

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS
AÑO 2004
PLAN DE ESTUDIO 1993



**“DE LA IMPUGNACIÓN DE LAS RESOLUCIONES
TRIBUTARIAS EMITIDAS POR LA ALCALDÍA
MUNICIPAL DE SAN SALVADOR EN LOS
PROCESOS DE FISCALIZACIÓN QUE VIOLENTAN
LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS”**

TRABAJO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR AL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTAN:

EDWIN OLIMPO LEMUS AVENDAÑO
JACQUELINE TERESA ALEMÁN VÁSQUEZ

DIRECTOR DE SEMINARIO:
LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, ABRIL DE 2005.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTORA
DRA. MARIA ISABEL RODRÍGUEZ

VICE-RECTOR ACADÉMICO
ING. JOAQUIN ORLANDO MACHUCA GOMEZ

VICE-RECTORA ADMINISTRATIVA
DRA. CARMEN ELIZABETH RODRIGUEZ DE RIVAS

SECRETARIA GENERAL
LICDA. ALICIA MARGARITA RIVAS DE RECINOS

FISCAL GENERAL
LIC. PEDRO ROSALIO ESCOBAR CASTANEDA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS
SOCIALES

DECANA
LIC. MORENA ELIZABETH NOCHEZ DE ALDANA

VICE-DECANO
LIC. OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS

SECRETARIO
LIC. FRANCISCO ALBERTO GRANADOS HERNANDEZ

COORDINADORA DE LA UNIDAD DE SEMINARIO DE
GRADUACION
LICDA. BERTHA ALICIA HENANDEZ AGUILA

DIRECTOR DE SEMINARIO
LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO

ÍNDICE

Pág.

INTRODUCCIÓN	i – iii
--------------------	---------

CAPITULO 1.

Planteamiento, Formulación y Delimitación del Problema de investigación	1.
I.1 Planteamiento del Problema de investigación	1.
I.2 Delimitación del Problema	3.
I.3 Justificación del Problema	4.
I.4 Objetivos de la Investigación	6.
I.5 Hipótesis	8.
I.6.1 Marco de Referencia	10.
I.6.1.1 Antecedentes Históricos	10.
I.6.1.2 Municipio Romano	10.
I.6.1.3 Municipio Medieval.....	12.
I.6.1.4 El Cabildo Indiano. Fundación de San Salvador.....	13.
I.6.1.5 Municipio Moderno.....	18.
I.6.2. Marco Normativo – legal.....	21.
I.6.3. Marco Teórico Conceptual	24.
I.6.3.1. Generalidades de los Tributos	24.
I.6.3.1.1 Concepto de Tributo.....	24.
I.6.3.1.2 Características	26.
I.6.3.1.3 Clasificación de los tributos	28.
I.6.3.2 Impuestos.....	28.
I.6.3.2.1 Definiciones	28.
I.6.3.2.2 Características	30.
I.6.3.2.3 Clases de Impuestos.	30.
I.6.3.3 Tasa	33.
I.6.3.3.1 Definiciones	33.
I.6.3.3.2 Características	34.
I.6.3.3.3 Clasificación de las Tasas	34.
I.6.3.4 Contribuciones Especiales	35.
I.6.3.4.1 Definición	35.
I.6.3.4.2 Características	36.
I.7 Los Ingresos públicos	37.
I.7.1 Concepto y Caracteres	37.
I.7.2 Criterios de Clasificación de los Ingresos públicos.....	37.
I.8 La Obligación Tributaria.....	39.
I.8.1 Definición.....	39.
I.8.2 Característica	40.
I.8.3 Tipos de Obligación	40.
I.9 Hecho Generador	41.

I.9.1	Definición.....	41.
I.9.2	Naturaleza del Hecho generador.....	42
I.9.3	Elementos del hecho Generador.....	42
I.10	Exención tributaria.....	45.
I.10.1	Concepto.....	45.
I.10.2	Clases de exención.....	47.
I.11	Los Sujetos de la obligación Tributaria.....	48.
I.11.1	Sujeto Activo.....	48.
I.11.2	Sujeto Pasivo.....	49.
I.11.3	Categorías.....	53.
I.12	Principios del Derecho Financiero.....	57.
I.12.1	Principios Generales del Derecho.....	57.
I.12.2	Principios Constitucionales.....	58.
I.12.3	Principios Materiales y Formales.....	59
I.12.3.1	Principios Materiales.....	59
I.12.3.2	Principios Formales.....	63
I.12.3.3	Principios especiales.....	68

CAPÍTULO 2.

El Acto Administrativo

2.	Acto Administrativo.....	69.
2.1.	Definición.....	69.
2.2.	Características.....	72.
2.3	Naturaleza Jurídica del Acto Administrativo	79.
2.4	Elementos del Acto Administrativo	79.
2.4.1.	Definición	79.
2.4.2	Clasificación	80.
2.4.2.1	Elementos.....	81.
2.4.2.2	Elementos Intrínsecos del Acto Administrativo	93.
2.5	Vicios del Acto Administrativo	95.
2.5.1	Definición	95.
2.5.2	Carencias de Legalidad (Vicios del Acto Administrativo) .	95.
2.5.3	Nulidad y Anulabilidad. Características.....	97.
2.5.4	Nulidad Absoluta	98.
2.5.5	Anulabilidad de los Actos Administrativos	104.
2.5.6	Actos Administrativos Irregulares (no invalidante)	105.
2.6	Clases de Actos Administrativos	105.
2.7	El Acto Administrativo en las Leyes Municipales	110.
2.8	Efectos del Acto Administrativo	112.

CAPITULO 3.

Desarrollo del Proceso de Fiscalización

y la Determinación Oficiosa del Tributo Municipal.

3. Procesos de Fiscalización de la Alcaldía Municipal de San Salvador	118.
3.1 Proceso de Fiscalización	118.
3.2 Características	119.
3.3 Regulaciones Legales a que esta sujeta la Facultad Fiscalizadora de la Municipalidad	119.
3.4 Órganos de Verificación y Control	120.
3.5 Tratamiento de la Información que proporcionan los Contribuyentes	122.
3.6 Naturaleza Jurídica de la Fiscalización	123.
3.6.1 Límites a la Acción Fiscalizadora	124.
3.7 Proceso de fiscalización en la Legislación Tributaria Municipal	125.
3.8 El Proceso de Fiscalización y la Determinación de Oficio de los Tributos	127.
3.8.1 Definición	128.
3.8.2 Formas de Determinación	129.
3.9 Determinación de Oficio	131.
3.9.1 Procedencia	131.
3.9.2 Procedimiento para la Determinación de Oficio	132.
3.9.3 Contenido de la Determinación de Oficio	133.
3.9.4 Formalidades de la Determinación de Oficio	135.
3.9.5 Naturaleza jurídica de la Determinación de Oficio	136.
3.9.6 Métodos para la Determinación de Oficio de Tributos ...	137.

CAPÍTULO 4.

Ejecución del Acto Administrativo.

4.1 Emisión de la Resolución	138.
4.2 Audiencia	138.
4.3 Notificación de la Resolución	139.
4.4 Cumplimiento	140.

CAPÍTULO 5.

Impugnación de las Resoluciones Tributarias.

5.1 Generalidades de la Impugnación	142.
5.1.1 Teoría General de la Impugnación	142.
5.1.2 Definición de Impugnación	143.
5.1.3 Presupuestos de los Recursos	146.
5.2. Recursos Administrativos	147.
5.2.1 Definiciones	147.

CAPÍTULO 6.

Resultados de la Investigación.

6.1	Introducción.....	155.
6.2	Instrumentos Utilizados	155.
6.3	Técnicas de Recolección de Datos	156.
6.4	Técnicas en el Análisis de Datos	156.
6.5	Análisis de las Encuestas efectuadas a Propietarios de Cervecerías y Cantinas.....	158.
6.6	Análisis de entrevistas a Empleados y Funcionarios de la AMSS	165.
6.7	Análisis de entrevistas a Profesionales del Derecho, Administradores de Empresa y Contadores	168.

CAPÍTULO 7.

Conclusiones y Recomendaciones

7.1.	Conclusiones	171.
7.2.	Recomendaciones.....	172.
BIBLIOGRAFÍA		175.
ANEXOS.....		179.

AGRADECIMIENTOS:

En primer lugar dedico este Trabajo a Dios todopoderoso y la Virgen María que por su voluntad me permitieron llegar con éxito al final de mi carrera.

A mi asesor de tesis, Lic. Eugenio Tevez Castillo por su paciencia, su tiempo, su dedicación, por su disponibilidad durante el desarrollo de nuestra investigación y sobre todo por su enseñanza y por compartir con nosotros su conocimiento y experiencia.

A mis padres, por haber tenido fe en mí y por haberme apoyado siempre en cada decisión de mi vida, y especialmente en ésta etapa tan importante, así también les agradezco, cada noche de desvelo que pasaron a mi lado y cada palabra de consuelo que me brindaron en los momentos más difíciles.

A mis hermanas, familia y amigos, por creer en mi como siempre lo han hecho y por apoyarme durante toda mi carrera.

A mi compañero de tesis, por brindarme su colaboración incondicional en el desarrollo de éste trabajo.

Jacqueline Teresa Alemán Vásquez.

AGRADECIMIENTOS:

Gracias a Dios por permitirme este pequeño triunfo, por dejarme disfrutar del pasado y del presente de lo que ha ocurrido a lo largo de toda mi existencia, disfruto de todo eso, siempre me ha obsequiado más de lo que realmente merezco, por toda esa suerte, siempre ha sido así, le agradezco por dialogar conmigo.

A mí mamá María Berta Avendaño por regalarme la existencia, Elmer Salvador (donde quiera que estés), mí hermana Iliana magnolia Lemus Avendaño, sin su ayuda y sagrado sacrificio no estaría aquí, les debo mi futuro, a mí esposa Lucy, por tanto amor y comprensión, mí hijo por nacer, éste pequeño triunfo es dé y para ustedes; mis amigos de siempre Roberto Ernesto y Rodolfo Antonio Flores López, gracias por desvelarse para ayudarme, don Ives doña Eva y toda su familia que siempre me han tratado como parte de ellos, me han ayudado a lo largo de todos estos años, muchas gracias de todo corazón por su paciencia y voluntad; a mis tíos: Oscar por su guía, Pepe, Evelyn, Sofía, Néstor, Orlando, mis primos Adonai, Néstor, Marvin, Oscar, Diana, Elmerson (Pollo) y tus secuaces, demás familia que indirectamente me han dado todo su apoyo y paciencia; mis suegros Vicente y Vilma que tanto me han soportado y lo siguen haciendo; Paco y Álvaro por darme ánimos, tu familia que es la mía; tantos nombres, gracias a todos.

A mis Mejores amigos del pasado, presente y futuro: Angélica, Astrid, Ximena, Gordo, Fito, Juan, Fermín, Lil, Werner, Josué, Mayra, Edgard Grego Pineda por mostrarme el camino.

Licenciado Eugenio Tevez Castillo por guiarnos en tan importante etapa de nuestras vidas, por su paciencia, dedicación y empeño.

Gracias Jacqueline por ese irrepetible y mágico momento, por arriesgarte a trabajar conmigo, tu familia que tanto apoyo nos brindaron.

Negro sigues aquí, Boxer y Bogus.-

Edwin Olimpo Lemus Avendaño.

INTRODUCCIÓN:

El presente trabajo de investigación denominado “De la Impugnación de las resoluciones tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador en los procesos de fiscalización que violentan los derechos de los administrados” se realizará considerando que en los últimos tiempos las tarifas de los tributos han aumentado, ocasionando perjuicio en los bolsillos de los contribuyentes.

A Lic. Eugenio Tevez Castillo mi asesor de Tesis, quien pacientemente me transmitió sus conocimientos para la realización del presente trabajo de investigación y por haber compartido su experiencia jurídica asesorándome cuando lo necesitaba.

El problema relativo a la tributación no solo es originado por la Alcaldía Municipal de San Salvador, que incrementa las tarifas de los tributos, sino también por parte de los administrados, quienes en muchas ocasiones no contribuyen voluntariamente obligando a la municipalidad a utilizar medios coercitivos a efecto de que aquellos cumplan con su obligación tributaria.

En atención a lo anterior y considerando que es un problema que afecta a una porción de la sociedad como son los habitantes que están obligados tributariamente al municipio de San Salvador, creemos conveniente investigar ¿En qué medida las resoluciones tributarias con carácter de definitivas y los procesos de fiscalización que emite la Alcaldía Municipal de San Salvador violentan los derechos de los administrados y su patrimonio?

Para tal efecto estudiaremos **primero**, los antecedentes históricos de la institución municipal en el contexto mundial y específicamente los ingresos municipales en la Ciudad de San Salvador desde la época de la Colonia hasta nuestros días.

En **segundo** lugar debemos estar conocedores de todos los aspectos relativos a los tributos, tales como, su definición, características y su clasificación; ésta última en especial, ya que en la misma se fundamentan los cobros y los porcentajes de los tributos; asimismo, la importancia del hecho generador y los principios tributarios, los cuales constituyen una garantía no solo para el ente público sino también para el contribuyente.

En **tercer** lugar, debemos conocer el proceso de fiscalización que sigue la Alcaldía Municipal de San Salvador cuando el contribuyente no ha cumplido con la obligación tributaria y el período concedido ya que ha prescrito, es decir, cuándo procede la fiscalización, en qué consiste, cuáles son sus características, su naturaleza y sus límites. Conocer también los recursos que la ley permite interponer ante las resoluciones que vulneran derechos a los administrados.

Para la consecución de nuestro objetivo nos basaremos en la investigación bibliográfica (en primer lugar) esto para tener los conocimientos a los que ya se hizo alusión en los párrafos que anteceden; y en segundo lugar, utilizaremos las entrevistas o cuestiones dirigidos a funcionarios municipales encargados del área tributaria, a profesionales del derecho, administradores de empresa y contadores con experiencia en el área tributaria y a un porcentaje de contribuyentes del municipio de San Salvador.

De antemano sabemos que para hacer un estudio de ésta naturaleza encontramos muchas dificultades ya sea por la poca documentación que existe al respecto o por el miedo de parte de los contribuyentes para la información que ellos tengan.

Al finalizar la investigación y después de analizar los resultados obtenidos de la misma tendremos nuestras propias conclusiones y daremos algunas recomendaciones, esperando con ello ayudar a minimizar el problema planteado o sentar las bases para que se realice una investigación jurídica al respecto.

Ciudad Universitaria, Abril de 2005

**“DE LA IMPUGNACIÓN DE LAS RESOLUCIONES TRIBUTARIAS
EMITIDAS POR LA ALCALDÍA MUNICIPAL DE SAN SALVADOR EN
LOS PROCESOS DE FISCALIZACIÓN QUE VIOLENTAN LOS
DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS”**

CAPÍTULO I
**PLANTEAMIENTO, FORMULACIÓN Y DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA DE
INVESTIGACIÓN.**

1.1 Planteamiento del Problema de Investigación.

La Alcaldía Municipal de San Salvador, con el fin de garantizar a los habitantes la prestación de los servicios públicos necesita de recursos económicos para cubrirlos; éstos son percibidos a través del pago de los tributos municipales: impuestos, tasas y contribuciones especiales; efectuados voluntariamente mediante la cancelación del recibo mensual. No obstante lo anterior, la población en la Ciudad de San Salvador es muy numerosa por lo que se convierte en un problema para la municipalidad llevar un control de la cancelación voluntaria de los tributos; ante esta situación, la Alcaldía toma ciertas medidas que contribuyen tanto a controlar la percepción de ingresos como a evitar la evasión de impuestos ya que con ella lo que se logra es que, a largo plazo y debido a la necesidad de cubrir los gastos, se de un aumento en las tarifas de los tributos, vulnerando el derecho patrimonial de los administrados independientemente de lo que éstos hayan percibido.

La Alcaldía Municipal de San Salvador en consideración al aumento poblacional, al desconocimiento de las facultades de verificación, la falta de voluntariedad de los contribuyentes con relación al pago de tributos y la consiguiente evasión de impuestos tiene la

necesidad de realizar la verificación y ejecutar el Proceso de Fiscalización, el cual de conformidad a los artículos 82 y siguientes de la Ley General Tributaria Municipal y el artículo 64 del Reglamento de la Ley General Tributaria Municipal comprende la inspección, investigación, verificación y control del sujeto pasivo de la obligación tributaria por medio de los funcionarios o empleados delegados especialmente para dicha función, quienes emitirán una resolución al tener un resultado, la cual puede ser favorable o no para el contribuyente.

No obstante ser una facultad de la municipalidad la verificación y fiscalización, éstas actividades se ven afectadas ante la falta de recurso tanto técnico como humano, puesto que no se logra fiscalizar a todos los administrados y en los casos en que ésta se hace posible no se refleja la capacidad contributiva real del contribuyente, pues cada delegado debe cumplir una meta, limitándolo al momento de realizar una inspección. Por otro lado, los administrados se ven afectados por la mala aplicación, el desconocimiento y la omisión de preceptos de legales, puesto que aun cuando la Ley establece mecanismos de defensa como son los medios de impugnación así como facilidades para el pago de tributos, éstos no son una opción para el contribuyente ya que la Administración Tributaria Municipal afecta los derechos de aquellos, tales como el patrimonial, derecho de defensa (puesto que obliga al Administrado bajo la amenaza de no expedir la solvencia municipal), entre otros.

Esta Fiscalización es realizada por la Alcaldía Municipal de San Salvador en atención a las facultades otorgadas por la Constitución de la República, en los artículos 203 y 204; relativos a la declaración de autonomía en el aspecto económico, técnico y administrativo y que parte de dicha autonomía comprende la creación, modificación y supresión de tasas y contribuciones públicas; elaboración de tarifas de

impuestos y las reformas a las mismas, decretar su presupuesto de Ingresos y Egresos, respectivamente. Dicha autonomía encierra el poder de decisión que posee la Alcaldía Municipal de San Salvador, ya que dentro de su actividad administrativa, tiene tanto la capacidad como la facultad de emitir resoluciones de carácter Administrativo-Tributarias, dándose esas resoluciones por medio de actos de decisión.

En conclusión, la Alcaldía Municipal de San Salvador, dentro de los actos que realiza según sus facultades emite resoluciones que fundamenta y motiva de conformidad con los resultados producto de los procesos de fiscalización; resultados que pueden o no ser favorables para los administrados, ya sea porque se haya o no cumplido con la obligación, pero que independientemente de esto, pueden vulnerar derechos de los administrados, al punto de perjudicarlos moral y económicamente. Y es en este punto donde los administrados pueden utilizar los medios de impugnación pertinentes, cuando crean haber sido objeto de violación de sus derechos.

Partiendo de las ideas anteriormente expuestas el problema de investigación queda planteado de la siguiente manera: “¿En qué medida las resoluciones tributarias con carácter de definitivas y los procesos de fiscalización de la Alcaldía Municipal de San Salvador violentan los derechos de los administrados y su patrimonio?”

1.2. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA.

□ DELIMITACIÓN TEÓRICA.

El problema objeto de estudio de la presente investigación será única y exclusivamente, determinar en qué medida las resoluciones definitivas en materia tributaria y los procesos de fiscalización de la Alcaldía Municipal de San Salvador vulneran los derechos de los administrados así como su patrimonio. Para ello, nos basaremos en un análisis de las resoluciones emitidas por la municipalidad, así como,

de todos aquellos factores, como son, la falta de recursos de la municipalidad y la poca colaboración de los administrados con relación a la verificación y fiscalización realizada por la Alcaldía Municipal de San Salvador.

Cabe aclarar que no se abordarán los aspectos relativos a la autonomía municipal como una de las formas organizativas de la función administrativa; el control de la legalidad de los actos municipales emitidos por el Concejo Municipal producto de la estructura administrativa y al análisis crítico del Código Municipal, por ser puntos que ya fueron investigados.

□ DELIMITACIÓN GEOGRÁFICA Y TEMPORAL.

La investigación estará orientada para el estudio de las resoluciones definitivas emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador; y para lograr mejores resultados la investigación de la problemática planteada comprenderá desde el mes de enero a diciembre del año dos mil tres.

1.3 . JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA.

