Administrativo, Corte Suprema de Justicia, Centro de Documentación Judicial, Primera Edición, San Salvador, 2001.

<sup>216</sup> Idem. Sentencia del 28 de mayo de 1997, Referencia 45-B-15. Pág. 8.

<sup>217</sup> Idem. Sentencia del 24 de junio de 1997, Referencia 12-Z-94. Pág. 8.

atendiendo a la exigencia Constitucional. Cuando la Administración Tributaria lleva a cabo su función fiscalizadora, sus actuaciones deberán hacerse del conocimiento del contribuyente, con certeza del contenido del acto, a fin de que pueda ofrecer su colaboración a los auditores, habida consideración que de oponerse, dificultar, no permitir verificaciones periciales, inspecciones periciales y el control, incurre en infracciones tributarias, sancionables pecuniariamente, sin olvidar; además que mientras no se establezca en sede judicial que el contribuyente no delinquirió no puede ser sometido a más requerimientos y exigencias que aquellos establecidos en las distintas normativas tributarias; por otra parte, el tributo, establecido concentrado en un marco de garantías por el legislador, la administración del mismo, también debe hacerse dentro del marco de legalidad.

### **3. Tributo.**<sup>218</sup>

El vocablo Tributo es un concepto genérico, conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo. Por otra parte, las normas tributarias tienen por objeto la regulación de una determinada actividad administrativa, encaminada a asegurar la realización de un interés público, consistente en la captación tributaria mediante un procedimiento, en el cual se relacionan entre sí la administración fiscal y el sujeto obligado tributariamente en la forma y en los modos prescritos en la ley.

Para llevar a cabo esa actividad o actuación administrativa generalmente la ley prevé el procedimiento, en que la Administración y el sujeto obligado intervienen no como dos polos o partes en relación intersubjetiva, sino como los sujetos del procedimiento en que se originan la relación jurídica tributaria. Por un lado la Administración, titular de la función tributaria tiene la potestad y el deber de impulsar el procedimiento para

---

<sup>218</sup> Idem. Sentencia del 29 de abril de 1993, Referencia 24-L-96 Pág. 141.

determinar la obligación tributaria, sujetándose a las reglas y principios que la ley señala. En lo referente a la posición de los sujetos pasivos u obligados que intervienen en el procedimiento, gozan de las garantías propias de su estatuto como titulares de derechos o de intereses, y de manera especial de aquellos derechos y garantías tendientes a evitar la indefensión, como es el de ser oídos antes de pronunciar el acto que contenga o establezca la obligación tributaria que corresponda.

## **CAPITULO VI**

### **INFORME DEL TRABAJO DE CAMPO.**

*“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”*,

#### **VI.1. INTRODUCCIÓN.**

El presente trabajo de investigación, en atención a la particularidad que reviste, requirió información cualitativa y cuantitativa de carácter empírico, para lo cual fue necesario implementar dos métodos de investigación, siendo estos el Muestro Probabilístico de la Población y el Muestreo Selectivo de Informante Clave.

El propósito fundamental de implementar estos dos métodos de investigación fue para realizar un análisis general de los distintos elementos del problema en examen, someter a prueba la hipótesis establecida y contar con los elementos de juicio suficientes para elaborar las conclusiones y recomendaciones; para encontrar respuesta a todos estos planteamientos, fue necesario la obtención de información primaria, es decir, la obtenida de forma directa de la población que interviene en el fenómeno estudiado, o sea, de los funcionarios de la DGII, Profesionales relacionados con el tema y los contribuyentes, los cuales interactúan en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA.

Cabe aclarar que la información recopilada se circunscribió a la zona Metropolitana de San Salvador, por lo cual los métodos y técnicas de investigación implementados se dirigieron a personas relacionadas con el tema, que se encontraron dentro de esta zona geográfica.

## **VI.2. METODOLOGÍA.**

Como ya se dijera en los párrafos anteriores, se han empleado dos métodos de investigación, por lo que se detallará a continuación cada uno de ellos.

### **VI.2.1. Muestreo Selectivo de Informante Clave (Entrevistas).**

Este método implementado tuvo como fin obtener información de personas que por su posición o situación tienen relación directa con el tema investigado; para obtener una información objetiva y cualitativa se seleccionó a funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos que tienen que ver activamente en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA, así también a profesionales de la Contaduría Pública y de Ciencias Jurídicas con amplia experiencia en materia Tributaria.

La técnica que se implementó fue la Entrevista Estructurada o Dirigida y el instrumento fue la Guía de Entrevista, que permitió plantear interrogantes a través de las cuales se obtuvo la información de acuerdo a los indicadores desarrollados en la hipótesis que se ha planteado.

#### **VI.2.1.1. Preguntas a Funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos.**

1. ¿Cómo califica el desempeño de la DGII en el Proceso para la determinación Oficiosa los Impuesto de Renta e IVA?
2. ¿Cuáles son a su juicio, las limitantes que la ley le establece a la DGII para que realice su labor en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA?
3. ¿Cuáles son las dificultades que enfrenta la DGII para Determinar de Oficios los Impuesto de Renta e IVA?

4. ¿Cuáles son las estrategias o mecanismos que emplea la DGII para asesorar sobre los derechos y deberes a los contribuyentes de los impuestos de Renta e IVA?
5. ¿Qué papel juega la Unidad de Asesoría al Contribuyente en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos?
6. Muchos Contribuyentes se quejan del Acoso Fiscal por parte de la DGII, ¿qué opinión tiene al respecto?
7. ¿De qué manera ejerce el control la DGII sobre los Auditores Fiscales, una vez han sido asignados para que determinen de Oficio el Impuesto de Renta o IVA al Contribuyente?
8. ¿Qué criterios emplea la DGII para seleccionar a los Contribuyentes a quienes se les Determinará de Oficio los Impuestos de Renta o IVA?
9. ¿Cuáles son los mecanismos utilizados por la DGII para obtener información de los contribuyentes de los impuestos de Renta e IVA, al determinar oficiosamente dichos impuestos?
10. ¿Cuáles son los criterios empleados por la DGII para valorar la prueba recabada en el proceso de Determinación Oficiosa de los Impuestos?

11. ¿Cuáles son las causas más comunes por las cuales la DGII les Determina de Oficio los Impuestos de Renta e IVA a los Contribuyentes

12. Los contribuyentes sostienen que se ven afectados económicamente por parte de la DGII cuando les determina de Oficio los Impuesto de Renta e IVA, cuando se emiten actos y resoluciones contrarios a derecho. ¿Cuál es su opinión al respecto?

#### **VI.2.1.2. Análisis de Entrevistas a Funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos.**

##### **PREGUNTA 1.**

##### **SIMILITUDES.**

En esta pregunta, dos personas califican de excelente la labor de la DGII, mientras que los tres restantes la califican de muy bueno el papel que esta desempeña en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA.

##### **DIFERENCIAS.**

De esta pregunta no surgen mayores diferencias en las opiniones de los funcionarios, ya que califican de manera positiva el papel de la DGII, es decir, que según ellos no hay anomalías de ninguna naturaleza durante el Proceso de Liquidación del Impuesto, no causando ningún perjuicio al Derecho Patrimonial de los contribuyentes.

##### **CONCLUSIÓN.**

Sobre esta pregunta se concluye que los funcionarios de la DGII, consideran que realizan una labor excelente, lo cual es lógico tomando en cuenta que es una respuesta

de la misma institución, la cual difícilmente reconocería las deficiencias y errores que algunas veces se cometen durante el Proceso de Determinación del impuesto de Renta o IVA, los cuales son los que al final vulneran el Derecho Patrimonial del contribuyente sujeto al proceso.

## **PREGUNTA 2.**

### **SIMILITUDES.**

La mayoría sostiene que una de las limitantes son los requisitos que la ley establece para realizar las notificaciones de las actuaciones a los sujetos fiscalizados, así también al recabar la prueba debe hacerse en legal forma, estableciendo que el Proceso para la Determinación del Impuesto es muy complicado para la Administración.

### **DIFERENCIAS.**

Una minoría sostiene que no hay limitantes establecidas por la ley o que algunas disposiciones del Código Tributario no son muy claras.

### **CONCLUSIÓN.**

Sobre la base de las respuestas obtenidas se concluye que los funcionarios ven en el Debido Proceso, un obstáculo para realizar sus funciones, lo cual evidencia una falta de cultura jurídica por el respeto a la legalidad, olvidándose de la armonía que debe existir entre el Estado y los administrados en el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus deberes; sin tomar en cuenta que para que una persona sea privada de uno de sus derechos, en el caso concreto del Derecho Patrimonial, debe hacerse respetando las garantías constitucionales.

### **PREGUNTA 3.**

#### **SIMILITUDES.**

La mayoría fue clara en atribuir a los contribuyentes la responsabilidad por las dificultades que la DGII tiene al ejercer su labor en el Proceso de Liquidación del Impuesto, sosteniendo que estos no colaboran con la declaración de sus impuestos y que no llevan adecuadamente la documentación contable y que en muchos casos estos no colaboran proporcionando la información solicitada por los Auditores Fiscales.

#### **DIFERENCIAS.**

La minoría sostuvo que una de las limitantes de la DGII, es la falta de recurso humano tecnificado para llevar a cabo el procedimiento de Liquidación, agregando que con el personal actual no se logra cubrir la demanda en el ámbito nacional.

#### **CONCLUSIÓN.**

Concluimos que la Administración descarga su responsabilidad total en los contribuyentes, en muchos casos son estos los que incumplen sus obligaciones formales o sustantivas de carácter tributario, generando trabajo a la DGII; pero conviene resaltar lo que respondió la minoría, quienes sostuvieron que no existe el personal técnicamente calificado para realizar su labor y el que existe no es suficiente para cubrir las exigencias en el ámbito nacional, lo cual conlleva a una carga de trabajo en el grupo de auditores fiscales, sumado a esto que para dicha labor se requieren conocimientos contables y jurídicos.

#### **PREGUNTA 4.**

##### **SIMILITUDES.**

La mayoría se orientó en manifestar que los medios a través de los cuales se divulgan los derechos y deberes de los contribuyentes es a través de la radio y la televisión, además de revistas y atención personalizada cuando el contribuyente lo solicita; manifestando que los mecanismos existentes son adecuados para asesorar a los contribuyentes sobre sus derechos.

##### **DIFERENCIAS.**

La respuesta más escasa sobre los medios que la DGII utiliza para asesorar a los contribuyentes sobre sus derechos, es la que señala a la página Web del Ministerio de Hacienda y la realización de foros y seminarios donde se abordan los temas sobre los derechos y las obligaciones formales y sustantivas de los contribuyentes.

##### **CONCLUSIÓN.**

Sobre las respuestas proporcionadas concluimos que los medios como la televisión y la radio, así como las revistas emitidas por la DGII aunque constituyen una buena herramienta para informar sobre los derechos y deberes a los contribuyentes, pero no son los mecanismos más idóneos para asesorarlos, ya que como se verá muchos contribuyentes desconocen cuáles son sus derechos, y muchas veces incumplen sus obligaciones por desconocerlas. De ahí que, la realización de seminarios y foros sería una estrategia que fortalecería la función de educar al contribuyente; para evitar de esta manera que sea sujeto a un Proceso de Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta o IVA y en su caso, ser desmejorado en su derecho patrimonial.

### **PREGUNTA 5.**

#### **SIMILITUDES.**

Sobre el papel de la Unidad de Asesoría al Contribuyente durante el proceso para la Determinación Oficiosa del Impuesto, la mayoría dijo que no juega ningún papel, sino mas bien, de orientación pero de forma general, con la finalidad de crear una cultura tributaria y orientar al contribuyente sobre los servicios que presta el Ministerio de Hacienda.

#### **DIFERENCIAS.**

Una minoría sostiene que el papel de la Unidad de Asesoría al Contribuyente es activo durante el Proceso de Liquidación del Tributo, sobre toda en la defensa de los derechos del contribuyente.

#### **CONCLUSIÓN.**

Concluimos pues, que esta Unidad no cuenta con un rol activo durante el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA, por lo cual el contribuyente sujeto a dicho proceso no cuenta con una institución que le auxilie y oriente, sobre todo aquellos que no pueden financiar una calificada asesoría particular, quedando desprotegido ante las actuaciones de la Administración, quedando en una situación vulnerable, donde fácilmente puede ser violentado su derecho patrimonial ante actuaciones ilegales de la Administración Tributaria.

## **PREGUNTA 6.**

### **SIMILITUDES.**

La totalidad de entrevistados fue clara en manifestar que no existe acoso fiscal por parte de la DGII, sino mas bien, es el contribuyente por su irresponsabilidad y falta de educación fiscal que incumple la ley, siendo sujeto a un Proceso de Liquidación del Impuesto, manifestando entonces que se siente acosado por la DGII.

### **DIFERENCIAS.**

Básicamente no se encuentran diferencias en cuanto a la postura de los funcionarios que únicamente se limitaron a manifestar que no existe el acoso fiscal, cabe resaltar que una minoría admitió que este existía pero que sus vestigios llegaron hasta el año de 1996-1997.

### **CONCLUSIÓN.**

Lógica resulta la respuesta brindada por los funcionarios de la Administración Tributaria, quienes sostienen que es el contribuyente que se siente acosado pero producto de su misma cultura de evasión o de incumplimiento de sus obligaciones formales, aduciendo que la actuación de la Administración es objetiva e imparcial, agregando que no se causa ningún perjuicio en el Derecho Patrimonial del contribuyente; no obstante algunos contribuyentes manifiesten que se han sentido acosados fiscalmente por la DGII lo cual ha generado perdidas en sus negocios, vulnerándoles su Derecho Patrimonial.

## **PREGUNTA 7.**

### **SIMILITUDES.**

La mayoría sostuvo que existe control sobre los Auditores Fiscales una vez han sido asignados para fiscalizar al contribuyente, dicha labor se lleva a cabo a través del Supervisor a quien se asigna un grupo de Auditores Fiscales los que a su vez se encuentran bajo la dirección del Jefe de la Unidad respectiva.

### **DIFERENCIAS.**

Una minoría sostuvo que ese control es de carácter administrativo y técnico, un elemento importante para examinar la calidad de las actuaciones de dichos Auditores las cuales deben ceñirse a los requisitos legales y técnicos contables.

### **CONCLUSIÓN.**

A partir de la información proporcionada se concluye que efectivamente hay un control sobre los Auditores Fiscales, pero conviene preguntarnos cuál es la calidad de dicho control, ya que a partir de esta última es que se lograra el respeto a la ley en las actuaciones que los Auditores realicen. Conviene retomar lo dicho por la minoría que al respecto sostienen que se ejerce un control administrativo y técnico, debiendo reforzarse esto último por parte de la DGII; pero además, se debe fiscalizar el campo de trabajo de los Auditores, ya que es acá donde estos se exceden en sus atribuciones, ya sea por no contar con una debida contraloría o por que los jefes superiores consienten esas actuaciones volviendo vulnerable el Derecho Patrimonial de los contribuyentes.

## **PREGUNTA 8.**

### **SIMILITUDES.**

La mayoría de entrevistados sostienen que la DGII selecciona a los contribuyentes a fiscalizar a partir del incumplimiento que estos hacen de sus obligaciones formales o sustantivas, ya que si estos no pagan sus impuestos son candidatos a ser sujetos a un Proceso de Liquidación. También a través de planes masivos de verificación de cumplimiento de obligaciones formales y sustantivas.

### **DIFERENCIAS.**

Una minoría hizo énfasis a la denuncia de terceros como criterio para seleccionar a los contribuyentes a quienes les tasaran el impuesto, así también la herramienta informática a través de índices tributarios en que se seleccionan a los contribuyentes por sectores económicos, y el sistema de cumplimiento de obligaciones autodeclaradas.

### **CONCLUSIÓN.**

Por los elementos recabados concluimos que si existen parámetros técnicos para llevar un control de los contribuyentes, a partir de lo cual se seleccionan a aquellos contribuyentes que serán sujetos a un Proceso de Liquidación del impuesto de Renta o IVA. La interrogante se plantea en la discrecionalidad de la Administración a la hora de seleccionar a los contribuyentes a quienes se les tasara el impuesto, el análisis se deriva a partir de información confidencial obtenida donde a algunos contribuyentes comprendidos dentro de la categoría de *Grandes Contribuyentes* no obstante haber incumplido sus obligaciones formales o sustantivas, se les ha dado un tratamiento preferencial, mientras que a otros dada su situación, hasta se han considerado acosados

por el Fisco y en muchos casos se les ha determinado el impuesto de Renta o IVA violentándoseles sus derechos, viéndose perjudicados en su patrimonio.

### **PREGUNTA 9.**

#### **SIMILITUDES.**

La mayor parte de los entrevistados manifestaron que la principal fuente de obtención de información que se utiliza en el Procedimiento para Determinar de Oficio los impuestos de Renta e IVA, esta constituida por los archivos que sobre los contribuyentes posee la DGII, por la información suministrada por el mismo contribuyente a la Administración Trituraria y por la información que es suministrada por terceros que tienen relación respecto al impuesto que es objeto de verificación y comprobación por parte de la DGII.

#### **DIFERENCIAS.**

Mientras que la mayoría de funcionarios entrevistados sostienen que la información utilizada en el Procedimiento de Liquidación proviene de los archivos de la DGII y de la información que los contribuyentes le suministran, otros afirman que para la obtención de la información requerida se utiliza un método denominado “cruce de información”. Así mismo la minoría sostiene que juega un papel muy importante la información proporcionada por terceras personas relacionadas con el contribuyente.

#### **CONCLUSIÓN.**

De las respuestas obtenidas se concluye que en su mayor parte la información con que cuenta la DGII para el Procedimiento de Determinación de Oficio de los Impuestos de Renta e IVA, proviene de los archivos que esta lleva con relación a los contribuyentes

la cual se ve reforzada por la suministrada por el contribuyente a través de sus declaraciones de sus impuestos, la proporcionada por terceros y especialmente por la obtenida de la implementación del método de cruce de información.

### **PREGUNTA 10.**

#### **SIMILITUDES.**

La mayoría de los entrevistados coincidió en que los criterios empleados por la DGII al momento de valorar la prueba recabada en el Proceso de Determinación Oficiosa de los Impuestos, son los establecidos por el Código Tributario. Una minoría sostuvo que los referidos criterios están basados en el respeto de los principios constitucionales, es decir que la información haya sido obtenida en legal forma y que los hechos imputados al contribuyente en el Informe de Auditoría estén sustentados formal y materialmente, ya que de lo contrario se estaría violentando el Debido Proceso.

#### **DIFERENCIAS.**

Una minoría hizo énfasis en que la prueba valorada en el Proceso de Liquidación de los Impuestos, es sobre todo, documental y que en materia tributaria es admitido cualquier medio de prueba a excepción de la confesión; mientras que la mayoría insistió más en el aspecto de que la valoración de la prueba se hace sujetándose estrictamente a lo prescrito en la Ley.

#### **CONCLUSIÓN.**

De la información proporcionada se concluye que por antonomasia en materia tributaria el medio de prueba más utilizado es el documental. Así mismo, es de hacer notar que la mayor parte de los funcionarios entrevistados subrayaron que la prueba que

se valora en el Proceso de Liquidación de los Impuestos es obtenida en legal forma, por lo cual según ellos, se garantiza el derecho de defensa de los contribuyentes sujetos al Proceso de Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta o IVA.

### **PREGUNTA 11.**

#### **SIMILITUDES.**

Todos los entrevistados coincidieron en que la causa más común por la cual la DGII determina de Oficio los impuestos de Renta e IVA es por no presentar declaración; constituyendo la segunda causa, la presentación de declaraciones que ofrecen dudas sobre su veracidad o exactitud.

#### **DIFERENCIAS.**

No existen diferencias por cuanto todos los entrevistados coincidieron al manifestar que la principal razón por la que un contribuyente es objeto del Proceso de Liquidación, es por que no presentan la respectiva declaración del impuesto o que cuando lo hacen ésta contiene anomalías que inducen a dudar sobre su veracidad.

#### **CONCLUSIÓN.**

De lo manifestado por los funcionarios entrevistados se concluye que la principal causa de Determinación de los impuestos de Renta e IVA por la DGII, esta constituida por la omisión de presentar declaración y por la duda que ofrece sobre su veracidad o exactitud la declaración presentada por los contribuyentes.

## **PREGUNTA 12.**

### **SIMILITUDES.**

La mayor parte de los entrevistados manifestó que cuando se determina de oficio un impuesto, el contribuyente no puede verse afectado económicamente pues, en el caso del IVA, el dinero que éste ha percibido en concepto de este impuesto no le pertenece; mientras que en el caso del Impuesto sobre la Renta, este se paga de acuerdo a las utilidades obtenidas. Una minoría sostiene que el problema radica en que los contribuyentes utilizan el dinero percibido, no para pagar el impuesto correspondiente, sino para financiar la mala administración de su negocio. Agregando que las actuaciones de la DGII son conforme a derecho, por lo cual no se le vulnera el derecho patrimonial a los contribuyentes

### **DIFERENCIAS.**

En relación esta pregunta, no se observaron diferencias sustanciales en las respuestas proporcionadas por los entrevistados.

### **CONCLUSIÓN.**

Se concluye que en el ámbito de la Administración Tributaria se maneja la idea de que el contribuyente nunca puede verse afectado económicamente cuando se le determina de oficio el impuesto de Renta o de IVA, y que por el contrario, esta es la concepción de los contribuyentes que utilizan el dinero percibido para sufragar necesidades económicas de sus negocios. En este punto debe tenerse claro que cuando el Procedimiento para la Determinación de Oficio del Impuesto se lleva a cabo conforme a lo establecido por la ley, no hay una afectación económica para el contribuyente, no así cuando en el referido

Proceso la Administración Tributaria emite actos y resoluciones en contradicción a lo preceptuado por la Constitución de la República y las normas tributarias.

### **VI.2.1.3. Preguntas a Profesionales de la Contaduría Pública y de Ciencias Jurídicas.**

1. ¿Cómo califica el desempeño de la DGII en el Proceso para la determinación Oficiosa los Impuesto de Renta e IVA?
2. ¿Cuáles son a su juicio las limitantes que la ley le establece a la DGII para que realice su labor en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA?
3. ¿Cuáles son las dificultades que enfrenta la DGII para Determinar de Oficios los Impuesto de Renta e IVA?
4. ¿Cuáles considera usted que son las estrategias o mecanismos que emplea la DGII para asesorar sobre los derechos y deberes a los contribuyentes de los impuestos de Renta e IVA?
5. ¿Cómo califica el papel de la Unidad de Asesoría al Contribuyente en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos?
6. Muchos Contribuyentes se quejan del Acoso Fiscal por parte de la DGII, ¿qué opinión tiene al respecto?

7. ¿Considera que existe algún control por parte de la DGII sobre los Auditores Fiscales, una vez han sido asignados para que determinen de Oficio el Impuesto de Renta o IVA al Contribuyente?
8. ¿Cuáles son a su juicio los criterios empleados por la DGII para seleccionar a los Contribuyentes a quienes se les Determinará de Oficio los Impuestos de Renta o IVA?
9. ¿Tiene conocimiento de los mecanismos utilizados por la DGII para obtener información de los contribuyentes de los impuestos de Renta e IVA, al determinar oficiosamente dichos impuestos?
10. ¿Sabe usted cuáles son los criterios empleados por la DGII para valorar la prueba recabada en el proceso de Determinación Oficiosa de los Impuestos?
11. Los contribuyentes sostienen que se ven afectados económicamente por parte de la DGII cuando les Determina de Oficio los Impuesto de Renta e IVA, cuando se emiten actos y resoluciones contrarios a derecho. ¿Cuál es su opinión al respecto?

**VI.2.1.4. Análisis de Entrevistas a Profesionales de la Contaduría Pública y de Ciencias Jurídicas.**

**PREGUNTA 1.**

**SIMILITUDES.**

En relación a esta pregunta, la mayoría califica de regular la labor que desempeña la DGII ya que abusa mucho de las facultades que la ley le otorga en el Proceso para la

Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA, vulnerándole así el Derecho Patrimonial a los contribuyentes.

### **DIFERENCIAS.**

En esta pregunta una minoría afirma que el papel desempeñado por la DGII en el Proceso de Determinación Oficiosa del Impuesto es bueno, ya que muchas veces esta no respeta el Derecho de Defensa de los contribuyentes fiscalizados lo cual genera vulneración a su Derecho Patrimonial.

### **CONCLUSIÓN.**

Sobre esta pregunta se concluye que los profesionales consideran que la DGII realiza una labor regular ya que en la mayoría de los casos existen arbitrariedades al hacer uso de la discrecionalidad en el Proceso para la Determinación de Oficio de los impuestos de Renta e IVA, al excederse en las facultades que le concede la ley, además violenta el derecho de defensa de los contribuyentes, no valorando objetivamente la prueba de descargo presentada por el contribuyente a fin de proteger sus bienes patrimoniales.

### **PREGUNTA 2.**

#### **SIMILITUDES.**

La mayoría sostiene que dentro de la Ley no existen limitantes para la DGII desarrolle el proceso de Liquidación Oficiosa, mas bien es ésta se excede, en algunos casos, en el uso de las herramientas que la ley le concede, sobrepasando las facultades dadas y violentado de esta manera el Debido Proceso.

### **DIFERENCIAS.**

En relación a esta, no puede establecerse alguna diferencia ya que todos los profesionales entrevistados coincidieron en que no existen limitantes legales para la DGII.

### **CONCLUSIÓN.**

Sobre la base de las respuestas obtenidas se concluye que la ley no establece limitantes para la DGII en el ejercicio de sus facultades para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA y que por el contrario, la ha dotado de amplias facultades que en la practica son mal interpretadas en su aplicación, excediéndose así en las atribuciones que la ley le otorga, por lo cual el Derecho Patrimonial del contribuyente sujeto a fiscalización se ve desmejorado.

### **PREGUNTA 3.**

#### **SIMILITUDES.**

La mayoría afirma que una limitante para la DGII es la falta de recurso humano, además que otra de las limitantes consiste en la falta de información proporcionada por el contribuyente en el proceso de Liquidación del Impuesto y que en otros casos el mayor limite esta constituido por la corrupción en las políticas implementadas por el Gobierno.

#### **DIFERENCIAS.**

La minoría sostuvo que una de las limitantes de la DGII, es la falta de recurso humano tecnificado para llevar a cabo el procedimiento de Liquidación.

## **CONCLUSIÓN.**

Concluimos que la Administración debería incrementar el recurso humano destinado a intervenir en el Procedimientos para la Determinación de Oficio de los Impuestos, pero además este debe de capacitarse constantemente, así también se deben buscar mecanismos que garanticen y controlen la transparencia en las actuaciones de la DGII, con el fin de atacar los vicios que puedan darse, no dando cabida a la corrupción en esa esfera, pues así podría verse afectado el derechos patrimonial de algunos contribuyentes.

## **PREGUNTA 4.**

### **SIMILITUDES.**

La mayoría se oriento en manifestar que no existen estrategias por medio de las cuales la DGII asesore sobre sus derechos y deberes a los contribuyentes de los impuestos de Renta e IVA, mientras que una minoría afirmó que los medios utilizados para tal fin estaban constituido por las charlas que la DGII imparte en el ámbito profesional así como la Unidad de Asesoría al Contribuyente.

### **DIFERENCIAS.**

La respuesta más escasa sobre los medios que la DGII utiliza es la que señala la realización de foros y seminarios donde se abordan los temas sobre los derechos y las obligaciones de los contribuyentes. Coincidiendo la mayoría de profesionales entrevistados que la DGII no posee ninguna estrategia de divulgación.

## **CONCLUSIÓN.**

Sobre las respuestas proporcionadas concluimos que la DGII no se ha preocupado por crear y poner a disposición de los contribuyentes, las estrategias adecuadas para

asesorarlos acerca de sus derechos y deberes lo cual en un momento determinado podría contribuir a que el derecho patrimonial de los contribuyentes sea violentado.

#### **PREGUNTA 5.**

##### **SIMILITUDES.**

Sobre el papel de la Unidad de Asesoría al Contribuyente durante el proceso para la Determinación Oficiosa del Impuesto, la mayoría dijo que juega un papel deficiente ya que en dicha Unidad se encuentran personas que no tienen la capacidad necesaria lo que se refleja en la información errónea que proporcionan al contribuyente.

##### **DIFERENCIAS.**

La minoría sostuvo que no juega ningún papel en el Procedimiento de Determinación Oficiosa del tributo, ya que solo asesora al contribuyente de manera general, calificando la referida acción de regular.

##### **CONCLUSIÓN.**

Concluimos pues, que esta Unidad no esta desempeñando un buen papel ya que no cuenta con el personal idóneo para tal fin, sumado a esto, no hay una unificación de criterios al momento de asesorar al contribuyente, por lo que dicha Unidad para desempeñar una mejor labor, debe de reestructurarse y replantear su papel.

#### **PREGUNTA 6.**

##### **SIMILITUDES.**

La mayoría de entrevistados coincidió en que si existe Acoso Fiscal sobre todo en la micro, pequeña, mediana y cierto sector de la gran empresa que no tienen relación con el

poder político; y que cuando estos sectores no responden a los intereses de los funcionario públicos o de cierto grupo económico o político se le programan fiscalizaciones antojadizas e infundadas.

### **DIFERENCIAS.**

Los profesionales afirmaron que existe el Acoso Fiscal, pero una minoría manifestó que esta afirmación se debe a que algunos contribuyentes califican las actitudes de la DGII como Acoso Fiscal, lo que se debe a su cultura de evasión.

### **CONCLUSIÓN.**

De la información obtenida se concluye que si existe Acoso Fiscal, pero que este se manifiesta sobre todo en el ámbito de la micro, pequeña, mediana y a cierto sector de la gran empresa que no tiene relación con el poder, existiendo una sensación que a la gran empresa no se le brinda el mismo tratamiento de fiscalización que al resto de sectores de la economía nacional; por lo cual muchos contribuyentes pertenecientes a estos sectores consideran que son desmejorados en su derecho patrimonial cuando les determinan impuestos, multas e intereses injustificados.

### **PREGUNTA 7.**

#### **SIMILITUDES.**

La mayoría sostuvo que existe control sobre los Auditores Fiscales una vez han sido asignados para fiscalizar al contribuyente, ya que dichos Auditores realizan sus actuaciones previa autorización del Supervisor que los controla en su labor de carácter técnico, pero no en el campo de trabajo cuando entra en contacto directo con el contribuyente.

## **DIFERENCIAS.**

La minoría manifestó que no existen controles de calidad sobre el trabajo de los Auditores Fiscales, afirmando que al menos existe un control técnico sobre ellos.

## **CONCLUSIÓN.**

A partir de la información proporcionada se concluye que efectivamente hay un control sobre los Auditores Fiscales, pero este control es de carácter técnico, no existiendo un control directo en cuanto al trabajo que realizan directamente con el contribuyente, en el sentido de garantizar el interés de la Administración en obtener ingresos para financiar los gastos públicos y el interés del contribuyente en que se le respete el derecho de propiedad.

## **PREGUNTA 8.**

## **SIMILITUDES.**

La mayoría de entrevistados sostienen que la DGII selecciona a los contribuyentes a fiscalizar a partir del incumplimiento que estos hacen de sus obligaciones tributarias, ya que si estos no pagan sus impuestos son candidatos a ser sujetos a un Proceso de Liquidación. También, otra manera de selección es la que se realiza a través de planes masivos de verificación de cumplimiento de obligaciones formales y sustantivas, y por último, cuando son detectadas inconsistencias en las declaraciones de impuestos presentadas por el contribuyente.

## **DIFERENCIAS.**

Una minoría hizo énfasis en que la DGII, en algunas ocasiones, se basa en criterios de poder económico o político para seleccionar a los contribuyentes a quienes se les tasara el impuesto.