En el municipio de San Salvador, las autoridades a raíz de la crisis económica han buscado por todos los medios percibir fondos, para el pago tanto de planilla como para la prestación de servicios a la ciudadanía. Estos fondos son captados por diferentes vías, entre ellas el cobro de las tasas, impuestos y contribuciones especiales, los cuales han sido objeto de aumentos en los últimos tiempos, fundamentándolos en la autonomía económica que la Constitución de la República le concede a las municipalidades, permitiendo así el autofinanciamiento de los servicios y obras de beneficio para los contribuyentes.

Los procesos de fiscalización han venido, en cierta medida, a llevar un mejor control y prevención de la evasión de los tributos

municipales; sin embargo, la Alcaldía sigue careciendo de recursos económicos por no contar con los ingresos suficientes, por lo que se ve en la necesidad de perseguir a los administrados sujetos a la obligación tributaria con el fin de hacerlos cumplir con su responsabilidad lo cual genera inconformidad por parte de los administrados.

La Alcaldía Municipal de San Salvador en ejercicio de sus facultades constitucionales ejecuta y desarrolla los procesos de fiscalización fundamentándose en primer lugar en la autonomía económica que le permite “crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas” así como la “elaboración de tarifas de impuestos”, esto de conformidad a los artículos 203 y 204 Ord. 1° y 6° de la Constitución, artículo 3 Ord. 1° y 6° del Código Municipal y en segundo lugar en las facultades fiscalizadoras otorgadas a la municipalidad en los artículos 76, 81, 82 y 83 de la Ley General Tributaria Municipal.

Ante ésta situación se considera importante ésta investigación puesto que el problema se agrava cada día que pasa, ya que afecta a una parte considerable de la población, como es el Municipio de San Salvador y esto se debe a que los capitalinos tienen que desembolsar mensualmente para cumplir con su obligación tributaria, independientemente de su actividad económica y considerando que los gastos aumentan, la población se siente desprotegida y vulnerable en el sentido de que al no cumplir con la obligación cae en mora, trayendo esto consecuencias como el pago de intereses moratorios y la aplicación de multas por configurar la mora una contravención tributaria, y todo esto sin considerar las causas o motivos en la falta de pago, los cuales lógicamente tienen que ver con el nivel de ingresos de los contribuyentes.

De la misma manera, es importante en nuestra investigación considerar que frente a esta negación de los administrados de colaborar

con la Municipalidad esta el hecho de que la Alcaldía Municipal de San Salvador, carece de los recursos técnico, económico y humano, lo cual dificulta aun más la facultad fiscal de dicha entidad, puesto que al ejecutarse dicha actividad, el funcionario lo hace de manera rápida, incurriendo en la inobservancia de documentos importantes y que influyen en la determinación de tributos, por otro lado, la falta de personal conlleva a que se realicen menos fiscalizaciones lo que trae como consecuencia que la municipalidad perciba menos ingresos.

Por todo lo anterior, consideramos que ésta investigación será de mucha utilidad en el sentido que los administrados deben estar conocedores de que la ley les concede todos los mecanismos de defensa que posee, éstos son los medios de impugnación que proceden en materia tributaria municipal, y que están destinados a velar por los derechos de los administrados y su patrimonio; así mismo, deben estar conocedores de las facultades de la Alcaldía Municipal de San Salvador de fiscalizarlos con el objeto de llevar un mejor control en la recaudación de tributos por parte de la Municipalidad.

Otro aspecto que se verá beneficiado es el didáctico, debido a la falta de información relativa a la recaudación de los tributos municipales y el recurso de apelación tributaria como garante del derecho patrimonial de los administrados.

1.4. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.

▣ OBJETIVOS GENERALES.

“Determinar cuáles son los factores que inciden en la emisión de resoluciones emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador en los procesos de fiscalización.”

“Determinar cuáles son los factores que coadyuvan para que los administrados impugnen las resoluciones tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador, en los procesos de fiscalización.”

□ OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

“Identificar qué derechos de los administrados son vulnerados por las resoluciones tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador en los procesos de fiscalización.”

“Determinar cuál es la sanción impuesta a la Alcaldía Municipal de San Salvador en el caso de que violenten los derechos de los administrados.”

“Identificar cuáles son los parámetros o aspectos tomados en cuenta por la Alcaldía Municipal de San Salvador, al emitir sus resoluciones tributarias en el proceso de fiscalización.”

“Verificar si las resoluciones tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador, son apegadas a derecho según la Ley General Tributaria Municipal.”

“Establecer cuáles son las garantías que tiene la Alcaldía Municipal de San Salvador para realizar los procesos de fiscalización según la Constitución y las leyes secundarias.”

“Identificar los obstáculos que interponen los administrados con el fin de evadir la obligación tributaria.”

1.5 – HIPÓTESIS.

“Las resoluciones tributarias definitivas emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador vulneran los derechos de los administrados y su patrimonio, naciéndoles el derecho para interponer los medios de impugnación pertinentes.”

VARIABLE INDEPENDIENTE:

“Las resoluciones tributarias definitivas emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador.”

VARIABLE DEPENDIENTE:

“Vulneran derechos de los administrados y su patrimonio, naciéndoles el derecho para interponer el medio de impugnación pertinente.”

OPERACIONALIZACIÓN DE LAS HIPÓTESIS:**INDICADORES:**

X1 Las resoluciones tributarias.

Y1 Generan obligaciones y derechos.

X2 Falta de divulgación de información.

Y2 Desconocimiento del desarrollo del proceso de fiscalización por parte de los administrados.

X3 Ignorancia del contribuyente de sus derechos.

Y3 El contribuyente no hace uso del derecho de recurrir de las resoluciones que le generen agravio.

X4 Exceso poblacional a fiscalizar.

Y4 Deficiente fiscalización y por ende evasión de impuestos.

X5 Tributos, cobros y gastos elevados.

Y5 Afectación al derecho patrimonial del administrado debido a los tributos y cobros elevados así como a los gastos en que incurre el administrado.

1.6.1 – MARCO DE REFERENCIA.

1.6.1.1 - ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

No hay uniformidad respecto a la época de nacimiento de la institución municipal. “Salvador Antonio Leal Osorio”¹, sitúa su aparición en el Antiguo Egipto, expresando que igual proceso tuvo lugar en Grecia y Roma.

“Munro y Carmona Romay”² sostienen que ello ocurrió con la creación de los demás en Atenas, por obra de Clústenes. Estos autores consideran a la polis griega como Estado-Ciudad, mientras que los demás eran municipios.

De lo anterior no se hace referencia en ningún momento al aspecto tributario, lo que significa que en la Edad Antigua, los tributos carecían de la relevancia que tiene ahora, de manera que puede decirse que las necesidades financieras del mundo antiguo 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 son las minas y las tierras.³

1.6.1.2 – EL MUNICIPIO ROMANO.

Roma contribuyó a afianzar conceptualmente un elemento que encontraremos presente en los Municipios y, naturalmente, en los estados nacionales: El sentido de pertenencia a la comunidad políticamente organizada como República, la “cívitas”.⁴

Se establecieron dos tipos de relaciones:

¹ HERNÁNDEZ, Antonio María (h.), Derecho Municipal. Teoría General. Volumen I, Editorial De Palma, 2º Edición. Buenos Aires, 1997. Pág. 111.

² Ob. Cit. Pág. 111.

³ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Editorial Depalma, Tomo I, Segunda Edición, Buenos Aires, 1999, Pág. 3.

⁴ GIORDANO, Juan Manuel. “El Municipio y la Municipalidad”, Editorial Época, San Salvador, 1988.

- a) De sumisión o “deditii”, estos eran los súbditos (deditii) que habiendo pronunciado la fórmula deditio, entregaron al pueblo romano “sus personas, muralla, tierras, aguas, casas, templos, dioses” y eran gobernados arbitrariamente por un “praefectus” que era enviado desde Roma.

- b) De alianza o “socii”, éstos eran los aliados o “foederati o socii”, que consideraban su régimen municipal, sus instituciones pero que en virtud de la fórmula “majestatum populi romani comiter conservato” recibían sus magistrados, y debían rendir cuentas al gobernador de la provincia.

En esta organización política inicial de las sociedades del mundo antiguo, culturalmente mas avanzadas como lo fueron las greco-romanas, organización que gira alrededor de la “polis” o la “cívitas”, se advierte el surgimiento embrionario del estado moderno, o un antecedente mayormente análogo del Municipio.

Cuando se produjo la segunda clase de relaciones surgió el Municipio, por cuanto aquí se configura el rasgo fundamental del gobierno local inserto en una unidad política superior, aparece como una unidad político-administrativa, como consecuencia de las campañas de conquista de los romanos quienes, inteligentemente, permitieron a algunas ciudades sometidas a su dominio una cierta forma de autogobierno. Estas ciudades recibieron el nombre de “municipium”. Los habitantes o residentes permanentes en ellas recibieron el nombre de “cives municipales”, que gozaban de los privilegios y derechos de la ciudadanía romana.

Las cargas económicas de Roma a que las ciudades debían contribuir se llamaban “munera” y de ahí se derivó el nombre de “municipia” a ellas.

De ésta manera, Roma brindó una magnífica lección de sabiduría política, ya que de este modo pudo mantener un Imperio tan vasto, conformando un gran equilibrio entre todos sus integrantes.

Las leyes municipales eran dictadas por una Asamblea, a la que se le conocía como curia u “Ordo decurionum”, el régimen municipal era regulado por la “Lex Julia Municipalis” y surgieron las localidades denominadas “Fora y Concialiabula”, las cuales constituían ciudades independientes, que tenían la facultad de ordenar su administración interior por lo que se les fijó la obligación de contribuir a las cargas impuestas. Es en esta etapa donde se da el surgimiento del ordenamiento municipal debido al crecimiento de Roma como Ciudad.

La “Lex Julia Municipalis” del 45 a.C., regulaba la organización municipal de las ciudades de Italia y de la Galia Cisalpina, aunque también influyó en la constitución de otros municipios de las provincias. Esta ley disponía que la población del municipio se componía de ciudadanos, distribuidos en curias y habitantes de otras ciudades, sometidos a las cargas, pero sin derechos.

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; y la “Liturgia”, la cual era un tipo de tasa imperativa que se cobraba para la realización de las fiestas.

I.6.1.3 – MUNICIPIO MEDIEVAL.

En el largo período de cinco siglos desde el comienzo de la Edad Media hasta el resurgimiento de las ciudades solo es posible señalar una institución particular de los visigodos, el “Conventus publicus vicinorum”, la cual existía en cada ciudad y consistía en la Asamblea de los hombres libres de una

población o distrito rural, que cumplían funciones administrativas y judiciales. Inicialmente las ciudades grandes eran gobernadas por los “**conventus publicus vicinorum**”; y luego, por el “**Concilium**” o asamblea vecinal; en cambio, las ciudades pequeñas contaban con un “consejo abierto” para tratar los asuntos de interés general.

I.6.1.4 – EL CABILDO INDIANO.

Cuando caían los comuneros de Castilla, y con ellos las libertades municipales, “por un formidable desquite histórico la prestigiosa tradición secular era restaurada en las nuevas posesiones castellanas, más allá del océano.”

Normalmente, la fundación de una ciudad sólo podía hacerse en las colonias hispanoamericanas con autorización del rey, que delegaba en el fundador por las capitulaciones, la potestad de constituir el primer cabildo.

Fue en su período de decadencia que llegó el Municipio a América. Con el nacimiento de las ciudades (que los colonizadores fueron fundando), nacían también los cabildos o ayuntamientos que carecían de base democrática, ya que no tomaban en cuenta para efectos de votación y solución de problemas generales, a la población aborigen.

En el área centroamericana, fueron dictadas varias leyes, tanto durante la Colonia, como después durante la vida de independencia de las Repúblicas del Istmo relativas al municipio, en las cuales, se confiere a los gobiernos locales atribuciones de gran importancia para el desarrollo no solo de las ciudades, sino de las repúblicas.

A fines del siglo XVIII, el aumento de la población aceleró el desarrollo del mercado interno de la Nueva España. La agricultura y la industria prosperaron a pesar de los obstáculos que opuso la corona, como fueron las prohibiciones, los monopolios, las alcabalas, la cual era el tributo que el comprador pagaba al fisco en la compra-venta; asimismo, era un impuesto que se cobraba a los inmigrantes o forasteros de un lugar por lo que vendían y otros impuestos que encarecieron los productos y frenaron el desarrollo del Mercado Nacional.

- FUNDACIÓN DE SAN SALVADOR: El Salvador fue divisado por primera vez a principios de 1522, cuando Andrés Niño, llegó al Golfo de Conchagua al cual bautizó como “Golfo de Fonseca”. Dos años más tarde, en 1524, Don Pedro de Alvarado atravesó Guatemala invadiendo por el norte la región de los Pipiles.

Entre 1524 y 1542, El Salvador formó parte de la Gobernación de Guatemala, la que más tarde se convertiría en la Real Audiencia y luego pasó a ser la Capitanía General o Reino de Guatemala. Administrativamente se dividió en tres provincias: *Los Izalcos* o Sonsonate, que fue por sí, la Alcaldía Mayor; *Cuzcatlán* o San Salvador, y *San Miguel*, estas junto con Choluteca, formarían la Alcaldía Mayor de San Salvador.

“En 1525, se fundó la Villa de San Salvador en un lugar cercano a Cuzcatlán. Diego de Holguín fue nombrado primer alcalde de la nascente población, pero no pudo ejercer sus funciones por mucho tiempo, ya que los bravos pipiles incendiaron las casas y San Salvador tuvo que ser abandonada apresuradamente por los españoles.

Una tercera expedición al mando de Diego de Alvarado refundo la Villa de San Salvador en el Valle de la Bermuda (muy cerca

de la actual Ciudad de Suchitoto, departamento de Cuscatlán) en abril de 1528.”⁵

En 1539, el territorio salvadoreño se encontraba ya, “sometido al real servicio”. San Salvador volvió a la primitiva “Cuzcatlán”, en el centro del Valle de Las Hamacas.

El 27 de Septiembre de 1546, a San Salvador le fue concedido el título de CIUDAD, y desde su inicio como capital esta fue gobernada por un alcalde mayor; el cual tenía la jurisdicción política que abarcaba el actual territorio nacional, a excepción de la Alcaldía mayor de Sonsonate, que comprendía el área de los Departamentos de Sonsonate, Ahuachapan y parte de Santa Ana, el que dependía directamente de Guatemala.

En la época de la Colonia, los ingresos comunes de las Cajas Reales estaban conformados así:

- El “Quinto Real”⁶ que constituía un 20% sobre el valor de los metales producidos.
- El “almojarifazgo” o alcabala marítima que constituía un 5% sobre el valor de las importaciones y exportaciones de bienes.
- El impuesto de Barlovento, para financiar el mantenimiento de la flota para defenderse contra los piratas; éste vino a complementar en 1636 el almojarifazgo.

Estos dos impuestos fueron muy significativos. El impuesto de Barlovento se cobraba en Acajutla aunque se derivaba hacia Guatemala, debido al gran movimiento de bienes que entraban y salían por dicho puerto, lo que se vio mermado hacia fines del siglo XVIII debido a la decadencia del comercio en dicha plaza.

⁵ DALTON, Roque. El Salvador. Monografías. UCA Editores. Segunda Edición, 1992. San Salvador. Pág. 25

⁶ Quinto Real: Impuesto de carácter minero establecido por España en sus colonias.

- El tributo de los indios a los encomenderos o directamente a la Real Hacienda.
- El diezmo para la construcción y mantenimiento de las Iglesias y que eran compartidos con las Arcas Reales en la forma siguiente: una cuarta parte para el Obispo de Guatemala, otra cuarta parte para el Cabildo de la Catedral de Guatemala, y la mitad restante, dos novenas partes se destinaban a los párrocos locales y las tres novenas partes restantes eran para la construcción de Iglesias y hospitales.
- La “alcabala” o impuesto a la compraventa el cual era de un 3% sobre el valor, era cobrada por los oficiales reales en toda transacción comercial, incluso a los indígenas comerciantes, pero en 1766 se exoneró de dicho pago a los artesanos, con el propósito de fomentar su producción.”⁷

Existieron además ingresos complementarios tales como el impuesto a los Estancos de Sal, pólvora, papel sellado, naipes, tabaco y aguardiente; Los generados por la venta de cargos u oficios vendibles, algunos empréstitos y otros cargos o exacciones de emergencia.

En El Salvador fue de singular importancia el tributo que los indígenas debían pagar a los encomenderos (Los que por concesión real eran beneficiarios de los repartimientos de Indios en América; estaban obligados a enseñar a los Indios la religión Católica, a defender a sus personas y a proteger sus bienes, a cambio de las rentas que con la concesión de tierras obtenía) o a la Corona directamente, al grado que a fines del siglo XVIII representaba cerca del 80 % de los ingresos totales de las Arcas Reales.

⁷ MARTÍNEZ PEÑATE, Oscar. El Salvador, Historia General. Editorial Nuevo Enfoque, C. A. Pág. 31.

En el siglo XVI el tributo era de 3 tostones⁸ o 12 reales⁹ anuales por hombre y de 2 tostones por mujer; en el Siglo siguiente aumento a 4 tostones para los hombres (1 real que quedaba en poder del recaudador local) y se redujo a solamente 1 tostón por mujer. Este pago se hacía regularmente en frutos de la tierra; es decir, en especie producida por los indios.

En el siglo XVII, los dueños de las escasas minas del territorio salvadoreño debían pagar el Quinto Real que consistía en el 20 % anual sobre la reducida producción de oro y plata que obtenían y que era cobrado por Oficiales Reales y se destinaba al mantenimiento directo de la monarquía. Sin embargo, no toda la producción era quintada debido al contrabando, por lo que éste ingreso a las Arcas Reales no debió haber sido muy alto en el caso salvadoreño.

En 1766 se había establecido el estanco para el tabaco generando utilidades importantes y constituyendo el tercer rubro de ingresos más significativos. Para 1786 se estableció el estanco de aguardiente y en los 4 años siguientes por este concepto ascendió en todo el Reino de Guatemala a un monto de 171,826 pesos reales y 2 cuartillos; siendo San Salvador, León y Guatemala los mayores proveedores. Sin embargo, al finalizar la época hispánica este impuesto estaba en decadencia.

Llegada la Independencia, el Corregidor administró la Alcaldía separando toda actividad política relacionada con otros países. Con el propósito de tener independencia y soberanía sobre su propio pueblo, se comenzó a trabajar organizadamente, ya que centralizó las actividades que le permitieron tener control sobre su territorio.

⁸ Antigua Moneda de Plata, equivalente a cincuenta centavos de colón.

⁹ Antigua Moneda Española, equivalente a veinticinco centavos de colón.

El 16 de Diciembre de 1908, entró en vigencia la “Ley del Ramo Municipal”¹⁰ y esta era la encargada de regular la actividad relativa a las Alcaldías y así en el Artículo 78, se establecía que las rentas municipales estaban conformadas por “los propios o sea los frutos civiles de los bienes raíces, que cada municipalidad puede conservar, según lo establecido por el Código Municipal, Los arbitrios o sean los impuestos directos o individuales creados por la ley o que en lo sucesivo se decreten a favor de las municipalidades para la realización de sus fines; y el producto de las multas impuestas en virtud de la presente ley o que por otras leyes están destinadas a los fondos municipales y las que se impongan por infracciones de los registros de policía y ordenanzas locales; y las cantidades que el gobierno destina en beneficio de las Municipalidades.”

Esta ley establecía que para la recaudación de las rentas, el pago debía realizarse en las respectivas alcaldías con timbres municipales, por el valor equivalente a la cantidad a pagarse, establecía la facultad de imponer multas (de uno a cinco pesos) y existía la figura del arresto para los casos en los cuales no se efectuaba el pago.

El Artículo 138 establece el recurso de apelación, en los Juicios de Reparos de Cuentas, cuando el contador de glosa no hiciera los reparos correspondientes o los que formulase fueren manifiestamente injustos; procurando por el bienestar patrimonial de los contribuyentes.