## **CONCLUSIÓN.**

Por los elementos recabados concluimos que si existen parámetros técnicos para llevar un control de los contribuyentes, a partir de lo cual se seleccionan a aquellos contribuyentes que serán sujetos a un proceso de Liquidación del impuesto de Renta o IVA. La interrogante se plantea en la discrecionalidad de la Administración a la hora de seleccionar a los contribuyentes a quienes se les tasara el impuesto, el análisis se deriva a partir de información confidencial obtenida donde a algunos contribuyentes que gozan de poder económico o político no obstante haber incumplido sus obligaciones formales o sustantivas, se les ha dado un tratamiento preferencial, mientras que a otros dada su situación, hasta se han considerado acosados por el Fisco, violentándose así el Principio de Igualdad y en algunos casos, el patrimonio del sujeto fiscalizado.

## **PREGUNTA 9.**

### **SIMILITUDES.**

La mayor parte de los entrevistados manifestaron que la principal fuente de información que se utiliza en el Procedimiento para Determinar de Oficio los impuestos de Renta e IVA, proviene de las fiscalizaciones realizadas a los contribuyentes, de la información suministrada por el mismo contribuyente a la Administración Trituraria y utilizando el método de *cruce de información*.

## **DIFERENCIAS.**

Mientras que la minoría sostiene que la DGII obtiene información que el contribuyente ha presentado en periodos o ejercicios anteriores y que en algunos casos, solicita información a entes públicos relacionados de alguna forma con el contribuyente.

## **CONCLUSIÓN.**

De las respuestas obtenidas se concluye que en su mayor parte la información con que cuenta la DGII para el Procedimiento de Determinación de Oficio de los Impuesto de Renta e IVA, proviene de las fiscalizaciones realizadas por los Auditores Fiscales la cual se ve reforzada por la suministrada por el contribuyente a través las declaraciones de sus impuestos y la obtenida de la implementación del método de cruce de información.

## **PREGUNTA 10.**

## **SIMILITUDES.**

Una mayoría sostuvo que la DGII no valora la prueba de descargo presentada por el contribuyente fiscalizado y si lo hace, esa valoración muchas veces esta viciada de ilegalidad; también la mayoría de entrevistados hizo énfasis en que la prueba valorada en el Proceso de Liquidación de los Impuestos, es sobre todo, documental y que en materia tributaria es admitido cualquier medio de prueba a excepción de la confesión

## **DIFERENCIAS.**

La minoría de los entrevistados coincidió en que los criterios empleados por la DGII al momento de valorar la prueba recabada en el Proceso de Determinación Oficiosa de los Impuestos, son los establecidos por el Código Tributario.

## **CONCLUSIÓN.**

De la información proporcionada se concluye que en materia tributaria la que tiene preferencia es la prueba documental. Así mismo es de hacer notar, que la Administración Tributaria muchas veces no valora la prueba de descargo presentada por el contribuyente, no dándose la contradicción necesaria dentro del proceso, por lo que su Derecho Patrimonial puede verse perjudicado al no ejercer este su derecho de defensa de forma adecuada.

## **PREGUNTA 11.**

### **SIMILITUDES.**

La mayoría de entrevistados sostiene que la afectación económica puede causarse cuando al contribuyente se le determina el impuesto o su complemento de forma injusta, es decir, cuando la DGII lo hace sin un sustento legal o sin fundamento alguno, apegado más a la discrecionalidad de la Administración; la cual al ser cumplida por el contribuyente, en muchas ocasiones acarrea desmejora en su situación económica y financiera, lo que podría traducirse en el cierre definitivo o la quiebra del negocio; agregando que cuando la Determinación Oficiosa del impuesto es justa, entonces no se da ninguna afectación en el patrimonio del contribuyente fiscalizado.

## **DIFERENCIAS.**

La diferencia estriba en que la minoría de entrevistados manifestó que el Estado se enriquece de forma ilícita al determinar el impuesto de forma ilegal y que lo que desmejora el patrimonio de los contribuyentes son las elevadas multas que tienen que pagar a Hacienda cuando les tasa el impuesto o su complemento según el caso.

## **CONCLUSIÓN.**

Sobre el particular se llega a la conclusión que la DGII puede causar perjuicios en el patrimonio de los contribuyentes, siempre y cuando el impuesto que determine o su complemento se haga sin observar las normas jurídicas que regulen su actuación, además en los casos en que la discreción de la Administración prime más que la objetividad que esta debe tener para realizar la labor fiscalizadora; lo cual se traduce en una afectación directa en el patrimonio del contribuyente fiscalizado, cuando éste hace efectivo el pago de la Deuda Tributaria, ya que tal situación lo deja en una difícil condición económica, que puede acarrear el desfinanciamiento de la actividad productiva, endeudamientos, pérdida de clientes y en un caso más dramático, el cierre definitivo del negocio.

En relación a las multas que la Administración Tributaria impone, merece especial análisis, ya que deben de considerarse los montos de estas para llevar a cabo una modificación de dichos porcentajes; los cuales no deben de ir en la vía única de sancionar, sino también de educar al contribuyente y darle la oportunidad que mejore su contabilidad formal y sustantiva.

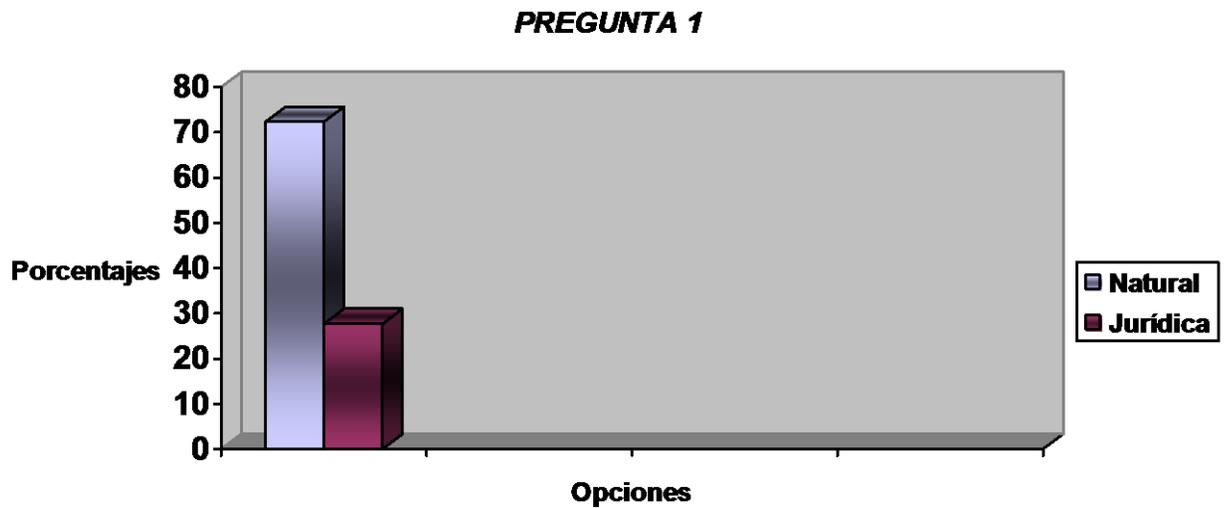
### **VI.2.2. Muestreo Probabilístico de la Población (Encuestas).**

Producto de la necesidad de conocer el sentir de la población objeto de estudio, se seleccionó el método de Muestreo Probabilístico, para lo cual se requirió la técnica de la encuesta cuya finalidad fue recopilar información sobre una parte de la población, fue así como se obtuvo una muestra de 65 contribuyentes del área metropolitana de San Salvador, de un universo de 600, con el fin de obtener información sobre datos generales, opiniones, sugerencias y respuestas que se dieron a las preguntas formuladas a partir de los indicadores desarrollados en la hipótesis de este trabajo; obteniendo información cuantitativa y cualitativa acorde al marco conceptual y a los objetivos trazados en la presente investigación.

**PREGUNTA 1.**

Tipo de Persona:

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	CIFRA RELATIVA (%)
1. Natural	47	72.31
2. Jurídica	18	27.69
TOTAL	65	100

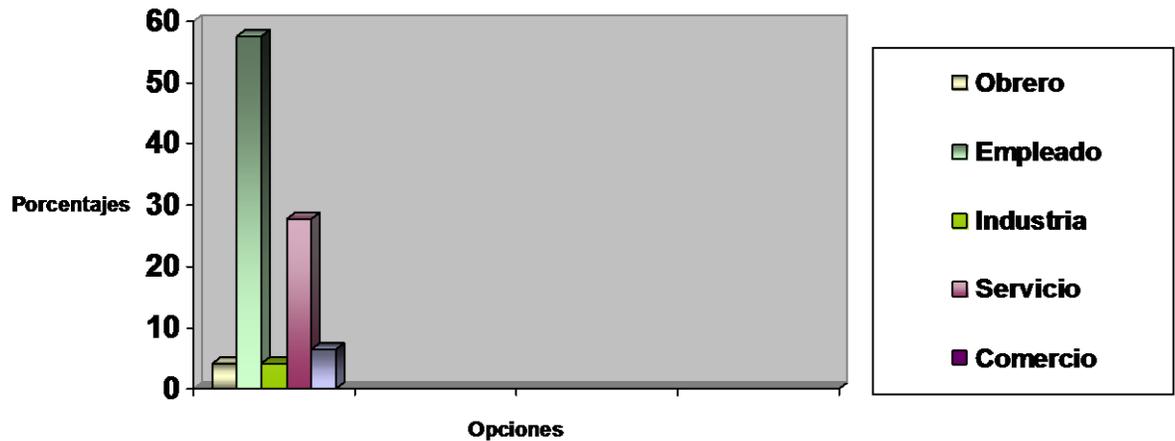


**PREGUNTA 2.**

Si es persona natural, señale la actividad a la que se dedica.

<i>ALTERNATIVAS DE RESPUESTA</i>	<i>CIFRA ADSOLUTA</i>	<b>CIFRA RELATIVA</b> (%)
1. Obrero	2	4.25
2. Empleado	27	57.45
3. Industria	2	4.25
4. Servicio	13	27.67
5. Comercio	3	6.38
TOTAL	47	100

**PREGUNTA 2**

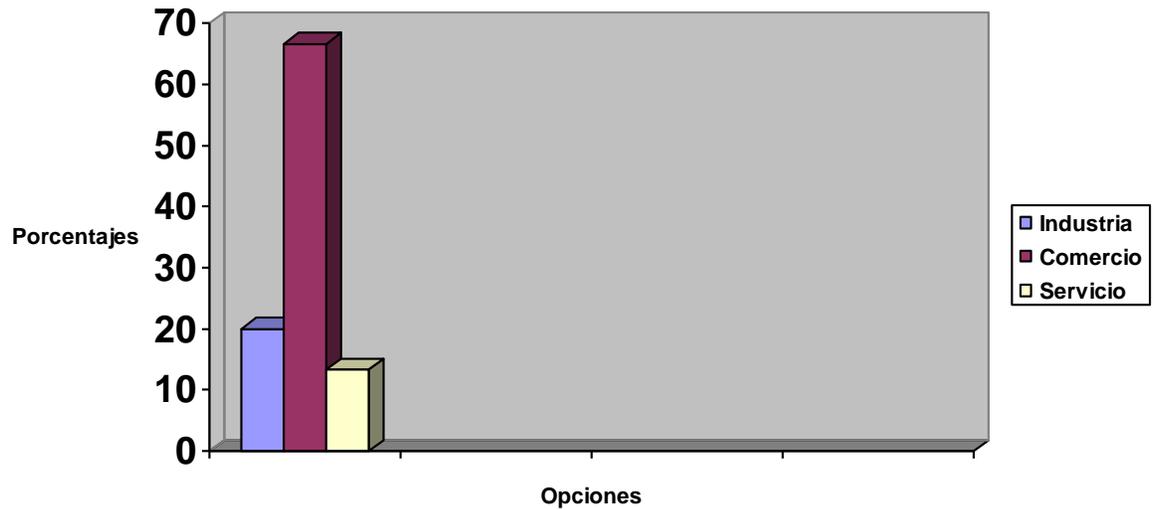


**PREGUNTA 3.**

Si es persona jurídica, señale la actividad a la que se dedica.

<i>ALTERNATIVAS DE RESPUESTA</i>	<i>CIFRA ADSOLUTA</i>	<b>CIFRA RELATIVA</b> (%)
1. Industria	4	22.22
2. Comercio	11	61.11
3. Servicio	3	16.67
TOTAL	18	100

**PREGUNTA 3**

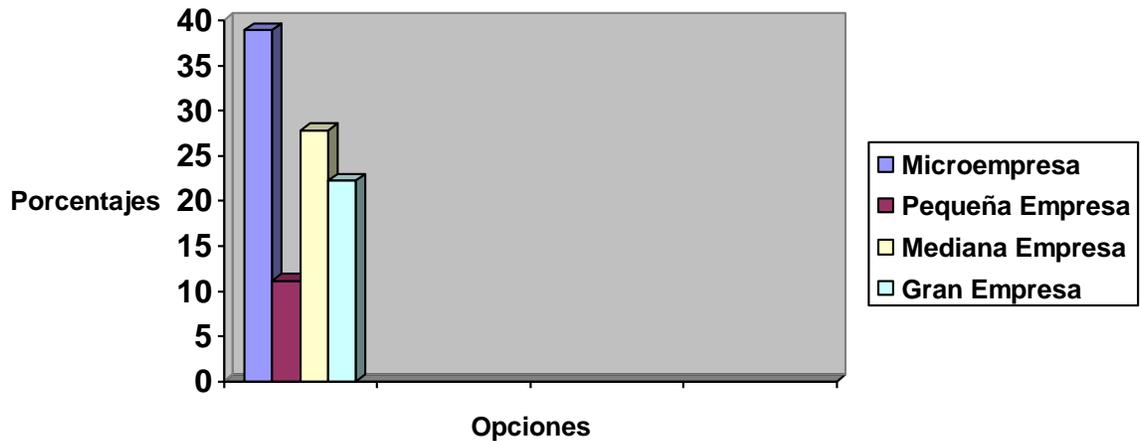


**PREGUNTA 4.**

¿En qué categoría ubica su empresa?

<i>ALTERNATIVAS DE RESPUESTA</i>	<i>CIFRA ADSOLUTA</i>	<b>CIFRA RELATIVA</b> (%)
1. Micro Empresa	7	38.89
2. Pequeña Empresa	2	11.11
3. Mediana Empresa	5	27.78
4. Gran Empresa	4	22.22
TOTAL	18	100

**PREGUNTA 4**

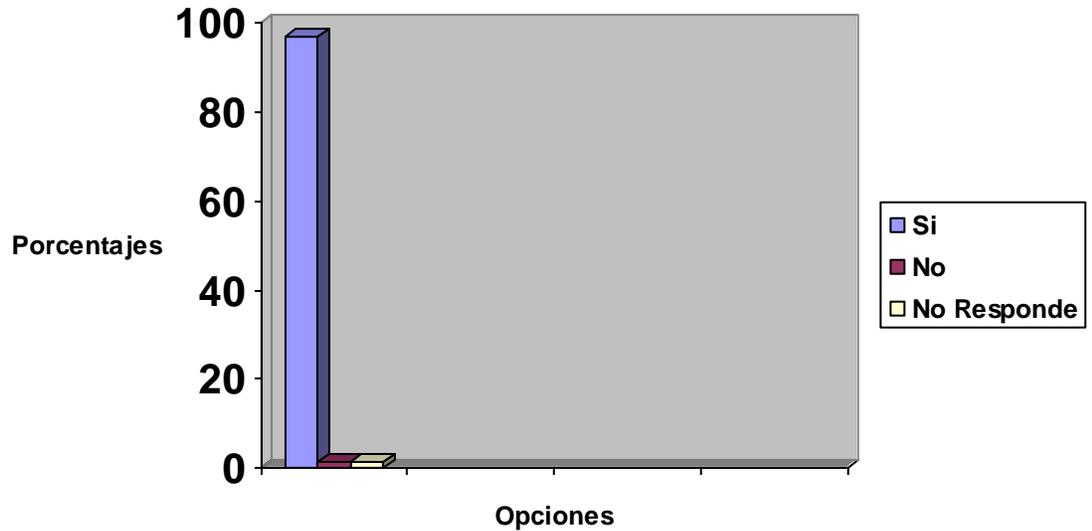


**PREGUNTA 5.**

¿Declara sus impuestos de Renta e IVA dentro del plazo correspondiente?

<i>ALTERNATIVAS DE RESPUESTA</i>	<i>CIFRA ADSOLUTA</i>	<b>CIFRA RELATIVA</b> (%)
1. Si	63	96.92
2. No	1	1.54
3. No Responde	1	1.54
TOTAL	65	100

**PREGUNTA 5**

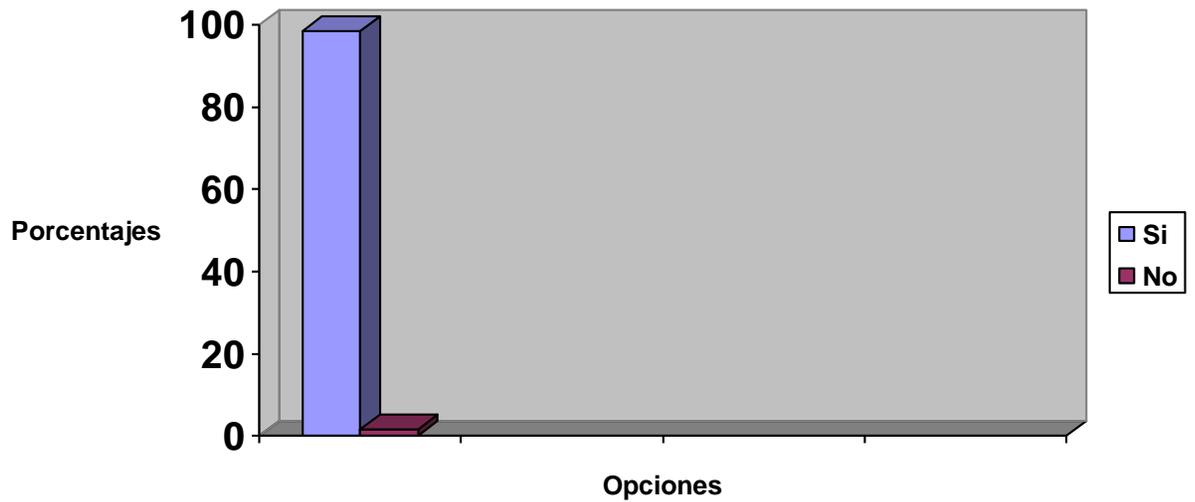


**PREGUNTA 6.**

¿Conoce de la existencia de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII)?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Si	59	90.77
2. No	6	9.23
TOTAL	65	100

**PREGUNTA 6**

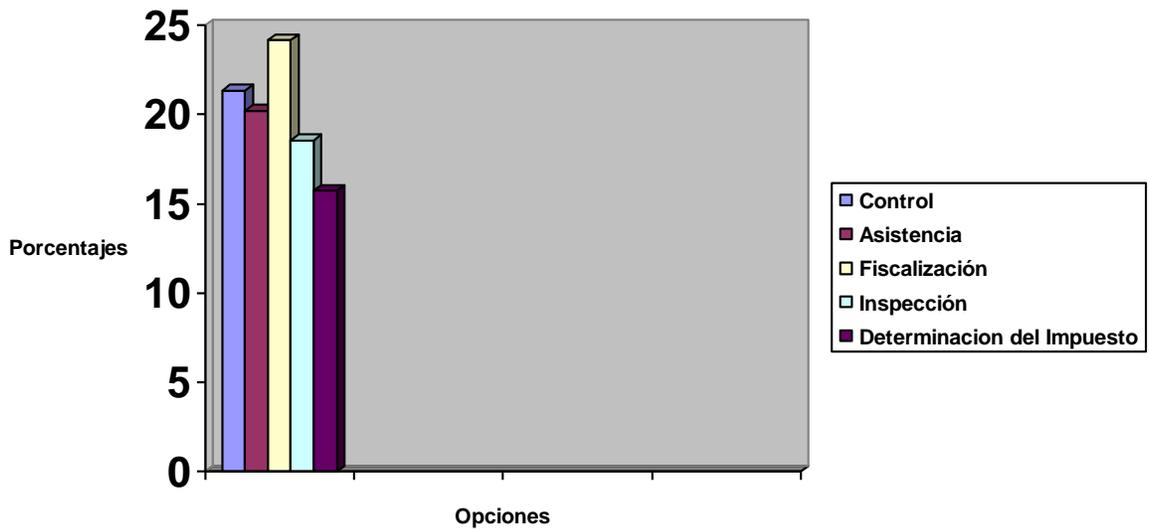


**PREGUNTA 7.**

Si su respuesta es positiva, señale cuáles son las atribuciones que tiene la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Registro y Control	38	21.34
2. Asistencia	36	20.23
3. Fiscalización	43	24.16
4. Inspección	33	18.54
5. Realizar el Proceso de Determinación	28	15.73
TOTAL	178	100

**PREGUNTA 7**

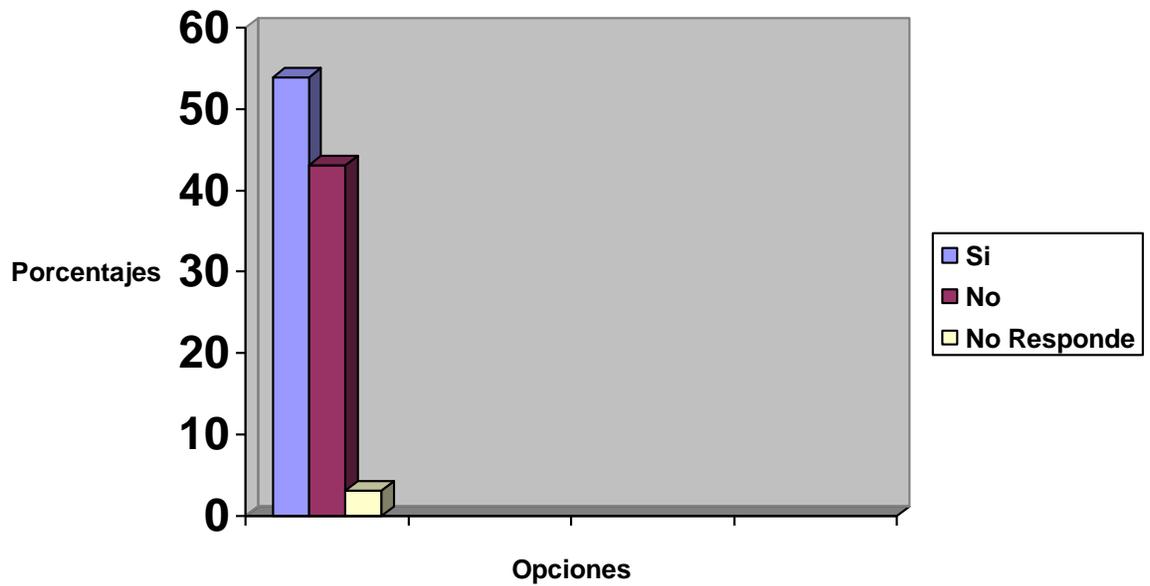


**PREGUNTA 8.**

¿En algún ejercicio o período ha sido visitado de manera insistente por los Auditores Tributarios?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Si	35	53.85
2. No	28	43.08
3. No Responde	2	3.07
TOTAL	65	100

**PREGUNTA 8**

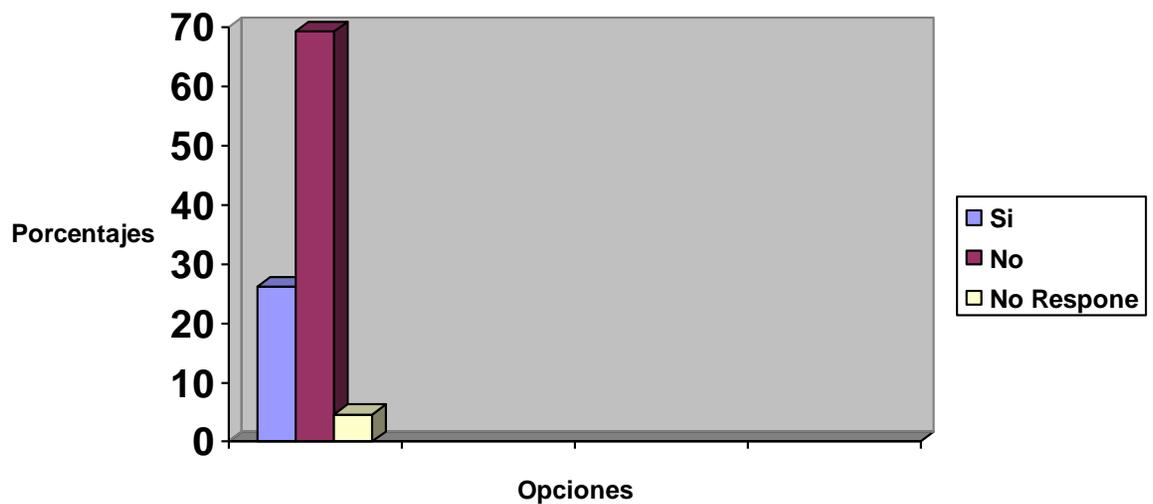


**PREGUNTA 9.**

¿En algún ejercicio o período fiscal se le ha determinado de oficio el Impuesto sobre la Renta?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Si	17	26.15
2. No	45	69.23
3. No Responde	3	4.62
TOTAL	65	100

**PREGUNTA 9**

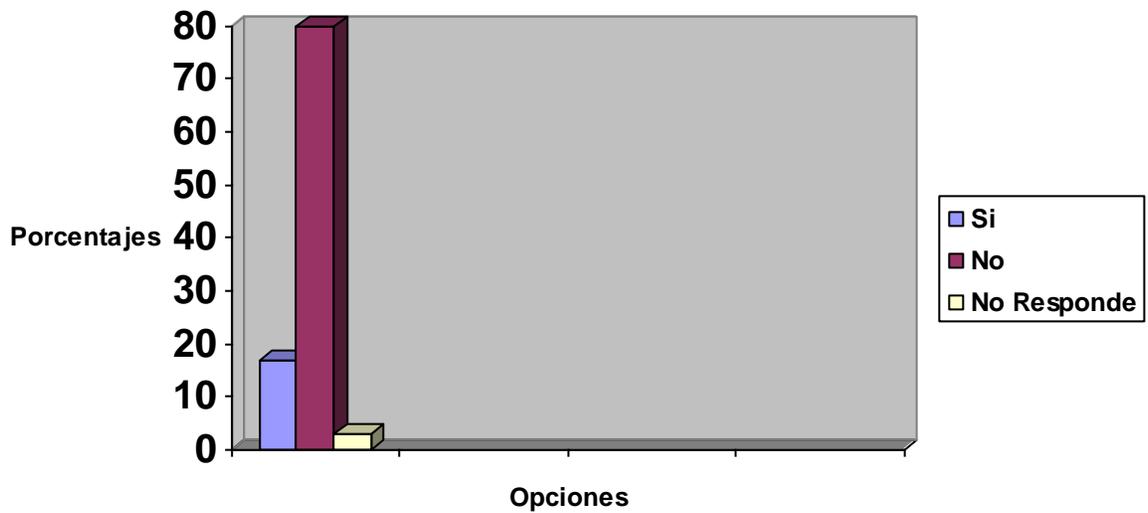


**PREGUNTA 10.**

¿En algún ejercicio o período fiscal se le ha determinado el IVA?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Si	11	16.92
2. No	52	80
3. No Responde	2	3.08
TOTAL	65	100

**PREGUNTA 10**

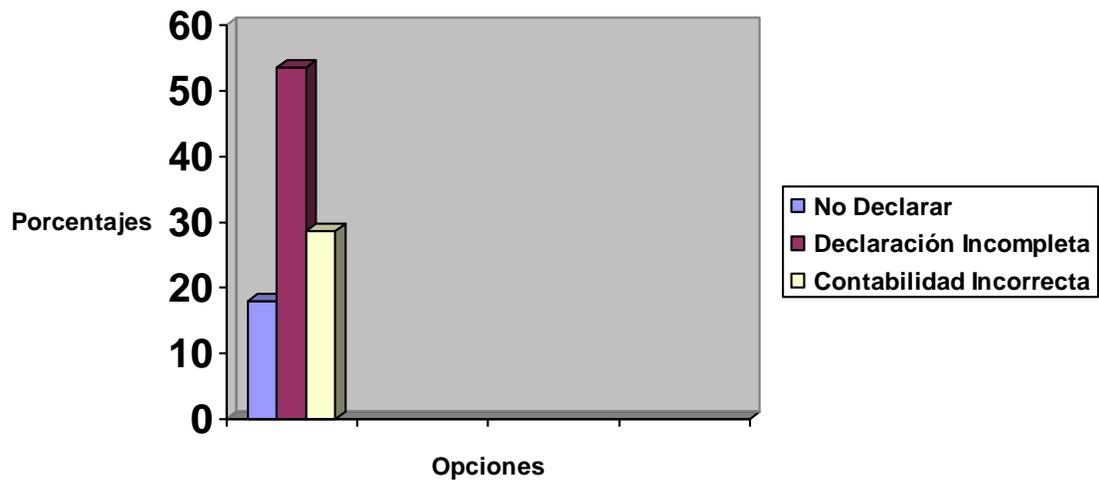


**PREGUNTA 11.**

Si su respuesta a cualquiera de las dos preguntas anteriores es afirmativa, señale la causa por la cual fue sujeto de Determinación del Impuesto.