I.6.1.5 – MUNICIPIO MODERNO

Para 1964 los servicios municipales tuvieron serias dificultades para cubrir el aumento cuantitativo que creaba el crecimiento poblacional y físico de la ciudad de San Salvador, por la

¹⁰ Ley del Ramo Municipal. Diario Oficial No. 295. Tomo No. 65 / 16 de Diciembre de 1908.

escasa colaboración de parte del Gobierno Central en convertir las municipalidades en Instrumentos de Desarrollo; en colaboradores para la promoción de cambios estructurales revolucionarios en ese campo.

En esa época el Gobierno Central no alcanzaba a comprender los beneficios que proporcionaría a la comunidad la conversión de las municipalidades en agentes de desarrollo, ya que esto conllevaría a atender de mejor manera la macro-problemática del país, dejando a criterio de los gobiernos locales la solución de sus propios problemas, para lo cual requerían contar con dos elementos fundamentales: primero con un fortalecimiento económico y segundo con la liberación política y administrativa de los mismos.

Fue en ese entonces que se separaron las funciones administrativas de la Alcaldía Municipal, creando el Departamento de Catastro, el cual se encargaba de revisar, modificar, incorporar y levantar un censo comercial de todos aquellos establecimientos que funcionaban en la Ciudad de San Salvador, conformando así la sección de Catastro y Calificaciones. Esta separación de funciones administrativas de la Alcaldía Municipal de San Salvador es lo que actualmente conocemos con la figura de DESCENTRALIZACIÓN o FOCALIZACIÓN.

En dicha reestructuración organizativa, la Alcaldía logró percibir ingresos por servicios prestados y por impuestos a su favor que tenían que pagar los contribuyentes de este municipio, fue posible aplicar con bastante exactitud los servicios e impuestos indicados, ahorrando gastos en personal y evitando reclamos de los contribuyentes

Con la entrada en vigencia del Código Municipal del 1 de marzo de 1986; y con el objeto de dar cumplimiento a lo prescrito en el

Artículo 203 de la Constitución de la República¹¹, se establecieron los principios generales para la organización, funcionamiento y ejercicio de dichas facultades. Asimismo, se le concedió al municipio autonomía en el aspecto económico, técnico y administrativo, en este sentido el municipio esta facultado para crear modificar y suprimir tasas por servicios municipales así como la elaboración de las tarifas de impuestos. (Art. 3 num. 1 y 6 C. Mpal.)

Con el propósito de velar por los intereses de los contribuyentes en especial el derecho patrimonial, el Código Municipal desarrolla en el Título X “Las Sanciones, Procedimientos y Recursos”, en el cual se establecen tres recursos, los cuales son:

- a) Revisión, para los acuerdos del Concejo,
- b) Revocatoria, para los acuerdos del Concejo y
- c) Apelación, para las resoluciones emitidas por el Alcalde o funcionario delegado.

No obstante lo anterior, el Código Municipal no establece el modo de proceder en materia de tributos, por lo tanto, el legislador con el objeto de dar cumplimiento al mandato constitucional en lo pertinente a las tasas y contribuciones especiales emitió la “Ley General Tributaria Municipal”, la cual tiene como “finalidad establecer los principios básicos y el marco normativo general que requieren los municipios para ejercitar y desarrollar su potestad tributaria”, tal como lo establece el artículo 1 de la referida Ley.

Desarrolla lo relativo al contenido de los tributos, es decir, el hecho generador, los sujetos tributarios (activo y pasivo), la obligación tributaria, las deducciones, infracciones y sanciones; las facultades que posee el Municipio de realizar inspecciones, de verificar, de investigar y controlar a los contribuyentes, lo cual se traduce en el

¹¹ Constitución de la República de El Salvador. Explicada, Cuarta Edición. FESPAD, 1997.

proceso de fiscalización; asimismo, establece el Recurso de Apelación en materia tributaria, (artículo 123) a efecto de salvaguardar los intereses de los administrados, estableciendo que los casos en que procede dicho recurso son:

- ❑ De la Calificación del contribuyente (Art. 19 – 23 L.G.T.M.)
- ❑ De la determinación de los Tributos (Art.3 y Sig.; 100 L.G.T.M)
- ❑ De las resoluciones emitidas por el Alcalde en el procedimiento de repetición del pago de lo no debido (Art. 120 L.G.T.M.)
- ❑ De la aplicación de sanciones (Art. 8,9 y 10 L.G.T.M.)

I.6.2 – MARCO NORMATIVO – LEGAL.

1. Constitución de la República. Como en toda investigación, la Constitución de la República es fundamental porque constituye el marco legal, primario y fundamental del cual emanan las normas jurídicas que contienen principios, derechos y obligaciones a los que estamos sujetos y que debemos respetar.

Así mismo, es importante para esta investigación en especial porque de ella emana la autonomía de los Municipios, como entes locales encargados del Gobierno Local.

2. Código Municipal. Es el cuerpo normativo encargado de regular las actividades, su organización y funcionamiento dentro del Municipio.

Es de mucha importancia porque en el se desarrollan los principios y facultades (económicas, técnicas y administrativas) otorgadas por la Constitución.

3. Ley General Tributaria Municipal. Con el objeto de dar cumplimiento al mandato constitucional relativo al aspecto tributario municipal, esta ley establece los principios y las normas a los cuales estarán sujetos tanto los administrados como los administradores.

De contenido meramente tributario esta ley determina en su contenido lo relativo al ejercicio de la obligación tributaria, esto es, el hecho generador, los sujetos tributarios, la obligación tributaria, etc., así como las garantías establecidas a favor del contribuyente a efecto de salvaguardar sus derechos.

4. Reglamento de la Ley General Tributaria para la Municipalidad de San Salvador. Este Reglamento establece normas que le permiten al sujeto pasivo viabilizar el proceso de pago de impuestos y así poder cumplir fácilmente con la obligación tributaria, a la vez que desarrolla las disposiciones de la Ley General Tributaria Municipal

5. Código Tributario. Es de mucha importancia en nuestra investigación en el sentido que recoge los principios, fundamentos, los hechos generadores, sujetos pasivos y sanciones dentro del Régimen Tributario, al mismo tiempo desarrolla los procedimientos para crear derechos y obligaciones y el régimen sancionatorio.

6. Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Mueble y a la Prestación de Servicios. Establece la manera de determinar este tipo de impuesto, el hecho generador, los sujetos que intervienen en la relación tributaria, para el caso específico de la transferencia de bienes muebles.

Es importante por cuanto la Alcaldía Municipal de San Salvador se constituye sujeto pasivo, contribuyente o responsable de dicho impuesto, siempre y cuando realice los hechos que se prevén en esta ley.

7. Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta Ley a diferencia de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Mueble y a la Prestación de

Servicios constituye una exención legal, por excluir a las municipalidades del pago del impuesto sobre la Renta.

8. Código de Comercio. Regula la actividad comercial de las sociedades y empresas mercantiles, las cuales están sujetas al control fiscal de la Alcaldía Municipal de San Salvador.

De acuerdo con este Código los comerciantes están obligados a llevar Contabilidad y que una oficina del Estado se encargará de autorizarlos y vigilarlos. Esta no es la función otorgada principalmente a la Municipalidad, sin embargo, ésta esta facultada a llevar control de la contabilidad de los comerciantes en función del pago de los impuestos municipales.

9. Código Civil. Es importante porque de él emanan aspectos fundamentales como son el establecimiento de una definición o concepto de ley, la manera en que ésta debe ser interpretada; así mismo, establece el régimen relativo a las obligaciones, en el cual las desarrolla, clasificándolas y determinando la forma de pago, el plazo y su extinción.

10. Código de Procedimientos Civiles. Establece la manera de proceder en la interposición de los recursos o medios de impugnación ante las resoluciones emitidas por los funcionarios públicos y que causen agravio, aplicando supletoriamente lo no previsto por el Código Municipal o la Ley General Tributaria Municipal.

11. Código Penal. Esta relacionado con nuestra investigación en el sentido de que pueden cometerse irregularidades que están fuera del control de la autoridad municipal o que no son competencia de la municipalidad. Al referirnos a “irregularidades”, debe entenderse que se pueden presentar casos de defraudaciones, evasión de impuestos por

parte de los administrados y actos arbitrarios, cohecho, etc., por parte de los funcionarios.

12. Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo. Esta ley es de mucha importancia porque a la Sala de lo Contencioso Administrativo le corresponde conocer de las controversias relativas a la legalidad o ilegalidad de los actos emitidos por la Administración Pública.

En este sentido, es necesario tenerla presente puesto que nuestra investigación estará sujeta a las resoluciones tributarias de la Alcaldía Municipal de San Salvador; resoluciones son recurribles ante la Sala de lo Contencioso Administrativo.

13. Ley de Casación. Esta relacionada debido a dos circunstancias que pueden presentarse, y éstas son: 1. Cuando la Administración comete quebrantamiento en la forma del proceso, esto es, las causales contempladas en el Art. 4 de ésta Ley, las cuales constituyen formalidades esenciales dentro del proceso; y 2. Cuando las resoluciones de carácter administrativo, se vuelven contenciosas.

I.6.3 – MARCO TEÓRICO – CONCEPTUAL.

I.6.3.1 – GENERALIDADES DE LOS TRIBUTOS:

I.6.3.1.1 – Concepto de Tributo.

Los tributos constituyen los ingresos más importantes del Estado o de los entes públicos, por ser los que más entradas económicas les proporcionan. El tributo es el recurso (mecanismo jurídico) con el que cuentan los entes públicos para obtener ingresos tributarios, consistente en imponer a ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la ley.

De lo anterior podemos definir al tributo como *“la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece.”*¹²

Doctrinariamente, el tributo es definido 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.”*¹³

De lo anterior se desprende que los tributos no se manifiestan solamente como una obligación de contenido económico, sino también, como un conjunto de prestaciones diversas, cuya exigencia da lugar a distintos procedimientos administrativos.

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.

Se puede decir que los tributos son prestaciones generalmente en dinero, de carácter coactivo impuestas por el Estado u otro ente público (artículo 131n.º.6 Cn), en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.

¹² KURI, Silvia Lizette y otros. Manual de Derecho Financiero. Centro de Investigación y Capacitación, Primera Edición, 1993. Pág. 238.

¹³ QUERALT, Juan Martín, Et. Al. Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, Novena Edición, 1998. Pág. 114

* Locución latina que significa: “por disposición de la ley”.

“Tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”¹⁴

La Ley General Tributaria Municipal en el Artículo 3, establece que **“Son tributos Municipales, las prestaciones, generalmente en dinero que los Municipios en el ejercicio de su potestad tributaria exigen a los contribuyentes o responsables, en virtud de una ley u ordenanza para el cumplimiento de sus fines.”¹⁵**

I.6.3.1.2 – Características.

- a) El tributo grava normalmente una determinada manifestación de capacidad económica. El legislador ordinario, al tipificar los distintos hechos cuya realización genera la obligación de tributar, debe inspirarse en el principio de capacidad económica, que actúa como verdadero principio material de justicia en el ámbito del ordenamiento tributario. De ésta forma, el tributo encuentra su fundamento jurídico, más que en el poder de imperio del Estado, en la existencia de una capacidad económica que se reputa idónea para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas. Ello no supone que la adecuación entre tributo y capacidad económica alcance la misma intensidad en todos los casos, pero sí impide que se graven hechos que en modo alguno puedan reputarse indicativos de capacidad económica.

- b) El tributo constituye el más típico exponente de los ingresos de derecho público. El régimen de garantías del crédito tributario y los

¹⁴ Código Tributario. Editorial Lis. Art. 11.

¹⁵ Ley General Tributaria Municipal. Edit. Jurídica Salvadoreña. 6º Edición. San Salvador, El Salvador. 2003. Pág. 46.

procesos para su cobranza constituyen la prueba mas clara de su carácter publicístico y exorbitante.

- c) El tributo consiste generalmente en un recurso de carácter monetario, aunque en ocasiones pueda consistir en la entrega de determinados bienes, de naturaleza no dineraria.
- d) El tributo no constituye la sanción de un ilícito, salvo que, la sanción consista en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria. Tiene unos fines propios¹⁶ que no pueden identificarse con lo que constituye el objetivo básico de las sanciones, que no es otro más que el de reprimir un ilícito, restableciendo la vigencia de un ordenamiento jurídico que ha sido conculcado. Tributo y sanción responde a principios materiales de justicia absolutamente diferenciados: capacidad económica y restablecimiento de un orden vulnerado, respectivamente. Ello no impide que una misma situación pueda, en ocasiones, generar el nacimiento de la obligación de contribuir y al mismo tiempo, dar lugar a la aplicación de determinadas sanciones contra quienes han realizado los hechos que originaron la obligación contributiva.
- e) El tributo no tiene alcance confiscatorio. La ausencia del principio de capacidad económica en la ordenación jurídica de institutos confiscatorios – expropiación forzosa, requisa, confiscación por razones excepcionales, etc. - pone de relieve que no existe ninguna analogía en los puntos esenciales que singularizan el tributo y los referidos institutos, que responden a principios sustancialmente distintos.

¹⁶ Tales fines son: La obtención de ingresos, consecución de determinados objetivos de política económica. QUERALT, Juan Martín. Op. Cit. Pág. 115

- f) Tiene como finalidad esencial posibilitar la financiación del gasto público, aunque pueden dirigirse también a satisfacer otros objetivos públicos: estimular el desarrollo económico de una determinada zona geográfica, fomentar determinadas actividades, etc.

I.6.3.1.3 – Clasificación de los Tributos.

Nuestro ordenamiento jurídico clasifica a los tributos en *impuestos, tasas y contribuciones especiales*. El artículo 131 Núm. 6° Cn: Faculta a la Asamblea Legislativa para que “decrete impuestos, tasas y demás contribuciones especiales...”, Asimismo, el artículo 223 Núm. 4° Cn, establece que la Hacienda Pública esta conformada por los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones...”. El inciso 2° del Artículo 3 de la L.G.T.M. reconoce como tributos municipales los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

I.6.3.2 – IMPUESTOS.

I.6.3.2.1 – Definiciones.

1. - “Es aquel tributo, cuya obligación tiene como hecho imponible una situación independiente de todos los servicios o actividades estatales”.¹⁷

2. -“Es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo Hecho Generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.” (Artículo 13 Código Tributario)

De la definición anterior se puede resaltar, **primero**: que aunque el impuesto sea definido como un tributo sin contraprestación, tal situación no constituye un elemento distintivo del impuesto ni de

¹⁷ Ídem, Pág. 243.

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.

Con respecto a lo anterior Maffezoni se pronunció diciendo que: “En el presupuesto de hecho del impuesto no aparece ninguna petición de prestación de servicio dirigida al ente público. La nota diferencial del impuesto con relación a las tasas y contribuciones especiales se identifica en el elemento objetivo del hecho imponible, a diferencia de otras especies tributarias, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa. Este es el verdadero *quid** diferencial.”¹⁸

Segundo: con relación a la expresión que “el Hecho Generador del impuesto esta constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica”, tampoco sobre este punto ha sido muy acertada la definición que brinda del Código Tributario, ya que los negocios, actos o hechos que constituyen el Hecho imponible del impuesto tendrán siempre naturaleza jurídica. Se pone de relieve aquí, que en determinados supuestos debe atenderse a la verdadera naturaleza jurídica del hecho sujeto a imposición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Y **tercero:** que cuando 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.

* Quid: La Clave o el Por qué de una cosa.

¹⁸ QUERALT, Juan Martín. Op. Cit. Pág. 79.

3. - La Ley General Tributaria Municipal establece en el artículo 4 una definición de lo que son los “impuestos municipales”, así: “Son impuestos municipales, los tributos exigidos por los municipios, sin contraprestación alguna individualizada.”

I.6.3.2.2 – Características.

De las definiciones antes citadas se desprenden dos características fundamentales de los impuestos: **a)** Es una prestación contributiva exigida por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines; y **b)** La independencia del hecho imponible de toda actividad estatal relativa al contribuyente, es decir, que no contempla ningún servicio o actividad administrativa; es un impuesto exigido sin contraprestación. Esta última es lo que distingue a los impuestos de las tasas y demás contribuciones especiales.

En conclusión, el cobro de impuestos viene dado por el poder de imperio del que goza el Estado, razón por la cual, él mismo no concede contraprestación alguna; diferenciándose así de las demás categorías tributarias.

I.6.3.2.3 – Clases de Impuestos.

Impuesto Directos e Indirectos.

“Son **IMPUESTOS DIRECTOS** aquellos que recaen sobre el patrimonio o sobre la renta obtenida; en pocas palabras el impuesto es directo cuando no se prevé la traslación jurídica de la cuota tributaria. Ej. Impuesto sobre la renta.”¹⁹

Estos se presentan cuando la norma jurídica tributaria establece la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin

¹⁹ KURI, Silvia Lizette y otros. Op. Cit. 245

conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligación en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor.

“Son **IMPUESTOS INDIRECTOS** los que tienen por objeto la circulación o tráfico de la riqueza y las diversas modalidades del consumo o renta gastada. Es cuando el impuesto le concede al sujeto pasivo la facultad para resarcirse de lo pagado al ente público. Ej. IVA.”²⁰

Estos se emplean cuando la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligado en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor.

Según la doctrina debe hablarse de “métodos impositivos directos y métodos impositivos indirectos”.

Impuestos Reales y Personales.

“El **IMPUESTO REAL** es aquel que grava una manifestación de riqueza que, puede ser pensada prescindiendo de su relación con una determinada persona. Ej. La renta que produce un edificio puede ser gravada sin tomar en cuenta el sujeto que habrá de pagar el impuesto.”²¹

Juan Martín Queralt²², los define como “aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria.”

²⁰ Ídem. Pág. 245.

²¹ Ídem. Pág. 247

²² QUERALT, Juan Martín, Op. Cit. Pág. 631.

“El **IMPUESTO PERSONAL**, grava una manifestación de riqueza que no puede ser pensada sino con relación a una determinada persona. El elemento objetivo del hecho imponible no puede existir ni configurarse al margen del sujeto de la relación obligatoria. Ej. Ley del Impuesto sobre la Renta.”²³

Doctrinariamente 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.”

Impuestos Subjetivos y Objetivos.

“Son **IMPUESTOS SUBJETIVOS** aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo son tomadas en cuenta en el momento de cuantificar la deuda tributaria. Ej. Art. 33 lit. b) Impuesto sobre la renta.”

“Son **IMPUESTOS OBJETIVOS** aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar la deuda. Ej. IVA.”

Impuestos Periódicos e Instantáneos.

“Son **IMPUESTOS PERIÓDICOS** aquellos en los que el presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo o es de realización progresiva, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria distinta.” Ej. Impuesto sobre la Renta: se entiende que es percibida la Renta desde el primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año.

²³ KURI, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 247

Son **IMPUESTOS INSTANTÁNEOS** aquellos cuyo presupuesto de hecho, por su propia naturaleza, se agota con su propia realización, en un determinado período de tiempo.” Esto no significa que su duración haya de ser fugaz, sino que basta que no se prolongue indefinidamente. Ej. IVA.

La doctrina establece que puede añadirse una tercera categoría la cual es la de los “**IMPUESTOS DE DECLARACIÓN PERIÓDICA**”, la cual incluye tanto a los impuestos periódicos en sentido estricto, como a aquellos que siendo instantáneos por su hecho imponible, se producen en masa o de forma repetida y son aplicados mediante declaración periódica, que contiene a todos los supuestos producidos en el período establecido. Ej. IVA.

I.6.3.3 - TASA.

I.6.3.3.1 – Definiciones.

1.- “Es aquel tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación de un servicio o la realización de una actividad por parte del Estado, que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.”²⁴

2.- “Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente.”²⁵

3.- La Ley General Tributaria Municipal con relación a las tasas en el aspecto municipal las define en el Art. 5, como “los Tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios.”

I.6.3.3.2 – Características.

²⁴ Ídem. Pág. 251.

²⁵ Código Tributario. Op. Cit. Art. 14 Pág. 9

De lo anterior se pueden deducir las siguientes características:

a) La tasa es un tributo, una prestación que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines;

b) El hecho imponible esta constituido por la prestación individualizada de un servicio o la realización de una actividad obligatoria por parte del Estado, que esta vinculada con el obligado al pago;

c) Con relación a los sujetos: El activo debe ser un ente público y el pasivo la persona beneficiada o afectada por la actuación del ente público.