<i>ALTERNATIVAS DE RESPUESTA</i>	<i>CIFRA ADSOLUTA</i>	<b>CIFRA RELATIVA</b> (%)
1. Por No Declarar	5	17.86
2. Por Declaración Incompleta	15	53.57
3. Por Contabilidad Incorrecta	8	28.57
TOTAL	28	100

**PREGUNTA 11**

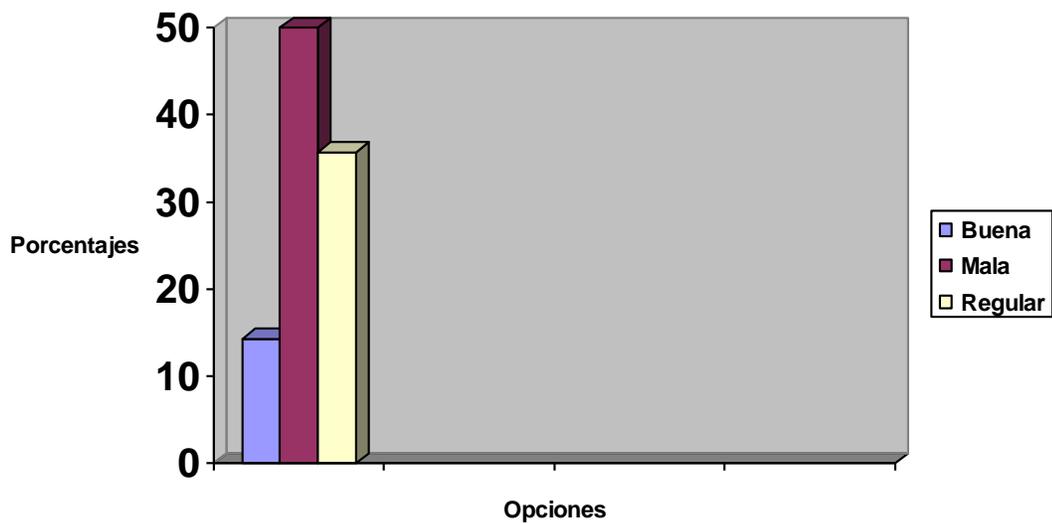


**PREGUNTA 12.**

¿Cómo califica las actuaciones de los Auditores Tributarios en el Procedimiento de Fiscalización para la Determinación de los impuestos de Renta e IVA?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Buena	4	14.29
2. Mala	14	50
3. Regular	10	35.71
TOTAL	28	100

**PREGUNTA 12**

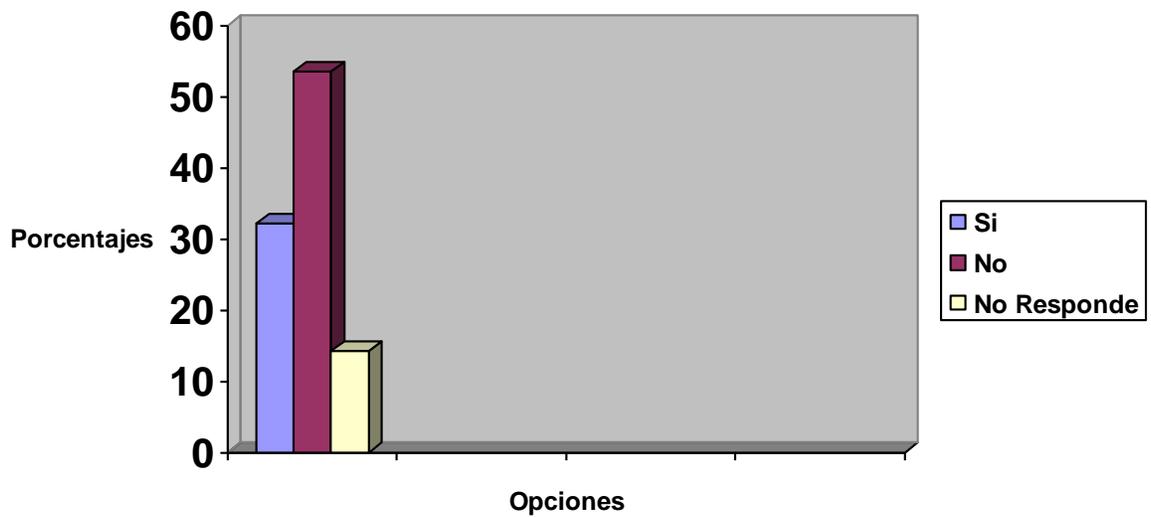


**PREGUNTA 13.**

¿Considera que en el Proceso de Determinación del Impuesto se le dio la oportunidad de defenderse?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Si	12	42.86
2. No	16	57.14
TOTAL	28	100

**PREGUNTA 13**

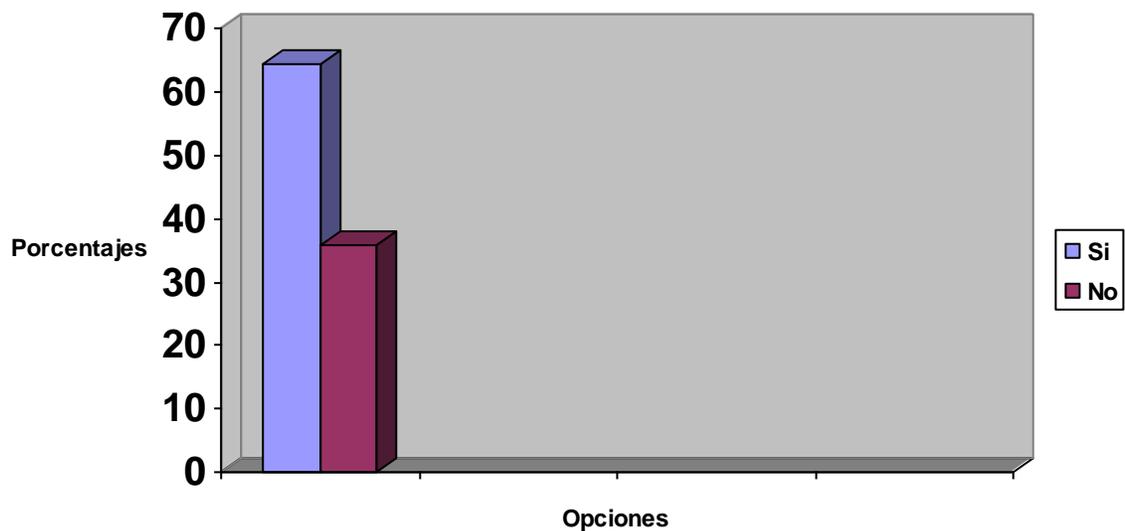


**PREGUNTA 14.**

¿Cree que la DGII actúa de manera imparcial al momento de realizar la Determinación de los Impuestos de Renta e IVA?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Si	9	32.14
2. No	15	53.57
3. No Responde	4	14.29
TOTAL	28	100

**PREGUNTA 14**

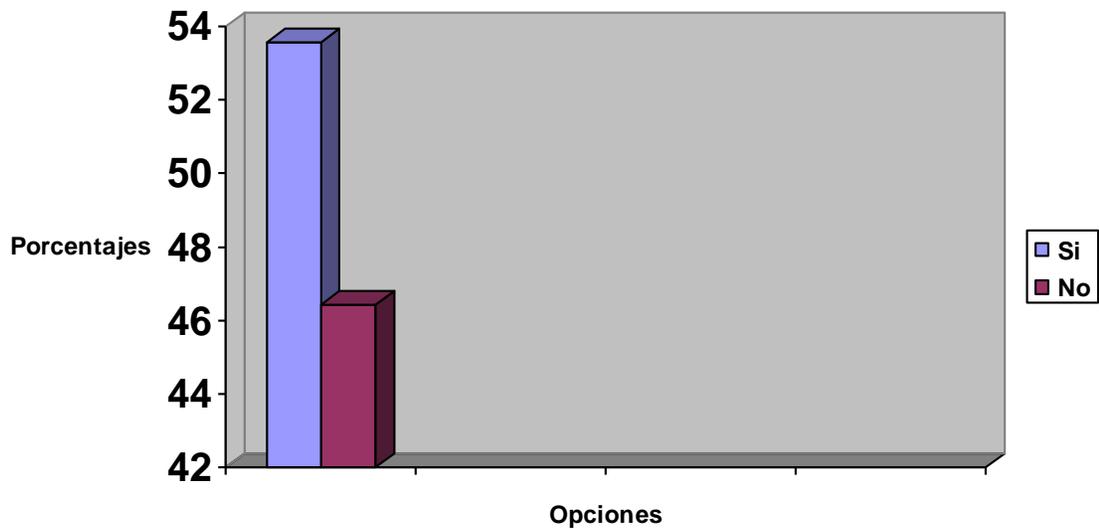


**PREGUNTA 15.**

¿De la Resolución emitida por la DGII donde le determino el Impuesto, apelo ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Si	15	53.57
2. No	13	46.43
TOTAL	28	100

**PREGUNTA 15**

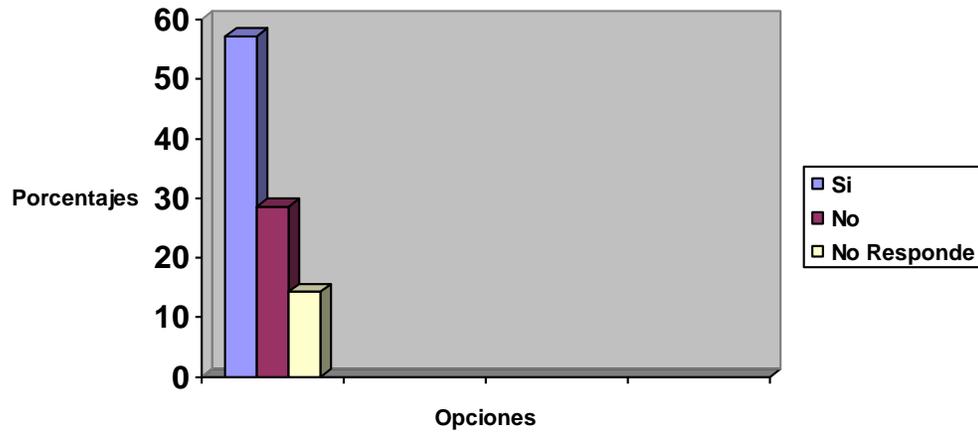


**PREGUNTA 16.**

¿Durante el Proceso de Determinación del Impuesto, le ha sido requerida documentación que no esté dentro del período o ejercicio objeto de fiscalización?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Si	16	57.14
2. No	8	28.57
3. No Responde	4	14.28
TOTAL	28	100

**PREGUNTA 16**

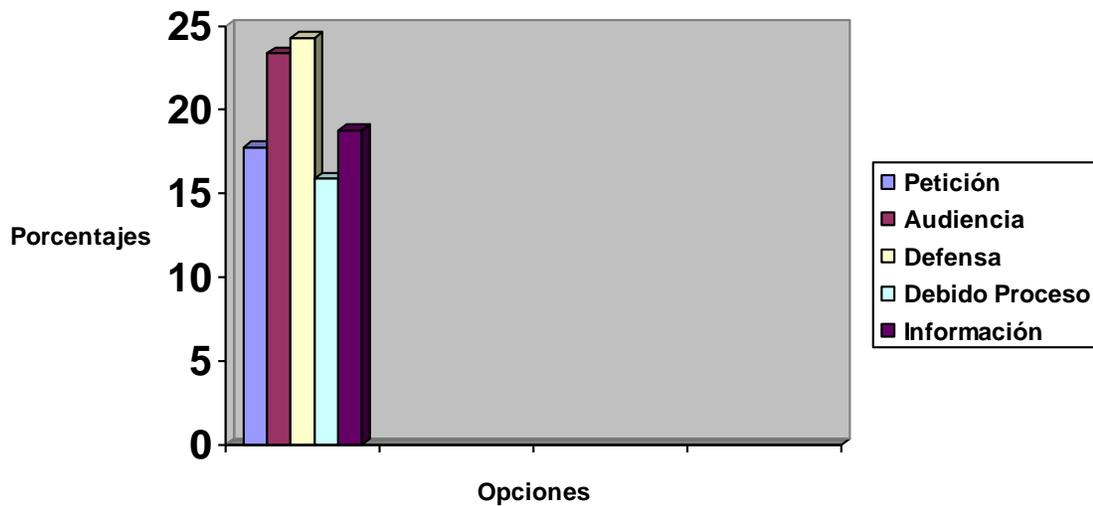


**PREGUNTA 17.**

Señale cuáles son los derechos que usted tiene como persona sujeta a un Procedimiento de Determinación de los impuestos de Renta e IVA.

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Derecho de Petición	19	17.76
2. Derecho de Audiencia	25	23.36
3. Derecho de Defensa	26	24.30
4. Debido Proceso Legal	17	15.89
5. Derecho a la Información	20	18.69
TOTAL	107	100

**PREGUNTA 17**

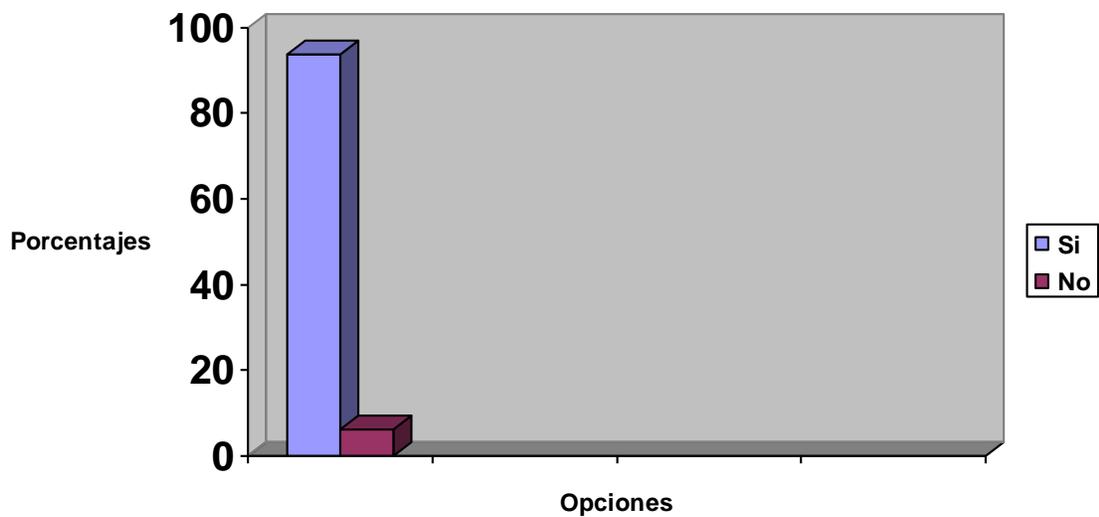


**PREGUNTA 18.**

¿Considera que el desconocer cuáles son sus derechos como contribuyente, influye en que estos puedan ser violados?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Si	61	93.85
2. No	4	6.15
TOTAL	65	100

**PREGUNTA 18**

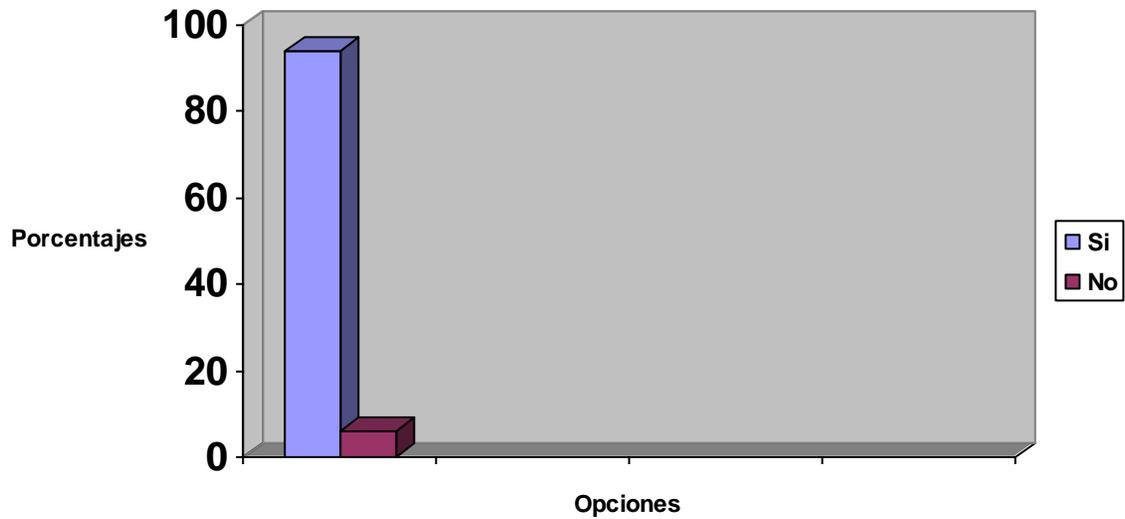


**PREGUNTA 19.**

¿Tiene conocimiento que existe la Unidad de Asesoría al Contribuyente?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Si	60	92.31
2. No	5	7.69
TOTAL	65	100

**PREGUNTA 19**

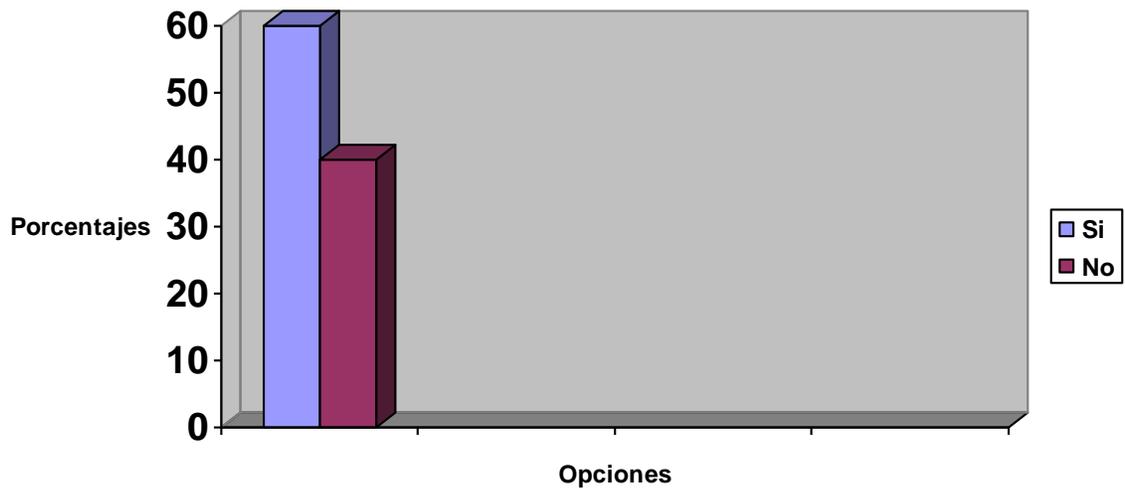


**PREGUNTA 20.**

¿Alguna vez ha solicitado asesoría en la Unidad de Asesoría al Contribuyente?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<b><i>CIFRA RELATIVA</i></b> (%)
1. Si	39	60
2. No	26	40
TOTAL	65	100

**PREGUNTA 20**

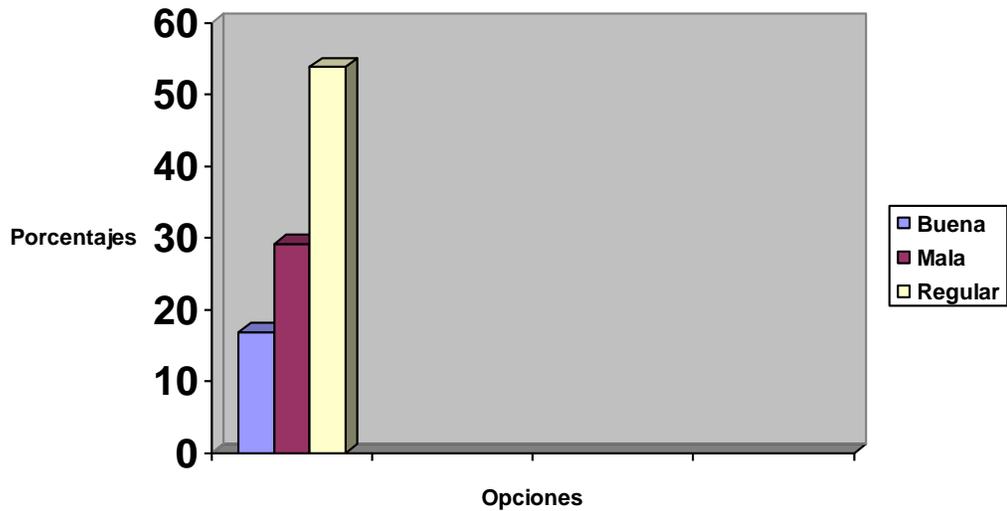


**PREGUNTA 21.**

Si su respuesta es positiva, ¿cómo califica la asesoría brindada por la Unidad de Asesoría al Contribuyente?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Buena	10	15.38
2. Mala	23	35.38
3. Regular	32	49.23
TOTAL	65	100

**PREGUNTA 21**

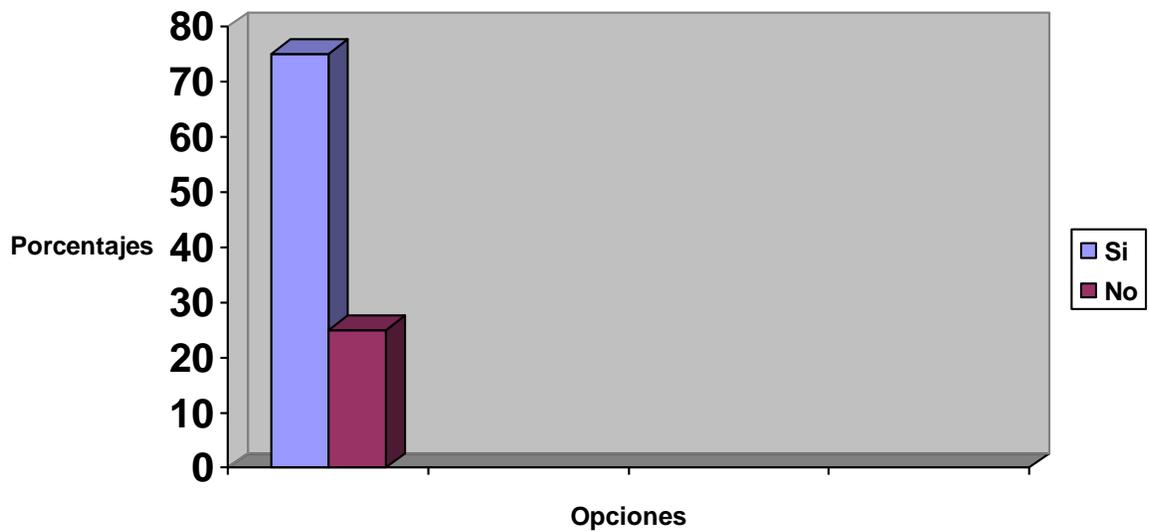


**PREGUNTA 22.**

¿Considera que ha sido afectado económicamente por parte de la DGII cuando le determino el Impuesto de Renta o IVA?

ALTERNATIVAS DE RESPUESTA	CIFRA ADSOLUTA	<i>CIFRA RELATIVA</i> (%)
1. Si	21	75
2. No	7	25
TOTAL	28	100

**PREGUNTA 22**



### **VI.3. COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS.**

*A continuación se desarrollara la comprobación de la hipótesis que en un inicio se planteó en esta investigación, es decir, que se le dará respuesta al problema de investigación, a partir de la información doctrinal obtenida así como de la información que se recogió en el trabajo de campo a través de la entrevista y la encuesta.*

#### **HIPÓTESIS:**

La hipótesis planteada en el presente trabajo quedó redactada de la siguiente manera:  
*“Los Actos y Resoluciones contrarios a derecho, emitidos por la DGII en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA, ante la inadecuada aplicación de la ley, la deficiente asesoría, el desconocimiento de sus derechos y deberes por parte de los contribuyentes y el exceso en el ejercicio de las facultades otorgadas por la ley, inciden en la vulneración del derecho patrimonial de los contribuyentes”*

Cabe agregar, que esta es una hipótesis que relaciona mas de dos variables en términos de dependencia, estableciendo una relación causal de dependencia entre las variables, obteniendo una explicación lógica del fenómeno estudiado.

### **VI.4. OPERACIONALIZACION Y COMPROBACIÓN DE LA HIPOTESIS.**

Con la finalidad de concretizar la hipótesis presentada, a continuación se desarrolla la Operacionalización de la misma, a partir de un proceso de deducción lógico de los elementos del fenómeno investigado, donde el valor X representa la variable independiente y el valor Y la variable dependiente, en otras palabras la primera es la causa y la segunda es la consecuencia.

**VARIABLE INDEPENDIENTE      VARIABLE DEPENDIENTE**

\* Los actos y resoluciones contrarios a derecho, emitidos por la DGII en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA.      \* Vulneran el Derecho Patrimonial de los contribuyentes.

**INDICADORES.**

X <sub>1</sub> Inadecuada aplicación de la ley por parte de la DGII.	Y <sub>1</sub> Se viola el Principio de Legalidad en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA.
X <sub>2</sub> Deficiente asesoría por parte de la Unidad de Asesoría al Contribuyente.	Y <sub>2</sub> Contribuye al desconocimiento de los derechos y deberes del contribuyente.
X <sub>3</sub> Desconocimientos de sus derechos y deberes por parte de los contribuyentes.	Y <sub>3</sub> Por el desconocimiento se confirman Actos y Resoluciones contrarias a Derecho, emitidas por la DGII.
X <sub>4</sub> Exceso en el ejercicio de las facultades otorgadas por la ley a la DGII.	Y <sub>4</sub> Se manifiesta en las actuaciones de los Auditores Fiscales, al solicitar información no comprendida en el periodo o ejercicio fiscalizado.

Como supuesto principal de esta investigación se estableció que los actos y resoluciones contrarios a derecho, emitidos por la DGII en el Proceso para la

Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA, vulneran el Derecho Patrimonial de los contribuyentes; antes analizaremos cada uno de los indicadores.

Con relación al primer indicador, el cual consiste en que la inadecuada aplicación de la ley por parte de la DGII, trae como consecuencia la violación del Principio de Legalidad en el proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA; cabe agregar que la mayoría de los encuestados, no obstante, conocer la existencia de la DGII, desconocen que una de sus principales atribuciones es la de realizar el Proceso de Determinación del Impuesto, la cual debe apegarse durante su desarrollo a la ley; además, la mayoría considera que la DGII no actúa de forma imparcial, lo cual se desprende de lo dicho por los encuestados ya que al consultárseles sobre la calificación en relación a la imparcialidad de la DGII, el cincuenta por ciento la califico de mala y un treinta y cinco por ciento de regular, lo cual se refuerza con lo manifestado por estos, donde un cincuenta y siete por ciento manifestó que la DGII no les dio la oportunidad de ejercer su derecho de defensa frente a un cuarenta y tres por ciento que dijo que si; reflejando que la DGII en muchas ocasiones actúa discrecionalmente, no obstante estar sus facultades establecidas por la ley, debiendo ceñirse a una facultad reglada y no discrecional, por lo que contraviene el Principio de Legalidad, lo que se refleja en la violación al Derecho Patrimonial de algunos contribuyentes.

Sobre este punto, en las entrevistas la mayoría de profesionales entrevistados sostienen que la DGII no valora la prueba de descargo presentada por el contribuyente fiscalizado y si lo hace, esa valoración muchas veces esta viciada de ilegalidad; en relación a la forma de seleccionar a los contribuyentes a quienes se les determinara de oficio los impuestos, los informantes sostienen que la DGII cuenta con diferentes herramientas y mecanismos para seleccionar a los contribuyentes, pero en algunas ocasiones se basa en criterios de poder económico o político, reforzándose en las

respuestas que estos dieron sobre el acoso fiscal por parte de la DGII, el cual se desarrolla sobre todo en la micro, pequeña, mediana y cierto sector de la gran empresa que no tiene vinculo con el poder político; violentándose de esta manera el Principio de Igualdad el cual esta comprendido dentro del Principio de Legalidad.

Los funcionarios, en relación a la prueba obtenida en el Proceso para la Determinación del Impuesto, manifiestan que esta es obtenida en legal forma y que su valoración esta sujeta a los prescrito por la ley, no existiendo violación del Derecho de Defensa del contribuyente.

El segundo indicador, en el cual se sondeo la calidad de la orientación jurídica-contable que brinda la Unidad de Asesoría al Contribuyente, de las encuestas se observa que un cuarenta y nueve por ciento la califica de regular, mientras que el treinta y cinco por ciento califica de mala la asesoría recibida, pues muchas veces brindan información contradictoria con la misma ley o con el criterio de otras Unidades de la DGII; esto se debe, entre otras razones por la poca preparación y experiencia del personal de dicha Unidad, lo cual es reforzado por lo dicho en las entrevistas a los profesionales quienes sostienen que el papel de la Unidad es deficiente; además no cuenta con los mecanismos necesarios para asesorar sobre sus derechos a los contribuyentes, lo cual general un doble efecto: primero, que este incumpla sus obligaciones sustantivas o formales; y segundo, que este desconozca cuáles son sus derechos como contribuyente, no haciéndolos valer en buena forma y en el caso particular dentro del Proceso de Determinación Oficiosa de los impuestos en análisis. Los funcionarios manifiestan que la Unidad de Asesoría al Contribuyente no juega ningún papel en el Proceso para la Determinación Oficiosa, sino más bien su función es la de dar orientación de forma general sobre las obligaciones que tienen los contribuyentes y de los servicios que presta el Ministerio de Hacienda.

En cuanto al tercer indicador se ha verificado que a nivel de los contribuyentes existe un alto grado de desconocimiento en cuanto a los derechos y deberes que la Constitución y el Código Tributario les otorgan y cuando estos derechos son violentados, no los exigen oportunamente o no alegan su vulneración; como ejemplo se puede mencionar que éste no ejerce la facultad que tiene de recurrir ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, confirmándose por esta razón Actos y Resoluciones contrarias a Derecho emitidas por la DGII; esto queda demostrado por lo dicho por los contribuyentes en las encuestas, donde un alto porcentaje manifestó que no hizo uso del Recurso de Apelación; otro elemento es que existe una notable variación en el porcentaje de los derechos que las personas manifiestan tener cuando son sometidos a un Proceso de Determinación Oficiosa del Impuesto, agregando la mayoría que si ellos desconocen sus derechos, fácilmente pueden ser violados; otro dato a resaltar con relación a este indicador es que un gran porcentaje de encuestados manifestó no haber recurrido a la Unidad de Asesoría al Contribuyente.

Sobre este mismo indicador se toma en cuenta lo dicho en las entrevistas, donde los funcionarios manifestaron que si existen estrategias que la DGII emplea para asesorar sobre sus derechos y deberes a los contribuyentes, como los medios de comunicación y algunas revistas, manifestando además que la Unidad de Asesoría al Contribuyente no juega ningún papel durante el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos; contrastando con lo dicho por los profesionales quienes en su mayoría manifestaron que la DGII no emplea estrategias adecuadas para asesorar a los contribuyentes de los impuestos de Renta e IVA y que ésta no juega ningún papel activo en el referido Proceso; concluyendo que ante el desconocimiento de sus derechos por parte del contribuyente, los cuales debe hacer valer durante el Proceso de Liquidación Oficiosa, se puede generar una violación mayor a su Derecho Patrimonial pues muchos

contribuyentes manifestaron que por una Determinación Oficiosa ilegal, han tenido que pagar deudas tributarias que no existen o que las pagan en exceso, lo que les ha provocado pérdidas económicas considerables, sumado a ello el pago de asesoría jurídica y contable que implica un aumento de gastos.

En relación al último indicador, de acuerdo a la información obtenida de las entrevistas y encuestas, tenemos que durante el Proceso de Liquidación de Oficio de los impuestos, la DGII emite actos y resoluciones basados en acciones de los Auditores Fiscales, en las cuales se han excedido de la facultad otorgada por la ley, en el sentido de que se extralimitan en el ejercicio de sus atribuciones. Esto se comprueba con lo dicho por la mayoría de los encuestados que manifestaron que los Auditores Fiscales solicitan al contribuyente información que no está comprendida dentro del periodo o ejercicio que se le encomendó verificar. Además, la mayoría califica de mala la actuación de estos Auditores y un mínimo porcentaje afirma que es buena; mientras que en las entrevistas, en relación a lo dicho por los funcionarios y profesionales, no se deduce que los auditores soliciten información fuera del periodo fiscal examinado; además tanto profesionales como funcionarios sostienen que existe un control de las actuaciones de los Auditores Fiscales, labor que se lleva a cabo a través de un Supervisor al cual se le asigna un grupo de Auditores Fiscales y estos a su vez, se encuentran bajo la dirección del Jefe de la Unidad respectiva, pero conviene resaltar lo dicho por la minoría de entrevistados, que dicho control es más de carácter administrativo y técnico que de carácter formal, debiendo existir un control en el campo de trabajo de los auditores, es decir, de las actuaciones que estos realizan al momento de fiscalizar al contribuyente; ya que de lo contrario se emite una Liquidación Provisional que servirá de base para la Liquidación Definitiva del impuesto de Renta o IVA, la cual vendría a vulnerar el Derecho Patrimonial de los contribuyentes.

A partir del supuesto principal de este trabajo de investigación donde se establece que el derecho patrimonial de los contribuyentes es vulnerado y violentado cuando se emiten actos y resoluciones contrarios a derecho por parte de la DGII en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA, se concluye que ha quedado demostrado, ya que del razonamiento que de los indicadores se ha hecho en los párrafos anteriores, se desprende que la DGII vulnera este derecho al emitir actos y resoluciones viciados de ilegalidad; ante la inadecuada aplicación de la ley por parte de la DGII, al brindar deficiente asesoría por medio de la Unidad de Asesoría al Contribuyente, lo cual aumenta el desconocimiento de sus derechos y deberes por parte de los contribuyentes, más el exceso en el ejercicio de las facultades que la ley le otorga, trae como consecuencia la violación del Derecho Patrimonial de los contribuyentes.