I.6.3.3.3 – Clasificación de las Tasas.

Tasas Estatales.

“Son aquellas reconocidas como ingresos de la Hacienda Pública.” Estos son a los que se refieren los Artículos 223 Num. 4° y el 131 Num. 6° de la Constitución de la República. Ej. Las tarifas del Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas y del Registro de Comercio.

Tasas Municipales.

“Las reconocidas como ingresos del municipio.” El Artículo 204 de la Constitución, prescribe que dentro de la autonomía del municipio, éste puede “crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones....”

De igual manera el Artículo 63 Núm. 1° del Código Municipal, establece que los impuestos, *las tasas*, y las contribuciones son parte de los ingresos municipales.

Ejemplo: La Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la Ciudad de San Salvador y municipios

aledaños, esta contiene las tasas por los servicios prestados como son los registros y documentos, certificaciones y constancias, higiene, alumbrado y nomenclatura, baños, lavaderos y servicios sanitarios.

I.6.3.4 – CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

I.6.3.4.1 Definición.

1.- “Son Tributos que se deben en razón de beneficios, ya sean individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o de actividades especiales del Estado.”²⁶

2.- “Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.”²⁷

3.- La Ley General Tributaria Municipal establece en el Artículo 6, que la Contribución Especial Municipal “es el Tributo que se caracteriza porque el contribuyente recibe real o presuntamente, un beneficio especial, derivado de la ejecución de obras públicas o de actividades determinadas realizadas por los Municipios.” Ej. Relleno Sanitario.

En conclusión, las contribuciones especiales constituyen un pago realizado por el sujeto pasivo a razón de un servicio especial que se deriva de la ejecución de obras nuevas y su financiación, tales como

²⁶ Kuri, Silvia Lizette. Op Cit. Pág. 255.

²⁷ Código Tributario. Art. 15. Op. Cit. Pág. 9

“la pavimentación de calles, introducción de alcantarillados, instalación de iluminación eléctrica, apertura de caminos vecinales,”²⁸ etc.

La Ley General Tributaria Municipal en el artículo 148 establece que para la aplicación de dichas contribuciones especiales se deben emitir ordenanzas especiales para tal efecto, ejemplos de dichas ordenanzas son:

- Ordenanza de una contribución especial municipal para el mejoramiento del servicio público del transporte colectivo y del tráfico vehicular del área metropolitana de San Salvador, publicada en el Diario Oficial número 213, tomo 329, el 17 de Noviembre de 1995 y que aun se encuentra en vigencia.
- Ordenanza Municipal de Contribuciones Especiales de la Ciudad de Sonsonate, cuya finalidad primordial es la creación de contribuciones especiales de pavimentación y cordoneado y/o cuneteado, sin embargo esta ordenanza es aplicable únicamente para Departamento de Sonsonate.

I.6.3.4.2 Características.

De las definiciones anteriores podemos decir que las contribuciones especiales se caracterizan por **a)** Ser “tributos”, es decir, una prestación exigida por el Estado en ejercicio de su poder de imperio; **b)** El hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o incremento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado.

²⁸ Ley General Tributaria Municipal. Op. Cit. Pág. 81

I. 7 – LOS INGRESOS PÚBLICOS.

I.7.1 – Concepto y Caracteres.

Debemos entender por ingreso publico “toda cantidad de dinero percibida por el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo esencial es **financiar los gastos públicos.**”²⁹

Entre las características señaladas por la doctrina encontramos:

a) Naturaleza dineraria. El objeto de los ingresos públicos es el dinero. Excepcionalmente, pueden constituir prestaciones “*in natura o especie*”, previamente cuantificadas en unidades dinerarias.

b) Es percibido por un ente público. Hace referencia al titular del ingreso y no al régimen jurídico aplicable al ingreso, ya que existen ingresos públicos regulados por normas de Derecho Público, pero también existen ingresos públicos cuya disciplina se contiene esencialmente en normas de derecho privado.

c) Su objetivo esencial es el financiamiento del gasto público. Si el objetivo básico del ingreso es proporcionar la cobertura del gasto, solo habrá ingreso público cuando el ente que recibe aquel tenga sobre el mismo plena disponibilidad, esto es, cuando ostente el título jurídico suficiente para afectarlo al cumplimiento de sus fines.

I.7.2 – Criterios de Clasificación de los Ingresos Públicos.

□ **En atención a su reflejo** (Según figuren en el presupuesto o no) Los Ingresos se clasifican en: **Ingresos Presupuestarios**, aquellos puestos a disposición de la Administración para ser destinados, en las condiciones establecidas en el presupuesto, a la financiación del gasto público; o **Extrapresupuestarios**; los que carecen de especial

²⁹ QUERALT, Juan Martín. Op. Cit. Pág. 80

idoneidad para figurar en el presupuesto. Éstos últimos se han ido reduciendo debido al fortalecimiento de los principios presupuestarios clásicos. Son ingresos cuya no-consignación presupuestaria choca con el principio presupuestario de universalidad.

- **En atención a la periodicidad en la obtención**, pueden ser: **Ordinarios**, son los percibidos regularmente por el ente público, se establecen con duración indefinida, es decir, hasta su derogación. (Ej: Renta) y **Extraordinarios** son los percibidos de manera ocasional o esporádica por dicho ente; los que desde su implementación tienen un plazo determinado de vigencia.(Ej. Los empréstitos forzosos implantados en casos excepcionales)
- **En atención al instituto jurídico cuya aplicación genera el ingreso**, es decir, el régimen jurídico aplicable a cada uno de estos ingresos será el propio del instituto del que derivan: **Ingresos Tributarios**, cuando las instituciones procuran ingresos pecuniarios de modo inmediato. (Ej. Tributos y Deuda Pública); **Ingresos Patrimoniales**, cuando los recursos monetarios se obtienen mediante procedimientos de gestión de índole distinta. (Ej. Bienes Patrimoniales), **Ingresos Crediticios y Monopolísticos**.
- **En atención a la prevalencia de normas privatísticas o publicísticas** en la regulación de los ingresos: **De Derecho Público**. La administración Pública gozará de las prerrogativas y poderes que son propios de los entes públicos, esto es, derechos de prelación y preferencia frente a otros acreedores, afección de bienes, presunción de legalidad de los actos administrativos, etc., **De Derecho Privado**. La Administración Pública actúa como un particular y primarán los principios propios del ordenamiento privado, que regulan relaciones entre iguales.

Esta clasificación atiende al carácter de imperio con que actúa el receptor del ingreso; así cuando actúa revestido de *imperium* obtienen ingresos públicos y cuando lo hace sin tal carácter obtiene ingresos privados.

I.8 – LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

I.8.1 – Definición.

1.- “Es la obligación de pago de la cuota tributaria, esto es, de la cantidad que según el hecho imponible realizado y por aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo debe ingresar el sujeto de acuerdo con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición.”³⁰

2.- “Es un vínculo jurídico entre la Hacienda Pública y el deudor tributario que constituye una manifestación concreta del deber general de contribuir al sostenimiento de gastos públicos.”³¹

3.- El artículo 11 inciso 1° de la Ley General Tributaria Municipal establece que la obligación tributaria municipal *“es el vínculo jurídico personal que existe entre el municipio y los contribuyentes o responsables de los tributos municipales, conforme al cual, éstos deben satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador de la obligación tributaria, en el plazo determinado por la Ley y ordenanza que lo establezca o, en su defecto, en el estipulado en la Ley.”*³²

4.- “Es el vínculo jurídico que existe entre el ente público y los sujetos pasivos, conforme al cual éstos deben satisfacer una prestación

³⁰ KURY, Silvia Lizette, Op.Cit. Pág. 261.

³¹ Ídem. Pág. 261

³² Ley General Tributaria Municipal. Artículo 11 inciso 1°.Pág. 48.,

en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la ley, en el plazo que ésta estipule.”³³

I.8.1 – Características.

- ❖ Vínculo jurídico existente entre el sujeto pasivo y el ente público.
- ❖ Constituye una obligación *ex-lege*, esto es, que tiene a la ley como fuente y es la que va a determinar los hechos que darán nacimiento a la obligación tributaria, sin considerar la voluntad de las partes.
- ❖ Es una obligación de Derecho Público. Responde al interés público de orden patrimonial y que se rige por las normas del Derecho Público.
- ❖ Tiene como objeto la prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, a favor del ente público.
- ❖ Es una obligación principal puesto que no depende de ninguna otra, atribuyéndosele el carácter de autónoma y definitiva, pues su extinción acaba el vínculo jurídico y cualquier expectativa con relación a otra obligación futura dependiente de la que se ha satisfecho.
- ❖ El sujeto activo no goza de discrecionalidad en función del interés público que se persigue, es decir, que la administración Pública no puede disponer del crédito a su favor ya que su cumplimiento compete a un interés público y no al particular, fundamentando ésta característica en el Art. 232 de la Constitución que establece que ni el Órgano Legislativo ni el Ejecutivo pueden dispensar del pago de las cantidades reparadas a los funcionarios y empleados que manejen fondos fiscales o municipales, ni de las deudas a favor del Fisco o de los Municipios.

I.8.3 – Tipos de Obligación.

El Reglamento a la Ley General Tributaria Municipal³⁴, en el Artículo 14 establece que la obligación Tributaria es de dos tipos:

³³ KURI, Silvia Lizette y otros. Op. Cit. Pág. 262.

a) **Sustantivas**, las cuales según el Art. 15 deben entenderse “como el pago de los impuestos y sus accesorios (multas, intereses y otros) dentro del plazo o fecha establecidas, por parte del sujeto pasivo de la obligación. Cuando el pago fuere hecho por terceros, éstos quedarán subrogados en los derechos de la municipalidad para reclamar lo pagado por éstos en concepto de impuestos, intereses, recargos y otros; tal circunstancia se hará constar en el recibo que para tal efecto se extienda.”

b) **Formales**, deberán entenderse como “todas aquellas actividades que el contribuyente deberá realizar para cumplir a cabalidad con sus obligaciones tributarias sustantivas como por ejemplo: la inscripción en el Registro de Contribuyentes, presentación de declaración jurada, informar a la municipalidad sobre los hechos que modificaren, alteraren o traigan consecuencias como la cesación, variación o aplicación del impuesto, permitir y facilitar cualquier tipo de control que ordene la administración municipal, comparecer ante la administración cuando sea requerido, etc.”

I.9 – HECHO GENERADOR.

I.9.1 – Definición

1. – “Es el conjunto de elementos necesarios previstos en la norma de cuya realización nace la obligación tributaria.”³⁵

2. – “El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”³⁶

³⁴ Reglamento de la Ley General Tributaria Municipal. Artículos 14, 15 y 16.

³⁵ Kuri, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 266

³⁶ Ídem. Pág. 266.

Esta definición hace referencia a la “tipificación del tributo”, y esto es lo que posibilita determinar si el tributo a aplicar es un impuesto, tasa o contribución especial.

3. – “Se entiende por hecho generador o hecho imponible, el supuesto previsto en la ley u ordenanza respectiva, de creación de tributos municipales, que cuando ocurre en la realidad, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.”³⁷

I.9.2 – Naturaleza del Hecho Generador.

La naturaleza del Hecho Generador o Imponible ha generado una diferenciación que distingue dos presupuestos de hecho: **Los de naturaleza económica y los de naturaleza jurídica.**

Esta distinción debe entenderse desde un punto de vista jurídico como una dualidad de naturalezas, en el que un supuesto de la realidad extra-normativa es configurado por la ley como Presupuesto de Hecho o Hecho Imponible, pasando a un segundo plano, la naturaleza previa e intrínseca del mismo transformándose así en un hecho jurídico tributario.

I.9.3 – Elementos del Hecho Generador.

***Elemento o Presupuesto Objetivo.**

Es un acto, un hecho o una situación de la persona o sus bienes que puede ser contemplado desde diversos puntos de vista, cada uno de los cuales puede, a su vez, ligarse con los demás de distintas maneras.

El elemento objetivo del hecho imponible se puede dividir en cuatro aspectos:

³⁷ Ley General Tributaria Municipal. Op. Cit. Art. 12. Pág. 48.

- 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 una renta, como patrimonio o como gasto. Es el hecho gravado en abstracto, sin consideración a las circunstancias de espacio, tiempo o cuantía que integran el resto de aspectos del elemento objetivo.

Puede dar lugar a la siguiente clasificación de los hechos imponibles: **genéricos**, son supuestos no citados en la ley, pero subsumibles en su delimitación global; o **específicos**, son solo los expresamente especificados o detallados por la norma; y en **simples**, los configurados por la presencia de un hecho aislado o único que se toma como generador de las obligaciones tributarias y **complejos**, los configurados por una multiplicidad de hechos, reunidos de tal manera que constituyan una unidad ideológica objetiva.

- b) Aspecto Espacial. El hecho imponible se lleva a cabo en un territorio determinado; por ello, hay que establecer la eficacia de las normas que regulan quienes son los sujetos de la obligación tributaria en relación con el territorio en el que se ha producido el hecho.

Se da una clasificación de éstos así: *Hechos cuyos elementos se realizan íntegramente en el territorio de un solo Estado; * Hechos cuyos elementos constitutivos se producen en el territorio de mas de un Estado, siendo necesario en este caso determinar cuál Estado posee el derecho a gravar el hecho imponible.

- c) Aspecto Temporal. Consiste en el tiempo en el que se desarrolla el Hecho Generador. Reviste singular importancia en la ordenación jurídica del hecho imponible, determinando el instante en que éste se

entiende realizado íntegramente, produciéndose entonces el devengo³⁸ del tributo.

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 ley tributaria el momento exacto del devengo. Por un lado, porque será a partir de ese momento cuando se consideren nacidos los efectos jurídicos derivados de la realización del hecho imponible, comenzando a computarse, en su caso, los plazos de prescripción, de declaración, etc., y por otro lado, porque al erigirse ese momento en punto de referencia temporal de la realización del hecho imponible, será la ley entonces vigente la que resulte aplicable, con los efectos y la disciplina jurídica que ésta hubiere previsto.

Debe considerarse cada momento en que se desarrolla el Hecho Generador: **Nacimiento de la Obligación Tributaria:* que nace al producirse el hecho generador; el cual tiene cierta duración; pero aquí surge el problema de determinar el momento preciso en que se produce el hecho imponible. No obstante, lo anterior cada ley tributaria establece los criterios para determinar el nacimiento de la obligación; **Exigibilidad de la prestación tributaria:* debido a que entre el lapso del nacimiento de la obligación y la exigibilidad de la prestación media un plazo, le corresponde, por tanto, a cada ley tributaria determinar el momento en que el ente público exigirá el cumplimiento de la obligación. Ej. Art. 34 L.G.T.M. (relativo a las fechas de pago); *•Determinación de la ley aplicable:* debe partirse de dos premisas básicas: 1. Las Leyes son irretroactivas. Afecta hechos producidos con posterioridad a su entrada en vigencia. 2. Para el nacimiento de una obligación tributaria es indispensable la concurrencia de dos elementos:

³⁸ Devengo: término utilizado para designar el momento de realización del Hecho Imponible.

a) Existencia al momento en que se produzca el hecho; de una norma vigente que le dé la condición de imponible y b) Que el hecho producido este integrado por todos los elementos constitutivos prescritos por la ley.

d) Aspecto Cuantitativo. Expresa la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad. Este aspecto se da en el tipo de tributos variables (volumen de renta, valor del patrimonio, del bien transmitido, etc.)

***Elemento Subjetivo.**

“Es la relación, preestablecida en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo respecto de aquel primer elemento (objetivo), a fin de que pueda surgir el crédito impositivo del ente público”³⁹

I.10 – EXENCIÓN TRIBUTARIA.

Existen dos corrientes acerca de la exención tributaria, una tradicional que considera la exención tributaria como un elemento externo, excepcional o contrapuesto a las consecuencias normales que derivan del hecho imponible; otra, más reciente, que la considera un elemento integrante del contenido del hecho generador.

I.10.1 – Concepto.

“En un sentido amplio, se puede hablar de exención cuando alguna actividad o alguna persona no soporta realmente la carga económica que, por aplicación estricta de las normas impositivas, habría de corresponderles.”⁴⁰

³⁹ Kuri, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág.274.

⁴⁰ Ídem. Pág. 276

En este sentido, la exención se puede producir por tres vías: a) Por no nacer la obligación tributaria; b) Porque habiendo nacido la obligación tributaria, su pago se ha condonado y c) Porque, nacida y satisfecha la deuda, el sujeto pasivo obtiene con posterioridad el reembolso de la cantidad pagada al ente público.

“En sentido jurídico estricto, la exención consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho.”⁴¹

“Exención tributaria es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva o pago del tributo, establecida por razones de orden público, económico o social.”⁴²

“Define el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquél.”⁴³

La exención tributaria supone la existencia de una norma en la cual define un hecho imponible que da origen a la obligación tributaria; asimismo, supone la existencia de una norma que ordena que no se produzca dicha obligación para determinados casos. Tal y como lo establece el artículo 50 de la Ley General Tributaria Municipal.

El rasgo característico de la exención es la ausencia de la obligación tributaria que acompaña al hecho imponible. Esta cubierta por el principio de reserva de ley, que deberá ser respetado en las normas no tributarias que otorguen exenciones.

⁴¹ Ídem. Pág. 276

⁴² Ley General Tributaria Municipal. Op. Cit. Art. 49. Pág. 56.

⁴³ QUERALT, Juan Martín. Op. Cit. Pág. 316

Diferencia entre Exención y No Sujeción.

“NO SUJECIÓN” son aquellas disposiciones que contemplan supuestos que no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible.

EXENCIÓN, se refiere a los casos que sí están incluidos en la norma delimitadora pero que por razones de interés económico o social, son dispensados de la aplicación del tributo.

I.10.2 – Clases de Exención.

Las exenciones pueden ser:

1. **Subjetivas**, las que tienen efecto en relación con las personas obligadas al pago; aquellas que la ley prevé en consideración a determinada persona obligada a la satisfacción de la obligación tributaria, en caso de darse el hecho imponible.
2. **Objetivas**, aquellas que surgen en razón de haberse producido el supuesto de exención; la exención se da en razón del hecho y no de la persona.
3. **Permanentes y Temporales**. Las primeras, son aquellas exoneraciones fiscales cuyo período de vigencia no es establecido de antemano por la ley, y las segundas, son las que solo excluyen el nacimiento de las correlativas obligaciones tributarias durante el plazo que les fija la norma jurídica.
4. **Totales y Parciales**. El primer tipo ocurre cuando los efectos de la norma de imposición quedan íntegramente suprimidas; y el segundo cuando solo produce un efecto relativo, de manera que la cuantía de la deuda tributaria queda reducida en una cierta proporción.

I.11 – LOS SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Al hacer referencia a los tributos se hace necesario hablar de los sujetos sobre los cuales recaerán; es por eso que debemos aclarar quienes son los sujetos de la obligación tributaria y su función.

I.11.1 – Sujeto Activo.

1.- Puede definirse como “el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo.”⁴⁴

2.- “Es el ente que tiene derecho a la percepción del tributo, pues la relación jurídica que deriva del ejercicio del poder tributario se establece entre ese acreedor y el deudor fijado por la ley.”⁴⁵

3.- “Es el ente público, al que la Ley le confiere competencia para exigir o recaudar las correspondientes prestaciones de los sujetos pasivos tributarios.”⁴⁶

4.- El Art. 19 del Código Tributario establece que el “sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo.”

5.- La Ley General Tributaria Municipal en el artículo 17 establece que “el sujeto activo de la obligación tributaria municipal es el Municipio acreedor de los tributos respectivos.” Asimismo, el artículo 7 del Reglamento de la Ley en comento establece que será la municipalidad de San Salvador, en su carácter de acreedor de impuestos, el sujeto activo de la obligación.

Las definiciones anteriores utilizan el término “acreedor” al referirse al sujeto activo, sin embargo, el Manual de Derecho

⁴⁴Ídem. Pág. 349.

⁴⁵ KURI, Silvia Lizette y otros. Op. Cit. Pág. 280.