Necesario es resaltar lo siguiente, que en nuestra hipótesis hemos partido que los actos y resoluciones emitidos en contradicción a los preceptos legales que regula la normativa tributaria para el Proceso de Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta e IVA, que se manifiestan concretamente en la inadecuada aplicación de la ley cuando no se valora la prueba que aporta el sujeto pasivo para desvirtuar lo planteado por la DGII en el Informe de Auditoría, la mala o inexistente asesoría por parte de la Unidad de Asistencia al Contribuyente para que el sujeto pasivo aplique correctamente la normativa tributaria al momento de realizar la autoliquidación de los impuestos y cuando existe un exceso en el ejercicio de las facultades otorgada por la ley a los funcionarios que intervienen en el Proceso de Liquidación Oficiosa, entonces es que se vulnera el Derecho Patrimonial del contribuyente.

Ahora bien, se afirma que existe vulneración al Derecho Patrimonial de los contribuyentes, a partir de los supuestos planteados, porque se le priva de una cantidad económica que le pertenece, y que no corresponde a un ilícito que le puede ser imputado

sea por dolo, culpa o negligencia, que en el peor de los casos puede traducirse en la quiebra o cierre definitivo del negocio; para que ese perjuicio se concrete, o en otros términos, se entenderá materializada la violación del Derecho Patrimonial del contribuyente, una vez este haya cancelado la Deuda Tributaria, con sus respectivos intereses y multas que le haya determinado la DGII, cuando esta haya adquirido la calidad de firmeza, bien sea en sede administrativa, porque el contribuyente no recurrió del acto administrativo ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; o cuando éste haya apelado ante dicho Tribunal, quien confirmó la resolución de la DGII y no ejerció la acción de ilegalidad de la resolución ante la Sala de lo Contencioso Administrativo; o no obstante haber demandado la ilegalidad de dichas actuaciones, la Sala confirmó total o parcialmente el Acto Administrativo demandado.

Cabe decir, que no basta que la resolución por medio de la cual se le determina el impuesto de Renta o de IVA al contribuyente quede firme en sede administrativa o jurisdiccional, para que ocasione un perjuicio al Derecho Patrimonial del administrado; sino que, es necesario, que éste haya cumplido con la obligación de pagar el monto determinado en concepto de Deuda Tributaria, así como sus respectivos intereses y multas, ya sea con la sola resolución emitida por la DGII o confirmada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos o la Sala de lo Contencioso Administrativo en su caso, o mediante Juicio Ejecutivo que se tramita a través de la Fiscalía General de la República ante el Juez competente

***CAPITULO VII.***  
***CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.***

**VII.1. INTRODUCCIÓN.**

A continuación se desarrollaran las conclusiones y las recomendaciones a las cuales hemos llegado como grupo de investigación, sobre el tema que se ha desarrollado a lo largo del presente trabajo; ya que a través del estudio de las diferentes instituciones jurídicas contenidas en el tema y de la información obtenida en la investigación, se plantean las conclusiones a través de las cuales se identifica de forma concreta la problemática generada en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA en relación a la vulneración del Derecho Patrimonial del contribuyente, permitiendo de esta manera arribar a las recomendaciones para contribuir a la solución de los principales problemas identificados.

**VII.2. CONCLUSIONES.**

1. En muchas ocasiones la DGII no aplica adecuadamente la ley, lo cual vulnera el Principio de Legalidad en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA, ya que las actuaciones de los Auditores Fiscales y de los funcionarios de la DGII muchas veces exceden las facultades que la ley les otorga, por ejemplo actualmente es muy común que los Auditores Fiscales soliciten información de periodos o ejercicios en los cuales no están facultados, según el Auto de Designación, así mismo ocurre que la DGII solo se pronuncia en relación a la mala aplicación de ley que hace el contribuyente cuando esta lesiona únicamente el interés fiscal y no así cuando el contribuyente se ve

afectado; lo cual vulnera el derecho patrimonial del contribuyente, ya que algunos informes de auditoria se hacen sobre la base de la información solicitada fuera del periodo o ejercicio fiscalizado.

2. La DGII durante el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA, emite actos y resoluciones contrarios a la ley, ya que en muchas ocasiones esta actúa de forma parcial, no respeta el Debido Proceso al no darle oportunidad a los contribuyentes de que ejerzan su Derecho de Defensa, vulnerando así su derecho patrimonial.
3. La DGII no obstante contar con herramientas y criterios técnicos para seleccionar a los contribuyentes a quienes les determinara el impuesto de Renta o IVA, en muchas ocasiones hace uso de la potestad discrecional cuya aplicación no cabe en este caso, esto es así, porque independientemente del contribuyente que incumpla la ley e incurra en alguna de las causales establecidas por el Art. 183 CT, la DGII está obligada a actuar de manera objetiva e imparcial, sujetándose únicamente a la Constitución y a las Leyes; y no dejando por fuera a aquellos contribuyentes que por su relación con el poder económico o político reciben un trato preferente, dando vicios de corrupción al interior de la Administración Tributaria; violentando así el principio de igualdad, y a estos contribuyentes que son sometidos al proceso de fiscalización en muchas ocasiones se ven afectados económicamente.
4. El desconocimiento de sus derechos y deberes por parte de los contribuyentes, no permite ejercer una labor de fiscalización sobre los actos y resoluciones emanados de la DGII durante el Proceso de Determinación del Impuesto, ya que, por una parte existe desconocimiento de la ley y por otra, no cuentan con asesoría adecuada, lo cual provoca en muchos casos que el contribuyente no haga

valer sus derechos o no haga uso del derecho a recurrir ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, adquiriendo la resolución viciada de ilegalidad la calidad de firmeza; y son estas resoluciones contrarias a derecho las que vulneran el derecho patrimonial de los contribuyentes.

5. Queda claro que la Unidad de Asesoría al Contribuyente realiza una pésima labor ya que muchas veces brindan información contradictoria con la misma ley o con el criterio de otras Unidades de la DGII; esto se debe, entre otras razones por la poca preparación y experiencia del personal; no obstante que la ley obliga a la DGII a informar sobre sus derechos y deberes a los contribuyentes; pero si dicha Unidad actuara adecuadamente existirían contribuyentes mejor informados, quienes cumplirían cabalmente sus obligaciones formales y sustantivas que las leyes tributarias les imponen, y consecuentemente aportando parte de sus ganancias al sostenimiento del gasto publico, pero en algunas ocasiones ante la mala asesoría o falta de esta los contribuyentes incumplen algunas obligaciones.
6. La DGII no cuenta con estrategias adecuadas y suficientes para divulgar los derechos y deberes de los contribuyentes, lo que provoca que el contribuyente desconozca criterios de aplicación de las leyes tributarias, violentando así el Art. 3 de la Ley Orgánica de la DGII, el que le asigna como una de sus funciones básicas el brindar asistencia a los contribuyentes.
7. En algunos casos se violenta el Principio de Legalidad dentro del Proceso para la Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta o IVA, esto se da cuando la DGII no obstante contar con criterios técnicos para seleccionar a los contribuyentes que serán fiscalizados, aplica la discrecionalidad cuando enfoca más esta tarea hacia la micro, pequeña, mediana y cierto sector de la gran empresa que no tienen vínculos con el poder económico o político del país.

8. La DGII viola el Derecho de Defensa de los contribuyentes cuando al emitir su resolución no valora la prueba de descargo aportada por contribuyente fiscalizado, perjudicando de esta forma el derecho patrimonial de estos contribuyentes, es decir, que se ven afectados económica y financieramente.
9. Los contribuyentes, muchas veces incumplen sus obligaciones formales o sustantivas de manera conciente lo que se debe a la poca cultura tributaria que existe en el país, es decir, de la escasa conciencia que existe en algunos contribuyentes de aportar al financiamiento de las actividades del Estado; aunado a esto, muchos contribuyentes no recurren a una asesoría adecuada y en muchas ocasiones se asesoran de profesionales que propician la cultura de la evasión.
10. Al Final concluimos, que cuando a algunos contribuyentes se les Determina de Oficio el Impuesto de Renta o IVA mediante Actos y Resoluciones contrarios a Derecho, estos se ven desmejorados en su Derecho Patrimonial, ya que en muchos casos estos disminuyen su capacidad productiva, se reducen las transacciones comerciales, invierten en el financiamiento de asesoría profesional, reorientando así sus recursos financieros; y en algunos casos esto conlleva a la quiebra del negocio; y de esta manera se dejan de realizar actividades generadoras de ingresos tributarios, que se traduce en menos ingresos para el Estado.
11. Del objetivo general trazado, el cual consiste en Contribuir a que se garantice el derecho patrimonial de los contribuyentes ante los Actos y Resoluciones contrarios a derecho producto del exceso en el ejercicio de las facultades otorgadas por la ley, el desconocimiento de sus derechos por parte de los contribuyente, la mala asesoría y la inadecuada aplicación de la ley; se concluye que este se ha cumplido, ya que a partir del estudio que sobre el tema se ha hecho

en sus aspectos histórico, doctrinal, jurídico y empírico, el presente trabajo constituye una herramienta de la cual los actores que intervienen en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA, puedan hacer uso para mejorar y corregir aquellas acciones que no se están realizando adecuadamente.

### **VII.3. RECOMENDACIONES.**

1. En relación a los Auditores Fiscales, se debe evitar que estos se excedan en las atribuciones que la ley les otorga para realizar su labor, para ello la DGII debe mejorar los controles que ejerce sobre ellos por medio de los supervisores, no limitándose a controlar únicamente aspectos de carácter administrativo y técnico, debiendo ampliar el control al campo de trabajo de los Auditores, es decir, en las actuaciones que estos realizan al fiscalizar a los contribuyentes de los impuestos de Renta o IVA.; con la finalidad de que estos actúen sin prejuicios en contra del contribuyente sujeto a verificación y comprobación, y apliquen criterios de interpretación imparciales de las normas tributarias, con lo que se evitará que sus actuaciones se vean afectadas por vicios de ilegalidad; garantizando el interés del fisco de obtener ingresos, mientras que del lado del contribuyente garantizarle adecuadamente su derecho patrimonial.
2. La Unidad de Asesoría al Contribuyente debe de tomar el protagonismo por el cual fue creada, asesorando adecuadamente a los contribuyentes para que estos puedan conocer sus derechos y obligaciones legales, esto generaría confianza de acudir a la misma en cualquier momento en que lo necesiten, para ello se debe de dotarla de mayores y mejores recursos materiales, técnicos y humanos; además debe de capacitarse al personal que actualmente labora en dicha Unidad o

contratar personal capacitado en materia tributaria en sus aspectos contables y jurídicos.

3. La DGII debe divulgar al público cuales son sus funciones básicas, especialmente aclarar que ella es la Institución facultada para determinar el impuesto al contribuyente cuando éste no lo declara, lo hace incorrectamente o llevar en mala forma su contabilidad. Además, es necesario que la DGII publique a través de los medios de comunicación no sólo los plazos para presentar declaraciones, sino también los criterios de aplicación de las leyes tributarias, los derechos y obligaciones de los contribuyentes, para que en realidad pueda hablarse que existe adecuadas y suficientes estrategias de divulgación, además organizar foros y seminarios sobre análisis de las leyes tributarias, donde los contribuyentes o sus asesores participen activamente aportando alternativas de solución a los diferentes problemas que se dan en la practica.
4. Durante el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta e IVA, a la DGII se le recomienda que su actuación esté apegada a la legalidad, ya que como ente administrativo está obligado al estricto cumplimiento de la Constitución y de las leyes; pues así como se pretende respetar dicho principio al momento de determinar de oficio los impuestos, haciendo cumplir la normativa tributaria como corresponde, de igual manera debería de hacerlo cuando de la investigación resulte que el contribuyente aplica inadecuadamente la ley en su perjuicio económico, para que deje de ingresar al Fisco pagos que no corresponden de conformidad a la ley.
5. En cuanto a la selección de los contribuyentes a fiscalizar, se recomienda que la DGII actúe de manera imparcial y con base al principio de igualdad, con el fin de

orientar su actuación en interés de la colectividad, dando un trato igualitario a los contribuyentes, independientemente de su capacidad contributiva o su vínculo con el poder económico o político; buscando proteger los intereses tanto del Estado como de los contribuyentes fiscalizados, respetando el Derecho Patrimonial de los contribuyentes.

6. Que la DGII de la oportunidad al contribuyente de defenderse durante el Proceso de Determinación Oficiosa del Impuesto, ya que este es un derecho consagrado en la Constitución y desarrollado por la normativa tributaria; además, en los casos en que el contribuyente haya aportado prueba de descargo, ésta sea tomada en cuenta por la DGII al emitir la Resolución determinativa del impuesto, con el fin de respetar el principio de legalidad y consecuentemente el Derecho Patrimonial de los contribuyentes fiscalizados.
7. A los contribuyentes se les recomienda llevar en orden su contabilidad y cumplir con sus obligaciones formales y sustantivas que les imponen las leyes tributarias, con lo cual evitarían ser sujetos a un Proceso de Determinación Oficiosa de los Impuestos de Renta o IVA; además se deben asesorar de manera adecuada y técnica sobre sus derechos y deberes como contribuyentes, para lo cual deben recurrir a profesionales de las Ciencias Jurídicas y de la Contaduría Pública, no sólo al ser sometidos a un proceso de Determinación Oficiosa, sino también para el cumplimiento de sus obligaciones como contribuyentes de los impuestos de Renta o IVA, contribuyendo de manera justa al gasto público, poniendo en disposición efectiva parte de su propiedad privada en función social; además, evitando ser sujetos a un Proceso de Determinación Oficiosa de Impuestos de Renta o IVA.

8. En suma, se recomienda al Estado de El Salvador, y al Ministerio de Hacienda en particular, que haga un trato justo y objetivo a los contribuyentes sujetos a un proceso de Determinación Oficiosa de los impuestos de Renta o IVA, en aras de garantizar y mantener en buenas condiciones la economía del país, ya que de esta forma existirá mayor actividad económica, la que generará mayores ingresos, con los cuales se financiaría el gasto público.

## ***BIBLIOGRAFÍA.***

### **A. DOCTRINA.**

- BARRIERE, Jorge Alberto.  
Guía para el estudio de Derecho Civil. Bienes.
- BLANCO RAMOS, Ignacio.  
Derecho Tributario. Parte General y Legislación Española.  
Editorial Ariel. Segunda Edición. Barcelona 1976.
- CAÑENGUEZ MONTANO, Saúl.  
Ensayo Crítico sobre le Código Tributario de El Salvador.  
Editorial e Imprenta de la Universidad de El Salvador. San Salvador. 2002.
- Derecho Administrativo.  
Homenaje al profesor Miguel S. Marienhoff. Juan Carlos Cassagne.  
Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina. 1998.
- FOLCO, Carlos María.  
Procedimiento Tributario.  
Editorial Rubinzal-Culzoni. Buenos Aires. 2000.
- GARCIA VIZCAÍNO, Catalina.  
Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I.

Editorial Depalma. Segunda Edición. Buenos Aires. 1999.

- GARCIA VIZCAÍNO, Catalina.  
Derecho Tributario. Tomo II.  
Editorial Depalma. Segunda Edición. Buenos Aires. 1999.
- GARCIA VIZCAÍNO, Catalina.  
Derecho Tributario. Parte Especial. El Derecho Tributario vigente. Tomo III.  
Editorial Depalma. Segunda Edición. Buenos Aires. 1999.
- GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. Et. Al.  
Curso de Derecho Administrativo. Tomo I.  
Editorial Civitas. Décima Edición. Madrid. 2000.
- GAMERO CASADO, Eduardo.  
Derecho Administrativo. La Jurisdicción Contencioso Administrativa. El Acto Administrativo. Monografías.  
Primera Edición. El Salvador. 2001.
- Impuesto sobre la Renta.  
Instituto Centroamericano de Administración Pública.  
San José, Costa Rica. 1997.
- KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette. Et. Al.  
Manual de Derecho Financiero.

Primera Edición. 1993.

- Lecciones de Derecho Civil. Los Bienes y los Derechos Reales.  
Editorial Nacimiento. Tercera Edición. 1974.
- Líneas y Criterios Jurisprudenciales.  
Sala de lo Contencioso Administrativo. Corte Suprema de Justicia.  
Centro de Documentación Judicial. San Salvador. Primera Edición. 2001.
- MARIENHOFF S., Miguel.  
Tratado de Derecho Administrativo. Tomo II.  
Editorial Abeledo-Perot. Segunda Edición. Buenos Aires, Argentina.
- NIETO, Alejandro.  
Derecho Administrativo Sancionador.  
Editorial Tecnos. Segunda Edición. Madrid. 1994.
- Normas Internacionales Básicas sobre Derechos Humanos.  
Consejo Nacional de la Judicatura. Escuela de Capacitación Judicial. 1998.
- QUERALT, Juan Martín. Et. Al.  
Curso de Derecho Financiero y Tributario.  
Editorial Tecnos. Novena Edición. 1998.

## B. LEGISLACIÓN.

- Constitución de la República de El Salvador.
- Ley de Procedimientos Constitucionales.
- Código Civil.
- Código de Procedimientos Civiles.
- Código de Comercio.
- Código Tributario.
- Reglamento de Aplicación del Código Tributario.
- Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales.
- Ley de Impuesto sobre la Renta.
- Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.
- Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

- Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos internos.

C. TESIS.

- ALFARO FUENTES, Henry Elmer. Et. Al.  
El Acto Administrativo.  
Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. San Salvador. 1996.
- CHICA ELENA, Salvador Edmundo.  
El Acto Administrativo. 1980.  
Tesis presentada para optar al grado de Doctor en Ciencias Jurídicas de la Universidad de El Salvador. San Salvador. 1980.
- DONALDO CHAVEZ, Oscar René. Et. Al.  
El Acto Administrativo.  
Tesis Doctoral. Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales. Universidad de El Salvador. San Salvador. 1975.
- GOMEZ GONZALEZ, Sandra Esther. Et. Al.  
Exposición y Desarrollo de Casos Prácticos relacionados con las leyes de Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y sus Reglamentos.  
Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública de la

Universidad de El Salvador. San Salvador. 2000.

- GUTIERREZ LOPEZ, Salvador.  
Breves Comentarios a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA).  
Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Universidad de El Salvador. San Salvador. 1994.
- PEREZ MOLINA, Carlos Erick. Et. Al.  
Problemas Jurídicos que enfrentan los Comerciantes para el cumplimiento de Las obligaciones que genera la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.  
Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Universidad de El Salvador. San Salvador. 1998.
- RIVAS ESCALANTE, Amelia Guadalupe. Et. Al.  
Ley de Impuesto sobre la Renta de 1992.  
Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. San Salvador. 1993.
- SÁNCHEZ DE GUEVARA, Calixtra del Carmen. Et. Al.  
Recursos contra la Determinación oficiosa del Impuesto al Valor Agregado a través de las Presunciones.  
Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. San Salvador. 1997.

D. REVISTAS.

- Revista de Derecho Constitucional.  
Número 11, Abril-Junio 1994.  
Corte Suprema de Justicia.

E. BOLETINES.

- Boletín Número 7, año 2, 1994.  
Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.  
Ministerio de Hacienda. El Salvador.

F. DICCIONARIOS.

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

G. SITIOS WEB.

- [www.csj.gob.sv.com](http://www.csj.gob.sv.com)
- [www.mh.gob.sv.com](http://www.mh.gob.sv.com)

# **ANEXOS**

**N.I.T. :** 0504-300562-001-2

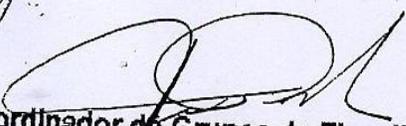
**N.R.C.:** 89355-2

**DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, SUBDIRECCIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES; Coordinación de Grupos de Fiscalización;** Soyapango, a las nueve horas y treinta minutos del día diecisiete de julio de dos mil uno.

Designase a la señora **ROSA ISABEL ESCOBAR MORAN**, miembro del Cuerpo de Auditores de esta Dirección General, para que fiscalice y verifique si el contribuyente **OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS**, ha dado cumplimiento a las Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones legales, durante los periodos tributarios comprendidos del primero de enero al treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y nueve, además facúltasele para que notifique este Auto. **NOTIFIQUESE.**

**Por Delegación de la Subdirección General**



  
**Coordinador de Grupos de Fiscalización**  
**Subdirección de Grandes Contribuyentes**



DIAGONAL CENTROAMERICA Y AV. ALVARADO, CONDOMINIO TRES TORRES, TORRE 3, S.S. TEL. COMA. (503) 226-1022, (503) 226-3700



20539 NEX-0923-2001

Soyapango, 13 de junio de 2001

Señor:  
OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS  
Nueva San Salvador

Atentamente solicito proporcione a la Subdirección de Grandes Contribuyentes, la siguiente información:

-Fotocopia de las declaraciones modificadas de los periodos tributarios de enero, febrero, junio, julio y septiembre de 1999; octubre y diciembre de 2000, que incluyan como ingresos gravados, las ventas realizadas como exentas en 1999, asimismo que incluyan los ingresos omitidos en las declaraciones respectivas en los ejercicios 1999 y 2000. (Ver detalle anexo)

Esta información se requiere a fin de darle seguimiento a su solicitud de reintegro de crédito fiscal IVA a exportadores de fecha 2 de marzo de 1999 y en cumplimiento a lo establecido en los artículos 102 y 103 del código tributario, y deberá ser presentada dentro del plazo de CINCO días hábiles siguientes al recibo de la presente.

Lo anterior se solicita con base al artículo 126 literal d), del código tributario.

Atentamente,

  
ROSA ISABEL ESCOBAR MORÁN  
AUDITOR

  
Vo. Bo. Sup.



CERTIFICADA BAJO LAS NORMAS ISO 9001 POR LA ASOCIACION ESPAÑOLA DE NORMALIZACION Y CERTIFICACION





DIAGONAL CENTROAMERICA Y AVE. ALVARADO, CONDOMINIO TRES TORRES, TORRE 3, S.S. TEL. DOM. (809) 228-1022, (809) 228-3200



Ref. 20637-NEX-0673-2001  
(EN SU RESPUESTA CITE ESTE NUMERO)

Soyapango, 29 de junio de 2001

Señor  
OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS  
Nueva San Salvador

Atentamente se le requiere para que dentro del plazo improrrogable de **TRES DIAS HABILES** siguientes al recibo de la presente, proporcione a la Dirección General de Impuestos Internos, Subdirección de Grandes Contribuyentes, ubicada en Urbanización Industrial San Pablo, Calle L-1 Nº 15, Soyapango, departamento de San Salvador, la siguiente información y documentación:

- a) Presentar en forma completa el formulario de Registro Único de Contribuyentes (F-210), en el que se señale en forma exacta y cierta el lugar para recibir notificaciones de esta Dirección General.
- b) Si tiene Apoderado designado que actúe ante esta Dirección General expresarlo por escrito en forma clara e inequívoca, además de anexar fotocopia del poder de su personería, debidamente acreditado.
- c) Fotocopia de la cédula de identidad personal.

La información y documentación requerida en el literal b) deberá ser presentada a esta oficina mediante escrito firmado, y ser debidamente certificada ante notario.



CERTIFICADA BAJO LAS NORMAS ISO 9001 POR LA ASOCIACION ESPANOLA DE NORMALIZACION Y CERTIFICACION



La anterior información se requiere con base a los Artículos 90 y 173 literales e) y f) del Código Tributario y su incumplimiento sancionado con el Artículo 237 del mismo Código.

Atentamente,



LIC. JORGE ANTONIO AGUILAR CALDERON  
COORDINADOR DE GRUPOS DE FISCALIZACIÓN  
SUBDIRECCIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES

*Handwritten notes:*  
9.55 Am.  
7/07/01

20530-NEX-0532-201

N.I.T. : 0504-300562-001-2  
N.R.C. : 89355-2

**DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, SUBDIRECCIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES, COORDINACIÓN DE GRUPOS DE FISCALIZACIÓN;** Soyapango, a las diez horas cincuenta y cinco minutos del día quince de agosto de dos mil uno.

De conformidad a lo establecido en los artículos 126 literales a) y d) y 173 literales a) y e) del Código Tributario, **REQUIERESE** al contribuyente **OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS**, para que dentro del plazo de **TRES DIAS HÁBILES** contados a partir del día siguiente a la notificación de este auto, presente mediante escrito ante esta Subdirección ubicada en Urbanización Industrial San Pablo, Calle L-1, No.15, Soyapango, Departamento de San Salvador, la información y documentación siguiente:

- 1- Explicación detallada señalando base legal correspondiente de porque se facturó como exentas las ventas de ajonjolí efectuadas a **TECUNSA, S.A. DE C.V.**
- 2- Explicar el procedimiento que utilizó para identificar el inventario de ajonjolí exento del gravado para efectos de venta.
- 3- Fotocopias de libros de IVA; así:
  - a) Ventas a Contribuyentes de los folios No. 17, 18, 19, 20 y 21
  - b) Ventas a Consumidor Final de los folios No. 1, 2, 3 y 4
  - c) Compras de los folios No. 83 al 96
- 4- Fotocopias de los siguientes documentos:
  - a) Comprobantes de crédito fiscal No.11 de fecha 31-01-1999, No.12 de fecha 28-02-1999, No.13 de fecha 30-06-1999 y No.14 de fecha 07-07-1999.
  - b) Facturas que amparan exportaciones No.201 de fecha 21-05-1999 y No.202 de fecha 21-05-1999 adjuntando las declaraciones de mercancías correspondientes No. 1009667 y 1009526.
- 5- Balance General y Estado de Resultados con sus anexos al 31 de diciembre de 1998 y de 1999.

2530-NEX-0533-2001

N.I.T. : 0504-300562-001-2

N.R.C.: 89355-2

**DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS,  
SUBDIRECCIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES, COORDINACIÓN DE  
GRUPOS DE FISCALIZACIÓN;** Soyapango, a las once horas del día dieciseis de agosto  
de dos mil uno.

De conformidad a lo establecido en los artículos 126 literales a) y d) y 173 literales a) y e) del Código Tributario, **REQUIERESE** al contribuyente **OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS**, para que dentro del plazo de **TRES DIAS HÁBILES** contados a partir del día siguiente a la notificación de este auto, proporcione ante esta Subdirección, ubicada en Urbanización Industrial San Pablo, Calle L-1, No.15, Soyapango, Departamento de San Salvador, la información y documentación siguiente:

- 1- Fotocopia de folio del Libro Contable legalizado donde se visualice contablemente el valor reclamado en su petición de fecha 02 de marzo de 2001, como reintegro IVA a Exportadores.
- 2- Estados financieros debidamente auditados al 31 de diciembre de 1999 y de 2000.

**ACLARASE** al referido contribuyente que la información y documentación requerida no constituye la totalidad, en caso de necesitar datos adicionales se le requerirán oportunamente. **NOTIFIQUESE.**

**POR DELEGACIÓN DE LA SUBDIRECCIÓN GENERAL**



**COORDINADOR DE GRUPOS DE FISCALIZACIÓN**

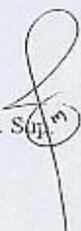
10.- Cualquier otra información y documentación que se necesite, se solicitará oportunamente.

Lo anterior se requiere en base al artículo al artículo 173 del Código Tributario, la que deberá ser entregada a más tardar dentro de TRES DIAS HÁBILES, siguientes al recibo de la presente.

Atentamente,

  
ROSA ISABEL ESCOBAR MORÁN  
Auditor

  
RECIBIDO  
13/08/01  
3:00 P.M.

Vo. Bo. S[...]  


**20530-NEX-0557-2001**

(En su respuesta cite este código)

**NIT: 0504-300562-001-2**

**N.R.C.: 89355-2**

**DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, SUBDIRECCIÓN DE GRANDES CONTRIBUYENTES, COORDINACIÓN DE GRUPOS DE FISCALIZACIÓN**, Soyapango, a las ocho horas y treinta minutos del día veintiuno de agosto de dos mil uno.

De conformidad a lo establecido en los artículos 126 literales a) y d) y 173 literales a) y e) del Código Tributario, **REQUIÉRESE** al contribuyente **OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS**, para que dentro del plazo de **CINCO** días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación de este auto, presente mediante escrito ante esta Subdirección, ubicada en Urbanización Industrial San Pablo Calle L-1 No. 15, Soyapango, Departamento de San Salvador, la información y documentación consistente en:

1-) Explicar en forma detallada anexando las pruebas correspondientes de las diferencias de compras, determinadas entre Declaraciones I.V.A. y Registros IVA según se muestra a continuación:

**COMPRAS EXENTAS (EN COLONES SALVADOREÑOS)**

PERIODOS	VALORES DECLARADOS EN IVA	VALORES SEGÚN REGISTROS IVA	DIFERENCIAS
ENERO-99	7,673,674.00	00.00	7,673,674.00
FEBRERO-99	1,355,422.00	00.00	1,355,422.00
MARZO-99	213,860.00	00.00	213,860.00
ABRIL-99	7,270,262.00	00.00	7,270,262.00
MAYO-99	110,545.00	00.00	110,545.00
JUNIO-99	00.00	00.00	00.0
JULIO-99	00.00	00.00	00.00
TOTAL	16,623,763.00	00.00	16,623,763.00

Todo lo anterior conforme con lo establecido en el artículo 203, párrafo primero del Código Tributario, concerniente a los periodos tributarios del uno de enero al treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y nueve, por cuanto en el proceso de fiscalización que esta Oficina se encuentra realizando mediante auto de designación emitido por la Dirección General



DIAGNAL CENTROAMERICA Y AV. ALVARADO, CONDOMINIO TRES TORRES, TORRE 3, S.S. TEL. COM. (503) 226-1022, (503) 226-3700



*Acto Administrativo - Apertura a Pruebas*

10006-NEX-0002-2002

NIT: 0504-300562-001-2

NRC: 89355-2

*del día de notificación*

**DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, SUBDIRECCION GENERAL, DIVISION JURIDICA, UNIDAD DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS.** San Salvador, a las quince horas del día nueve de enero de dos mil dos.