⁴⁶ Ídem. Pág. 282.

Financiero⁴⁷ establece que este debe ser utilizado con cautela debido a: *Que la posición del acreedor tributario es distinta a la del acreedor normal en lo relativo a la disponibilidad de crédito y a la novación en el lado pasivo de la relación; * En atención a la relación administrado – deudor se debe considerar que esta relación no siempre se establecerá con el ente público beneficiario de la prestación sino con la administración encargada; y *Que lo importante es conocer, sin importar quién es el ente beneficiario de la prestación, el órgano competente para recibir el pago, practicar liquidación, exigir mediante la vía coactiva el cumplimiento, etc.

El sujeto activo por excelencia es el Estado; sin embargo, éste autoriza y faculta a otras entidades u organismos (Instituciones Oficiales Autónomas, municipalidades y entes públicos competentes) para que puedan ejecutar el poder tributario; de esta manera la Constitución de la República faculta a las municipalidades y les otorga autonomía económica; por lo tanto, la Alcaldía Municipal de San Salvador se convierte en el sujeto activo al ejercer el poder tributario.

Lo que caracteriza la posición del sujeto pasivo del tributo es que su pretensión se hace efectiva a través de un procedimiento administrativo. De manera que lo que es más significativo al explicar la posición jurídica del sujeto activo y de su relación con los administrados es el concepto de competencia.

I.11. 2 – Sujeto Pasivo.

1. “El sujeto del tributo (contribuyente) es el sujeto de la obligación, pero en determinados casos esta condición es atribuida por la ley fiscal a otras personas distintas del contribuyente y que se suman a éstos, actúan paralelamente a él o los sustituyen.”⁴⁸

⁴⁷ Ídem. Pág. 281

⁴⁸ Ídem. Pág. 282

2. “Son sujetos pasivos las personas individuales o colectivas que, de acuerdo a la ley, se encuentran obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias.”⁴⁹
3. “Se considera sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.”⁵⁰
4. “El sujeto pasivo de la obligación tributaria municipal es la persona natural o jurídica que según la ley u ordenanza respectiva, esta obligada al cumplimiento de las prestaciones pecuniarias, sea como contribuyente o responsable.”⁵¹

Tanto la Ley General Tributaria Municipal como la Ley de Impuesto a la Transferencia hacen referencia a otro tipo de entidades las cuales carecen de personalidad jurídica; esto esta relacionado con la capacidad jurídica (en general) y si ésta es diferente a la capacidad jurídica tributaria.

En derecho tributario la capacidad jurídica tiene la misma significación que en cualquier otro ordenamiento jurídico. La diferencia esta en que es una aptitud para ser titular de relaciones jurídicas *tributarias*.

Doctrinariamente se consideraba que solo las personas naturales y jurídicas eran titulares de relaciones jurídicas. Sin embargo, *Sainz de Bujanda*⁵² dice que cuando se empezaron a considerar como sujetos pasivos a entes carentes de personalidad se dieron dos posiciones fundamentales:

⁴⁹ Ídem. Pág. 291

⁵⁰ Código Tributario. Op. Cit. Art. 30. Pág. 14.

⁵¹ Ley General Tributaria Municipal. Op. Cit. Art. 18 inc. 1°. Pág. 49

⁵² KURI, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 285.

PRIMERA: “**DE LA UNICIDAD DE LOS CONCEPTOS**”. Los conceptos de persona y capacidad jurídica son unitarios dentro del ordenamiento por lo que no pueden tener un sentido y alcance diverso. Los partidarios de ésta tesis procuraban defenderse de la inseguridad jurídica, que podría traer consigo la presencia de entes que, sin estar dotados de personalidad de Derecho común, fueran, no obstante, titulares de cierto tipo de relaciones.

SEGUNDA: “**CONCEPCIÓN PLURAL**”. Reconocieron una capacidad tributaria especial a ciertos entes colectivos, aunque no tuvieran reconocida la cualidad de persona para toda la vida jurídica restante. Aspiraban a que la carencia de personalidad jurídica de determinados entes no impidiera que éstos, aun sin reunir los requisitos exigidos para el reconocimiento de la personalidad, fueran sujetos al pago de tributos.

TERCERA: “**DOCTRINA NORMATIVA DE LA PERSONALIDAD**”. Esta fue elaborada con el objeto de conciliar la concepción unitaria de la personalidad y la capacidad jurídica con el reconocimiento de la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria a entidades carentes de personalidad.

Sostiene que el término persona remite simplemente a un conjunto de normas que regulan determinados comportamientos. Se puede afirmar que cuando las normas de cualquier sector consideran titular de determinadas relaciones jurídicas a entidades que no son personas jurídicas no las están calificando como personas, sino simplemente reconociendo en ellas idoneidad para que sirvan de punto subjetivo de referencia de determinados efectos jurídicos; surgiendo así los “sujetos de derecho”.

En atención a lo antes planteado, resulta que los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueden ser personas físicas o entes colectivos y que éstos *pueden o no tener personalidad*. Asumiendo

solamente la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria aquellos que están previamente determinados por la ley.

Nuestro ordenamiento jurídico ha retomado la doctrina de la normativa de la personalidad y esto lo podemos observar en la Ley General Tributaria Municipal, en los incisos 2° y 3° del artículo 18 que establece: *“Se consideran también sujetos pasivos, las comunidades de bienes, sucesiones, fideicomisos, sociedades de hecho u otros entes colectivos o patrimonios, que aun cuando conforme al derecho común carezcan de personalidad jurídica, de conformidad a las normas tributarias municipales, se les atribuye la calidad de sujetos de derecho y obligaciones.”*

“El Estado de El Salvador, sus Instituciones Autónomas incluyendo CEL y ANTEL y los Estados Extranjeros serán sujetos pasivos de las tasas por los servicios municipales que reciban. Las Instituciones Autónomas que realicen las actividades industriales comerciales o de servicios, con excepción de las de seguridad social, serán también sujetos pasivos de impuestos municipales.”

Así mismo, el Reglamento de la Ley General Tributaria Municipal en el artículo 9 considera: *“Para los efectos de la aplicación de este Reglamento se consideran también sujetos pasivos las comunidades de bienes creadas por un tercero, sucesiones, fideicomisos, organizaciones no gubernamentales, sociedades de hecho u otros entes colectivos o patrimonios que aun cuando conforme al Derecho Común carezcan de personalidad jurídica, se les atribuya la calidad de sujetos de derecho y obligaciones....”*, y continúa en el inciso 3° *“También se consideran sujetos pasivos de conformidad a ésta ley, las instituciones descentralizadas, y aun las autónomas, que realicen actividades industriales, comerciales, financieras o de servicios en el municipio, con excepción de las de seguridad social.”* Igual

consideración establece el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.

Características.

- a) El sujeto puede ser una persona individual o colectiva o cualquier otro ente público obligado por la ley al cumplimiento de una prestación.
- b) Debe estar expresamente determinado por la ley.
- c) Esta obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias.
- d) La obligación del sujeto pasivo es el pago de los tributos y el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias y deberes formales contemplados en las leyes.

I.11-3 – Categorías.

“El obligado al tributo es, por lo general, el deudor de la obligación tributaria, pero en ciertos casos el derecho financiero atribuye la responsabilidad por las obligaciones fiscales a terceras personas extrañas a la relación tributaria, naciendo de tal manera la diferenciación entre deudores y responsables.”

Los Términos “deudor” y “fiador” no son utilizados de forma unánime en las diversas legislaciones, por el contrario, se suelen utilizar los vocablos “contribuyentes” en lugar de “deudores”, “Sustitutos” en vez de “responsables”; pero en realidad los términos mas utilizados son CONTRIBUYENTE, SUSTITUTOS y RESPONSABLES.

□ CONTRIBUYENTE.

“El contribuyente, llamado por algunos *deudor*, es considerado por la mayoría de autores y ordenamientos jurídicos financieros, como el sujeto pasivo normal de la obligación tributaria, es decir, el sujeto pasivo por antonomasia.”⁵³

⁵³ KURI, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 295.

“Contribuyente es el sujeto pasivo respecto al cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria...”⁵⁴

El contribuyente se caracteriza por: * Ser un sujeto pasivo; es decir, una persona individual o colectiva obligada por la ley al cumplimiento de prestaciones tributarias; * Ser el sujeto que realiza el hecho generador; es decir, el supuesto previsto hipotéticamente en la norma que, al darse en la realidad, hace nacer una obligación tributaria o se encuentra en la situación descrita en aquel; * Sus principales obligaciones son el pago de los tributos y el cumplimiento de los deberes y obligaciones que le imponen las leyes tributarias.

□ RESPONSABLES:

“Responsables son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.”⁵⁵

“Responsable de la obligación tributaria es aquel que, sin ser contribuyente, por mandato expreso de la ley o de la ordenanza respectiva debe cumplir con las obligaciones de éste.”⁵⁶

“Son responsables los sujetos pasivos que, sin haber configurado el hecho generador de la obligación tributaria, por determinación de la ley son obligados al pago del impuesto de los contribuyentes o a cumplir las obligaciones materiales y formales de los mismos.”⁵⁷

Los sujetos responsables se caracterizan por: * Ser una persona individual o colectiva obligada por ley al cumplimiento de

⁵⁴ Ley General Tributaria Municipal. Op. Cit. Art. 19. Pág. 50

⁵⁵ KURY, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 298.

⁵⁶ Ley General Tributaria Municipal. Op. Cit. Art. 20. Pág. 50.

⁵⁷ KURY. Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 298

prestaciones tributarias; * No configura el hecho generador que hace surgir la obligación tributaria; * Esta obligado por la ley al cumplimiento de la obligación tributaria en sentido estricto o en sentido amplio. (Al pago del tributo o a las prestaciones materiales y formales, respectivamente.)

Anteriormente la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, hacía distinción de los responsables y los clasificaba en:

***RESPONSABLE DIRECTO.** Es el sujeto pasivo que sin ser contribuyente, es obligado por ley al cumplimiento de la obligación tributaria en sentido estricto (al pago del impuesto).

***RESPONSABLE SOLIDARIO.** Es el sujeto pasivo que, sin haber configurado el hecho generador, es obligado por ley al cumplimiento de la obligación tributaria en sentido amplio, es decir, al cumplimiento de las prestaciones formales y materiales de los contribuyentes.

Sin embargo, con la entrada en vigencia del Código Tributario, todo lo relativo a los responsables establecido en la ley mencionada quedó derogado y paso a formar parte de la sección Cuarta, Capítulo III del Código Tributario vigente adoptando una nueva clasificación de responsables; quedando de ésta manera:

Obligado por deuda ajena o responsable. “Se considera responsable quien, aun sin tener el carácter del contribuyente, debe por disposición expresa de la ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”⁵⁸. Esta definición coincide con la establecida en el Manual de Derecho Financiero por lo que puede decirse que este es el mismo Responsable Directo.

⁵⁸ Código Tributario. Op. Cit. Art. 42. pág. 17

Luego el mismo Código (Art. 43, 44 y 49) clasifica a los responsables solidarios de la siguiente manera: *Responsable por Representación*, es decir que tienen calidad de representantes y que hayan participado en el hecho que dio lugar a la evasión de impuestos; *Responsabilidad Solidaria* de quienes adquieren bienes y derechos (ésta responsabilidad se limita al valor del impuesto que generan los bienes que se adquieran); y los otros responsables, (los que de acuerdo a las normas se consideren solidarios).

Establece también la existencia de la "*responsabilidad subsidiaria por transferencia de bienes y prestaciones de servicios efectuados por cuenta de terceros*", establecida en el Artículo 45, esto es, para el caso de los comisionistas, consignatarios y los sujetos del artículo 41; no obstante el nombre de "Responsabilidad Subsidiaria", constituye una forma de responsabilidad solidaria por representación.

□ AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN.

Estos constituyen sujetos pasivos en la relación jurídica tributaria. En algunos casos como responsable directo y en otros de responsable solidario.

***Agente de Retención:** "Es un deudor del contribuyente o alguien que, por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo."⁵⁹

***Agente de Percepción.** "Es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función esta en una situación tal que le permite recibir del

⁵⁹ Kuri, Silvia Lizette, Op. Cit. Pág. 306

contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco.”⁶⁰

Estos están regulados por el Código Tributario en el artículo 47 y establece que “son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción, los sujetos designados por éste Código o por la Administración Tributaria, a efectuar la retención o percepción del impuesto que corresponda, en actos u operaciones en los que intervengan o cuando paguen o acrediten sumas.”

Anteriormente se dijo que podían ser responsables directos o solidarios, según la función que éstos cumplieran; en atención a esto, el Código Tributario en el Artículo 48 establece que responderán directamente cuando retengan o perciban impuestos sin norma legal o designación expresa que lo autorice, o que las efectúe indebidamente o en exceso. Todo esto sin perjuicio de la responsabilidad que trajere aparejada. Asimismo, establece que responderán solidariamente cuando efectúen la recepción y la percepción.

I.12 – PRINCIPIOS DEL DERECHO FINANCIERO.

Al estudiar determinada disciplina debe tenerse en cuenta los principios que la sustentan, esto por su valor normativo y por estar recogidos en el texto constitucional. Siendo los principios constitucionales, elementos básicos del ordenamiento jurídico.

I.12.1 – PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO:

Sainz de Bujanda señala que los principios generales del Derecho cumplen una triple misión: **1º**- Legitimar las normas escritas en la medida en que estas se atienen a dichos principios, **2º**- Interpretar los textos escritos en busca de la justicia y **3º**- Tienen una función normativa subsidiaria en caso de insuficiencia de las normas escritas.

⁶⁰ Ídem. Pág. 306.

Estas funciones parecen acertadas puesto que sirven de guía tanto en la aplicación como en la interpretación normativa.

Los principios generales del Derecho que tienen mas incidencia son los de *orden público-económico*, siendo nuestro ordenamiento influenciado por el **principio de respeto a la propiedad privada**, éste como una limitación al derecho del Estado sobre los bienes; así como por el **principio de libertad económica**, por ser un factor de influencia en los contratos estatales, en la estructuración de las empresas públicas, monopolios fiscales, así como determinante de la inversión pública para el caso de las subvenciones y subsidios.

Esta función desarrollada por los principios generales del Derecho es determinante en nuestro ordenamiento financiero, considerado como un derecho público patrimonial, más aun cuando dichos principios se encuentran contenidos en la Ley primaria, convirtiéndose éstos en normas básicas del ordenamiento.

I.12.2 – PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

Se consideran desde dos puntos de vista:

1. Como principios fundamentales de la disciplina y elementos diferenciadores de la misma.
2. Como fuente normativa fundamental a la que debe ajustarse el resto del ordenamiento jurídico y como criterios-guía para la interpretación de los diferentes institutos que dichos principios informan.

Los principios constitucionales son anteriores respecto de cualquier otro principio jurídico, por tratarse de los principios generales que fundamentan el ordenamiento jurídico lo que significa que los principios expresados no pueden contradecir lo establecido en la constitución ya que no poseen la calidad de preceptos superiores a cualquier norma y, en consecuencia, son de obligatorio cumplimiento.

“Los principios constitucionales gozan de eficacia directa por dos razones: PRIMERA, constituyen una referencia obligada en la interpretación de la legislación ordinaria y SEGUNDA, porque obligan al legislador a crear los institutos jurídicos necesarios para su desarrollo. Es decir, que los principios constitucionales no solo tienen valor programático sino también preceptivo, en el sentido de que garantizan la producción normativa de acuerdo a determinados criterios y valores que han sido asumidos como tales.”⁶¹

La adecuación de la ley secundaria a la Constitución se consigue mediante los mecanismos de control constitucional; es decir, mediante los procesos de inconstitucionalidad y la inaplicabilidad o desaplicación.

Los principios constitucionales relativos al área financiera constituyen verdaderos límites a la normativa jurídica y a la actividad de la Asamblea Legislativa, ya que promueven el mayor respeto posible hacia ellos de manera que no puedan ser alterados.

I.12.3 – PRINCIPIOS MATERIALES Y FORMALES.

I.12.3.1 – Principios Materiales.

“Pretenden asumir la idea de la justicia en diversas manifestaciones de la actividad financiera. Sin embargo, el problema de la justicia financiera debe ir incluso mas allá del pronunciamiento constitucional en materia de gasto público, ya que debe plantearse en relación con las distintas manifestaciones de la actividad financiera y no solo en aquellas que supongan una detracción coactiva de las economías particulares.”⁶²

⁶¹ Ídem. Op. Cit. Pág. 63.

⁶² Ídem. Op.Cit. Pág. 65

a) Principio de Capacidad Contributiva: “El principio constitucional que expresa el criterio de justicia que fundamenta el deber de contribuir de los ciudadanos.”⁶³

Principio de Capacidad Contributiva, Funciones Esenciales: 1°- De fundamento de la imposición de la Tributación. El deber contributivo establecido en la constitución es lo que sirve de fundamento de la imposición; 2°- De límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario. Implica que el legislador no puede crear tributos sin considerar la capacidad contributiva, así como también, la concurrencia de hechos, actos o negocios jurídicos que debido a su frecuencia, se convierten en presupuestos para el surgimiento de la obligación tributaria; 3°- De programa y orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder. El encargo del legislador de hacer que el sistema tributario sea un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos.

Este principio no se encuentra contemplado en nuestra Constitución; sin embargo, algunos consideran que esta implícito en el Artículo 131 ordinal 6°. Sin embargo, esta mención es insuficiente ya que no es clara al exigir la participación de los ciudadanos en el financiamiento del gasto público.

“Martín Queralt y Lozano Serrano, establecen que tradicionalmente dicho principio ha tenido una proyección exclusiva en el ámbito tributario, en el que, además, operaba en relación con los distintos tributos que integraban el sistema. De ésta manera, solo podían establecerse tributos cuando se producía un acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad contributiva o económica, no pudiendo establecerse carga tributaria alguna que no respondiera a la existencia de tal capacidad económica. El principio de capacidad

⁶³ Idem. Op. Cit. Pág. 65.

económica actuaba así como presupuesto y límite para la tributación. Su significado se centraba exclusivamente en el ordenamiento tributario.”⁶⁴

La doctrina a fin de concretar normativamente el principio de capacidad contributiva o económica, ha contribuido a definir los hechos indicativos de capacidad económica, así:

*Se ha formulado el **principio de normalidad**, el cual establece que cuando se configura una determinada situación como hecho imponible, se atiende a un supuesto que normalmente, es indicativo de capacidad económica, lo cual no significa que en todos los casos este supuesto indique capacidad económica.

*"La exención del mínimo vital, entendiéndose por tal, la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular.”⁶⁵

***Principio de Igualdad:** Regulado en el artículo 3 de la Constitución, establece que “Todas las personas son iguales ante la ley. Para el ...” Martín Queralt, establece que en el ámbito tributario es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma. Esto no significa que este principio agote su contenido con el de capacidad económica al señalar que las discriminaciones no son arbitrarias cuando se establecen en función de un criterio amparado por el ordenamiento, aun cuando pertenezca a otra rama jurídica. El

⁶⁴ QUERALT, Juan Martín. Op. Cit. Pág. 171.

⁶⁵ Ídem. Pág. 172.

principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino, solo aquella que no sea razonable y carezca de fundamentación, es decir, cualquier desigualdad que sea calificada como discriminatoria.

Este principio no solo implica igualdad ante la ley, sino también igualdad, en cuanto aplicación de la misma en el sentido de que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos que considere sustancialmente iguales y que cuando considere que debe apartarse de sus precedentes deberá ofrecer una fundamentación razonable para ello.

***Principio de Generalidad:** “Todos los Ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas.” Esto **no** supone que todos deban pagar tributos, sino solo aquellos que tengan la necesaria capacidad contributiva. Es decir, que no puede eximirse a nadie de contribuir sino solo por la carencia de capacidad contributiva.

El principio constitucional de generalidad, constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. Este prohíbe la concesión de exenciones o privilegios fiscales que carezcan de razón de ser.

No obstante lo anterior, la concesión de beneficios tributarios puede ser materialmente justificada y constitucionalmente legítima siempre que se logre la consecución de objetivos que gozan del respaldo constitucional; así nuestro ordenamiento jurídico contempla las exenciones para los casos contemplados en el art. 131 ordinal 11 Cn.: *“Decretar, de una manera general, beneficios e incentivos fiscales o de cualquier naturaleza, para la promoción de actividades culturales, científicas, agrícolas, industriales, comerciales o de servicios.”*

Siendo este principio de gran importancia, no es contemplado por nuestra Constitución, sin embargo, puede considerarse incorporado en el inciso 1° del artículo 3.

***Principio de Progresividad:** “Progresividad, es aquella característica de un sistema tributario, según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen mas contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.”⁶⁶

Existe una relación entre capacidad económica y progresividad, respondiendo ésta última a una determinada forma de contribuir de acuerdo a la capacidad económica.

La progresividad del sistema tributario, no es sino una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como puede ser la distribución de la renta.

La progresividad, por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad. (Art. 106 Num. 5° Cn)

I.12.3.2 – Principios Formales.

“Son normas relativas a la producción normativa (Ej. Reserva de Ley) o normas de atribución de competencia entre los poderes del Estado (Ej. Legalidad presupuestaria)”⁶⁷

Entre estos principios encontramos:

⁶⁶ KURI, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 70

⁶⁷ Ídem. Pág. 70

* **Principio de Legalidad:** “Este es el principio básico del Estado de Derecho. En su formulación más genérica constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento.”⁶⁸

¿Qué significa el principio de Legalidad Tributaria?

“Significa que solo la ley puede regular la existencia y régimen jurídico de un tributo, es decir, que sólo al legislador corresponde la articulación de los tributos y de las relaciones jurídicas en que esos tributos se articulan.”⁶⁹

Originalmente constituye expresión del principio político de la auto-imposición o del consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes y cumple una función de garantía individual frente a posibles intromisiones del poder público en el ámbito de la libertad individual. Pero también significa que si todos contribuyen al sostenimiento del gasto público, también todos deben ser los artífices de la manera en que esa contribución se plantea, con lo cual es fundamento del principio de legalidad el interés colectivo, garantía de la colectividad, en que sea el órgano que mejor garantiza la composición de intereses, la participación de todos en las decisiones que afectan a la contribución, quien decida acerca de la existencia y articulación del sistema tributario.

Tanto la garantía colectiva como la individual forman parte del fundamento del principio de legalidad tributaria; ya que si tuviera la garantía individual como único fundamento, la garantía de auto-imposición, no podría explicarse que, en general, las constituciones, luego de reconocer potestad para establecer tributos a los Municipios,

⁶⁸ Revista Ventana Jurídica. Proyecto de Capacitación Inicial y Continua de Operadores Jurídicos. AECJ-CNJ, Año I-Vol. I, Mayo – Agosto 2003, Pág. 177.

⁶⁹ Ídem. Pág. 177

exijan que el ejercicio de esa potestad se realice en la ley o de acuerdo con la ley, porque también los municipios gozan de un grado de representatividad democrática idéntica al de las Asambleas Legislativas o parlamentos.

En la base del principio de legalidad se encuentra la garantía de igualdad de la posición jurídica básica de todos los contribuyentes y la preservación de la unidad del ordenamiento jurídico y, en consecuencia, ante la atribución de potestad tributaria a entes territoriales dotados de autonomía o de una cierta autonomía, el principio de legalidad cumple una función no solo de garantía individual y colectiva en el sentido ya mencionado sino también de relación entre ordenamiento, o entre entes dotados con poder tributario, atribuyéndole a la ley, como expresión máxima de la voluntad general, esa función de garantía de la igualdad en la posición básica de todos los contribuyentes en el cumplimiento de sus deberes tributarios y, en consecuencia, de la unidad del ordenamiento.

Debe considerarse un tercer fundamento, el cual es la seguridad jurídica vinculada a la idea de certeza del derecho y a la idea de estabilidad que confiere a la ley su posición de fuente primaria del derecho.

Alcance del Principio de Legalidad Tributaria:

Debe afirmarse que los tributos deben establecerse en la ley y sólo en la ley porque es ella la forma idónea para garantizar no sólo la libertad y propiedad individuales sino también, y sobre todo, la democracia en los procedimientos para su adopción.

En atención a lo anterior, los artículos 131 ordinal 6° y 231 de la Constitución establecen que la imposición de tributos únicamente es en virtud de una ley y para el servicio público; asimismo, atribuye a la

Asamblea Legislativa facultad para decretar, impuestos, tasas y contribuciones especiales sobre bienes, servicios e ingresos en relación equitativa.

Este principio hace referencia a dos aspectos que son:

1° - El Principio de Legalidad de la Administración: implica que toda actuación singular del poder esta justificada por ley previa.

En el Estado de Derecho, el principio de legalidad debe ser visto tanto como garantía individual como una institución al servicio del interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria. Lo que se pretende con esto es que el reparto de la carga tributaria sea establecido por el órgano que mejor asegure la composición de los intereses contrapuestos en el reparto.

El artículo 231 inciso 1° de la Constitución establece este principio, debiendo entenderse aquí la expresión “contribuciones” como “tributos”. Asimismo, otorga competencia a la Asamblea Legislativa para decretar impuestos, tasas y contribuciones especiales.

2°- Principio de Reserva de Ley: Establece que solo determinadas regulaciones pueden ser adoptadas mediante una ley. Este principio, tiene dos aspectos: Uno material: relativo a ciertos temas reservados a la ley por la Constitución; lo que significa que para el establecimiento de los tributos se requiere de una ley previa que lo establezca (“Nullum tributum, sine lege”); garantiza el respeto al denominado principio de auto-imposición, de forma que los Ciudadanos no pagan más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia; y otro formal: resultante de dos principios: el de *jerarquía normativa* y el de *congelación de*

rango; lo cual significa que toda gestión de los tributos debe aparecer atribuida a la Administración.

PÉREZ ROYO⁷⁰ señala que el principio de reserva legislativa de carácter formal, puede servir de vehículo a diversas exigencias de índole sustancial, asegurando un tratamiento uniforme a los diversos grupos de Ciudadanos. (Debido a la aptitud de la ley, se consigue poner en práctica el principio de igualdad de los Ciudadanos ante la Ley Tributaria)

CARACTERES ESTRUCTURALES:

1°- La Reserva de Ley es un instituto de carácter constitucional, que constituye el eje de las relaciones entre el ejecutivo y el legislativo en lo referente a la producción de normas. Presupone la separación de poderes y excluye que la regulación de ciertas materias se realice por causas distintas a la ley.

2°- Constituye un límite no solo para el ejecutivo sino también para el legislativo, que no puede abdicar de unas funciones que no constituyen ejercicio discrecional sino que han sido atribuidas con el fin de que se ejerzan obligatoriamente. De aquí, devienen la separación del concepto de reserva de ley en la esfera normativa, como mandato dirigido al legislador ordinario, y la proyección del mismo principio de legalidad, que vincula a la Administración.

3°- La operatividad del principio pende tanto de la efectiva separación de poderes, como de que exista una instancia jurisdiccional capaz de juzgar acerca de la adecuación del legislativo al mandato constitucional ínsito en el principio de reserva de ley.

⁷⁰ QUERALT, Juan Martín. Op. Cit. Pág. 187

I.12.3 – Principios Especiales.

Autonomía Financiera. Se considera un criterio de capacidad de autoorganización, cuya extensión depende de lo establecido en la Constitución y otras leyes. Ej. Art. 203 y 204 Cn Rel. 2 y 3 Cód. Mpal. y 1 L.G.T.M.

Suficiencia Financiera. Constituye el compromiso de que otros entes públicos aseguren la suficiencia de recursos para hacer frente a las necesidades públicas que tienen a su cargo los entes beneficiarios de éste principio.

Principio de Coordinación. Todo sistema organizativo particular debe funcionar ligado y acorde con el sistema general. Ej. Artículo 2 inciso 1° parte final. Cód. Mpal.

Principio de Solidaridad. Parte de la exigencia de coordinación en la satisfacción de las necesidades e implica la interdependencia entre la autonomía y la unidad. Art. 203 inciso 2° Cn, y 11, 12 14 C. Mpal.

CAPÍTULO II

“ACTO ADMINISTRATIVO”

2. - ACTO ADMINISTRATIVO

2. 1 – Definición.

“El acto administrativo es una declaración de voluntad, de conocimiento, deseo o juicio, emanado por un sujeto de la Administración Pública en ejercicio de una potestad administrativa.”⁷¹

“Es una declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa o inmediata.”⁷²

“El acto administrativo, es: un acto jurídico, de voluntad o de juicio, de carácter unilateral, procedente de una administración pública, que dispone de presunción de validez y de fuerza para obligar; en la que se concreta el ejercicio de una potestad administrativa.”⁷³

La definición del acto administrativo es una tarea sobre la que recae un enorme peso, dada la trascendencia que esta cuestión adquiere en el conjunto del Derecho Administrativo. El acto administrativo es el último eslabón en la cadena de la legalidad (ley-reglamento- acto administrativo), a través del mismo discurre la mayor parte de la actividad administrativa. Es el producto jurídico de mayor profusión en el ámbito del derecho administrativo. Con ello puede intuirse la variedad de actuaciones de la administración que se formalizan mediante actos administrativos.

⁷¹ GAMERO CASADO, Eduardo. Derecho Administrativo: Monografías. Consejo Nacional de la Judicatura. Escuela de Capacitación Judicial. Pág. 4

⁷² FARRANDO, Ismael y otros. Manual de Derecho Administrativo. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1999. 159.

⁷³ AYALA, José María y otros. Manual de Justicia Administrativa. Primera Edición. San Salvador, El Salvador. Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, 2003. Pág. 45

Elementos de la Definición.

De las definiciones anteriormente relacionadas se desprende el análisis siguiente:

- “El acto administrativo es una **declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio**. Los actos administrativos son producto de un proceso intelectual. Según Farrando y Martínez⁷⁴, las declaraciones pueden ser:

*Típicas declaraciones de voluntad, están dirigidas a un fin, deseo o querer de la administración. Ej. Orden de detención, nombramiento, autorización, sanción, etc.

*De Cognición, cuando la administración toma conocimiento y certifica hechos o actos que tiene relevancia jurídica, otorgándoles autenticidad. Ej. Certificados de nacimiento, defunciones, etc.

*De Juicio u opinión, cuando valora y emite juicio sobre alguna situación, Estado, acto o hecho. Ej. Certificado de buena conducta, de salud, de higiene, etc.

- El acto administrativo es, esencialmente, **unilateral**, sin que requiera mediación de voluntad del sujeto destinatario para alcanzar validez, aun cuando en la causa de su formación concurre la voluntad del particular administrado. Ej. Las multas son válidas desde el momento en que se imponen; los certificados, desde que se expiden; etc. “En algunos casos aislados, el acto administrativo precisa la aceptación del particular, así por ejemplo, el otorgamiento de una subvención. Pero en tales casos, la aceptación es una carga impuesta sobre el administrado, que le habilita para su percepción, lo que no contradice el carácter unilateral del acto por el que se otorga la subvención, ni afecta a la validez del mismo, que se produce desde

⁷⁴ FARRANDO, Ismael y otros. Op Cit. Pág. 160

el momento en que se dicta el acto de otorgamiento, y no cuando se acepta la subvención.”⁷⁵

- “El acto administrativo **se efectúa en el ejercicio de la función administrativa**. “El acto puede emanar de cualquier órgano estatal que actúe en ejercicio de la función administrativa e incluso entes públicos no estatales y personas privadas que la ejerzan. Ej. Los actos de los concesionarios de servicios públicos que comprueban una contravención o que certifican la deuda del usuario por la utilización del servicio; los diplomas académicos expedidos por universidades privadas, etc.”⁷⁶
- El acto administrativo se realiza en forma **directa o inmediata**, debe entenderse aquellos que surgen del acto mismo, sin estar supeditados al dictado de un acto posterior, quedando comprendidos aquellos actos que producen por si mismos un efecto jurídico, aunque ese efecto no sea inmediato en el tiempo.
- El acto administrativo **es fiscalizable**, como regla general, ante la jurisdicción contencioso administrativa.
- El acto administrativo **es individual**, los efectos jurídicos del acto administrativo son individuales, subjetivos o concretos. No obstante esto, algunos autores, consideran la existencia de actos administrativos con efectos generales o abstractos, lo cual debe entenderse como “Reglamentos”, sin embargo, éstos tienen un régimen jurídico propio e independiente del aplicable a los actos administrativos.

⁷⁵ GAMERO CASADO, Eduardo. Op. Cit. Pág. 6

⁷⁶ FARRANDO y MARTÍNEZ. Op. Cit. Pág. 160

2.2 – Características.

Estas son las notas o cualidades del acto administrativo que surgen del derecho positivo. Doctrinariamente se consideran como características propias del acto administrativo: *la Presunción de Legitimidad y la Ejecutoriedad*; sin embargo, modernamente constituyen caracteres del acto administrativo: *la Estabilidad y la Impugnabilidad*.

□ **Presunción de Legitimidad.**

Llamada también “*de legalidad, de validez o de juridicidad*”, supone que el acto ha sido dictado “conforme a derecho”, es decir, que su emisión responde a todas las prescripciones del orden normativo. Tiene tres tipos de fundamentos, los cuales son:

De orden formal, por la existencia de garantías subjetivas y objetivas que anteceden a la emisión de los actos administrativos. Los funcionarios que emiten dichos actos están obligados a respetar la ley, a observar las formalidades en la preparación de la voluntad administrativa, asimismo, están supeditados al control de diversos organismos o entidades.

De orden sustancial, es decir, que la Constitucionalidad, la validez y legitimidad de los actos administrativos constituyen expresión del poder soberano del Estado. Este principio resulta ser necesario, pues de no existir toda la actuación de la administración sería cuestionable “*ab initio*”*, obstaculizando el cumplimiento del interés general.

De orden legal, porque la presunción de legitimidad de los actos administrativos emana de la ley.

* Ab initio: loc. Latina que significa desde el comienzo o desde el tiempo inmemorial muy remoto.

Los alcances de la presunción de legalidad son dos: **Subjetivo*, relativo a las personas afectadas por el acto y que no invocan su ilegitimidad; y * *Objetivo*, el cual significa que debe estar enmarcado en la ley.

Los efectos producto de la presunción de legitimidad consisten en que *no se necesita de una declaración; *tanto los actos válidos como los anulables son provisionalmente legítimos, mientras no se declare su ilegitimidad; *es necesario que el administrado alegue su ilegitimidad y mientras ésta sea concedida se comporte como si el acto fuera válido; *es necesario probar la legitimidad, puesto que se vuelve necesaria cuando la ilegitimidad del acto depende de situaciones que éste ha desconocido, *posee carácter “iuris tantum”, es decir, que la presunción es provisional, que puede ser desvirtuada y *se produce la exigibilidad del acto ilegítimo, es decir, constituye un acto obligatorio, vinculando tanto a particulares como a la Administración misma.

□ **Ejecutoriedad.**

“Significa que la Administración por si sola puede disponer la realización o cumplimiento del Acto, sin intervención judicial. El ordenamiento jurídico faculta a la administración para el uso directo de su coerción, sin necesidad de tener que recurrir a la justicia.”⁷⁷

Cabe aclarar en este punto, que tradicionalmente se le reconocía al acto administrativo el carácter de “EJECUTORIO” y que éste producía dos efectos: 1. Que el acto era de necesario cumplimiento y 2. Que la administración estaba facultada para hacer cumplir el acto por medio de la coerción ya fuera propia (si contaba ella misma con los medios) o impropia (cuando necesitaba de los medios de justicia).

En atención a lo anterior, debe entenderse por “EJECUTIVIDAD, la obligatoriedad, exigibilidad y el deber de cumplimiento que el acto

⁷⁷ Ídem. Pág. 233.

implica a partir de su notificación; mientras que la **EJECUTORIEDAD**, significa que la Administración tiene otorgados por el orden jurídico, en forma expresa o razonablemente implícita, los medios para hacerlo cumplir ella misma por la coerción.”⁷⁸

Doctrinariamente la Ejecutoriedad posee dos posturas con relación a sus caracteres, *la primera*, que le otorga un carácter esencial y que advierte que en los casos en que no se manifieste, esta potencialmente presente y *la segunda*, que considera que ésta no constituye un carácter permanente o propio, sino excepcional; ya que al presentarse los casos en que el ordenamiento jurídico le concede a la Administración en forma expresa o razonablemente implícita, no puede suponerse a priori y su existencia debe ser demostrada en el caso concreto.

Su *fundamento político* reposa en el poder del Estado y el mantenimiento de la legalidad objetiva que corresponde a la autoridad con función administrativa y un *fundamento jurídico* que reposa en la ejecutividad del acto administrativo la que a su vez deviene de reconocerlo presuntamente legítimo.

Los **REQUISITOS** de la Ejecutoriedad son: “que el acto se presuma legítimo y goce de ejecutividad”; “que haya sido notificado, con el objeto que el destinatario se resista al cumplimiento del acto para lo cual debe tener conocimiento legal del mismo”; y “que su ejecución sea posible física y jurídicamente, es decir, que los actos impongan deberes a particulares.”

La Ejecutoriedad puede ser:

a) Propia o Administrativa: la emisión y el cumplimiento del acto administrativo le corresponde a la administración valiéndose de

⁷⁸ Ídem. Pág. 232

sus propios medios. Estos se traducen en restricciones y limitaciones a los derechos individuales.

b) Impropia o Judicial: el acto emana de la administración, su cumplimiento le compete al órgano judicial a instancias de la administración.

Medios Jurídicos:

La administración con el fin de obligar al administrado para que cumpla el acto o lo ejecute se vale de medios coercitivos y éstos pueden clasificarse en:

*Coerción directa, cuando la administración por medio amenazas aplica sanciones a fin de forzar al administrado a cumplir el acto. Ej. Retirarse de un lugar cuyo acceso es prohibido.

*Coerción Indirecta, cuando la administración aplica sanciones a fin de forzar al administrado a cumplir el acto. Ej. Multas, clausuras de locales, inhabilitaciones, decomiso de materiales o mercaderías, etc.

*Ejecución Forzosa o Ejecución directa por la Administración o por Terceros, esta es en subsidio, cuando el administrado no cumple con su obligación lo hace la administración por sí o por terceros y cobra el gasto al propietario.

Los medios deben ajustarse en lo procesal a un procedimiento administrativo previo y reglado y en lo sustancial al principio de legalidad.

Suspensión o Interrupción de la Ejecución del Acto Administrativo. Concepto.

La suspensión constituye una garantía otorgada al administrado frente a la prerrogativa o privilegio que tiene la

Administración para obtener el cumplimiento del acto por sus propios medios.

La suspensión puede ser: **Administrativa**, cuando de oficio o a petición de parte procede a suspender la ejecución del acto; **Judicial**, cuando frente a una solicitud de revisión de una decisión impugnada, el órgano judicial decide la suspensión de su ejecución por configurarse supuestos que exigen la aplicación de una medida cautelar; **Legislativa**, el legislador puede disponer la suspensión de la ejecución de decisiones administrativas, como parte de la potestad legislativa, de manera genérica (efectos suspensivos del recurso) o especial (como en el caso de amnistías que suspenden el ejercicio de sanciones administrativas).

Alcance y Contenido.

La suspensión de la ejecución del acto administrativo posee distintos sistemas de regulación, a saber:

**Suspensión por mandato concreto y expreso de ley.* La suspensión esta determinada claramente por la ley, no depende de la voluntad, ni de la interpretación de los órganos administrativos ni judiciales.

**Suspensión por mandato genérico de la ley.* El ordenamiento jurídico da a la Administración la facultad de decidir la suspensión, sujetándose para ello a ciertas reglas genéricas que él (ordenamiento jurídico) establece y que la Administración deberá aplicar e interpretar.

Suspensión por decisión administrativa.

Principio General.

“Los recursos interpuestos por los administrados contra las decisiones administrativas no suspenden su ejecución, ni efectos, salvo

que una norma expresa establezca lo contrario. Sin embargo, la administración puede de oficio o a petición de parte o mediante resolución fundada suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar graves perjuicios al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta.”⁷⁹

Excepciones al Principio General.