De conformidad a lo regulado en los artículos 10 literal a), 172 inciso segundo y 186 del Código Tributario, **CONCEDESE AUDIENCIA** al Contribuyente **OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS** para que dentro del plazo de **CINCO DIAS** contados a partir del día siguiente al de la notificación del presente auto, muestre su conformidad o no con el resultado del Informe de Auditoría de fecha siete de diciembre de dos mil uno, emitido en función fiscalizadora por la auditora Rosa Isabel Escobar Morán, en virtud de las facultades que le fueron designadas mediante auto de las nueve horas y treinta minutos del día diecisiete de julio de dos mil uno, proveído por la Subdirección de Grandes Contribuyentes, Coordinación de Grupos de Fiscalización de esta Dirección General, con relación al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, correspondiente a los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y nueve; mediante el cual se hace constar que el referido contribuyente, facturó, registró y declaró como exentas ventas de ajonjolí, por las cantidades de CINCO MILLONES SETECIENTOS DIECISIETE MIL SETECIENTOS COLONES (¢5,717,700.00) para el periodo de enero; UN MILLON DOSCIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y SIETE COLONES (¢1,234,947.00) para el periodo de febrero, y TRES MILLONES NOVECIENTOS CUARENTA MIL NOVECIENTOS TRECE COLONES (¢3,940,913.00) para el periodo de junio, todos los periodos relativos al año de mil novecientos noventa y nueve, operaciones soportadas en los comprobantes de crédito fiscal números cero cero once (0011), cero cero doce (0012) y cero cero trece (0013) de fechas treinta y uno de enero, veintiocho de febrero y treinta de junio, todos del año de mil novecientos noventa y nueve, respectivamente; no obstante se comprobó sobre la base de lo dispuesto en los artículos 4, 6, 7 literal I), 8 inciso primero, 44 y 48 literal a) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que dichas ventas son gravadas con la tasa del trece por ciento (13%), establecida en el artículo 54 de la referida Ley, pues la venta de ajonjolí, no se encuentra considerada como exenta en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, como consecuencia de lo anterior no declaró el correspondiente débito fiscal por las cantidades de SETECIENTOS CUARENTA Y TRES MIL TRESCIENTOS UN COLONES (¢743,301.00); CIENTO SESENTA MIL QUINIENTOS CUARENTA Y TRES COLONES (¢160,543.00), y QUINIENTOS DOCE MIL TRESCIENTOS DIECINUEVE COLONES (¢512,319.00), según su orden para los periodos y año relacionados; infringiendo con ello lo estipulado en los artículos 93 y 94 de la mencionada Ley. Asimismo en el aludido informe se consigna que para efectos de determinar el impuesto adeudado en estudio, se hicieron ajustes a las compras y créditos fiscales declarados por el contribuyente, pues se constató que los valores reflejados en tales conceptos en las declaraciones de los periodos investigados son producto de la aplicación de la proporcionalidad, procedimiento que para los periodos tributarios en estudio no era procedente aplicar, ya que en la investigación se verificó que el contribuyente no efectuó operaciones exentas en los periodos fiscalizados, por lo que se tomaron los valores que constan en el Libro de Compras y los comprobantes de crédito fiscal recibidos, quedando las compras determinadas por los montos de NOVENTA MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y UN COLONES



CERTIFICADA BAJO LAS NORMAS ISO 9001 POR LA ASOCIACION ESPAÑOLA DE NORMALIZACION Y CERTIFICACION



10 (¢90,551.00) para el periodo de enero; DOCE MIL CIENTO TREINTA Y NUEVE COLONES (¢12,139.00) para el periodo de febrero; VEINTISIETE MIL VEINTISIETE COLONES (¢27,027.00) para el periodo de marzo; NUEVE MIL TRESCIENTOS TREINTA Y CINCO COLONES (¢9,335.00) para el periodo de abril; SIETE MIL SETECIENTOS DOS COLONES (¢7,702.00) para el periodo de mayo; CUATRO MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y SIETE COLONES (¢4,387.00) para el periodo de junio, y TRECE MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y UN COLONES (¢13,851.00) para el periodo de julio, periodos relativos al año de mil novecientos noventa y nueve, y su correspondiente crédito fiscal por las cantidades de ONCE MIL SETECIENTOS SETENTA Y DOS COLONES (¢11,772.00); UN MIL QUINIENTOS SETENTA Y OCHO COLONES (¢1,578.00); TRES MIL QUINIENTOS TRECE COLONES (¢3,513.00); UN MIL DOSCIENTOS CATORCE COLONES (¢1,214.00), UN MIL UN COLONES (¢1,001.00); QUINIENTOS SETENTA COLONES (¢570.00), y UN MIL OCHOCIENTOS UN COLONES (¢1,801.00) para los periodos tributarios y año relacionados. En vista de las circunstancias expuestas resulta un impuesto dejado de pagar por las cantidades de SETECIENTOS DIECIOCHO MIL CIENTO CUARENTA Y NUEVE COLONES (¢718,149.00) para el periodo de enero; CIENTO CINCUENTA Y OCHO MIL NOVECIENTOS SESENTA Y CINCO COLONES (¢158,965.00) para el periodo de febrero, y QUINIENTOS SEIS MIL VEINTIUN COLONES (¢506,021.00) para el periodo de junio; todos los periodos relativos al año de mil novecientos noventa y nueve. A la vez es importante aclarar que como consecuencia de haber comprobado que las ventas en concepto de ajonjolí, eran gravadas y no exentas tal como las había declarado el contribuyente investigado en los periodos tributarios de enero, febrero y junio de mil novecientos noventa y nueve, resultó un impuesto a pagar en los referidos periodos, asimismo, también incidió en el remanente de crédito fiscal que había sido declarado por el mencionado contribuyente en el periodo de julio del mismo año, ya que resultó un impuesto a pagar para dicho periodo por un valor de NUEVE MIL CIENTO SESENTA Y SIETE COLONES (¢9,167.00). De igual manera se determinaron remanentes de crédito fiscal a su favor por las cantidades de TRES MIL QUINIENTOS TRECE COLONES (¢3,513.00) para el periodo de marzo; CUATRO MIL SETECIENTOS VEINTISIETE COLONES (¢4,727.00) para el periodo de abril, y CINCO MIL SETECIENTOS VEINTIOCHO COLONES (¢5,728.00) para el periodo de mayo, periodos relativos al año último citado. Por otra parte, consta en el mencionado informe la relación de hechos constitutivos de infracciones a las obligaciones formales y sustantivas contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y que se resumen a continuación: 1) **Presentación de declaración incompleta**, respecto de los periodos tributarios de enero, febrero y junio de mil novecientos noventa y nueve, debido a que declaró como exentas las ventas de ajonjolí, no obstante estar gravadas con el trece por ciento (13%) del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por lo tanto omitió declarar el débito fiscal correspondiente por las cantidades de SETECIENTOS CUARENTA Y TRES MIL TRESCIENTOS UN COLONES (¢743,301.00); CIENTO SESENTA MIL QUINIENTOS CUARENTA Y TRES COLONES (¢160,543.00), y QUINIENTOS DOCE MIL TRESCIENTOS DIECINUEVE COLONES (¢512,319.00); según su orden para los periodos y año relacionados en este numeral; infringiendo lo establecido en los artículos 93 y 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que se sanciona con el artículo 125 numeral 2) de dicha ley; 2) **Omitir registrar contablemente las operaciones**, relativa al periodo tributario de mayo de mil novecientos noventa y nueve, ya que se comprobó que omitió registrar en el Libro de Ventas a consumidor final, exportaciones de un mil (1,000 QQs.) y dos mil quinientos (2,500 QQs.) quintales de ajonjolí natural, las cuales están amparadas en facturas números doscientos uno (201) y doscientos dos (202), respectivamente, emitidas según su orden a T.J. Harskins B.C.B. Inc., por valor de TRESCIENTOS TREINTA MIL NOVECIENTOS OCHENTA COLONES (¢330,980.00) y H.P. Schmid, Inc., por valor de UN MILLON CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS COLONES (¢1,045,200.00), ambas de fecha veintiuno de mayo de mil novecientos noventa y nueve; infringiendo lo establecido en el artículo

107 de la citada Ley, que se sanciona con el artículo 121 numeral 2) de la Ley en comento; y 3) **Omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal** por las cantidades de SETECIENTOS DIECIOCHO MIL CIENTO CUARENTA Y NUEVE COLONES (₡718,149.00) para el periodo de enero; CIENTO CINCUENTA Y OCHO MIL NOVECIENTOS SESENTA Y CINCO COLONES (₡158,965.00) para el periodo de febrero; QUINIENTOS SEIS MIL VEINTIUN COLONES (₡506,021.00) para el periodo de junio, y NUEVE MIL CINCO SESENTA Y SIETE COLONES (₡9,167.00) para el periodo de julio, todos los periodos relativos al año de mil novecientos noventa y nueve, como consecuencia de haber declarado como exentas las ventas de ajonjolí en los periodos tributarios de enero, febrero y junio del mismo año, por la cantidad total de DIEZ MILLONES OCHOCIENTOS NOVENTA Y TRES MIL CINCUENTA Y NUEVE COLONES (₡10,893,559.00), no obstante que dichas ventas son gravadas con la tasa del trece por ciento (13%), establecida en el artículo 54 de la Ley de la materia, generando un débito fiscal para los periodos tributarios de enero, febrero y junio de mil novecientos noventa y nueve por valor de UN MILLON CUATROCIENTOS DIECISIS MIL CIENTO SESENTA Y TRES COLONES (₡1,416,163.00); infringiendo con ello lo establecido en los artículos 93 y 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, infracción que se sanciona con el artículo 126 numeral 1) de la misma Ley. **ABRENSE A PRUEBAS** las presentes diligencias por el plazo de **DIEZ DIAS**, contados desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia, a efecto de que aporte en dicho lapso mediante escrito, las pruebas idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad con el resultado de la auditoría, debiendo señalar claramente los puntos que aceptare y que rechazare.

De conformidad a lo establecido en el artículo 10 inciso primero del Código Tributario, los plazos concedidos en el presente auto son perentorios, es decir concluyentes y decisivos; en consecuencia, no podrán extenderse más allá de los límites señalados en el artículo 186 del Código Tributario; asimismo de acuerdo al literal a) de la primera disposición legal citada, en razón a que los plazos concedidos han sido señalados por días, se entenderán en el presente caso que son hábiles y se computarán desde el día siguiente al de la notificación del respectivo acto administrativo, por lo que si el expresado contribuyente no hace uso de los mismos, se tendrá por concluida la oportunidad procesal otorgada y se emitirá el informe y la resolución correspondiente.

Entréguese al expresado contribuyente por el Departamento de Notificaciones de la División Jurídica de esta Dirección General, copia del Informe de Auditoría de fecha siete de diciembre de dos mil uno, así como de sus anexos respectivos.

La expresión de su conformidad o no con el resultado de la auditoría, así como la aportación de pruebas, será deducida ante la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, de esta Dirección General, a efecto de que se evalúe la audiencia concedida y se valoren las pruebas pertinentes. **NOTIFIQUESE.**

**POR DELEGACION DE LA SUBDIRECCION GENERAL**



*[Handwritten signature]*

**LIC. YONI ADALBERTO GIRÓN ESCOBAR**  
**JEFE UNIDAD DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS**

AUDIENCIA IMPIVA OSCAR

17

SECRETARIA DE ECONOMIA Y FINANZAS  
SECRETARIA DE ECONOMIA Y FINANZAS

SECRETARIA DE ECONOMIA Y FINANZAS



SECRETARIA DE ECONOMIA Y FINANZAS  
SECRETARIA DE ECONOMIA Y FINANZAS

Fecha: 10/01/02.  
H6700 2:17 7-1.

3.  
Impuesto de autovalores

DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS  
 INFORME DE AUDITORIA DE IMPUESTO A LA  
 TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA  
 PRESTACION DE SERVICIOS (I.V.A)  
 (VALORES EN COLONES SALVADOREÑOS)

NOMBRE Y DIRECCIÓN DEL CONTRIBUYENTE		NIT	N.R.C.	
OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS		0504-300562-001-2	89355-2	
Calle Topacio, No.4-A, Boulevard El Hipodromo		DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE		
Residencial Casa Bella, Nueva San Salvador, La Libertad		El Salvador		
NOTIFICADO		FECHA DE NOTIFICACION		
Personalmente al contribuyente OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS		18 DE JULIO DE 2001		
		INVESTIGACION ORDENADA EN AUTO DE FECHA		
		17 DE JULIO DE 2001		
		PERIODOS TRIBUTARIOS		
		1999		
OPERACIONES DETERMINADAS	ANEXO	Ene-99	Feb-99	Mar-99
<b>VENTAS</b>				
Internas Exentas		0.00	0.00	0.00
Exportaciones		0.00	0.00	0.00
Internas Gravadas		5,717,700.00	1,234,947.00	0.00
<b>TOTAL</b>	1	5,717,700.00	1,234,947.00	0.00
<b>COMPRAS</b>				
Internas Exentas		0.00	0.00	0.00
Importaciones Exentas		0.00	0.00	0.00
Importaciones Gravadas		0.00	0.00	0.00
Internas Gravadas		90,551.00	12,139.00	27,027.00
<b>TOTAL</b>	1	90,551.00	12,139.00	27,027.00
<b>CREDITOS FISCALES</b>				
Remanente mes anterior	1	13,380.00	0.00	0.00
(-) Devolución Créditos a Exportadores		0.00	0.00	0.00
(+) Crédito a Importaciones Gravadas	1	0.00	0.00	0.00
(+) Crédito a Compras Internas Gravadas	1	11,772.00	1,578.00	3,513.00
(-) Otros Créditos		0.00	0.00	0.00
<b>TOTAL</b>	1	25,152.00	1,578.00	3,513.00
<b>DEBITOS FISCALES</b>				
<b>DEBITOS DEL MES</b>				
		743,301.00	160,543.00	0.00
<b>TOTAL</b>	1	743,301.00	160,543.00	0.00
Remanente próximo periodo	1	0.00	0.00	3,513.00
<b>IMPUESTO</b>	1	718,149.00	158,965.00	0.00
Retenciones		0.00	0.00	0.00
<b>TOTAL IVA DEL PERIODO</b>		718,149.00	158,965.00	0.00
(-) Pagado según declaración		0.00	0.00	0.00
(-) Impuesto acreditado según resolución por pago indebido		0.00	0.00	0.00
(-) Impuesto pagado en exceso en meses anteriores		0.00	0.00	0.00
<b>IMPUESTO A PAGAR</b>	1	718,149.00	158,965.00	0.00

Soyapango, 07 de diciembre de 2001

Vo. Bo.  
 Sup.: José A. Argueta M.  
 Coord.: S. M. Miranda O.



ROSA ISABEL ESEOBAR MORÁN  
 Auditora

**DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS  
 INFORME DE AUDITORIA DE IMPUESTO A LA  
 TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA  
 PRESTACION DE SERVICIOS (I.V.A)  
 (VALORES EN COLONES SALVADOREÑOS)**

<b>NOMBRE Y DIRECCIÓN DEL CONTRIBUYENTE</b> OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS Calle Topacio, No.4-A, Boulevard El Hipodromo Residencial Casa Bella, Nueva San Salvador, La Libertad		<b>NIT</b> 0504-300562-001-2	<b>N.R.C.</b> 89355-2		
		<b>DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE</b> El Salvador			
		<b>FECHA DE NOTIFICACION</b> 18 DE JULIO DE 2001			
<b>NOTIFICADO</b> Personalmente al contribuyente OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS		<b>INVESTIGACION ORDENADA EN AUTO DE FECHA</b> 17 DE JULIO DE 2001			
		<b>PERIODOS TRIBUTARIOS</b> 1999			
<b>OPERACIONES DETERMINADAS</b>	<b>ANEXO</b>	<b>Abr-99</b>	<b>May-99</b>	<b>Jun-99</b>	<b>Jul-99</b>
<b>VENTAS</b>					
Internas Exentas		0.00	0.00	0.00	0.00
Exportaciones		0.00	1,376,180.00	0.00	0.00
Internas Gravadas		0.00	0.00	3,940,913.00	84,366.00
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>0.00</b>	<b>1,376,180.00</b>	<b>3,940,913.00</b>	<b>84,366.00</b>
<b>COMPRAS</b>					
Internas Exentas		0.00	0.00	0.00	0.00
Importaciones Exentas		0.00	0.00	0.00	0.00
Importaciones Gravadas		0.00	0.00	0.00	0.00
Internas Gravadas		9,335.00	7,702.00	4,387.00	13,851.00
<b>TOTAL</b>	<b>1</b>	<b>9,335.00</b>	<b>7,702.00</b>	<b>4,387.00</b>	<b>13,851.00</b>
<b>CREDITOS FISCALES</b>					
Remanente mes anterior	1	3,513.00	4,727.00	5,728.00	0.00
(-) Devolución Créditos a Exportadores	1	0.00	0.00	0.00	0.00
(+) Crédito a Importaciones Gravadas	1	0.00	0.00	0.00	0.00
(+) Crédito a Compras Internas Gravadas	1	1,214.00	1,001.00	570.00	1,801.00
(-) Otros Créditos	1	0.00	0.00	0.00	0.00
<b>T O T A L</b>	<b>1</b>	<b>4,727.00</b>	<b>5,728.00</b>	<b>6,298.00</b>	<b>1,801.00</b>
<b>DEBITOS FISCALES</b>					
<b>DEBITOS DEL MES</b>		0.00	0.00	512,319.00	10,968.00
<b>T O T A L</b>	<b>1</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>512,319.00</b>	<b>10,968.00</b>
Remanente próximo período	1	4,727.00	5,728.00	0.00	0.00
<b>IMPUESTO</b>	<b>1</b>			506,021.00	9,167.00
Retenciones		0.00	0.00	0.00	0.00
<b>TOTAL IVA DEL PERIODO</b>				506,021.00	9,167.00
(-) Pagado según declaración		0.00	0.00	0.00	0.00
(-) Impuesto acreditado según resolución por pago indebido		0.00	0.00	0.00	0.00
(-) Impuesto pagado en exceso en meses anteriores		0.00	0.00	0.00	0.00
<b>IMPUESTO A PAGAR</b>	<b>1</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>506,021.00</b>	<b>9,167.00</b>

Soyapango, 07 de diciembre de 2001

Vo. Bo.  
 Sup.: José A. Argueta  
 Coord.: S. M. Miranda



*Rosa Isabel Escobar Morán*  
 ROSA ISABEL ESCOBAR MORÁN  
 Auditora

15  
Soyapango, 07 de diciembre de 2001

**Señor  
Subdirector General  
de Impuestos Internos  
Presente**

Se ha dado cumplimiento al auto de designación emitido por la Dirección General de Impuestos Internos, Subdirección de Grandes Contribuyentes, Coordinación de Grupos de Fiscalización, a las nueve horas y treinta minutos del día diecisiete de julio de dos mil uno, agregado al expediente NIT: 0504-300562-001-2 y NRC: 89355-2, perteneciente al contribuyente OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS, en el que se designa para que se fiscalice y verifique si el contribuyente referido ha dado cumplimiento a las Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones legales, durante los periodos tributarios comprendidos del primero de enero al treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y nueve.

#### **NOTIFICACION**

La notificación del auto citado se hizo personalmente al contribuyente OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS, a las diez horas y treinta minutos del día dieciocho de julio de dos mil uno, en Calle Topacio, No.4-A, Boulevard El Hipódromo, Residencial Casa Bella, Nueva San Salvador, en el Departamento de la Libertad; a quien identifique por medio de su cédula de identidad personal número cero cuatro – cero uno – cero cero ochenta y seis mil setecientos sesenta y tres, de lo cual se agregan al expediente las pruebas respectivas.

#### **ACTIVIDAD ECONOMICA**

La actividad económica principal que el contribuyente desarrolló durante los periodos tributarios fiscalizados, consistió en la comercialización de semilla de ajonjolí; para el desarrollo de su actividad económica, el contribuyente posee sus oficinas administrativas en Calle Topacio, número 4-A, Boulevard El Hipódromo, Residencial Casa Bella, Nueva San Salvador, en el departamento de La Libertad y una bodega de productos ubicada en Colonia La Rabida, 33 calle oriente No.710, San Salvador.

16

## CONTABILIDAD

### - CONTABILIDAD FORMAL

El contribuyente para los períodos tributarios investigados controló sus operaciones por medio de contabilidad formal, cuyo sistema fue autorizado por la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles según Resolución N° 1583, emitida a las once horas y diez minutos del día treinta de julio de mil novecientos noventa y siete, conforme a lo previsto en los artículos 435 al 440 del Código de Comercio; y a los artículos 2, 3, 4, 9 y 10 de la Ley de la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles, además posee Libros autorizados siendo los siguientes: Diario – Mayor y de Estados Financieros.

### - REGISTROS IVA

Para el control y registro de las operaciones afectas al impuesto en estudio, el contribuyente utilizó los libros correspondientes, los cuales al momento de realizar la investigación se encontraron para los períodos tributarios fiscalizados con anotaciones a las siguientes fechas:

<u>LIBROS</u>	<u>FECHA</u>	<u>FOLIO</u>
Ventas a contribuyentes	31-07-1999	20
Ventas a consumidor final	21-09-1998	27
Compras	31-07-1999	96

De la revisión efectuada a los registros antes mencionados se determinó que no existe atraso en las anotaciones en Libros; es importante mencionar que la última operación registrada en el Libro de Venta a Consumidor es la del 21 de septiembre de 1998; sin embargo se determinó en el examen a dichos registros que el contribuyente omitió registrar contablemente las operaciones de ingresos correspondientes al período tributario de mayo de 1999, amparados con facturas de consumidor final Nos. 201, emitida a T.J. Harkins B.C.B. INC. por la cantidad de \$330,980.00 y 202 emitida a H.P. Schmid, INC., por la cantidad de \$1,045,200.00 ambas de fecha 21 de mayo de 1999, consistentes en la exportación de 1000 y 2500 QQs de Ajonjolí Natural respectivamente, infringiendo lo establecido en el artículo 107 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Cabe aclarar que registró en el libro de ventas a contribuyentes, valores en la columna de ventas exentas, las cuales están afectas a la tasa del 13%.

17

## INVESTIGACION

La investigación se efectuó en las oficinas administrativas del contribuyente, ubicadas en Calle Topacio No.4-A, Boulevard El Hipódromo, Residencial Casa Bella, Nueva San Salvador, en el Departamento de la Libertad, donde se recibió la colaboración necesaria, proporcionando la información y documentación solicitada, para efectuar la auditoría.

Sirvieron de base para realizar el presente estudio:

- Libros de: compras, Ventas a Contribuyentes y Venta a Consumidor Final.
- Documentación emitida consistente en: facturas y comprobantes de crédito fiscal, correspondientes a los períodos tributarios de enero, febrero, marzo, abril, mayo junio y julio de 1999.
- Documentación recibida: comprobantes de crédito fiscal de los períodos de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio y julio de 1999.
- Recibos emitidos por la compra de ajonjolí a pequeños productores no inscritos en IVA.
- Partidas de diario números: 118, 188 y 349 de fechas 31 de enero de 1999, 28 de febrero de 1999 y 15 de junio de 1999 respectivamente.
- Información recibida del contribuyente según nota de fecha 5 de septiembre de 2001, donde manifiesta que por confusión en la interpretación de los artículos 28 y 44 de la Ley de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, declaró como exentas las ventas de ajonjolí: *Descontar*

## PROCEDENCIA DE LA LIQUIDACIÓN DE OFICIO DEL IMPUESTO

Durante la investigación se determinó que en los períodos tributarios de enero, febrero y junio de 1999, el contribuyente registró en el libro de ventas a contribuyentes, ventas de ajonjolí, las cuales fueron registradas y declaradas como ventas exentas; sin embargo dentro de las exenciones establecidas en el artículo 44 de la Ley de la materia, no se tipifica tal bien, por lo que se estableció que las ventas de dicho producto son gravadas y que por lo tanto omitió declarar el correspondiente débito fiscal, por lo que la procedencia de la liquidación de oficio del impuesto, se fundamenta en lo establecido en el artículo 183 literal b) del Código Tributario, ya que las declaraciones presentadas ofrecen duda sobre su veracidad o exactitud.

## **BASE PARA LA LIQUIDACIÓN DE OFICIO DEL IMPUESTO**

Para efectos de liquidar el impuesto determinado en la presente fiscalización, se utilizó la información contenida en libros de ventas a contribuyentes, ventas a consumidor final, compras, facturas y comprobantes de crédito fiscal emitidos y comprobantes de crédito fiscal y notas de crédito recibidas, es decir sobre base cierta, lo que permitió conocer en forma directa el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, de acuerdo a lo prescrito en el artículo 184 literal a) del Código Tributario.

## **DOCUMENTACION**

Los documentos que utilizó el contribuyente, para respaldar los hechos generadores del impuesto en estudio, ( Facturas de consumidor final, Comprobantes de Crédito Fiscal, Notas de Remisión y Notas de Crédito), cumplen con los requisitos legales establecidos en los literales a, b y c del artículo 104 de la Ley respectiva.

## **ACTIVO EN GIRO**

El activo en giro al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho del contribuyente fiscalizado, asciende a la cantidad de novecientos tres mil ochocientos tres 65/100 colones (¢903,803.65), según Balance General del mismo año, de conformidad al artículo 2 numeral 18), del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

## **HECHO GENERADOR**

De conformidad a lo prescrito en los artículos 4, 6 y 7 literal L) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, se estableció que el contribuyente efectuó operaciones que constituyen hechos generadores de impuesto, las que se exponen a continuación:

-Venta de ajonjolí, el cual es gravado con el 13% de impuesto de la Ley de la materia, ya que según se detalla en el artículo 44 de la Ley, no se incluye dentro de los productos exentos de impuesto.

## **MOMENTO EN QUE SE CAUSA EL IMPUESTO**

De conformidad con el artículo 8 inciso primero de la Ley de la materia, en las transferencias de dominio como hecho generador, el impuesto se entiende causado cuando se emiten los documentos que dan constancia de la operación.

## BASE IMPONIBLE

La base imponible utilizada fue el precio fijado en cada una de las operaciones determinadas mediante la verificación de los documentos emitidos y registros correspondiente a los periodos tributarios investigados, de acuerdo al artículo 48 literal a) de la Ley de la materia.

## INGRESOS Y DEBITOS FISCALES

### - DECLARADOS

Los ingresos registrados y declarados que el contribuyente obtuvo de conformidad con la Ley del impuesto en referencia, durante los periodos tributarios investigados, ascendieron al total de ¢12,360,425.45, los cuales provinieron principalmente de la comercialización de ajonjolí convencional y orgánico. Dichos ingresos fueron contabilizados en la cuenta ventas, código 441 que para efectos del cálculo del impuesto en las carátulas del informe se presentan en cifras enteras. (Anexos 1 y 2).

El monto antes mencionado fue declarado de la siguiente forma ( es necesario aclarar que para las declaraciones el contribuyente no utilizó centavos, razón por la cual el valor que suman los documentos emitidos son ¢12,360,425.45 varía a ¢12,360,424.00 en relación a las declaraciones):

PERIODOS 1999	DETALLE DE INGRESOS DECLARADOS				
	GRAVADOS	EXPORTAC.	EXENTAS	DEBITO FISCAL	TOTAL DEL PERIODO
ENERO	¢ 0.00	¢ 0.00	¢5,717,699.00	¢ 0.00	¢5,717,699.00
FEBRERO	¢ 0.00	¢ 0.00	¢1,234,947.00	¢ 0.00	¢1,234,947.00
MAYO	¢ 0.00	¢1,382,500.00	¢ 0.00	¢ 0.00	¢1,382,500.00
JUNIO	¢ 0.00	¢ 0.00	¢3,940,912.00	¢ 0.00	¢3,940,912.00
JULIO	¢ 84,366.00	¢ 0.00	¢ 0.00	¢10,968,.00	¢ 84,366.00
TOTALES	¢ 84,366.00	¢1,382,500.00	¢10,893,558.00	¢10,968,.00	¢12,360,424.00

Es importante señalar que en el período de mayo de 1999 según documentos (facturas números del 201 y 202 y Partida de Diario No.316 de fecha 31 de mayo de 1999), los ingresos obtenidos son de ¢1,376,180.00 y en la declaración el valor

70  
reflejado es de \$1,382,500.00 existiendo una diferencia de \$6,320.00 la cual se originó porque dichos ingresos fueron trasladados a la declaración a un tipo de cambio de \$8.75, al varificar en la contabilidad y según partida antes mencionada el tipo de cambio correcto es a \$8.71.

Los ingresos y débitos declarados fueron verificados a través de los procedimientos de auditoría siguientes:

1. Revisión de comprobantes de crédito fiscal emitidos, comprobando su registro en los libros de ventas I.V.A.
2. Análisis comparativo de ingresos según registros IVA y declaraciones IVA contra los registros contables legales.
3. Revisión de la cuenta de ingresos a través de los libros auxiliares y partidas contables y soportes existentes.

Después de haber realizado los procedimientos antes descritos se determinó que los ingresos y débitos fiscales, no han sido declarados correctamente, incumpliendo con lo establecido en los artículos 93 y 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por lo que se harán los reparos correspondientes, los que se exponen en el siguiente apartado:

- **DECLARADOS INCORRECTAMENTE.**

De conformidad a lo prescrito en los artículos 4, 6, 7 literal L), 8 inciso primero, 44 y 48 literal a), 93 y 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se determinó que los valores declarados en concepto de ingresos de los períodos de enero, febrero y junio de 1999 fueron declarados incorrectamente, tal como se describe a continuación:

El contribuyente facturó, registró y declaró ingresos en concepto de ventas de ajonjoli a la sociedad TECUNSAL, S.A. DE C.V., según comprobantes de crédito fiscal No. 0011, 0012 y 0013 de fechas 31 de enero de 1999, 28 de febrero de 1999 y 30 de junio 1999 respectivamente, dichas ventas sin justificación, se facturaron exentas del impuesto; por lo que durante el desarrollo de la fiscalización se determinó que:

1-El ajonjoli es un producto que para su transferencia está gravado con la tasa de 13%, debido a que en el artículo 44 de la Ley de la materia no se considera como exento.

2-Se comprobó durante la fiscalización que el contribuyente en referencia tenía conocimiento de que dicho producto es gravado, debido a que emitió el comprobante de crédito fiscal No.0014 de fecha 07 de julio de 1999, a nombre de TECUNSAL, S.A. DE C.V. y fue facturado gravado con el 13% del impuesto de IVA.

21  
3-El contribuyente manifestó según nota de fecha 05 de septiembre de 2001, recibido en ésta Dirección general en la misma fecha que facturó ventas exentas a TECUNSAL, S.A. DE C.V., por confusión en la interpretación de los artículos 28 y 44 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Las ventas declaradas como exentas y que para efectos de la presente fiscalización se han determinado como ventas gravadas, se detallan a continuación:

<u>No. DE COMPROBANTE CRÉDITO FISCAL</u>	<u>MONTO DE INGRESOS</u>	<u>IVA DEBITO FISCAL NO DECLARADO</u>
0011	¢ 5,717,699.60	¢ 743,300.95
0012	¢ 1,234,947.35	¢ 160,543.16
0013	¢ 3,940,912.50	¢ 512,318.63
TOTAL	¢ <u>10,893,559.45</u>	¢ <u>1,416,162.74</u>

Después del análisis realizado se determinó que el contribuyente incumplió con las obligaciones sustantivas señaladas, incidiendo éstas en los periodos tributarios de enero a julio de 1999, incumpliendo con lo que se establece en los artículos 93 y 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y artículo 34 de su Reglamento.

#### COMPRAS Y CREDITOS FISCALES

##### - DECLARADOS

Las compras y créditos fiscales que el contribuyente registró y declaró durante los periodos tributarios fiscalizados, corresponden a desembolsos útiles y necesarios para el giro o actividad realizada para la obtención de los ingresos gravados.

Es importante señalar que las compras de ajonjolí que el contribuyente efectuó a personas no registradas en IVA, están documentadas con recibos de liquidación de las compras correspondientes. Los cuales no cumplen con los requisitos que establece el artículo 104 de la referida Ley; cabe aclarar que estos valores no aparecen registrados en los Libros de Compras IVA; sin embargo fueron reportadas en las declaraciones respectivas en concepto de compras exentas, lo cual no incide en la determinación del impuesto, y no afecta el interés fiscal. No obstante para el estudio que nos ocupa, únicamente se han considerado las compras que están registradas en libros y que están soportadas con documentos que cumplen con los requisitos correspondientes; cuyos valores se detallan a continuación. (Anexo 1)

DETALLE MENSUAL DE COMPRAS Y CREDITOS FISCALES DECLARADOS  
Y DETERMINADOS

PERIODO 1999	COMPRAS DECLARADAS		COMPRAS DETERMINADAS	
	VALOR NETO	CREDITO FISCAL	VALOR NETO	CREDITO FISCAL
ENERO	90,437.00	11,757.00	90,551.00	11,771.53
FEBRERO	12,139.00	1,298.00	12,139.01	1,578.07
MARZO	27,027.00	2,889.00	27,026.69	3,513.47
ABRIL	9,335.00	998.00	9,334.71	1,213.40
MAYO	7,702.00	1,001.26	7,702.41	1,001.31
JUNIO	4,387.00	266.00	4,387.11	570.33
JULIO	13,851.00	845.00	13,850.58	1,801.00
TOTAL	164,878.00	19,054.26	164,991.51	21,449.11

Es necesario aclarar que se detallan las compras y créditos fiscales según declaraciones presentadas por el contribuyente a esta Dirección General y las registradas en el Libro de Compras, ya que los valores reflejados en las declaraciones son producto de la aplicación de la proporcionalidad y para efectos de determinar el impuesto adeudado serán considerados los valores que constan en el Libro de Compras y los Comprobantes de Crédito Fiscal recibidos por el contribuyente, ya que como resultado de la investigación se determinó que no procede el cálculo de la proporcionalidad.