La suspensión es obligatoria para la Administración solo en los casos en que sea expresamente establecido el efecto suspensivo. Sin embargo, la Administración esta facultada a suspender la ejecución mediante resolución fundada en los casos siguientes:

a) Por razones de interés público. Esta es una causal amplia y que será evaluada por el órgano que deba tramitar el recurso que no necesariamente es el emisor del acto.

b) Perjuicios graves. En este caso el acto debe suspenderse cuando su cumplimiento genere mayores perjuicios que su suspensión, a juicio de la Administración Pública.

c) Nulidad. Cuando se alega fundadamente una ilegitimidad corresponde hacer lugar a la suspensión.

d) El particular puede solicitar de forma previa, simultánea o posterior a la interposición de la acción, la suspensión de la ejecución de la decisión administrativa que lo afecta y respecto de la cual está entablando la acción procesal, suspensión que operará como una medida de no innovar frente a la Administración.

□ Estabilidad o Irrevocabilidad.

“La estabilidad implica que el sujeto que ejerce la función administrativa no puede ni debe extinguir por sí mismo ciertos actos por

⁷⁹ Ídem. Pág. 238

él emitidos; lo que no impide que el acto pueda ser impugnado y eventualmente anulado en sede judicial.”⁸⁰

Requisitos.

a) *El acto administrativo tiene que ser regular.* Es decir, que el acto administrativo debe entenderse como la declaración unilateral efectuada en el ejercicio de la función administrativa; es decir, en forma restringida. No debe ser necesariamente un acto perfecto sino presumiblemente válido, estable e inextinguible en sede administrativa.

b) *Que produzca derechos subjetivos.* Debe dar origen a derechos subjetivos, que nazcan de disposiciones legales o reglamentarias; esto es, conductas predeterminadas por una norma y debidas por la Administración en situación de exclusividad a un sujeto determinado. Este es el derecho de poder exigir algo del Estado, o de poder hacer algo frente a él.

c) *Debe ser notificado al interesado.* Para que se perfeccione el acto, éste debe ser notificado para que produzca efectos jurídicos.

□ Impugnabilidad del acto administrativo.

La presunción de legitimidad, la exigibilidad y la Ejecutoriedad son potestades o características que van de la mano con los medios pertinentes para cuestionar la validez o el mérito del acto que lo perjudica.

La impugnabilidad integra la garantía del debido proceso. La impugnación puede ser: *Administrativa*, esto es, cuando se hace por medio de recursos, reclamaciones y denuncias que prevén y regulan las leyes de procedimiento administrativo. Esta procede ya sea por razones de legitimidad como de oportunidad, mérito o conveniencia; o

⁸⁰ Ídem. Pág. 240

Judicial, por las acciones y recursos propios del proceso administrativo. Procede por razones de legitimidad, comprende el control del ejercicio de las facultades regladas y los límites de las facultades discrecionales.

2.3 – Naturaleza Jurídica del Acto Administrativo.

Doctrinariamente existe 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*. Desde este punto de vista las funciones estatales se clasifican en funciones del Estado y el Acto Administrativo, esto en atención al contenido, es decir a la naturaleza intrínseca de la función o del acto, independientemente del órgano del cual emana.⁸¹

b) *Orgánico, Subjetivo o Formal*. La función del Estado se clasifica en atención al órgano que la cumple, sin entrar al examen de la función en sí; atribuyendo la función a un determinado Órgano, independientemente del contenido de ésta.⁸²

La corriente Material, Sustancial u Objetiva es la doctrina predominante y es la doctrina a la cual se adhiere nuestro ordenamiento jurídico para definir el Acto Administrativo.

2.4 – Elementos del Acto Administrativo.

2.4.1- Definición.

Doctrinariamente se consideran elementos del acto administrativo *“aquellos supuestos que deben concurrir ontológicamente*

⁸¹ CHICA ELENA, Salvador Edmundo. El Acto Administrativo. 1980. Pág. 8-9

⁸² Ídem. Pág. 8-9

para tipificar un acto realizado en ejercicio de la función administrativa, como acto administrativo.”⁸³

Gamero Casado los define como *“los componentes que debe reunir para alcanzar validez, aquellos cuya carencia determina la imperfección o invalidez del acto.”⁸⁴*

2.4.2 – Clasificación.

Farrando y Martínez, establecen que los elementos del acto administrativo pueden ser de dos tipos:

***De legitimidad**, que se subdividen en elementos esenciales y cláusulas o elementos accidentales. Se refiere a aquellos cuya inexistencia, incumplimiento o irregular cumplimiento provoca la invalidez del acto. Estos son: *Competencia, *Causa, *Objeto, *Procedimiento, *Motivación, *Finalidad y *Forma.

***De mérito**, relativos al cumplimiento oportuno y conveniente de los fines del acto.

Por su parte Gamero Casado, los clasifica de la siguiente manera:

- *El sujeto, elemento subjetivo.
- *El objeto, elemento objetivo.
- *El fin, elemento teleológico o causal.
- *Las formas o elemento formal.

Ambos autores coinciden en que la falta de éstos elementos en los actos dictados por la Administración, determinan la invalidez del acto administrativo.

⁸³ FARRANDO Y MARTÍNEZ, Op. Cit. Pág. 118

⁸⁴ GAMERO CASADO, Op. Cit., Pág. 19

2.5 – Elementos.

□ **Elemento Subjetivo:**

“Para que un acto administrativo resulte válido ha de ser dictado por el órgano **competente** para ello, y precisamente, por el sujeto titular del órgano en cuestión.”⁸⁵ El órgano que dicte el acto es establecido en las normas atributivas de las competencias administrativas.

Competencia:

Como ya se ha mencionado el elemento subjetivo está relacionado con el sujeto que ha dictado el acto administrativo, para lo cual requiere estar investido de competencia, entendiéndose esta, como *“el conjunto de atribuciones, determinadas por el ordenamiento jurídico positivo, que un órgano puede y debe ejercer legítimamente.”*⁸⁶

Características de la Competencia:

a) Expresa o Razonablemente implícita. Es decir, que debe emanar del ordenamiento jurídico. Para el caso, los artículos 1,2 y 6 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa establecen la competencia con relación a la legalidad de los actos de la Administración Pública.

b) Indelegable o Improrrogable, significa que la competencia no puede ser pactada, convenida o extendida por acuerdo entre los administrados o entre ellos y la administración, salvo los casos de sustitución, delegación y avocación. Tal es el caso del artículo 5 de la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, que establece *“la jurisdicción del tribunal de lo contencioso administrativo es improrrogable y se extenderá a todo el territorio de la República.”*

⁸⁵ Ídem, Pág. 19

⁸⁶ FARRANDO y MARTÍNEZ, Op. Cit. Pág. 183

c) Irrenunciable, es de obligatorio cumplimiento para el funcionario u órgano correspondiente.

Clasificación: La competencia esta dada en atención a ciertos factores, los cuales pueden ser:

En atención a la materia. Es la actividad o tarea que legítimamente puede ejercer un órgano. Es un criterio de clasificación objetivo, ya que se tiene en cuenta la naturaleza, los aspectos cualitativos de la cuestión.

En razón del territorio. Esta relacionado con las circunscripciones administrativas del territorio del Estado, es el ámbito espacial o geográfico en el que se ejerce legítimamente la competencia. Es una competencia de tipo horizontal.

En razón del tiempo. Comprende el espacio temporal en que se ejerce la competencia. Puede ser: *permanente*, cuando el órgano ejerce en cualquier tiempo las atribuciones propias, *temporaria*, cuando la ejerce por un período determinado y *accidental o fugaz*, por ejemplo en el caso en el que una persona sorprende a otra en la comisión de un delito pudiendo detenerla hasta que se presente la autoridad correspondiente.

En razón del grado. El grado es la posición que ocupa el órgano dentro de la pirámide jerárquica, estando el inferior supeditado al superior. La función administrativa esta en función del orden jerárquico vertical del órgano.

Cuando se habló de indelegabilidad o improrrogabilidad, se dijo que la competencia debía ser ejercida únicamente por el órgano al cual se le otorga y no por otro. Sin embargo, existen casos en los cuales se da una “transferencia” de competencia y éstos casos son:

1. Delegación: “Es un instituto de naturaleza excepcional por el cual un órgano transfiere a otro el ejercicio de la competencia que le fue atribuido Constitucional, legal o reglamentariamente.” Opera normalmente a favor de un órgano de inferior jerarquía, pero también puede operar a favor de otro de igual rango. Esta debe estar expresamente autorizada por la ley.

2. Avocación: Ocurre cuando un órgano superior asume el ejercicio de competencias propias de un órgano inferior jerárquico, avocándose al conocimiento y decisión de cualquier cuestión concreta.

No procederá cuando la competencia del funcionario u órgano inferior ha sido asignada en mérito a una idoneidad específica; cuando ha habido desconcentración y cuando se trate de un recurso planteado ante el inferior.

3. Sustitución: Implica la modificación de la competencia del funcionario y no del órgano, por lo que no se da un reemplazo de un órgano por otro, sino de personas físicas dentro de él. Ej. Excusa o Recusación.

4. Subrogación: La competencia se transfiere del órgano excusado o recusado al subrogante previsto por el ordenamiento jurídico. Se dice que es una especie del género sustitución producido en los casos de excusa y recusación.

5. Suplencia: Cuando se presentan ausencias temporales o definitivas de un funcionario que son cubiertas por el suplente, ya sea que se haya previsto en el orden jurídico o que el superior jerárquico la asuma inmediatamente o que designe un agente público.

Conflictos de Competencia:

Cuando se desconoce la facultad de intervenir en un procedimiento a un órgano administrativo o cuando dos o más declaran que carecen de dicha facultad, nos encontramos ante un **conflicto de competencia**.

Los conflictos de competencia pueden ser positivos o negativos; es decir, cuando dos o más órganos se consideran competentes o ambos desconocen su competencia, respectivamente.

La Inhibitoria y la Declinatoria, son las vías por medio de las cuales se resuelve la cuestión de competencia. En la primera es el particular quien se dirige al órgano que considera competente y le pide que declare su competencia y remita oficio inhibitorio al que esta conociendo para que se abstenga de seguir interviniendo; y la segunda se da cuando el interesado se presenta ante el órgano que interviene y le pide que declare su incompetencia.

□ **Elemento Objetivo.**

“El objeto es el contenido del acto, aquello sobre lo cual el acto decide, certifica u opina.”⁸⁷

Es la declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio en que consiste el acto administrativo.

“Para Sayagués Laso el objeto comprende: *el contenido natural*, que forma parte del acto y sirve para individualizarlo, y el *contenido implícito*, que esta determinado expresamente por el derecho objetivo, sin necesidad de que se establezca en forma expresa en el acto. También puede tener un *contenido eventual o accidental*, en forma

⁸⁷ Ídem. Pág. 189

de condición, término y modo, y que hace al cuándo y cómo de la producción de sus efectos jurídicos”.⁸⁸

Con esta subdivisión concuerda Gamero Casado en su obra “Derecho Administrativo, Monografías” y define tanto el contenido esencial como el eventual (accidental o accesorio) de la siguiente manera:

“El *Contenido Esencial* es el 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.”⁸⁹

“El *Contenido Accidental* es aquel sin el cual el acto podría seguir existiendo perfectamente, pues se trata en realidad de cláusulas aledañas al contenido principal del acto, que de ser eliminadas no le restarían sentido.”⁹⁰ Se puede distinguir, como ya se señaló anteriormente, entre condición, término y modo.

Ambos autores coinciden en que el contenido del acto administrativo debe ser:

a) **Lícito**. No debe estar prohibido por el orden normativo, no debe contravenir disposiciones constitucionales, legislativas, sentencias judiciales, normas administrativas de carácter general (reglamentos) o vulnerar la irrevocabilidad del acto administrativo. En función del tipo de licitud, el grado de invalidez puede ser de nulidad o de mera anulabilidad.

⁸⁸ Ídem. Pág. 189

⁸⁹ GAMERO CASADO. Op. Cit. Pág. 20

⁹⁰ Ídem. Pág. 20

b) Posible. La conducta o resultado que pretende alcanzar el acto administrativo ha de ser posible, los actos imposibles son inválidos.

c) Debe cumplirse el presupuesto de hecho del acto. Este constituye un requisito previo que condiciona la validez del acto, no se dicta el acto mientras no se produce el presupuesto de hecho. La falta de éste determina un vicio de invalidez que permite la anulación del acto.

d) Razonable. Son los antecedentes de hecho y de derecho que justifican la emisión del acto administrativo. Si el acto administrativo es el ejercicio de una potestad, él solo puede dictarse en función del presupuesto de hecho tipificado por la norma. “En la medida que el presupuesto de hecho condiciona la actuación administrativa, es susceptible de control jurídico, erigiéndose como ya sabemos en un elemento reglado de los actos administrativos, la falta de presupuesto de hecho es determinante de un vicio de invalidez que permite la anulación del acto.”⁹¹

□ ***Elemento Teleológico o Causal.***

“Con este elemento se hace referencia a la finalidad de la actuación administrativa, al 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 ese elemento teleológico o causal.”⁹²

En este aspecto se definen tanto el fin como la causa del acto administrativo, así: “El fin, es la finalidad prevista en la norma para el acto administrativo”, y “La causa, es la concreta razón o finalidad por la que se dicta el acto”. Ambas características deben coincidir para lograr

⁹¹ Ídem. Pág. 21

⁹² Ídem. Pág. 22.

la validez del acto administrativo; caso contrario, el acto se apartaría del fin contemplado por el ordenamiento jurídico, constituyendo un vicio denominado “*desviación de poder*”.

En este contexto ha de señalarse que el acto administrativo debe demostrar aptitud para alcanzar el fin que el ordenamiento jurídico previó, constituyendo así *el principio de congruencia o adecuación del acto administrativo*. Este principio está relacionado con el *principio de proporcionalidad*, alcanzando el valor de “principio general del Derecho”. En virtud de éste último, cuando se dicten varios actos administrativos a efecto de lograr el mismo fin, se elige el menos gravoso de derechos individuales.

□ **Elemento Formal.**

“La forma es el modo como se instrumenta y se da a conocer la voluntad administrativa. Es decir, el modo de exteriorización de la voluntad administrativa. Constituye un elemento de certeza del acto y al mismo tiempo una garantía para los particulares.”⁹³

“Se refiere a los requisitos formales que se imponen para la elaboración y producción de un acto administrativo.”⁹⁴

En el Derecho Administrativo impera el principio de las formas tasadas el cual consiste en la exigencia del cumplimiento de las formas por parte de la Administración, a diferencia de lo que sucede con el Derecho privado, en el que priva el principio de la libertad de forma.

Las Formalidades: El procedimiento administrativo es el medio a través del cual se produce el acto administrativo. Este procedimiento es lo que conocemos como **formalidades**, definiendo con ello la manera como se

⁹³ FARRANDO y MARTÍNEZ, Op. Cit. Pág. 195

⁹⁴ GAMERO CASADO, Eduardo. Op. Cit. Pág. 23.

elabora e integra la voluntad administrativa; el mecanismo decisorio que ha de seguir la Administración, los sucesivos trámites que conducen hasta el acto definitivo resolutorio. Por el principio ***ad solemnitatem***^{*} se desarrolla el acto administrativo, ajustándose al procedimiento establecido. Este principio es reconocido por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia a través del principio de legalidad de la Administración, consagrado en el Art., 86 inciso 3° de la Constitución de la República. De aquí se deriva la necesidad de que la administración ejecute sus competencias con arreglo al procedimiento establecido y con el fin de que los actos emitidos por funcionarios y órganos se realicen de conformidad a la ley, tanto el principio de legalidad como el principio del debido proceso, como derechos de los administrados, plantean la necesidad de que existan los procedimientos adecuados.

Nos adelantaremos un poco al decir que la infracción del procedimiento genera vicios en el mismo, y éstos, a efecto de calificación, dependerán de la gravedad de la infracción en que se haya incurrido: mera anulabilidad o nulidad plena.

El procedimiento administrativo tiene una función garantista, esto es porque el procedimiento posibilita la participación de los administrados en la toma de decisiones del poder público administrativo; por lo que el acto administrativo no puede ser producido a voluntad del titular del órgano a quien compete su emisión, obviando el apego a un procedimiento y a las garantías constitucionales, sino, siguiendo necesariamente un procedimiento determinado. En caso contrario, es decir, que si el acto ha sido dictado vulnerando el procedimiento ya establecido, existe ilegalidad, por cuanto se ha pronunciado prescindiendo total y absolutamente de él, es decir, sin

^{*} Ad Solemnitatem: formalidad exigida por la Ley en la construcción y otorgamiento de un acto jurídico es esencial para la existencia jurídica del mismo, por parte del acto.

respetar las garantías mínimas que aseguren la eficacia y acierto de las decisiones administrativas y los derechos de los administrados.

En cuanto a la formalidad del acto administrativo, esta puede ser:

1. FORMA DE INSTRUMENTACIÓN: esto es, la forma cómo se instrumenta, se constata o documenta la voluntad. Estas formas son:

a) *Forma Escrita.* Por regla general los actos administrativos deben instrumentarse por escrito, indicar el lugar y fecha en que se dicta y contener la firma de la autoridad que los emite. Es la forma de expresión más natural del acto administrativo, y la que constituye su medio general de producción. La doctrina reconoce también aquellos tipos de soporte que incluyan la lengua escrita como son el fax, los ficheros informáticos, el correo electrónico, etc.

b) *Forma Oral.* Son los actos que se expresan de palabra, son actos que se extinguen inmediatamente por el instantáneo cumplimiento de su objeto o respecto de los cuales su constatación no tiene una razonable justificación. La admisibilidad de la forma verbal debe ser interpretada restrictivamente.

c) *Mímica y Acústica.* Son actos que se expresan mediante gestos y sonidos; la voluntad administrativa puede manifestarse mediante signos, los que deberán ser convencionales, comprensibles por todos. Ej. Signos de Tránsito, Luces de tránsito vial, aéreo, etc; timbres, pitadas, gestos realizados con los brazos, como los del agente de tránsito, etc.

d) *Automática.* Los actos que se expresan mediante soportes que actúan maquinalmente, como los semáforos y demás señales de tráfico.

e) *Actos Tácitos*. La voluntad de la administración puede expresarse en forma tácita, cuando de una declaración expresa se puede deducir inequívocamente por vía de interpretación, un efecto jurídico que no está expresamente consignado en ella.

f) *El Silencio*. Es una ficción legal que juega a favor del particular. Se incluye con fines didácticos. El silencio vale como acto administrativo, en sentido negativo (rechazo) o positivo (aceptación) cuando una norma expresa le da tal carácter, transcurrido cierto plazo.

La Motivación: “Es la explicitación de cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho que fundamentan la emanación del acto, y está contenida en los considerandos”.⁹⁵ “La motivación es la exigencia de hacer públicas las razones de hecho y derecho que fundamentan el acto”.⁹⁶

Del acto administrativo debe hacerse distinción entre los motivos y su motivación; es decir, que el acto administrativo ha sido dictado por un motivo o razón determinada, y la motivación constituye la necesidad de que en el propio acto se recojan formalmente las razones que lo fundamentan.

La falta de motivación: el no haber consignado en el acto el motivo por el que se dictó conlleva no solo a que éste adolezca de vicio, sino también puede implicar arbitrariedad.

La motivación insuficiente: debe de acudir a las actuaciones anteriores, pues debe considerársele en su totalidad, y no aisladamente, dado que son partes integrantes de un procedimiento y, por tanto, interdependientes y conexas entre sí.

⁹⁵ FARRANDO y MARTÍNEZ. Op. Cit. Pág. 197

⁹⁶ GAMERO CASADO, Eduardo. Op. Cit. Pág. 26

“La motivación consiste en la declaración de que se cumple el presupuesto de hecho que da lugar a la aplicación del acto administrativo, incluyendo la cita del precepto que recoge el objeto del acto.”

FARRANDO y MARTÍNEZ⁹⁷, establecen que la motivación debe ser concomitante al acto, aunque en algunas ocasiones puede ser *previa* o *excepcionalmente ulterior*, siempre que sea suficientemente razonada y desarrollada.