Las compras y créditos fiscales registrados y declarados fueron verificados a través de los procedimientos de auditoría siguientes:

1. Se efectuó validación de los valores declarados por medio de los registros de compras IVA.
2. Se revisaron la totalidad de los documentos que amparan las compras (compras a personas no registradas en IVA), además de los comprobantes de crédito fiscal que se tomaron de base para la deducción de créditos fiscales, en los cuales se verificó el cumplimiento de los requisitos legales establecidos en los artículos 63, 65 y 72 de la Ley de la materia en relación con los Arts. 21 y 22 de su Reglamento.

Cabe aclarar que al evaluar las operaciones del contribuyente no ha sido necesaria la aplicación de la proporcionalidad del crédito fiscal, debido a que no existen ventas exentas en los periodos tributarios fiscalizados.

Después del análisis realizado al presente rubro, se concluyó que las compras y créditos fiscales han sido documentados y registrados conforme a lo establecido en los

artículos 63, 65 y 107 de la Ley de la materia, así mismo que fueron útiles o necesarios para el objeto, giro o actividad del contribuyente.

#### DE LAS RETENCIONES

El contribuyente fiscalizado no está designado por esta Dirección General para actuar en carácter de agente de retención, por lo que no efectuó retenciones durante los períodos investigados por ningún tipo de transacción realizada.

#### CONCLUSIÓN

Como resultado de los procedimientos descritos en los apartados precedentes, se concluye que el contribuyente OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS, incumplió con las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, debido a lo siguiente:

#### INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FORMALES

-Presentó declaraciones incompletas en los períodos tributarios de enero, febrero y junio de 1999, debido a que declaró como ventas exentas las transferencias de ajonjolí que están gravadas con el 13%, por lo tanto omitió declarar los Débitos Fiscales correspondientes, según se muestra a continuación:

PERÍODOS 1999	VENTAS GRAVADAS (DECLARADAS COMO EXENTAS)	DÉBITO FISCAL NO DECLARADO
Enero	¢ 5,717,699.60	¢ 743,300.95
Febrero	1,234,947.35	160,543.16
Junio	<u>3,940,912.50</u>	<u>512,318.63</u>
	¢10,893,559.45 =====	¢1,416,162.74 =====

En consecuencia omitió el pago del impuesto respectivo, el cual asciende a ¢1,383,135.00, para los períodos tributarios de enero, febrero y junio de 1999, infringiendo lo establecido en los artículos 93 y 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. (VER ANEXO No.1).

Base legal sancionatoria artículo 125 numeral 2) de la Ley en mención.

251

Además omitió registrar contablemente las operaciones de ingresos, en el Libro de Ventas a Consumidor Final, respecto de mayo de 1999, amparadas con facturas número 201, emitida a T.J. Harskins B.C.B. Inc. por valor de TRESCIENTOS TREINTA MIL NOVECIENTOS OCHENTA COLONES (¢330,980.00), y 202 emitida a H.P. Schmid, Inc. por valor de UN MILLON CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS COLONES (¢1,045,200.00) ambas de fecha 21 de mayo de 1999 consistentes en la exportación de 1,000 y 2,500 QQs de ajonjolí natural respectivamente, infringiendo lo establecido en el artículo 107 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Artículo Sancionatorio 121 numeral 2) de la Ley en materia.

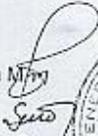
**INCUMPLIMIENTO A LAS OBLIGACIONES SUSTANTIVAS**

Omisión absoluta del Pago del Impuesto dentro del plazo legal, por la cantidad de ¢1,383,135.00, respecto a los periodos tributarios de enero, febrero y junio de 1999, por haber declarado en los periodos tributarios de enero, febrero y junio de 1999, en concepto de ventas exentas, las ventas de ajonjolí que están gravadas en la tasa del 13% por el monto total de ¢10,893,559.45, generando el débito fiscal por valor de ¢1,416,162.74, según se muestra en el anexo N° 1, como consecuencia de lo anterior, para el período tributario de julio de 1999, se determinó impuesto omitido, que asciende al valor de ¢9,167.00.

Base Legal sancionatoria: Artículo 126 numeral 1) de la Ley en mención.

Así mi informe,

  
ROSA ISABEL ESCOBAR MORÁN  
Auditora

SUP. : J. A. Argueta M.  


COORD.: S. M. Miranda. O.



CALCULO DEL IMPUESTO A PAGAR SEGUN AUDITORIA

PERIODOS	OBTENIDO DE LOS REGISTROS Y DOCUMENTOS			DETERMINACION DE VALORES						
	GRAVADAS	CREBITO FISCAL ...	REMANENTE MES ANTER.	GRAVADAS	VENTAS EXPORTAC. ...	EXENTAS	VENTAS TOTALES	DEBITO FISCAL	IVA A PAGAR	REMANENTE PROXIMO PERIODO
1999										
ENERO	\$ 90,591.00	\$ 11,772.00	\$ 13,360.00	\$ 5,717,699.60	\$ -	\$ -	\$ 5,717,699.60	\$ 743,300.95	\$ 718,149.00	\$ -
FEBRERO	\$ 12,139.00	\$ 1,576.00	\$ -	\$ 1,234,947.35	\$ -	\$ -	\$ 1,234,947.35	\$ 160,543.18	\$ 159,605.16	\$ -
MARZO	\$ 27,027.00	\$ 3,513.00	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 3,513.00
ABRIL	\$ 9,335.00	\$ 1,213.00	\$ 3,513.00	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 4,727.00
MAYO	\$ 7,702.00	\$ 1,001.00	\$ 4,727.00	\$ -	\$ 1,376,180.00	\$ -	\$ 1,376,180.00	\$ -	\$ -	\$ 5,728.00
JUNIO	\$ 4,387.00	\$ 570.00	\$ 5,728.00	\$ 3,940,912.50	\$ -	\$ -	\$ 3,940,912.50	\$ 512,318.63	\$ 508,020.63	\$ -
JULIO	\$ 13,851.00	\$ 1,801.00	\$ -	\$ 84,366.00	\$ -	\$ -	\$ 84,366.00	\$ 10,967.58	\$ 9,168.58	\$ -
TOTALES	\$ 164,992.00	\$ 21,448.00	\$ -	\$ 10,977,826.45	\$ 1,376,180.00	\$ -	\$ 12,354,106.45	\$ 1,427,130.32	\$ 1,392,361.37	\$ -

\* Rastreo de Remanentes, (considerando el saldo documentado y declarado en enero de 1999).  
 \*\* Valores que están debidamente documentados con facturas de exportación, declaración de mercancía y debidamente declarados.  
 \*\*\* Créditos fiscales (fs. 319 al 324), se tomaron del Libro de compras cobijados con sus respectivos soportes documentales.  
 NOTA: Para efectos de presentación en las cédulas de este informe, se utilizan cifras enteras.

25

N.I.T.: 0504-306562-001-2  
 N.R.C.: 89355-2  
 CONTRIBUYENTE: OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS

**INGRESOS TOTALES Y DEBITOS DECLARADOS Y DETERMINADOS**  
 (EN COLONES SALVADOREÑOS)

ANEXO 2

PERIODOS TRIBUTARIOS 1999	DOCUMENTO	FECHA EMISION	CLIENTE	INGRESOS DECLARADOS			INGRESOS DETERMINADOS			SUMA	DEBITO FISCAL
				INGRESOS GRAVADOS	INGRESOS EXENTOS	EXPORTACIONES	INGRESOS GRAVADOS	EXPORTACIONES			
ENERO	CCF0011	31/07/1999	TECUNISAL, S.A. DE C.V.	0.00	5,717,699.66	0.00	5,717,699.66	0.00	5,717,699.66	0.00	
FEBRERO	CCF0012	28/02/1999	TECUNISAL, S.A. DE C.V.	0.00	1,234,947.35	0.00	1,234,947.35	0.00	1,234,947.35	0.00	
MARZO	-	-	-	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
ABRIL	-	-	-	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	
MAYO	FACTURA 0201	21/05/1999	T.J. HARRINGTONS B.C.B. INC.	0.00	0.00	330,580.00	0.00	330,580.00	0.00	0.00	
MAYO	FACTURA 0202	21/05/1999	H.P. SCHMID INC.	0.00	0.00	1,045,200.00	0.00	1,045,200.00	1,376,182.00	0.00	
JUNIO	CCF0013	30/06/1999	TECUNISAL, S.A. DE C.V.	0.00	3,940,912.50	0.00	3,940,912.50	0.00	3,940,912.50	0.00	
JULIO	CCF0014	07/07/1999	TECUNISAL, S.A. DE C.V.	84,306.00	0.00	0.00	84,306.00	0.00	84,306.00	10,987.58	
			SUMAS	84,306.00	10,893,569.45	1,376,780.00	10,977,025.45	1,376,182.00	12,354,105.45	10,987.58	

NOTA: Para efectos de presentacion en las cédulas de este informe, se utilizan cifras enteras.



DIAGONAL CENTROAMÉRICA Y AVE. ALVARADO, CONDOMINIO TRES TORRES, TORRE 3, 4.º, TEL. COMA: (503) 228-1023, (503) 228-3700



## INFORME DE LA UNIDAD DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS

REF: 10006-NIN-0070-2002

San Salvador, 8 de febrero de 2002

SEÑOR  
SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS  
PRESENTE.

Con relación al auto de designación emitido por la Dirección General de Impuestos Internos, Subdirección de Medianos Contribuyentes, a las nueve horas treinta minutos del día diecisiete de julio de dos mil uno, el cual fue notificado al contribuyente OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS, NIT: 0504-300562-001-2, NRC: 89355-2, a las diez horas treinta minutos del día dieciocho de julio de dos mil uno, por medio del cual se facultó para fiscalizar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones legales, durante los periodos tributarios comprendidos del primero de enero al treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y nueve; y en atención al Informe de Auditoría emitido con fecha siete de diciembre de dos mil uno y con base a lo regulado en los artículos 10 literal a), 172 inciso segundo y 186 del Código Tributario, se concedió audiencia y se abrió a pruebas al referido contribuyente por los plazos hábiles y perentorios de cinco y diez días, respectivamente, por medio de auto emitido a las quince horas del día nueve de enero de dos mil dos, notificado a las catorce horas diecisiete minutos del día diez del mismo mes y año, entregando a la vez copia del informe aludido, y sus respectivos anexos.

### DE LA AUDIENCIA

Dentro del plazo de la audiencia, el referido contribuyente presentó escrito a esta Dirección General el día diecisiete de enero del corriente año, en el cual expresa su total inconformidad, con el resultado del informe de auditoría de fecha siete de diciembre de dos mil uno, emitido por la auditora Rosa Isabel Escobar Moran, por las siguientes razones:

1. Respecto a la presentación de declaración incompleta de los periodos de enero, febrero y junio de mil novecientos noventa y nueve por haber declarado como ventas exentas las ventas de ajonjolí, siendo estas gravadas con el 13% de IVA, aclara que en ningún momento se ha realizado una operación de venta en sus gestiones comerciales, que independientemente que la venta de ajonjolí sea gravada o exenta del impuesto, la realidad efectiva de su giro y de sus operaciones comerciales no es la compra venta de



CERTIFICADA BAJO LAS NORMAS ISO 9001 POR LA ASOCIACION ESPAÑOLA DE NORMALIZACIÓN Y CERTIFICACIÓN



ajonjolí, sino que su labor es de intermediación y representación de la empresa PROEXPORT, Promociones de Exportación, Sociedad Anónima de Capital Variable de Guatemala, quienes lo contrataron para realizar las funciones de recolección y acopio de granos de ajonjolí orgánico y convencional, el cual sería comprado a los productores artesanales salvadoreños, por cuenta de la empresa, por lo que su función consistió en realizar las compras de ajonjolí por cuenta de PROEXPORT, quienes le proporcionaron los fondos en efectivo para realizar las gestiones de compra y establecían los precios a pagar por quintal de ajonjolí recolectado, por lo que cada anticipo era recibido como un fondo circulante, es decir que se otorgaba un anticipo inicial, que sería liquidado contra recibos de entrega del ajonjolí comprado. Este ajonjolí sería depositado en las bodegas de TECUNSAL, S.A. de C.V., por instrucciones de PROEXPORT, según lo establecido en contrato de trabajo celebrado el día 13 de agosto de 1998 entre PROEXPORT de Guatemala y su persona, en el que se establece las condiciones del negocio que realizó y en donde se le encomienda que el ajonjolí será entregado y almacenado en las bodegas de TECUNSAL, pactando honorarios de \$10,000.00 mensuales por la labor realizada, de este contrato se proporcionó copia a la auditora fiscal el cual no hace ninguna alusión en su informe de auditoría. Además existe un convenio de funciones laborales, acordado entre la sociedad TECUNSAL, S.A. de C.V. y su persona, en la cual se le informa transitoriamente, por instrucciones de PROEXPORT que las funciones de exportación serían realizadas por TECUNSAL y se le otorgaba un plazo improrrogable para que realizara los trámites necesarios para contar con la exportación a su nombre, por lo que sus funciones fueron relevadas temporalmente en lo relativo a las gestiones de exportación, más sin embargo se exigió incrementar la recolección y acopio del ajonjolí. Además aclara que TECUNSAL, S.A. de C.V. pertenece al grupo de empresas TECUN de Guatemala, de quien es miembro también la empresa PROEXPORT.

Por lo tanto considera que no existe transferencia de dominio, ni comercialización de semillas de ajonjolí de su parte con la sociedad TECUNSAL, S. A. DE C.V. de lo cual se le atribuye omisión de ingresos, considera que la observación señalada ha resultado de un error administrativo y mala interpretación de la operación, por parte de su contador general que tenía en esa fecha, quien consideró al igual que la auditora fiscal que el acopio de ajonjolí debe considerarse como venta.

Asimismo menciona que el hecho de la confusión es que se ha emitido indebidamente comprobantes de crédito fiscal para amparar ventas que no han existido, que para agravar mas la situación fueron emitidas y declaradas como ventas exentas, no obstante estos documentos fueron devueltos por TECUNSAL y se efectuó la anulación de los mismos, quedando como soporte del ajonjolí almacenado en los recibidos de TECUNSAL, las liquidaciones de las compras efectuadas a los productores de ajonjolí y sus respectivos recibos del valor a liquidar, sin embargo no es el hecho de que la venta sea gravada o exenta, sino que no ha existido venta alguna, por lo que la omisión de ingresos señalada es improcedente y no existe incumplimiento de los artículos 93 y 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

2. Con relación a omitir registrar contablemente las operaciones de exportación realizadas en el periodo de mayo de 1999, amparadas en facturas números 201 y 202, expresa que la auditora no se percató que estas operaciones se encuentran registradas en el libro de ventas a contribuyentes, por tener este libro la columna de exportaciones, estas anotaciones fueron tachadas y anuladas de dicho registro y trasladada al libro de

ventas a consumidor final, donde a la fecha se encuentran debidamente registradas contablemente, por lo que no existe incumplimiento al artículo 107 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, siendo impropcedente la observación señalada al respecto.

3. En cuanto a la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, como consecuencia de haber declarado como exento las ventas de ajonjolí, siendo estas gravadas con el 13% de IVA, se menciona que por las razones expuestas en el punto uno, nunca ha existido venta o comercialización de los granos de ajonjolí de su parte para TECUNSAL, sino que por instrucciones de la empresa PROEXPORT de Guatemala, se solicitó que el ajonjolí recolectado en los acopios o recibideros de TECUNSAL serian exportado por ellos, por lo que esas oportunidades le sería relevadas las gestiones de exportación, por lo que sus funciones fueron únicamente de recolección y acopio del ajonjolí, no existiendo incumplimiento a los artículos 93 y 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

De lo anteriormente expuesto presentará las pruebas pertinentes, haciendo uso de su derecho de Apertura a Prueba.

#### **DE LA APERTURA A PRUEBAS**

Dentro del término probatorio, el mencionado contribuyente, presentó escrito a esta Oficina el día treinta y uno de enero del corriente año, en el cual manifiesta que presenta la información y documentación de soportes necesarias que desvirtúan los incumplimientos señalados en auto con referencia N° 10006-NEX-0002-2002 de fecha nueve de enero del presente año, notificado a su persona el día diez del mismo mes y año, consistente en la omisión de ventas gravadas de ajonjolí y en síntesis expone: Que el negocio de compra-venta de ajonjolí, no le pertenece, ya que su función de intermediación entre los productores nacionales y la empresa Promociones de Exportación, S. A. (PROEXPORT) de Guatemala, por lo tanto es esta empresa la que desarrolla el negocio, quienes necesitan comprar la materia prima que es la semilla de ajonjolí al productor que la cultiva, la que no es adquirida solo en Guatemala, sino también en otros países, por tal motivo la sociedad PROEXPORT solicitó sus servicios para recolectar el producto en nuestro país, para lo cual con fecha trece de agosto de mil novecientos noventa y ocho celebró contrato de trabajo de servicios de recolección y acopio de semilla de ajonjolí entre su persona y la citada sociedad, que su labor consistía en recolectar la producción de ajonjolí y llevarla hasta la planta de producción de PROEXPORT, lo que implicaba que debía realizar la exportación del producto hasta Guatemala, por lo que se le asignó la labor de exportación, la cual por ser de un producto no tradicional goza del beneficio fiscal del reintegro del seis por ciento (6%), valor que debe ser reintegrado por su persona a la sociedad de Guatemala, ya que esta es la responsable de la negociación, lo que demuestra que los fondos con que trabaja no le pertenecen, ya que las labores de compras y exportación son por cuenta de la empresa de Guatemala, pues, si este fuera su negocio no tendría porque reintegrar ninguna suma por el beneficio fiscal obtenido y sería parte de sus ingresos. Asimismo expone que PROEXPORT decidió no efectuar las operaciones en forma directa con su persona, por lo que solicitaron la colaboración de la sociedad Técnica Universal Salvadoreña, Sociedad Anónima de Capital Variable, radicada en nuestro país, a la que le asignaron labores de control y administración de los recursos financieros, que tienen que ser supervisados y avalados por PROEXPORT, cuyos aportes tienen que ser soportados por

las liquidaciones de ajonjolí presentado, cuya labor de verificación debe efectuarse en sus oficinas administrativas, además proporcionar los centros de acopio o recibideros donde se embodegará la producción de ajonjolí, que será enviada a su destinatario de Guatemala. Los principales puntos acordados en el contrato de trabajo, que reflejan la dependencia de sus labores ante PROEXPORT, son: Se dedicará a comprar ajonjolí orgánico y convencional de la producción de El Salvador bajo la dirección de PROEXPORT y de acuerdo a las políticas y precios que esta misma le dicte, que recibirá por su labor DIEZ MIL COLONES (¢10,000.00) de asignación mensual, procurar la compra de ajonjolí en la mayor cantidad posible de cada cosecha en El Salvador, velar por la seguridad de los inventarios (semillas de ajonjolí) que tenga a su cargo, PROEXPORT transferirá las divisas a una cuenta bancaria de TECUNSAL, las que serán administradas por su persona para la compra de ajonjolí, los fondos a su cargo serán liquidados cada ocho días contra las constancias de ingresos emitidos, el producto se almacenará en las bodegas de TECUNSAL, el trámite de la licencia de exportación estará a su cargo, así como la gestión del incentivo fiscal de seis por ciento (6%), el señor Rivera devengará \$1.25 por cada quintal de ajonjolí convencional y \$2.25 por cada quintal de ajonjolí orgánico comprado y entregado a las bodegas de TECUNSAL. El contrato antes mencionado es de carácter privado y fue celebrado en Guatemala por el Representante Legal de la sociedad PROEXPORT de Guatemala y su persona, además que sus labores de intermediario en la compra y acopio de la producción de ajonjolí de la cosecha 98/99 comenzó a partir del primero de diciembre de 1998, mes en el cual se recibieron las primeras compras de ajonjolí en las bodegas de TECUNSAL para que fueran ellos de manera transitoria los que realizarían el trámite de exportación, por instrucciones de PROEXPORT durante el periodo de enero a marzo de 1999. Como una forma de formalizar el convenio de trabajo entre PROEXPORT y su persona en donde TECUNSAL estaría de intermediaria proporcionando los fondos y logística para la operación, la empresa contratante remitió instrucciones por medio de Memorando de fecha 20 de noviembre de 1998 a TECUNSAL, en la cual se detallan las condiciones impuestas bajo las cuales operaran las partes, siendo las siguientes: PROEXPORT transferirá a las cuentas bancarias de TECUNSAL los recursos económicos para que los administre y realice los desembolsos a medida que su persona los requiera, con base a las liquidaciones de ajonjolí presentadas, proporcionar las bodegas propiedad de TECUNSAL a su persona para que sean utilizadas como recibidero o centro de acopio de la Semilla de ajonjolí que se compren a los productores de nuestro país, los recursos transferidos serán utilizados para las compras realizadas por su persona a cuenta de PROEXPORT, otorgando los anticipos necesario para cubrir tanto las compras que realice de semillas de ajonjolí, así como los gastos operativos en que incurran, el precio del ajonjolí será acordado por PROEXPORT, para ser considerados por su persona en el pago de la semilla comprada, TECUNSAL, deberá proporcionarle reintegro de gastos operativos que se incurrieron en toda la gestión de compra. El día 25 de noviembre de 1998 se recibió nota del Gerente General de Tecunsal, haciéndole del conocimiento que dicha sociedad sería la representante en el territorio nacional para dar cumplimiento al convenio laboral celebrado entre PROEXPORT y su persona. Los antecedentes de su negocio le fueron expuestos a la auditora Rosa Isabel Escobar, a quien se le explicó la naturaleza de su actividad y se le entregó fotocopia del contrato laboral, explicándole que el hecho de que los ingresos, compras y gastos realizados por cuenta de PROEXPORT, se encuentren registrados en su contabilidad, es para tener un control de los mismos, ya que como intermediario tiene la obligación tributaria de declarar los ingresos y gastos incurridos por la sociedad no domiciliada de conformidad con el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Asimismo aclara que no son sus

ingresos la comercialización del ajonjolí y que los pagos que recibe no son del cliente a quien realizó la exportación, sino son fondos recibidos de TECUNSAL por cuenta de la empresa PROEXPORT, como anticipos para comprar el ajonjolí y cubrir los gastos y compensación económica por su gestión de compra. La confusión y la deficiencia de haber omitido gravar con el 13% de IVA una venta de ajonjolí inexistente, es que su contador general por su iniciativa decidió documentar los quintales de ajonjolí recibidos en las bodegas de TECUNSAL, tipificándoles como una transferencia de dominio de bienes, en este caso inventarios de semillas de ajonjolí, el cual de conformidad con el artículo 4 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios es un hecho generador del impuesto, sin embargo nunca ha existido una transferencia de dominio, ya que el ajonjolí comprado y recolectado no es de su propiedad, sino de la empresa de Guatemala, quienes establecen los precios de compras, las cantidades a comprar, la calidad y clase de ajonjolí que se requiere, su única función es prestar el servicio de intermediación y contacto con los productores, adquirir el ajonjolí que producen y entregar este a las bodegas de TECUNSAL, por lo tanto el único hecho generador del impuesto que se tipifica es la prestación de servicios a una no domiciliada quien paga una remuneración de carácter permanente y no eventual, bajo las características de dependencia laboral, razón por la cual no se ha facturado y declarado en IVA. En todo caso la omisión de ingreso podría señalarse en ese sentido, pero no como el comercializador directo del producto que compra y vende ajonjolí, ya que este no es su caso, sino que únicamente el comprador de la semilla y el tramitador de las gestiones de exportación. Respecto a la contabilización de las supuestas ventas exentas por parte de su contador se debe a un error de interpretación de la operación, así como la contabilización de la compra por parte del contador de TECUNSAL, dicha operación fue documentada y registrada sin su consentimiento, muestra de ello son que los comprobantes de crédito fiscal emitidos no contienen la firma de su autorización, por tal razón fueron requeridos a la administración de TECUNSAL para la respectiva anulación, quedando como soporte de operación las liquidaciones de ajonjolí recolectado. Las ventas a que se hacen referencia son operaciones aisladas mal interpretada por los contadores de ambas partes, ya que como pueden observar en meses anteriores y posteriores las ventas han sido consideradas correctamente como exportaciones, tanto por TECUNSAL como por su persona, esto se debe a la obligación que existe en el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la renta, de declarar los ingresos percibidos en el territorio nacional por parte de la empresa de Guatemala, así como los costos y gastos incurridos para la obtención de dichos ingresos, esto queda demostrado con la presentación de declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio de 1999 presentada el día 2 de mayo de 2000, en la cual se declara la cantidad exportada por su persona a nombre de PROEXPORT, así como los honorarios pagados por TECUNSAL, por instrucciones de la primera por la labor de recolección del producto. Expresa que el supervisor de la auditora que realizó la fiscalización ha querido darle validez a la emisión de los documentos que fueron entregados a TECUNSAL por error, ya que se le aclaró que la forma de liquidación de los anticipos recibidos es mediante recibos de entrega del ajonjolí comprado a los productores, en el que se detallan las cantidades de quintales y el valor de la compra, cuya sumatoria de tales recibos son presentadas para confrontar si PROEXPORT debe completar el dinero de la compra o se le debe reintegrar en caso de excedente otorgado. No obstante su contador emitió equivocadamente los comprobantes de crédito fiscal para documentar los quintales de ajonjolí llevados al recibidero de TECUNSAL y en el peor de los casos fueron considerados como exentos, a dicha situación la auditora solicitó explicación por escrito de las razones por las cuales se consideró la supuesta venta como exenta, a lo que el

contador redactó razones legales que el mismo supervisor Armando Merino, orientó para dejar sin efecto cualquier deficiencia que pudiera resultar del hecho, confiando en sus recomendaciones se expusieron una serie de disposiciones legalmente que al ser consultadas por conocedores de la materia fiscal le señalaron que se estaba comprometiendo e induciendo a aceptar el hecho de que las supuestas ventas deberían haberse gravado con el 13% del impuesto. Asimismo expresa que el supervisor en referencia se presentó a sus oficinas administrativas con el afán de retirar de la empresa la credencial con la cual habían efectuado su primer actuación de verificación, explicándole que debería llevársela por razones administrativas, lo cual no es una actuación correcta y apropiada de su parte, ya que dicha actuación no es legal. Respecto a la omisión de registrar contablemente en el libro de ventas a consumidor final las operaciones relativas al periodo tributario de mayo de 1999 por 1000 quintales y 2500 quintales de ajonjolí natural amparadas mediante factura números doscientos uno (201) y doscientos dos (202) respectivamente por valor de \$330,980.00 y \$1,045,200.00 ambas de fecha 21 de mayo manifiesta su inconformidad ya que la auditora no se percató que dichas facturas se encuentran registradas en dicho libro en el folio número 28 del mes de mayo de 1999, sin embargo por no contar el citado libro con la columna de exportaciones fue registrado en la columna de las ventas exentas, especificando mediante una nota al pie de página que estas se refieren a exportaciones y no a ventas exentas. A la vez menciona que como consecuencia de solicitar reintegro de IVA a exportadores a que tiene derecho, presentada en fecha 2 de marzo de 2001, se inició la verificación de obligaciones formales con el fin de determinar si procede dicha solicitud mediante credencial 20537-NEX-0039-2001 nombrando a la auditora Rosa Isabel Escobar Morán, quien en su estudio con credencial le determinó ingresos declarados como exentos cuando en realidad eran gravados y por consiguiente la omisión en el pago del impuesto, posteriormente fue emitido auto de designación de fecha 17 de julio de 2001 donde se designa a la misma persona para que fiscalice y determine el impuesto complementario por la supuesta deficiencia detectada con estudio con credencial, así mismo es de mencionar que la solicitud de reintegro IVA a exportadores a esa fecha no tuvo respuesta por parte de la Administración Tributaria, por el contrario se tuvo en respuesta una fiscalización con auto de designación, resultando de la auditoría dos autos en el que se le requieren para presentar las modificaciones a las declaraciones IVA sobre las cuales inicialmente se había solicitado el reintegro respectivo, y no fue hasta en fecha 5 de noviembre de 2001 que se obtuvo respuesta de su petición, denegándola por las deficiencias determinadas mediante auto de designación de fiscalización, lo que indica que se valieron de una solicitud de su persona, para determinar un impuesto complementario, pidiéndole modificar las declaraciones que afectarían el monto solicitado en reintegro IVA, por lo que considera que lo correcto debió ser contestar su petición y proceder posteriormente a usar su facultad de fiscalización, ya que se contestó a su petición en forma prejuzgada, con base a una auditoría fiscal que se realizó en forma anticipada con los indicios obtenidos en la credencial y se procedió a fiscalizarlo sin antes haber contestado su solicitud de reintegro a que tiene derecho, por otra parte se le han violado los derechos establecidos en el artículo 11 de la Constitución al fiscalizarle en dos ocasiones, ya que en la primera realizada con credencial se solicitó información relativas a dichas deficiencias, y en la misma resolución de la petición se le previene que debe modificar sus declaraciones correspondientes a raíz de la supuesta omisión de ingresos, y además con anterioridad se le había prevenido a presentar a modificar las declaraciones de IVA correspondientes, sin antes haber hecho uso de su derecho de audiencia, además de haber determinado exactamente las mismas deficiencias, mediante credencial y auto de designación, por lo que dicha actuación se

puede considerar nula en ese sentido. No omite manifestar que es de su conocimiento sobre resoluciones del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos donde se han revocado casos por similar tratamiento, por lo anterior solicita quede sin efecto las deficiencias señaladas en auto de fecha 9 de enero de 2002, en todos los puntos señalados, ya que no existió transferencia de dominio en la recolección y acopio de la semilla de ajonjolí, por lo que no existe hecho generador del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Adjunta con el escrito copias del contrato de operación entre Promociones de Exportación y el señor Oscar Oswaldo Rivera Navas

#### **SOBRE LOS ARGUMENTOS VERTIDOS EN EL PLAZO DE LA AUDIENCIA.**

En lo relativo a que en ningún momento ha realizado una operación de venta en sus gestiones comerciales, pues la realidad efectiva de su giro y de sus operaciones no es la compraventa de ajonjolí, sino que su labor es de intermediación y representación de la empresa Promociones de Exportación, Sociedad Anónima de Capital Variable (PROEXPORT) de Guatemala. Al respecto el referido contribuyente no aporta ningún medio de prueba que permita a esta Oficina constatar el argumento antes relacionado, ya que de la documentación que corre agregada de folios 29 al 31 del expediente se puede comprobar que el mencionado contribuyente efectuó ventas de ajonjolí a la sociedad Tecunsa, Sociedad Anónima de Capital Variable, por consiguiente se ha materializado el hecho generador de conformidad al artículo 4 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el cual textualmente dice: "Constituye hecho generador del impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales".

Además, es de considerar que no consta en el expediente la prueba documental idónea y conducente que establezca con certeza la relación comercial citada por el contribuyente; puesto que de la documentación emitida por él (facturas y comprobantes de crédito fiscal), la situación económica que refleja el Balance General y de las aplicaciones contables se determina que las operaciones efectuadas por el contribuyente han sido contabilizadas como ventas en la cuenta 441. Por otra parte es de considerar que de los documentos anexos al expediente no consta el cobro o pago de comisiones o la emisión de los documentos bajo ese concepto al señor Rivera Navas, más aún, considerando que la empresa a quien a emitido los documentos manifiesta, en respuesta a requerimiento de información agregado a folios 94 y siguientes del expediente que: "En cumplimiento a la información solicitada en notificación N° 20530-NEX-0643-2001, anexamos a la presente el detalle de documentos de compras de ajonjolí realizadas al señor Oscar Oswaldo Rivera Navas..."; situación que evidencia la compra-venta del producto, en la cual interviene la sociedad Tecunsa, S.A. de C.V. y el señor Rivera Navas.

En cuanto a que la auditora no se percató de que las operaciones de exportación realizadas en el período de mayo de 1999, amparadas con las facturas doscientos uno (201) y doscientos dos (202), se encuentran registradas en el libro de ventas a contribuyentes, por tener este libro la columna de exportaciones, de lo anterior se advierte que habiendo sido emitido el documento legal que establece el artículo 104 literal b) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, corresponde por ende su registro en el Libro de Ventas a Consumidor Final y no en el Libro de Ventas a Contribuyentes; ahora si bien es cierto que las operaciones registradas en el libro de ventas a contribuyentes fueron anuladas según

consta en copia de folio de dicho libro agregada a folios 25 del expediente, estas operaciones amparadas con las facturas antes citadas no han sido registradas en el libro de ventas a consumidor final en el periodo correspondiente, ya que según copias agregadas de folios 37 al 43 del expediente del libro de ventas a consumidor final no hay evidencia del registro de dichos documentos, ni lo demuestra el contribuyente en esta etapa.

Además, de considerar que el artículo 107 de la referida Ley en el inciso primero señala: *"Los contribuyentes deberán registrar diariamente en el mes calendario en que se cause el impuesto..."*; siendo en ese momento que debe registrarse la operación documentada.

En cuanto a la documentación emitida por el contribuyente relativas a operaciones de ventas realizadas a Tecunsa, S.A. de C.V., según comprobantes de crédito fiscal N° 11, 12 y 13, es de considerar que estos han sido anulados posterior a los hallazgos realizados e incumplimientos atribuidos, como una manera de eliminar los hechos generadores realizados, sin embargo, dichos hechos no se pueden considerar como inexistentes, cuando fueron verificados de una forma oportuna, demostrando con la referida aptitud, que pretende evadir responsabilidades y confundir al fisco, como se puede evidenciar del folios 29 al 31 del expediente respectivo.

Sobre la infracción atribuida en el citado informe, en lo referente a Presentación de declaración incompleta contenida en el artículo 125 numeral 2) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se hace referencia al criterio sostenido por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, el cual en reiteradas ocasiones ha señalado que la comprobación tributaria debe establecerse independientemente del Informe de Auditoría que pretenda sustentar las liquidaciones officiosas de impuesto y de las cuales solo se extraen los datos para efectos de erigirlos como base de las infracciones, siendo que éstas deben tener constatación independiente que pueda sustentar las infracciones y sanciones en el procedimiento específico, de ahí que la base de la imposición para determinación de las multas sea el monto liquidado mediante resolución, en virtud de la cual la base de imposición sería errónea por cuanto se fundamentaría en la determinación liquidatoria aludida, como se expresa en sus sentencias emitidas a las nueve horas del día diez de octubre de dos mil, a las nueve horas diez minutos del día treinta de enero y a las catorce horas del día diecinueve de marzo estas últimas del año dos mil uno, en los incidentes de apelación referencias I9911002.M, I0001010.M e I0001007.M, respectivamente, relacionado con el artículo 5 inciso último del Código Tributario.

En lo referente a la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, como consecuencia de haber declarado como exentas las ventas de ajonjolí, siendo gravadas con el trece por ciento (13%), expresa que nunca ha existido venta o comercialización de los granos de ajonjolí de su parte para TECUNSA, sino que por instrucciones de PROEXPORT de Guatemala, se solicitó que el ajonjolí recolectado en los acopios o recibideros de TECUNSA serían exportados por ellos, por lo que serían relevadas sus gestiones de exportación y sus funciones fueron únicamente de recolección y acopio del ajonjolí, no existiendo incumplimiento a los artículos 93 y 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Sobre el particular el mencionado contribuyente no presenta instrumental probatorio que desvirtúe el incumplimiento antes aludido, pues se ha comprobado en la fiscalización que debido a

que declaró como exentas las ventas de ajonjolí, siendo gravadas con la tasa del trece por ciento (13%) del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, omitió pagar el impuesto correspondiente, respecto de los periodos tributarios de enero, febrero, junio y julio de mil novecientos noventa y nueve; no obstante esta Oficina con relación al citado incumplimiento contenido en el artículo 126 numeral 2) de la Ley de la materia, hace referencia al criterio reiterado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en cuanto a la multa por omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, en el sentido que su configuración se da en dos momentos que pueden ser: el primero por liquidación voluntaria del impuesto, momento estatuido en el artículo 94 de la Ley en comento y el segundo por liquidación oficiosa toda vez que dicho acto administrativo este firme. Asimismo en lo concerniente a la base imponible, debe advertirse que esta solo es atinente si se entiende medie obligación de pago y esta sea líquida y exigible, de tal manera que al no encontrarse firme el impuesto determinado y utilizado para la aplicación de la sanción no sería procedente la imputación de la infracción y tampoco procedería la consecuente sanción, lo anterior se expresa en sentencias emitidas a las trece horas cuarenta y cinco minutos del día seis de octubre del año dos mil, a las nueve y once horas del día veintitrés de agosto, estas dos últimas del año dos mil uno, en los incidentes de apelación referencias INC. N° I9904005.M, INC. N° I0001015.M e INC. N° I0009001.M, respectivamente, relacionado con el artículo 5 inciso último del Código Tributario.

#### **SOBRE LOS ARGUMENTOS VERTIDOS Y DOCUMENTACIÓN PRESENTADA EN EL PLAZO DE LA APORTACIÓN DE PRUEBAS.**

En lo que respecta a que se le han violado los derechos establecidos en el artículo 11 de la Constitución, al fiscalizarlo en dos ocasiones, ya que en la primera realizada con credencial se solicitó información relativas a dichas deficiencias, y en la misma resolución de la petición se le previene que debe modificar sus declaraciones correspondientes a raíz de la supuesta omisión de ingresos, y además con anterioridad se le había prevenido a presentar a modificar las declaraciones de IVA, sin antes haber hecho uso de su derecho de audiencia, además de haber determinado exactamente las mismas deficiencias, mediante credencial y auto de designación, por lo que dicha actuación puede considerarse nula en ese sentido y en cuanto al incumplimiento atribuido de omitir registrar contablemente las operaciones amparadas con facturas a consumidor final N° 201 y 202 se encuentran registradas a folios 28 del Libro de ventas a consumidor final. Con relación a los puntos antes expresados, esta Dirección General con el fin de garantizar al contribuyente el Derecho Constitucional de Defensa y de Respuesta de conformidad a los artículos 11 y 14 de la Constitución de la República de El Salvador, emitió por parte de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, auto a las ocho horas del día seis de febrero de dos mil dos, notificado a las diez horas del mismo día, mes y año, relacionados, designando a los señores José Antonio Pérez Alfaro y Ana Cristabel Bermúdez Chicas, técnico jurídico y auditor tributario respectivamente, de la referida unidad, con el fin de investigar y verificar la procedencia y razonabilidad de las pruebas vertidas por el contribuyente mediante escrito presentado a esta Oficina el día treinta y uno de enero del presente año, en cuanto a la fotocopia simple que agrega a su escrito referente al folio veintiocho del Libro de Ventas a Consumidor Final del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, relativo al registro de operaciones amparadas con facturas de consumidor final número doscientos uno (201) y doscientos dos (202); y la existencia de las diligencias que expresa el contribuyente le efectuaron con base a credencial, y producto de dicha

como consecuencia de solicitud de reintegro IVA a exportadores que el referido contribuyente hizo a esta Administración Tributaria, de la cual él mismo dice obtuvo respuesta con fecha 5 de noviembre de 2001, de lo que se colige que esta Oficina actuó dentro de las facultades que le otorga la ley de la materia, específicamente los artículos 76 y 77 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en relación con el artículo 30 inciso último de su Reglamento el que prescribe que cuando la Dirección General lo requiera, el contribuyente estará obligado a demostrar y comprobar en forma fehaciente la veracidad de los datos consignados en la solicitud de la devolución. Es decir esta Dirección General con base a las citadas disposiciones legales tiene facultad para verificar previamente la procedencia o no del reintegro en concepto de crédito fiscal para los exportadores. Asimismo al analizar el expediente de merito aparece agregado a folios 6 auto de designación de fecha 13 de junio de 2001, el cual fue notificado en forma personal al mencionado contribuyente el día 14 del mismo mes y año, tal como consta a folios 7 vuelto del mismo expediente en la cual se faculta a la auditora Rosa Isabel Escobar Moran para fiscalizar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones legales, durante los periodos comprendidos del uno de enero al treinta y uno de julio de 1999. Como resultado de la investigación la referida auditora emitió informe de auditoria de fecha 7 de diciembre de 2001, el que contenía los hallazgos de la fiscalización, el cual fue entregado al mencionado contribuyente juntamente con el auto de audiencia y apertura a pruebas proveído las quince horas del día nueve de enero del año dos mil dos, notificado a las catorce horas diecisiete minutos del día diez del mismo mes y año, mediante el cual se le concedió su derecho de audiencia y defensa de conformidad con el artículo 186 del Código Tributario, derechos de los cuales hizo uso el contribuyente mediante los escritos de fecha diecisiete y treinta y uno de enero del presente año. A la vez se advierte que el requerimiento proveído a las quince horas treinta y cinco minutos del día tres de octubre de dos mil uno, notificado a las once horas y cincuenta y cinco minutos del día diez del mismo mes y año, por medio del cual se le solicita de conformidad con el artículo 175 literal b) del Código Tributario para que modificara sus declaraciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los periodos tributarios de enero a julio de mil novecientos noventa y nueve, fue revocado por esta Administración mediante auto proveído a las diez horas quince minutos del día tres de diciembre de dos mil uno, notificado a las ocho horas treinta y cinco minutos del día seis del mismo mes y año, tal como consta a folios 355 vuelto del expediente. Se observa entonces de lo antes expuesto que los procedimientos realizados por esta Dirección General tienen raíces diferentes, pues uno tiene como génesis la solicitud hecha por el contribuyente en la cual lo que se determinó fue la improcedencia de su petición; y el otro se ha originado como consecuencia de las facultades de fiscalización que tiene la Administración Tributaria, en lo que se determinó impuesto a pagar e infracciones a la Ley, en consecuencia no puede decirse que esta Oficina efectuó dos fiscalizaciones por las razones antes apuntadas, asimismo no ha existido violación al artículo 11 de nuestra Constitución, pues si bien es cierto que dicho artículo establece que ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otros de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa. Sobre este inciso es bueno retomar las sentencias pronunciadas por la Sala de lo Constitucional de la Honorable Corte Suprema de Justicia, a las once horas del día dieciséis de junio de mil novecientos noventa y nueve (Ref.28-S-96) y a las diez horas del día doce de marzo de

designación y de la investigación y verificación efectuada por parte de los citados señores, rindieron informe de fecha siete de febrero de dos mil dos, en el cual manifiestan, que la verificación fue atendida por el contribuyente OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS, en el lugar señalado para oír notificaciones, a quien se le hizo saber el motivo de la investigación, por lo que se le solicitó proporcionara y mostrara el Libro de Ventas a Consumidor Final del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a efecto de poder constatar si a folio veintiocho de dicho libro se encontraban registradas las facturas a consumidor final número doscientos uno (201) y doscientos dos (202), así como el original de la credencial a que hace referencia en el escrito de merito. De lo anterior se comprobó que efectivamente los documentos antes descritos se encuentran registrados a folio 28 del Libro de Ventas a Consumidor Final y que dicho folio pertenece al mismo libro que fue proporcionado en la investigación. En cuanto a la credencial se tuvo a la vista la original y se constató que esta tiene como número de referencia 20537-NEX-0039-2001 la cual fue emitida el día dos de abril de dos mil uno, por el Licenciado Jorge Antonio Aguilar Calderón, Coordinador de Grupos de Fiscalización, de la Subdirección de Grandes Contribuyentes, la cual está dirigida al mencionado contribuyente y en el contenido de la misma se observa que esta se originó como consecuencia de petición efectuada por dicho contribuyente el día 2 de marzo de 2001, para lo cual se nombró a la señora Rosa Isabel Escobar Moran, miembro del cuerpo de auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, Subdirección de Grandes Contribuyentes para determinar si procede lo solicitado mediante el referido escrito. Asimismo mostró original de la resolución proveída por esta Oficina a las ocho horas trece minutos del día cinco de noviembre de dos mil uno. Al examinar dicha resolución se puede apreciar que esta se refiere a solicitud de reintegro IVA a exportadores, hecha por el citado contribuyente el dos de marzo de dos mil uno, en la cual solicita devolución equivalente a la cantidad de cinco mil ciento noventa y cinco dólares treinta y un centavos (\$5,195.31), en concepto de crédito fiscal acumulado durante el periodo tributario de enero de dos mil uno, de lo cual se declaró sin lugar por improcedente lo solicitado.

Del análisis y verificación de la documentación proporcionada por el contribuyente y del Informe rendido por el técnico jurídico y auditor tributario adscritos a esta Unidad, se realizan las siguientes consideraciones:

Que la Administración Tributaria conforme a lo estipulado en el artículo 86 inciso final de la Constitución de la República, retomado por el artículo 3 inciso cuarto del Código Tributario se encuentra sometida al Principio de Legalidad en virtud del cual solo puede actuar cuando la Ley la faculte y de acuerdo al artículo 1115 del Código de Procedimientos Civiles, ningún trámite o acto de procedimiento será declarado nulo, si la nulidad no está expresamente determinada en la Ley; coligiéndose que en las nulidades procesales impera el principio de especificidad o legalidad, el cual establece que no hay nulidad sin texto legal expreso, es decir, que el acto procesal se haya realizado en violación de procesos legales sancionados con pena de nulidad; en ese sentido al no regular nuestro ordenamiento tributario, lo relativo a las nulidades procesales, esta Dirección general no tiene facultades de declarar la nulidad de sus actos. No obstante esta Unidad como garante de los principios constitucionales, pasa a efectuar un análisis a los argumentos esgrimidos por el referido contribuyente.

Que tal como se aprecia en el escrito de fecha 31 de enero del corriente año y verificación realizada, la credencial con referencia 20537-NEX-0039-2001, se originó

dos mil (Ref. 52-99) la primera que dice: "...que existe violación al derecho constitucional de audiencia cuando el afectado por la decisión estatal no ha tenido la oportunidad real de defensa, privándole de un derecho sin el correspondiente proceso o cuando en el mismo no se cumplen de forma evidente las formalidades esenciales procesales o procedimentales..." y la segunda que expresa: "... en efecto nuestra constitución, como se ha dicho, en su artículo 11 inciso primero final dice que ninguna persona puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa. Tal disposición se establece como garantía que rodea con efecto concreto el derecho a la protección jurisdiccional a través del proceso de la misma naturaleza, y que busca principalmente revestir de seguridad jurídica a aquellos que se siguen en contra de una persona, con la finalidad de evitar duplicidad de decisiones sobre la protección. En otras palabras, cuando nuestra constitución prohíbe el doble enjuiciamiento por una misma causa, se refiere a que nadie puede ser objeto de decisiones simultáneas o sucesivas con carácter definitiva sobre una misma pretensión: identidad absoluta de sujeto, objeto y causa...". Precepto que no ha sido violado por esta Oficina ya que el contribuyente ha tenido una participación real y oportuna de defensa en ambos procedimientos, pues en el caso de la solicitud reintegro IVA a exportadores, se le dio respuesta a su petición en atención a lo prescrito en el artículo 18 de nuestra Carta Magna, quedando expedito al contribuyente en caso de no estar de acuerdo con la resolución de esta Oficina, para optar por otras vías de acuerdo al ordenamiento jurídico. De igual manera en el procedimiento de liquidación de oficio del impuesto que está en trámite se le ha concedido al referido contribuyente su derecho de audiencia y defensa de acuerdo a lo establecido en el artículo 186 del Código Tributario, a efecto de que aporte la prueba pertinente en relación con el contenido del Informe de Auditoría de fecha 14 de diciembre de 2001, y prueba de ello son los escritos antes relacionados que el contribuyente ha presentado a esta Oficina, en los cuales expone sus argumentos y presenta instrumental probatorio para que sea valorado, por lo que esta Dirección General ha respetado el debido proceso que establece el artículo 11 de la Ley primaria.

Así mismo, se evidencia de la prueba aportada por el contribuyente y de la verificación realizada, que efectivamente las operaciones amparadas con facturas a consumidor final N° 201 y 202 se encuentran registradas a folio 28 del Libro de ventas a consumidor final; con lo cual se desvirtúa el incumplimiento atribuido referente a la omisión de registrar contablemente dichas operaciones, ya que se comprobó que registro las operaciones contenidas en dichas facturas en el momento que suscito la operación, lo que ocurrió es que la registro en el libro que no era el correcto, pero posteriormente las registro en el Libro de Ventas a Consumidor Final en el periodo tributario correspondiente, lo que denota que en todo caso puede existir otra infracción, pero no la tipificada en el Informe de Auditoría de fecha siete de diciembre de dos mil uno.

En lo relativo a que el único hecho generador que se tipifica es la prestación de servicios a una sociedad no domiciliada, quien paga una remuneración de carácter permanente y no eventual, bajo las características de dependencia, razón por la cual no se ha facturado y declarado en IVA, de lo anterior se advierte que de la documentación agregada al expediente durante la investigación y de la pruebas de descargo que presenta el contribuyente no hay evidencia del pago de comisión ni de ningún documento idóneo que vincule la dependencia laboral que argumenta el Señor Rivera Navas con la sociedad no domiciliada Proexport.

Se advierte además, que las compras en concepto de ajonjolí efectuadas por el señor Rivera Navas a pequeños productores están respaldadas mediante recibos, esto debido a que dichos productores no son contribuyentes del presente impuesto, y por lo tanto no están obligados a emitir el comprobante de crédito fiscal que establece el artículo 97 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio, en consecuencia no se pueden reconocer créditos fiscales por dichas compras de conformidad con el artículo 65 inciso cuarto de la referida Ley.

En cuanto al contrato proporcionado por el contribuyente contenido en el anexo N° 1 del escrito presentado a esta oficina con fecha treinta y uno de enero del presente año, esta Dirección General expresa que en el presente caso no procederá a su respectiva valoración en razón de lo establecido por el artículo 17 del Código Tributario: "*Los actos y convenciones celebrados entre particulares no son oponibles en contra del Fisco, ni tendrán eficacia para modificar el nacimiento de la obligación tributaria ni alterar la calidad del sujeto pasivo, sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes.*", norma legal que integrada al artículo 1416 del Código de Procedimientos Civiles dejan fundamentada la validez de dicha convención únicamente para sus suscriptores y ello es debido a que se ha demostrado durante la fiscalización a través de los comprobantes de crédito fiscal números cero cero once (0011), cero cero doce (0012) y cero cero trece(0013) emitidos con fechas 31 de enero, 28 de febrero, y 30 de junio, todas las fechas de 1999 a Tecunsa, que las operaciones efectuadas por el señor Navas consisten en la venta de ajonjolí, por lo que se ha configurado el hecho generado de acuerdo al artículo 4 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio. No obstante tales preceptos, esta Oficina no puede dejar de manifestar que en dicho contrato se evidencian ciertas contradicciones las cuales se susstraen a que originalmente se le asigna la calidad de representante al citado contribuyente y posteriormente mediante memorando de fecha 20 de noviembre de 1998 (anexo N° 4 del escrito) la empresa no domiciliada le otorga a Tecunsa, S.A. de C.V. la labor de exportación del producto, lo que es comunicado al Sr. Rivera Navas mediante nota de fecha 28 de noviembre de 1998, en la cual Tecunsa, S.A. de C.V. le manifiesta que será la representante de Proexport, en el territorio nacional (anexo N° 5 del escrito), además como ya se mencionó anteriormente no se evidencia el pago de las supuestas comisiones por los servicios prestados.

De igual forma se procederá a analizar la documentación proporcionada por el contribuyente y contenidas como parte de *otros anexos*, donde pretende demostrar el recibo de anticipo por parte de la sociedad Tecunsa, S.A. de C.V. para que él efectúe la compra de ajonjolí, ya que dicho argumento no tiene fundamento real, esto debido a que anteriormente se tiene respuesta a requerimiento efectuado a Tecunsa, S.A. de C.V. en el cual manifiestan: "*En cumplimiento a la información solicitada en notificación N° 20530-NEX-0643-2001 anexamos a la presente el detalle de documentos de compras de ajonjolí realizados al señor Oscar Oswaldo Rivera Navas...*", lo cual se comprobó por medio de la documentación que corre agregada a folios del 95 al 99 del expediente, donde se evidencia las ventas efectuadas por el contribuyente a dicha sociedad, quedando entonces evidenciado que la cantidad contenida en las citadas remesas correspondan a pagos por compras efectuadas al señor Rivera Navas, no así, a desembolsos efectuados para que él efectúe compras.

En lo relativo a que el beneficio fiscal del reintegro del seis por ciento (6%), debe ser reintegrado por su persona a la sociedad de Guatemala, ya que esta es la responsable de la negociación, al respecto es de aclarar al citado contribuyente que dicho beneficio a que hace alusión el artículo 3 de la Ley de Reactivación de las Exportaciones recae directamente sobre el exportador y no en quien realiza la compra, por lo tanto la sociedad guatemalteca no puede gozar del mencionado beneficio ya que ella no es la exportadora sino la que compra supuestamente. Además, es de advertir como ya se ha citado anteriormente que las operaciones determinadas en los periodos tributarios de enero, febrero y junio de 1999 corresponden a ventas internas gravadas las cuales están afectas a la tasa del trece por ciento de conformidad con el artículo 54 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y no a la tasa del cero por ciento que regula el artículo 75 de la misma Ley.

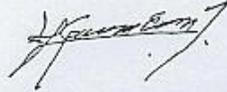
En lo que respecta a que como intermediario tiene la obligación tributaria de declarar los ingresos y gastos incurridos por la sociedad no domiciliada de conformidad con el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es de advertir al citado contribuyente que no obstante esa base legal le establece la obligación tributaria sustantiva de asegurar el pago del impuesto como sujeto pasivo, es de aclarar que contablemente deben ser reflejados tanto los ingresos como egresos que la sociedad no domiciliada incurre pero en las cuentas respectivas a fin de mostrar la verdadera situación tanto de la empresa a quien supuestamente él representa como su situación como intermediario; ya que tal como se presentan actualmente tanto los registros contables como los Estados Financieros, los ingresos obtenidos por el contribuyente se originan de la venta de ajonjolí y no de otra fuente. Además, es de considerar que la presente investigación se orienta específicamente a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y en todo caso, si el contribuyente alega ostentar la calidad de comisionista, es oportuno puntualizar que debió haber respetado lo estatuido en el artículo 35 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en relación con el artículo 42 de su Reglamento, disposiciones legales que establecen la forma de operar de dichos comisionistas ante el presente impuesto, lo cual tampoco ha sido demostrado.

#### CONCLUSION

De todo lo anteriormente expuesto y de la verificación realizada por esta Unidad, se establece que las razones expuestas por el contribuyente relativa a su inconformidad manifestada con el resultado de la auditoria, mediante los escritos presentados a esta Oficina de fecha diecisiete y treinta y uno de enero de dos mil dos, dentro del plazo de audiencia y aportación de pruebas respectivamente, concedidos a través del auto de fecha nueve de enero de dos mil dos. Esta Unidad considera que no se desvirtúa el contenido del Informe de Auditoria de fecha siete de diciembre de dos mil uno, emitido en función fiscalizadora por la auditor Rosa Isabel Escobar Moran, miembro del cuerpo de auditores de la Subdirección de Grandes Contribuyentes de esta Dirección General, en lo relativo al impuesto complementario determinado por la cantidad de UN MILLON TRESCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS UN COLONES TREINTA Y SIETE CENTAVOS (¢1,392,301.37) para los periodos tributarios de enero, febrero, junio y julio, y el ajuste a remanente de crédito fiscal para los periodos tributarios de marzo, abril y mayo; todos los periodos relativos al año de mil novecientos noventa y nueve, a excepción de las sanciones contenidas en el artículo 121 numeral 2), la cual ha sido desvirtuada y a los artículos 125 numeral 2) y 126 numeral 1) de la Ley de

Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que le es aplicable la doctrina legal estipulada en el artículo 5 inciso último del Código Tributario, por lo consiguiente ninguna sanción será aplicada.

Así mi informe,



LIC. YONI ADALBERTO GIRON ESCOBAR  
JEFE DE UNIDAD DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS

Sup. :

INFTEC OSWALDO  
2-11/05-2002



C.P. 0011

San Salvador, 10 de febrero de 2002



*Evidencia 09/04/01  
Informe 05/09/01*

DIAGONAL CENTROAMERICA Y AVE. ALVARADO, CONDOMINIO TRES TORRES, TORRE A, S.A. TEL. COXAL: (503) 225-1032, (503) 225-3700

12302-TII-069R-2002

NIT: 0504-300562-001-2

NRC: 89355-2

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS; DIVISIÓN JURÍDICA;  
DEPARTAMENTO DE TASACIONES: San Salvador, a las ocho horas treinta minutos  
del día once de febrero de dos mil dos.

Visto el Informe de Auditoria de fecha siete de diciembre de dos mil uno, emitido en la Subdirección de Grandes Contribuyentes de esta Dirección General, el cual se encuentra anexo al expediente del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que a nombre del contribuyente OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS, lleva esta Oficina,

**Y, CONSIDERANDO:**

I) Que mediante auto proveído por la Subdirección de Grandes Contribuyentes de esta Dirección General, a las nueve horas y treinta minutos del día diecisiete de julio de dos mil uno, notificado personalmente al contribuyente, a las diez horas y treinta minutos del día dieciocho del mismo mes y año antes relacionados, se procedió a nombrar a la señora ROSA ISABEL ESCOBAR MORAN, miembro del Cuerpo de Auditores Tributarios de esta Dirección General, a efecto de fiscalizar y verificar si el referido contribuyente ha dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones legales, durante los periodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y nueve.

II) Por medio de la fiscalización practicada, se constató que la actividad económica principal desarrollada por el contribuyente, durante los periodos tributarios en estudio, consistió en la comercialización de semilla de ajonjolí; para el desarrollo de su actividad económica, el contribuyente investigado posee sus oficinas administrativas en Calle Topacio, número cuatro guión A, Boulevard del Hipódromo, Residencial Casa Bella, Nueva San Salvador, Departamento de La Libertad y una bodega de productos ubicada en Treinta y tres Calle Oriente, número setecientos diez, Colonia La Rábida, Departamento de San Salvador.

Para el control y registro de las operaciones afectas al impuesto en estudio, el contribuyente utilizó los libros de Ventas a Contribuyentes y a Consumidor Final y el Libro de Compras, los cuales se encontraron para los periodos tributarios investigados con anotaciones al treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y nueve y veintiuno de septiembre de mil novecientos noventa y ocho y treinta y uno de julio de mil novecientos



CERTIFICADA BAJO LAS NORMAS ISO 9001 POR LA ASOCIACION ESPAÑOLA DE NORMALIZACION Y CERTIFICACION



artículos 28 y 44 de la Ley de la Materia, declaró como exentas las ventas de ajonjolí.

La procedencia de la liquidación oficiosa del Impuesto, se encuentra fundamentada en el artículo 183 literal b) del Código Tributario, debido a que el contribuyente registró en el Libro de Ventas a Contribuyentes, venta de ajonjolí, que fueron registradas y declaradas como exentas, sin embargo no se encuentran comprendidas dentro de las exenciones establecidas en el artículo 44 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por lo que dichas ventas son gravadas y en consecuencia omitió declarar el correspondiente débito fiscal, ofreciendo en tal sentido las declaraciones presentadas duda sobre su veracidad o exactitud.

Se utilizó de base para la liquidación de oficio del Impuesto, la información obtenida de los libros de ventas a contribuyentes, ventas a consumidor final y de compras, las facturas y los comprobantes de crédito fiscal emitidos por el contribuyente investigado, comprobantes de crédito fiscal y notas de crédito recibidas, lo que permitió conocer en forma directa el hecho generador del Impuesto y la cuantía del mismo, aplicando la base cierta, de acuerdo a lo regulado en el artículo 184 literal a) del Código Tributario.

Respecto a la documentación utilizada por el contribuyente investigado durante los períodos fiscalizados, para respaldar los hechos generadores del impuesto consistentes en facturas a consumidor final, comprobantes de crédito fiscal, notas de remisión y notas de crédito, se comprobó que cumplen con los requisitos legales establecidos en los literales a, b y c del artículo 104 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

El activo en giro al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho del contribuyente fiscalizado, asciende a la cantidad de NOVECIENTOS TRES MIL OCHOCIENTOS TRES COLONES SESENTA Y CINCO CENTAVOS (¢903,803.65), según Balance General del mismo año.

IV) Respecto al rubro de los **INGRESOS y DÉBITOS FISCALES**, se estableció de conformidad con lo establecido en los artículos 4, 6 y 7 literal L) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que el contribuyente efectuó operaciones que constituyen hechos generadores del impuesto, consistentes en la venta de ajonjolí, el cual se encuentra gravado con la tasa del trece por ciento (13%), no incluido dentro de los productos exentos establecidos por el artículo 44 de la Ley de la Materia.

Asimismo que conforme a lo establecido en el artículo 8 de la Ley en estudio, en las transferencias de dominio como hecho generador, el impuesto se entiende causado cuando se emiten los documentos que dan constancia de la operación.

La base imponible para la determinación del impuesto omitido fue el precio fijado por el contribuyente en cada una de las operaciones determinadas mediante la

Los ingresos y débitos declarados fueron verificados a través de los siguientes procedimientos de auditoría:

Revisión de los comprobantes de crédito fiscal emitidos, comprobando su registro en los Libros de control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Análisis comparativo de los ingresos según los registros y declaraciones presentadas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios contra los registros contables legales.

Revisión de la cuenta de Ingresos a través de los libros auxiliares, partidas contables y soportes existentes.

Después de haber realizado los procedimientos antes descritos se determinó que los ingresos y débitos fiscales no han sido declarados correctamente, incumpliendo con lo establecido en los artículos 93 y 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por lo que se harán los reparos correspondientes en la presente resolución.

#### **INGRESOS DECLARADOS INCORRECTAMENTE Y DÉBITOS FISCALES OMITIDOS.**

De conformidad a lo prescrito en los artículos 4, 6, 7 literal L), 8 inciso primero, 44 y 48 literal a), 93 y 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se determinó por medio de la fiscalización realizada que los valores declarados en concepto de ingresos de los períodos tributarios de enero, febrero y junio de mil novecientos noventa y nueve, fueron declarados incorrectamente tal como se razona a continuación:

El contribuyente investigado facturó, registró y declaró ingresos provenientes de la venta de ajonjolí a la sociedad TECUNSAL, S. A. DE C.V., según consta en los comprobantes de crédito fiscal números once, doce y trece (0011,0012,0013) de fechas treinta y uno de enero, veintiocho de febrero y treinta de junio de mil novecientos noventa y nueve, respectivamente, las cuales sin justificación fueron facturadas como exentas del impuesto en estudio y siendo que el ajonjolí es un producto que para su transferencia está gravado con la tasa del trece por ciento (13%), por no estar considerado dentro de los productos exentos que regula el artículo 44 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, lo cual era del conocimiento del contribuyente, ya que según consta en el comprobante de crédito fiscal número catorce (0014) de fecha siete de julio de mil novecientos noventa y nueve, siempre a nombre de TECUNSAL, S. A. DE C. V., fue facturado con el gravamen correspondiente al trece por ciento (13%) del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

El contribuyente durante los períodos tributarios comprendidos de enero a julio de mil novecientos noventa y nueve declaró en concepto de compras, la cantidad total de CIENTO SESENTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y OCHO COLONES (¢164,878.00), y en concepto de crédito fiscal el monto total de DIECINUEVE MIL CINCUENTA Y CUATRO COLONES VEINTISÉIS CENTAVOS (¢19,054.26); habiendo sido determinados por medio de la fiscalización por parte del auditor designado por esta Oficina, en concepto de compras, la cantidad total de CIENTO SESENTA Y CUATRO MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UN COLONES CINCUENTA Y UN CENTAVOS (¢164,991.51) y como crédito fiscal, la suma total de VEINTIÚN MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y NUEVE COLONES ONCE CENTAVOS (¢21,449.11), según detalle que consta en el informe de auditoría correspondiente.

Los valores reflejados por el contribuyente en las declaraciones presentadas a esta Dirección General son producto de la aplicación de la proporcionalidad; sin embargo para efectos de los montos determinados mediante la fiscalización, se tomaron los valores reflejados en el Libro de Compras y en los comprobantes de crédito fiscal del contribuyente, sin aplicar proporcionalidad por no proceder tal cálculo en el presente caso.

Las compras y créditos fiscales registrados y declarados fueron verificados a través de los procedimientos de auditoría siguientes:

Se efectuó validación de los valores declarados por medio de los registros de compras del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Se revisaron la totalidad de los documentos que amparan las compras (compras realizadas a personas no registradas como contribuyentes del Impuesto en estudio), además de los comprobantes de crédito fiscal que se tomaron de base para la determinación del crédito fiscal deducible, los cuales se verificó que cumplieran con los requisitos establecidos en los artículos 63, 65 y 72 de la Ley de la Materia, en relación con los artículos 21 y 22 de su Reglamento.

En atención a que no existen ventas exentas realizadas durante los períodos en estudio, no se aplicó la proporcionalidad al crédito fiscal.

Después del análisis realizado al rubro de las compras y créditos fiscales, se concluyó que éstos han sido documentados y registrados conforme a lo establecido en los artículos 63, 65 y 107 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

VI) **RETENCIONES**, el contribuyente fiscalizado no está designado por esta Oficina como Agente de Retención, por lo que no efectuó retenciones durante los períodos tributarios investigados.

Sobre la infracción atribuida en el citado informe, en lo referente a Presentación de declaración incompleta contenida en el artículo 125 numeral 2) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se hace referencia al criterio sostenido por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, el cual en reiteradas ocasiones ha señalado que la comprobación tributaria debe establecerse independientemente del Informe de Auditoría que pretenda sustentar las liquidaciones oficiosas de impuesto y de las cuales solo se extraen los datos para efectos de erigirlos como base de las infracciones, siendo que éstas deben tener constatación independiente que pueda sustentar las infracciones y sanciones en el procedimiento específico, de ahí que la base de la imposición para determinación de las multas sea el monto liquidado mediante resolución, en virtud de la cual la base de imposición sería errónea por cuanto se fundamentaría en la determinación liquidatoria aludida, como se expresa en sus sentencias emitidas a las nueve horas del día diez de octubre de dos mil, a las nueve horas diez minutos del día treinta de enero y a las catorce horas del día diecinueve de marzo estas últimas del año dos mil uno, en los incidentes de apelación referencias 19911002.M, 10001010.M e 10001007.M, respectivamente, relacionado con el artículo 5 inciso último del Código Tributario.

En lo referente a la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, como consecuencia de haber declarado como exentas las ventas de ajonjolí, siendo gravadas con el trece por ciento (13%), expresa que nunca ha existido venta o comercialización de los granos de ajonjolí de su parte para TECUNSA, sino que por instrucciones de PROEXPORT de Guatemala, se solicitó que el ajonjolí recolectado en los acopios o recibideros de TECUNSA serían exportados por ellos, por lo que serían relevadas sus gestiones de exportación y sus funciones fueron únicamente de recolección y acopio del ajonjolí, no existiendo incumplimiento a los artículos 93 y 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Sobre el particular el mencionado contribuyente no presenta instrumental probatorio que desvirtúe el incumplimiento antes aludido, pues se ha comprobado en la fiscalización que debido a que declaró como exentas las ventas de ajonjolí, siendo gravadas con la tasa del trece por ciento (13%) del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, omitió pagar el impuesto correspondiente, respecto de los periodos tributarios de enero, febrero, junio y julio de mil novecientos noventa y nueve; no obstante esta Oficina con relación al citado incumplimiento contenido en el artículo 126 numeral 2) de la Ley de la materia, hace referencia al criterio reiterado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en cuanto a la multa por omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, en el sentido que su configuración se da en dos momentos que pueden ser: el primero por liquidación voluntaria del impuesto, momento estatuido en el artículo 94 de la Ley en comento y el segundo por liquidación oficiosa toda vez que dicho acto administrativo este firme. Asimismo en lo concerniente a la base imponible, debe advertirse que esta solo es atinente si se entiende medie obligación de pago y esta sea líquida y exigible, de tal manera que al no encontrarse firme el impuesto determinado y utilizado para la aplicación de la sanción no sería procedente la imputación de la infracción y tampoco procedería la consecuente sanción, lo anterior se expresa en sentencias emitidas a las trece horas cuarenta y cinco minutos del día seis de octubre

PROEXPORT, según lo establecido en contrato de trabajo celebrado el día trece de agosto de mil novecientos noventa y ocho entre PROEXPORT de Guatemala y su persona, en el que se establece las condiciones del negocio que realizó y en donde se le encomienda que el ajonjolí será entregado y almacenado en las bodegas de TECUNSAL, pactando honorarios de DIEZ MIL COLONES (\$10,000.00) mensuales por la labor realizada, de este contrato se proporcionó copia a la auditora fiscal el cual no hace ninguna alusión en su informe de auditoría. Además existe un convenio de funciones laborales, acordado entre la sociedad TECUNSAL, S.A. de C.V. y su persona, en la cual se le informa transitoriamente, por instrucciones de PROEXPORT que las funciones de exportación serían realizadas por TECUNSAL y se le otorgaba un plazo improrrogable para que realizara los trámites necesarios para contar con la exportación a su nombre, por lo que sus funciones fueron relevadas temporalmente en lo relativo a las gestiones de exportación, más sin embargo se exigió incrementar la recolección y acopio del ajonjolí. Además aclara que TECUNSAL, S.A. de C.V. pertenece al grupo de empresas TECUN de Guatemala, de quien es miembro también la empresa PROEXPORT.

Por lo tanto considera que no existe transferencia de dominio, ni comercialización de semillas de ajonjolí de su parte con la sociedad TECUNSAL, S.A. DE C.V. de lo cual se le atribuye omisión de ingresos, considera que la observación señalada ha resultado de un error administrativo y mala interpretación de la operación, por parte de su contador general que tenía en esa fecha, quien consideró al igual que la auditora fiscal que el acopio de ajonjolí debe considerarse como venta.

Asimismo menciona que el hecho de la confusión es que se ha emitido indebidamente comprobantes de crédito fiscal para amparar ventas que no han existido, que para agravar mas la situación fueron emitidas y declaradas como ventas exentas, no obstante estos documentos fueron devueltos por TECUNSAL y se efectuó la anulación de los mismos, quedando como soporte del ajonjolí almacenado en los recibidos de TECUNSAL, las liquidaciones de las compras efectuadas a los productores de ajonjolí y sus respectivos recibos del valor a liquidar, sin embargo no es el hecho de que la venta sea gravada o exenta, sino que no ha existido venta alguna, por lo que la omisión de ingresos señalada es improcedente y no existe incumplimiento de las artículos 93 y 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

2. Con relación a omitir registrar contablemente las operaciones de exportación realizadas en el período de mayo de mil novecientos noventa y ocho, amparadas en facturas números doscientos uno (201) y doscientos dos (202), expresa que la auditora no se percató que estas operaciones se encuentran registradas en el libro de ventas a contribuyentes, por tener este libro la columna de exportaciones, estas anotaciones fueron tachadas y anuladas de dicho registro y trasladada al libro de ventas a consumidor final, donde a la fecha se encuentran debidamente registradas contablemente, por lo que no existe incumplimiento al artículo 107 de la Ley de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, siendo improcedente la observación señalada al respecto.

los recursos financieros, que tienen que ser supervisados y avalados por PROEXPORT, cuyos aportes tienen que ser soportados por las liquidaciones de ajonjolí presentado, cuya labor de verificación debe efectuarse en sus oficinas administrativas, además proporcionar los centros de acopio o recibideros donde se embodegará la producción de ajonjolí, que será enviada a su destinatario de Guatemala. Los principales puntos acordados en el contrato de trabajo, que reflejan la dependencia de sus labores ante PROEXPORT, son: Se dedicará a comprar ajonjolí orgánico y convencional de la producción de El Salvador bajo la dirección de PROEXPORT y de acuerdo a las políticas y precios que esta misma le dicte, que recibirá por su labor DIEZ MIL COLONES (¢10,000.00) de asignación mensual, procurar la compra de ajonjolí en la mayor cantidad posible de cada cosecha en El Salvador, velar por la seguridad de los inventarios (semillas de ajonjolí) que tenga a su cargo, PROEXPORT transferirá las divisas a una cuenta bancaria de TECUNSAL, las que serán administradas por su persona para la compra de ajonjolí, los fondos a su cargo serán liquidados cada ocho días contra las constancias de ingresos emitidos, el producto se almacenará en las bodegas de TECUNSAL, el trámite de la licencia de exportación estará a su cargo, así como la gestión del incentivo fiscal de seis por ciento (6%), el señor Rivera devengará UN DÓLAR VEINTICINCO CENTAVOS (\$1.25) por cada quintal de ajonjolí convencional y DSO DOLARES VEINTICINCO CENTAVOS (\$2.25) por cada quintal de ajonjolí orgánico comprado y entregado a las bodegas de TECUNSAL. El contrato antes mencionado es de carácter privado y fue celebrado en Guatemala por el Representante Legal de la sociedad PROEXPORT de Guatemala y su persona, además que sus labores de intermediario en la compra y acopio de la producción de ajonjolí de la cosecha 98/99 comenzó a partir del primero de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, mes en el cual se recibieron las primeras compras de ajonjolí en las bodegas de TECUNSAL para que fueran ellos de manera transitoria los que realizarían el trámite de exportación, por instrucciones de PROEXPORT durante el periodo de enero a marzo de mil novecientos noventa y nueve. Como una forma de formalizar el convenio de trabajo entre PROEXPORT y su persona en donde TECUNSAL estaría de intermediaria proporcionando los fondos y logística para la operación, la empresa contratante remitió instrucciones por medio de Memorando de fecha veinte de noviembre de mil novecientos noventa y ocho a TECUNSAL, en la cual se detallan las condiciones impuestas bajo las cuales operaran las partes, siendo las siguientes: PROEXPORT transferirá a las cuentas bancarias de TECUNSAL los recursos económicos para que los administre y realice los desembolsos a medida que su persona los requiera, con base a las liquidaciones de ajonjolí presentadas, proporcionar las bodegas propiedad de TECUNSAL a su persona para que sean utilizadas como recibidero o centro de acopio de la Semilla de ajonjolí que se compren a los productores de nuestro país, los recursos transferidos serán utilizados para las compras realizadas por su persona a cuenta de PROEXPORT, otorgando los anticipos necesario para cubrir tanto las compras que realice de semillas de ajonjolí, así como los gastos operativos en que incurran, el precio del ajonjolí será acordado por PROEXPORT, para ser considerados por su persona en el pago de la semilla comprada, TECUNSAL, deberá proporcionarle reintegro de gastos operativos que se incurrieron en toda la gestión de compra. El día veinticinco de noviembre de mil novecientos noventa y ocho se recibió nota del Gerente General de Tecunsal, haciéndole del conocimiento que

dichos ingresos, esto queda demostrado con la presentación de declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio de mil novecientos noventa y nueve presentada el día dos de mayo de dos mil, en la cual se declara la cantidad exportada por su persona a nombre de PROEXPORT, así como los honorarios pagados por TECUNSAL, por instrucciones de la primera por la labor de recolección del producto. Expresa que el supervisor de la auditora que realizó la fiscalización ha querido darle validez a la emisión de los documentos que fueron entregados a TECUNSAL por error, ya que se le aclaró que la forma de liquidación de los anticipos recibidos es mediante recibos de entrega del ajonjolí comprado a los productores, en el que se detallan las cantidades de quintales y el valor de la compra, cuya sumatoria de tales recibos son presentadas para confrontar si PROEXPORT debe completar el dinero de la compra o se le debe reintegrar en caso de excedente otorgado. No obstante su contador emitió equivocadamente los comprobantes de crédito fiscal para documentar los quintales de ajonjolí llevados al recibidero de TECUNSAL y en el peor de los casos fueron considerados como exentos. a dicha situación la auditora solicitó explicación por escrito de las razones por las cuales se consideró la supuesta venta como exenta, a lo que el contador redactó razones legales que el mismo supervisor Armando Merino, orientó para dejar sin efecto cualquier deficiencia que pudiera resultar del hecho, confiando en sus recomendaciones se expusieron una serie de disposiciones legalmente que al ser consultadas por conocedores de la materia fiscal le señalaron que se estaba comprometiendo e induciendo a aceptar el hecho de que las supuestas ventas deberían haberse gravado con el trece por ciento (13%) del impuesto. Asimismo expresa que el supervisor en referencia se presentó a sus oficinas administrativas con el afán de retirar de la empresa la credencial con la cual habían efectuado su primer actuación de verificación, explicándole que debería llevarse por razones administrativas, lo cual no es una actuación correcta y apropiada de su parte, ya que dicha actuación no es legal. Respecto a la omisión de registrar contablemente en el libro de ventas a consumidor final las operaciones relativas al periodo tributario de mayo de mil novecientos noventa y nueve por un mil (1000) quintales y dos mil quinientos (2500) quintales de ajonjolí natural amparadas mediante factura números doscientos uno (201) y doscientos dos (202) respectivamente por valor de TRESCIENTOS TREINTA MIL NOVECIENTOS OCHENTA COLONES (¢330,980.00) y UN MILLON CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS COLONES (¢1,045,200.00) ambas de fecha veintiuno de mayo manifiesta su inconformidad ya que la auditora no se percató que dichas facturas se encuentran registradas en dicho libro en el folio número 28 del mes de mayo de mil novecientos noventa y nueve, sin embargo por no contar el citado libro con la columna de exportaciones fue registrado en la columna de las ventas exentas, especificando mediante una nota al pie de página que estas se refieren a exportaciones y no a ventas exentas. A la vez menciona que como consecuencia de solicitar reintegro de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a exportadores a que tiene derecho, presentada en fecha dos de marzo de dos mil uno, se inició la verificación de obligaciones formales con el fin de determinar si procede dicha solicitud mediante credencial 20537-NEX-0039-2001 nombrando a la auditora Rosa Isabel Escobar Morán, quien en su estudio con credencial le determinó ingresos declarados como exentos cuando en realidad eran gravados y por consiguiente la omisión en el pago del impuesto.

Que con fecha siete de febrero de dos mil dos, el técnico jurídico y la auditora designados por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas emitieron informe mediante el cual manifiestan lo siguiente:

\* Que la verificación fue atendida por el contribuyente OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS, en el lugar señalado para oír notificaciones, a quien se le hizo saber el motivo de la investigación, por lo que se le solicitó proporcionara y mostrara el Libro de Ventas a Consumidor Final del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a efecto de poder constatar si a folio veintiocho de dicho libro se encontraban registradas las facturas a consumidor final número doscientos uno (201) y doscientos dos (202), así como el original de la credencial a que hace referencia en el escrito de merito. De lo anterior se comprobó que efectivamente los documentos antes descritos se encuentran registrados a folio 28 del Libro de Ventas a Consumidor Final y que dicho folio pertenece al mismo libro que fue proporcionado en la investigación. En cuanto a la credencial se tuvo a la vista la original y se constató que esta tiene como número de referencia 20537-NEX-0039-2001 la cual fue emitida el día dos de abril de dos mil uno, por el Licenciado Jorge Antonio Aguilar Calderón, Coordinador de Grupos de Fiscalización, de la Subdirección de Grandes Contribuyentes, la cual está dirigida al mencionado contribuyente y en el contenido de la misma se observa que esta se originó como consecuencia de petición efectuada por dicho contribuyente el día dos de marzo de dos mil uno, para lo cual se nombró a la señora Rosa Isabel Escobar Moran, miembro del cuerpo de auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, Subdirección de Grandes Contribuyentes para determinar si procede lo solicitado mediante el referido escrito. Asimismo mostró original de la resolución proveída por esta Oficina a las ocho horas trece minutos del día cinco de noviembre de dos mil uno. Al examinar dicha resolución se puede apreciar que esta se refiere a solicitud de reintegro Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a exportadores, hecha por el citado contribuyente el dos de marzo de dos mil uno, en la cual solicita devolución equivalente a la cantidad de cinco mil ciento noventa y cinco dólares treinta y un centavos (\$5,195.31), en concepto de crédito fiscal acumulado durante el periodo tributario de enero de dos mil uno, de lo cual se declaró sin lugar por improcedente lo solicitado; concluyéndose en la investigación y verificación efectuada de la documentación proporcionada por el contribuyente, que se comprobó que las facturas numero doscientos uno (201) y doscientos dos (202) se encuentran registradas a folios 28 del libro de ventas a consumidor final y que el estudio con credencial que hace referencia el contribuyente, se origina de solicitud sobre reintegro de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a exportadores que el mismo hizo a esta Oficina.

IX) La Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de esta Dirección General, emitió informe de fecha ocho de febrero de dos mil dos, en el cual expone en lo pertinente:

evidencia del registro de dichos documentos, ni lo demuestra el contribuyente en esta etapa.

Además, de considerar que el artículo 107 de la referida Ley en el inciso primero señala: "Los contribuyentes deberán registrar diariamente en el mes calendario en que se cause el impuesto..."; siendo en ese momento que debe registrarse la operación documentada.

En cuanto a la documentación emitida por el contribuyente relativas a operaciones de ventas realizadas a Tecunsa, Sociedad Anónima de Capital Variable, según comprobantes de crédito fiscal N° 11, 12 y 13, es de considerar que estos han sido anulados posterior a los hallazgos realizados e incumplimientos atribuidos, como una manera de eliminar los hechos generadores realizados, sin embargo, dichos hechos no se pueden considerar como inexistentes, cuando fueron verificados de una forma oportuna, demostrando con la referida aptitud, que pretende evadir responsabilidades y confundir al fisco, como se puede evidenciar del folios 29 al 31 del expediente respectivo.

Referente a las sanciones que corresponderían conforme a los artículos 125 numeral 2) y 126 numeral 1) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, no se aplicaran en la presente resolución, por no encontrarse firme, líquido y exigible el impuesto determinado, no obstante lo anterior, queda a salvo la facultad de esta Dirección General, para aplicar dichas sanciones en el momento oportuno.

#### **SOBRE LOS ARGUMENTOS VERTIDOS Y DOCUMENTACIÓN PRESENTADA EN EL PLAZO DE LA APORTACIÓN DE PRUEBAS.**

En lo que respecta a que se le han violado los derechos establecidos en el artículo 11 de la Constitución, al fiscalizarlo en dos ocasiones, ya que en la primera realizada con credencial se solicitó información relativas a dichas deficiencias, y en la misma resolución de la petición se le previene que debe modificar sus declaraciones correspondientes a raíz de la supuesta omisión de ingresos, y además con anterioridad se le había prevenido a presentar a modificar las declaraciones de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, sin antes haber hecho uso de su derecho de audiencia, además de haber determinado exactamente las mismas deficiencias, mediante credencial y auto de designación, por lo que dicha actuación puede considerarse nula en ese sentido y en cuanto al incumplimiento atribuido de omitir registrar contablemente las operaciones amparadas con facturas a consumidor final número doscientos uno (201) y doscientos dos (202) se encuentran registradas a folios 28 del Libro de ventas a consumidor final. Con relación a los puntos antes expresados, esta Dirección General con el fin de garantizar al contribuyente el Derecho Constitucional de Defensa y de Respuesta de conformidad a los artículos 11 y 14 de la Constitución de la República de El Salvador, emitió por parte de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, auto a las ocho horas del día seis de febrero de dos mil dos, notificado a las diez horas del mismo día, mes y año, relacionados, designando a los señores José

que prescribe que cuando la Dirección General lo requiera, el contribuyente estará obligado a demostrar y comprobar en forma fehaciente la veracidad de los datos consignados en la solicitud de la devolución. Es decir esta Dirección General con base a las citadas disposiciones legales tiene facultad para verificar previamente la procedencia o no del reintegro en concepto de crédito fiscal para los exportadores. Asimismo al analizar el expediente de mérito aparece agregado a folios 6 auto de designación de fecha trece de junio de dos mil uno, el cual fue notificado en forma personal al mencionado contribuyente el día catorce del mismo mes y año, tal como consta a folios 7 vuelto del mismo expediente en la cual se faculta a la auditora Rosa Isabel Escobar Moran para fiscalizar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones legales, durante los periodos comprendidos del uno de enero al treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y nueve. Como resultado de la investigación la referida auditora emitió informe de auditoría de fecha siete de diciembre de dos mil uno, el que contenía los hallazgos de la fiscalización, el cual fue entregado al mencionado contribuyente juntamente con el auto de audiencia y apertura a pruebas proveído las quince horas del día nueve de enero del año dos mil dos, notificado a las catorce horas diecisiete minutos del día diez del mismo mes y año, mediante el cual se le concedió su derecho de audiencia y defensa de conformidad con el artículo 186 del Código Tributario, derechos de los cuales hizo uso el contribuyente mediante los escritos de fecha diecisiete y treinta y uno de enero del presente año. A la vez se advierte que el requerimiento proveído a las quince horas treinta y cinco minutos del día tres de octubre de dos mil uno, notificado a las once horas y cincuenta y cinco minutos del día diez del mismo mes y año, por medio del cual se le solicita de conformidad con el artículo 175 literal b) del Código Tributario para que modificara sus declaraciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los periodos tributarios de enero a julio de mil novecientos noventa y nueve, fue revocado por esta Administración mediante auto proveído a las diez horas quince minutos del día tres de diciembre de dos mil uno, notificado a las ocho horas treinta y cinco minutos del día seis del mismo mes y año, tal como consta a folios 355 vuelto del expediente. Se observa entonces de lo antes expuesto que los procedimientos realizados por esta Dirección General tienen raíces diferentes, pues uno tiene como génesis la solicitud hecha por el contribuyente en la cual lo que se determinó fue la improcedencia de su petición; y el otro se ha originado como consecuencia de las facultades de fiscalización que tiene la Administración Tributaria, en lo que se determinó impuesto a pagar e infracciones a la Ley, en consecuencia no puede decirse que esta Oficina efectuó dos fiscalizaciones por las razones antes apuntadas, asimismo no ha existido violación al artículo 11 de nuestra Constitución, pues si bien es cierto que dicho artículo establece que ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otros de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa. Sobre este inciso es bueno retomar las sentencias pronunciadas por la Sala de lo Constitucional de la Honorable Corte Suprema de Justicia, a las once horas del día dieciséis de junio de mil novecientos noventa y nueve (Ref. 28-S-96) y a las diez horas del día doce de marzo de dos mil (Ref. 52-99) la primera que dice:

presenta el contribuyente no hay evidencia del pago de comisión ni de ningún documento idóneo que vincule la dependencia laboral que argumenta el Señor Rivera Navas con la sociedad no domiciliada Proexport.

Se advierte además, que las compras en concepto de ajonjolí efectuadas por el señor Rivera Navas a pequeños productores están respaldadas mediante recibos, esto debido a que dichos productores no son contribuyentes del presente impuesto, y por lo tanto no están obligados a emitir el comprobante de crédito fiscal que establece el artículo 97 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio, en consecuencia no se pueden reconocer créditos fiscales por dichas compras de conformidad con el artículo 65 inciso cuarto de la referida Ley.

En cuanto al contrato proporcionado por el contribuyente contenido en el anexo número 1 del escrito presentado a esta oficina con fecha treinta y uno de enero del presente año, esta Dirección General expresa que en el presente caso no procederá a su respectiva valoración en razón de lo establecido por el artículo 17 del Código Tributario: *"Los actos y convenciones celebrados entre particulares no son oponibles en contra del Fisco, ni tendrán eficacia para modificar el nacimiento de la obligación tributaria ni alterar la calidad del sujeto pasivo, sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes."*, norma legal que integrada al artículo 1416 del Código de Procedimientos Civiles dejan fundamentada la validez de dicha convención únicamente para sus suscriptores y ello es debido a que se ha demostrado durante la fiscalización a través de los comprobantes de crédito fiscal números cero cero once (0011), cero cero doce (0012) y cero cero trece (0013) emitidos con fechas treinta y uno de enero, veintiocho de febrero, y treinta de junio, todas las fechas de mil novecientos noventa y nueve a Tecunsal, que las operaciones efectuadas por el señor Navas consisten en la venta de ajonjolí, por lo que se ha configurado el hecho generado de acuerdo al artículo 4 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio. No obstante tales preceptos, esta Oficina no puede dejar de manifestar que en dicho contrato se evidencian ciertas contradicciones las cuales se sustraen a que originalmente se le asigna la calidad de representante al citado contribuyente y posteriormente mediante memorando de fecha veinte de noviembre de mil novecientos noventa y ocho (anexo número 4 del escrito) la empresa no domiciliada le otorga a Tecunsal, Sociedad Anónima de Capital Variable la labor de exportación del producto, lo que es comunicado al Sr. Rivera Navas mediante nota de fecha veintiocho de noviembre de mil novecientos noventa y ocho, en la cual Tecunsal, Sociedad Anónima de Capital Variable le manifiesta que será la representante de Proexport, en el territorio nacional (anexo número 5 del escrito), además como ya se mencionó anteriormente no se evidencia el pago de las supuestas comisiones por los servicios prestados.

De igual forma se procederá a analizar la documentación proporcionada por el contribuyente y contenidas como parte de *otros anexos*, donde pretende demostrar el recibo de anticipo por parte de la sociedad Tecunsal, Sociedad Anónima de Capital Variable para que él efectúe la compra de ajonjolí, ya que dicho argumento no tiene fundamento real, esto debido a que anteriormente se tiene respuesta a requerimiento

Concluyendo la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas que de todo lo anteriormente expuesto y de la verificación realizada por esa Unidad, se establece que las razones expuestas por el contribuyente relativa a su inconformidad manifestada con el resultado de la auditoría, mediante los escritos presentados a esta Oficina de fecha diecisiete y treinta y uno de enero de dos mil dos, dentro del plazo de audiencia y aportación de pruebas respectivamente, concedidos a través del auto de fecha nueve de enero de dos mil dos, no desvirtúan el contenido del Informe de Auditoría de fecha siete de diciembre de dos mil uno, emitido en función fiscalizadora por la auditor Rosa Isabel Escobar Morán, miembro del cuerpo de auditores de la Subdirección de Grandes Contribuyentes de esta Dirección General, en lo relativo al impuesto complementario determinado por la cantidad de UN MILLÓN TRESCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS UN COLONES TREINTA Y SIETE CENTAVOS (¢1,392,301.37) para los periodos tributarios de enero, febrero, junio y julio, y el ajuste a remanente de crédito fiscal para los periodos tributarios de marzo, abril y mayo; todos los periodos relativos al año de mil novecientos noventa y nueve, a excepción de las sanciones contenidas en el artículo 121 numeral 2), la cual ha sido desvirtuada y a los artículos 125 numeral 2) y 126 numeral 1) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que le es aplicable la doctrina legal estipulada en el artículo 5 inciso último del Código Tributario, por lo consiguiente ninguna sanción será aplicada.

**POR TANTO:** Con base a las razones antes expuestas, Informe de Auditoría de fecha siete de diciembre de dos mil uno, disposiciones legales citadas y las contempladas en los artículos 173, 174, 183 literal b), 184 literal a) y 186 del Código Tributario, 109, 110 y 111 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, esta Dirección General **RESUELVE:** 1) **DETERMINASE** a cargo del contribuyente **OSCAR OSWALDO RIVERA NAVAS**, la cantidad de **UN MILLÓN TRESCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS DOS COLONES (¢1,392,302.00)**, que en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios le corresponde pagar, respecto de los periodos tributarios de enero, febrero, junio y julio de mil novecientos noventa y nueve; y 2) **DETERMINASE** a favor del mismo contribuyente antes citado, las cantidades de **TRES MIL QUINIENTOS TRECE COLONES (¢3,513.00)**, **CUATRO MIL SETECIENTOS VEINTISIETE COLONES (¢4,727.00)** y **CINCO MIL SETECIENTOS VEINTIOCHO COLONES (¢5,728.00)**, en concepto de Remanente de Crédito Fiscal correspondiente a los periodos tributarios de marzo, abril y mayo de mil novecientos noventa y nueve, respectivamente, para ser utilizado en el próximo periodo tributario que siga a cada uno de los antes citados; para tener derecho a dichos remanentes el contribuyente deberá presentar las modificaciones de las declaraciones del Impuesto en estudio a esta Dirección General correspondientes a los periodos fiscalizados, conforme al detalle que consta en la presente resolución.

**PERIODO TRIBUTARIO MAYO DE 1999**

Exportaciones	¢ 1,376,180.00
Compras internas gravadas	¢ 7,702.00
Remanente crédito fiscal mes anterior	¢ 4,727.00
Crédito a compras internas gravadas	¢ 1,001.00
Total créditos del período	¢ 5,728.00
Remanente crédito fiscal próximo período	¢ 5,728.00

**REMANENTE PRÓXIMO PERÍODO** ¢ 5,728.00

**PERIODO TRIBUTARIO JUNIO DE 1999**

Total ventas internas gravadas	¢ 3,940,913.00
Compras internas gravadas	¢ 4,387.00
Remanente crédito fiscal mes anterior	¢ 5,728.00
Crédito a compras internas gravadas	¢ 570.00
Total créditos del período	¢ 6,298.00
Débito del mes	¢ 512,319.00
Impuesto	¢ 506,021.00

**IMPUESTO A PAGAR** ¢ 506,021.00

**PERIODO TRIBUTARIO JULIO DE 1999**

Total ventas internas gravadas	¢ 84,366.00
Compras internas gravadas	¢ 13,851.00
Crédito a compras internas gravadas	¢ 1,801.00
Débitos del mes	¢ 10,968.00
Impuesto	¢ 9,167.00

**IMPUESTO A PAGAR** ¢ 9,167.00

**TOTAL IMPUESTO DETERMINADO** ¢ 1,392,302.00  
=====

**TOTAL REMANENTE DE CRÉDITO FISCAL** ¢ 13,968.00  
=====

En consecuencia, EMÍTANSE los mandamientos de ingreso correspondientes por la Sección Omisos y Cuenta Corriente Grandes Contribuyentes de esta Dirección General, los que deberán ser cancelados dentro del plazo de dos meses contados a partir de la fecha en que quede firme la presente providencia, según lo dispuesto en el artículo 74 del Código Tributario.



WAGONAL CENTROAMÉRICA Y AVE. ALVARADO, CONDOMINIO TRES TORRES, S.S. TEL. CONN.: (503) 244-3000

...leto N°. 0911  
NIT : 0504-300562-001-2  
NRC : 89355-2

Lo que notifico a Usted, para su conocimiento y demás efectos Legales consiguientes.

DIOS UNION LIBERTAL



LIC. SERGIO NATALIA BUENO AGUIRRE  
JEFE DEPARTAMENTO DE NOTIFICACIONES

horacio

Fecha: 12/02/02  
Hora 13:10 horas.



CERTIFICADA BAJO LAS NORMAS ISO 9001 POR LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE NORMALIZACIÓN Y CERTIFICACION