Finalidad: La motivación cumple una triple finalidad: 1.- *Opera como mecanismo del acto administrativo.* En este sentido, el destinatario puede oponerse al acto desvirtuando su motivación; 2.- *Precisar con mayor certeza y exactitud el contenido de la voluntad administrativa.* La motivación sirve para persuadir al destinatario de impugnaciones inútiles. En el ejercicio de potestades discrecionales, en que la Administración cuenta con un abanico de posibilidades todas igualmente válidas, la incorporación de la motivación al acto ayuda a orientar a sus destinatarios sobre las razones que sustentan la decisión administrativa, que demuestran que no incurre en arbitrariedad; 3.- *Sirve como elemento justificativo de la actividad administrativa ante la opinión pública en general.*

La motivación de los actos administrativos va a ser necesaria en atención a la finalidad principal de la misma; los actos sujetos a motivación son los siguientes:

a) Los que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos. Todos los actos desfavorables, incluidos los sancionadores. La innecesariedad de motivar los actos favorables deriva de que en este caso no se exige por la Constitución el respeto del derecho de audiencia, ni por consiguiente, todas las garantías adicionales conectadas con el derecho de defensa.

⁹⁷ FARRANDO y MARTÍNEZ, Manual de Derecho Financiero. Op. Cit. Pág. 197

b) Los actos que resuelvan los procedimientos de revisión en vía administrativa cualquiera que sea su especie. Actos por los que se resuelvan recursos, revocaciones de oficio, etc., en la medida 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. La motivación permite demostrar que la Administración no actuó de manera arbitraria y por lo tanto, el acto administrativo es válido. Pueden presentarse procedimientos de naturaleza concursal y en muchas ocasiones el acto puede resultar favorable para uno solo de los destinatarios; por lo que es necesario exigir la motivación con un doble argumento, a efecto de demostrar que no se ha actuado arbitrariamente así como puede constituir un elemento indispensable para la defensa de quienes no han sido seleccionados en el procedimiento concursal.

d) Los actos que deban ser motivados en virtud de disposición expresa. La práctica administrativa diferencia dentro del acto los hechos y la valoración jurídica. No exige una exposición detallada de las razones por las que se dicta el acto: *la motivación puede ser breve y concisa, siempre que sea suficientemente expresiva, aunque resulte genérica.*

2. FORMA DE PUBLICIDAD: es decir, la forma cómo se da a conocer al público o a las personas que el acto afecta. Estas formas de publicidad son las siguientes:

a) *Especies: Notificación y Publicación.* La notificación es la forma propia de dar publicidad a un acto administrativo, mientras que la publicación es la forma de dar a conocer los reglamentos.

b) La notificación: elemento forma del acto administrativo. La doctrina ha estudiado la probabilidad de que la notificación sea parte del elemento forma del acto administrativo o tiene vida jurídica independiente, vinculándose con la eficacia del acto, y no con su existencia. En atención a lo anterior, exponemos las dos corrientes sobre la notificación como elemento formal del acto administrativo:

Algunos expresan que el acto administrativo perfecto es aquel que a parte de ser válido (por nacer conforme al ordenamiento jurídico vigente) también es eficaz por reunir los requisitos para ser cumplido. Esto significa que si se emite un acto administrativo y no es notificado, se convierte en un acto válido pero no eficaz.

Otros dicen que el acto administrativo que no se notifica no produce efectos, no corren los plazos para recurrirlo y puede ser revocado por la autoridad que lo dictó, por lo que no es acto administrativo.

Partiendo de la fundamentación anterior, decimos que la notificación forma parte del elemento forma y su falta o irregularidad conlleva a la inexistencia del acto administrativo.

II. 4.2.1 – Elementos Intrínsecos del Acto Administrativo:

No obstante haberse establecido los elementos del acto administrativo, debemos hacer referencia a tres fases o aspectos fundamentales del acto administrativo que constituyen los elementos intrínsecos del mismo como son:

- a) Fase Narrativa o expositiva.
- b) Fase Legal.
- c) Fase Declarativa.

Dichas etapas están interrelacionadas entre sí, en el sentido de que dependen una de la otra, a continuación una breve explicación de cada una de ellas:

FASE NARRATIVA: Consiste en una reconstrucción de los eventos pasados en forma de relato o historia. Es el ofrecimiento de la versión de lo sucedido y su descripción, esto es, los antecedentes, es decir, el hecho que dio origen a la interposición de la acción contencioso administrativa; fechas, determinar la fecha exacta en la cual se emitió la resolución o en la cual se dio la fiscalización; los sujetos, establecer las partes que intervinieron, como son el ente público que emitió la resolución, el sujeto que se ve afectado con la resolución emitida, etc., que intervienen en el hecho.

La fase narrativa es una recreación intelectual y conceptual de un hecho que tiene una inferencia jurídica. Con esto llegamos a la segunda fase, la cual es:

FASE JURÍDICA: constituye la implicación legal que surge de la fase narrativa. Es el conjunto de razonamientos y explicaciones jurídicas de orden legal acerca de los hechos históricos pasados reconstruidos intelectualmente y que encajan en hechos tipificados por la ley.

Y es que no puede existir una fase jurídica si no existen hechos que la fundamenten.

FASE DECLARATIVA: ésta es la parte fundamental, ya que en ésta fase es donde se plasman los razonamientos y aspectos fundamentales relativos al acto que se pretende impugnar.

Constituye el resultado del enlace de los hechos que han dado origen a la vulneración de un derecho con el aspecto legal. Dicho resultado puede ser:

Negativo, es decir, que el resultado no sea favorable para el administrado; *Positivo*, que las pretensiones del administrado sean satisfechas o *Confirmatorio*, esto es, que no se modifique la resolución pronunciada.

2.5 – Vicios del Acto Administrativo.

2.5.1 – Definición.

“Los vicios son aquellas faltas o defectos con que el acto aparece en el mundo del derecho y que, según el ordenamiento jurídico vigente, lesionan su validez; o también como el irregular cumplimiento o el incumplimiento de algún requisito exigido por el orden jurídico para el acto administrativo.”⁹⁸

GAMERO CASADO⁹⁹ dice que el acto está viciado cuando no ha reunido los elementos esenciales (subjetivo, objetivo, teleológico y formal), pero que a pesar de esto, el acto continúa presumiéndose válido hasta su anulación mediante alguno de los mecanismos establecidos por Derecho para tal efecto.

2.5.2 – Carencias de Legalidad. (Vicios del Acto Administrativo)

Anteriormente se hizo referencia a los vicios en que puede incurrir el acto administrativo por ignorar o no cumplir con los requisitos que lo conforman, por lo que ahora hablaremos de la “*Presunción de Validez de los Actos Administrativos*”.

A) Definición de Presunción de Validez de los Actos Administrativos: “La presunción de validez es una presunción “*luris*

⁹⁸ FARRANDO y MARTÍNEZ. Op. Cit. Pág. 201.

⁹⁹ GAMERO CASADO, Eduardo. Op. Cit. Pág. 78-79

Tantum” de validez de los actos administrativos. Esto es, que existe una presunción iuris tantum de que cuando se dicta el acto administrativo han sido satisfechos todos los requisitos intrínsecos del acto, y de que éste contiene por tanto, todos sus elementos (subjetivo, objetivo, teleológico y formal).”

Jurídicamente el acto puede ser incorrecto, puede que se haya dictado con infracción del ordenamiento jurídico, y desconocer alguno de los requisitos que lo conforman; sin embargo, el acto se presume válido hasta que se elimina formalmente del mundo jurídico mediante los medios de impugnación. La gravedad del vicio cometido se mide por la lesión en los intereses de los afectados; doctrinariamente existen dos tesis sobre la clasificación de los vicios¹⁰⁰:

1. La de la *tripartición*, que responde a tres supuestos que son: *La inexistencia, La Nulidad y La Anulabilidad*.
2. La de la *bipartición*, en la cual se dan dos categorías: *La Nulidad (Absoluta y Relativa) y Los Actos Nulos o Anulables*.

En cuanto a este mismo aspecto GAMERO CASADO¹⁰¹, lo clasifica así:

1. Invalidez: Supone la incursión del acto en un vicio de tal calado que impide la consideración de válido, circunstancia que provoca la eliminación del acto una vez constatada la infracción que es determinante de la invalidez;

2. Irregularidad: Es un vicio de muy escaso relieve y de tan poca entidad que no conduce a la eliminación del acto administrativo.

¹⁰⁰ FARRANDO y MARTÍNEZ, Op. Cit. Pág. 215

¹⁰¹ GAMERO CASADO, Eduardo, Op. Cit. Pág. 79

B) Grados de Invalidez.

Según la gravedad de la infracción del ordenamiento jurídico, así es el estadio de la invalidez. Estos estadios son: 1. *Nulidad Radical, Absoluta o de Pleno Derecho*. Es la más grave o intensa; 2. *Nulidad Relativa o Invalidez Simple o Anulabilidad o Mera Anulabilidad*. Es la invalidez más leve.

Por regla general, cuando un acto incurre en vicio, aquel es anulable, solo como excepción tanto la nulidad como los casos de irregularidad no invalidante aparecen expresamente previstos por la ley.

2.5.3 – Nulidad y Anulabilidad. Características.

*La Nulidad, Es un vicio imprescriptible, es decir, que puede alegarse siempre (Art. 7, Lit. (b) inciso 2° L.J.C.A.); mientras que la Anulabilidad, prescribe con el transcurso del tiempo.

La nulidad tiene efectos retroactivos, comporta la eliminación radical del acto, al punto de considerarlo inexistente, y la anulabilidad, surte efectos a partir del momento de su declaración. (efectos “ex nunc”)

*La primera es un vicio de orden público, pueden ser declarados por el Juez aunque el recurrente no hubiera formalizado ciertos motivos en su pretensión y la segunda, es alegada por las partes en el proceso. Los recurrentes deben consignar los motivos de impugnación del acto, si existen motivos adicionales no observados por éste pero sí por el Juez, éste únicamente puede advertirlos pero no

* EX NUNC: expresión latina que significa desde ahora, alude a que una ley, contrato o convención no tienen carácter retroactivo, sino de la iniciación o perfeccionamiento de la relación jurídica.

fallar sobre ellos si no son formalizados. Esto por el carácter “rogado” de la justicia administrativa.

*La nulidad es un vicio insubsanable. Imposible de enmendarse posteriormente. Y en la anulabilidad pueden ser subsanados sus vicios, por lo que existe un proceso especial para ello.

2.5.4 – Nulidad Absoluta.

Para GAMERO CASADO, los supuestos de nulidad de pleno derecho en nuestro país tropiezan con dos necesidades simultáneas y contrapuestas: “a) Es preciso determinar qué tipo de actos administrativos adolecen de éste vicio, pues la ley reconoce su existencia.” Esto significa que si bien la ley reconoce la nulidad de pleno derecho no existe disposición alguna en la que establezca taxativamente los casos en los que se incurre en nulidad absoluta; “b) Reconoce la posibilidad de recurrir los actos nulos de pleno derecho, incluso en los casos en que hayan devenido firmes, esto es, reconocer la inexistencia de un plazo cierto de impugnación de los actos inmersos en éste grado de invalidez y arrastra un elevado grado de inseguridad jurídica (Art. 7, Lit. (b) Inciso 2° L.J.C.A.)”. Es decir que, se reconoce la impugnación del acto nulo de pleno derecho aun cuando hayan adquirido firmeza, sin embargo esto último genera inseguridad jurídica, por el hecho de que cualquiera puede tratar de impugnar un acto en cualquier momento.

Ante esta situación, una mayor delimitación de los supuestos de nulidad radical ofrecería una solución a la indeterminación de los casos de nulidad y la inseguridad jurídica que dicha indeterminación provoca.

A Juicio de GAMERO CASADO, la declaración del artículo 1 de nuestra Carta Magna, es el precepto que impone la contención del

catalogo de nulidad de pleno derecho a supuestos concretos y tasados; ya que establece que “el Estado está organizado para la consecución de la justicia, *de la seguridad jurídica* y del bien común”.

En atención a lo anterior, GAMERO CASADO, propone un catalogo de supuestos en los que cabe hablar de nulidad radical, esto a efecto de mantener el equilibrio entre la seguridad jurídica y la necesidad de definir los casos de nulidad radical. Establece que la Sala de lo Contencioso – Administrativo, demuestra inquietud a fin de mantener dicho equilibrio; postulaba al inicio que al no tener de manera taxativa los supuestos de nulidad absoluta, debían aplicarse supletoriamente los dispuestos en el Código Civil, posteriormente, se estableció que mientras no existiera una norma que detallara expresamente los vicios de nulidad radical no era procedente declararlo; sin embargo, esta doctrina fue cuestionada por la Sala de lo Constitucional, la cual encomendó a la Sala de lo Contencioso – Administrativo, que elaborara jurisprudencialmente el catalogo de vicios que acarrearán nulidad de pleno derecho, a lo que la Sala de lo Contencioso – Administrativo, se resistió argumentando que la “delimitación de los supuestos de nulidad radical debe entenderse materia reservada a la ley.”

Con el fin de contribuir a la elaboración de dicho catalogo de supuestos, procurando mantener el equilibrio entre seguridad jurídica y la necesidad de definir los casos de nulidad, GAMERO CASADO, ofrece el siguiente listado de supuestos:

a) Actos que vulneran la Constitución de El Salvador.

El artículo 244 Cn, muestra su enorme fuerza vinculante al disponer que “la violación, la infracción o la alteración de las disposiciones constitucionales serán especialmente penadas por la ley”. Esta sanción puede consistir en la invalidez del acto, y el énfasis que

exhibe el artículo nos hace comprender que esa sanción sea de las más graves previstas por el ordenamiento jurídico, esto es, *la nulidad de pleno derecho*.

Es necesario reservar una serie de mandatos constitucionales cuya vulneración de lugar a nulidad, y reconocer la invalidez simple o mera anulabilidad para el resto de infracciones.

En conclusión, deben declararse nulos de pleno derecho solamente los actos administrativos que vulneren mandatos constitucionales directamente vinculantes, entre ellos:

A.1) Actos Administrativos que vulneren el contenido Constitucional de los derechos de los ciudadanos. Referido al rango verdaderamente constitucional (y no meramente legal) del correspondiente derecho o libertad.

La Constitución reconoce ciertos derechos que condicionan e incluso permite su restricción por parte del legislador secundario, sin que esto constituya violación a la Constitución. No obstante esto, no toda restricción es admisible, pues no es posible limitar un derecho constitucional hasta hacerlo irreconocible.

Por tanto, será inconstitucional la limitación de aquel derecho que sea desprovisto de contenido e irreconocible a la conciencia social.

A.2) Actos Administrativos que vulneran las disposiciones normativas directas de la Constitución. Se refiere a aquellos preceptos constitucionales que establecen normas jurídico positivas vinculadas para todos los operadores jurídicos y no establecen remisiones al contenido que pueda acogerse en leyes secundarias. Ej. En el caso establecido por el artículo 182 núm. 12 Cn, relativo a la suspensión,

inhabilitación y rehabilitación de abogados. Sin un abogado es suspendido con base a un supuesto no contemplado en el anterior artículo, constituye un acto nulo de pleno derecho.

b) Actos Administrativos dictados por un órgano competente.

Su alcance esta limitado por dos requisitos:

B.1) La incompetencia debe ser manifiesta. La incompetencia exige un resultado claro y nítido, sin que exija esfuerzo dialecto, interpretativo o intelectual alguno, de lo contrario (cuando las normas de atribución de competencia resultan oscuras o confusas y provocan el ejercicio de la misma por un órgano incompetente) solamente incurriría en una anulabilidad.

B.2) La incompetencia sea por razón de la materia o del territorio (excluye la incompetencia jerárquica). Son nulos de pleno derecho los actos dictados por una institución y que la aplicación de los mismos se de fuera del territorio que le compete o los actos sean emitidos por alguna autoridad que carezca de potestad para emitirlos.

c) Actos de contenido imposible.

Se deriva del principio general del derecho de que nadie esta obligado a lo imposible. La imposibilidad puede ser:

C.1) Legal, por ejemplo: Ordenar la entrega de un vehículo a quien ya no es su propietario.

C.2) Física, por ejemplo: Cuando se ordene el derribo de un edificio que se ha desplomado.

C.3) Contenido Indeterminado, Es imposible ya que no puede cumplirse lo que no se conoce.

d) Actos Administrativos constitutivos de infracción penal.

Se dan dos supuestos distintos:

D.1) Actos Constitutivos de delitos. Los que contienen en sí mismos elementos delictivos. Ej. Art. 390 C.Pn.

D.2) Actos dictados como consecuencia de infracción que traen causa de un delito, sin ser delictivos en sí mismos. El artículo 126 C.Pn., es el fundamento genérico a éste supuesto de nulidad, ya que aun cuando regula las consecuencias civiles de los delitos, debe aplicarse a la nulidad, pues, en su esencia, lo que procura es evitar que el delincuente o un tercero se beneficie de su actividad delictiva. Ejemplo: En el caso del cohecho (Art. 335 Pn): el juez dicta una resolución injusta no delictiva, pero la aceptación del soborno constituye delito y por tanto, el acto dictado es nulo de pleno de derecho.

d) Actos dictados prescindiendo del procedimiento administrativo.

Por regla general, la infracción del procedimiento administrativo da lugar a la invalidez del acto. Sin embargo, cuando la infracción al procedimiento es de tal magnitud que se llegan a ignorar por completo los trámites; cuando se da una vulneración integral del procedimiento previsto por la ley para el ejercicio de la potestad administrativa, el demérito es más grave. Entre estos cabe mencionar:

- 1) *La ausencia total de trámites o “vía de hecho”.*
- 2) *La tramitación del acto con arreglo a un procedimiento distinto del que le corresponde.*
- 3) *La vulneración de un trámite absolutamente esencial del procedimiento.*

f) Actos que den lugar a indefensión de los interesados.

En el ordenamiento jurídico existen tres tipos de indefensión:

1. *Indefensión Administrativa.* Se produce a lo largo de un procedimiento administrativo. Se genera cuando el particular queda desprovisto de defensa en el propio procedimiento administrativo.

2. *Indefensión Procesal.* Se produce con ocasión de un proceso. Se genera por la actividad de un tribunal, que no admite la prueba, no motiva la sentencia, o no admite un recurso procedente.

3. *Indefensión Constitucional.* (Art. 11 Cn) Incluye algunos supuestos de la indefensión administrativa que se producen en el procedimiento administrativo, pero no todos.

El alcance constitucional de la indefensión administrativa, se produce en dos supuestos: 1º- “Cuando se trata del procedimiento sancionador, cualquier indefensión tiene alcance constitucional. Obedece a la extraordinaria limitación de derechos que conlleva el ejercicio de la potestad sancionadora, y que ha llamado la atención del constituyente rodeándola de las mismas garantías que resultan de la aplicación al proceso penal (14 Cn)”¹⁰²

2º- “La omisión del trámite de audiencia en procedimientos desfavorables, que se encuentra comprendida entre los supuestos de indefensión, y es valorada por la jurisprudencia como vicio de nulidad radical.”¹⁰³; En los supuestos de indefensión administrativa sólo se anula el acto cuando realmente se ha producido indefensión. Recae de este modo una jurisprudencia “pretoriana”, que toma en consideración las circunstancias del caso concreto. Si la repetición del trámite omitido conduciría al mismo resultado recogido en el acto no se procede a la anulación.

¹⁰² Ídem. Pág. 91

¹⁰³ Ídem. Pág. 91

En este contexto, la jurisprudencia opta en la mayoría de los casos por declarar la indefensión cuando se omiten ciertos trámites, como la motivación o la práctica de pruebas.

g) Requisitos no establecidos en las normas.

Adolecen de nulidad radical los actos administrativos que reconocen o deniegan un derecho, ya sea que exijan requisitos no establecidos por la ley o que carezca de los requisitos esenciales para su ejercicio.

2.5.5 – Anulabilidad de los Actos Administrativos.

Por regla general, cualquier infracción del ordenamiento jurídico provoca la anulabilidad del acto que la contenga, es decir, que el criterio ordinario o común de invalidez de los actos administrativos remite la cuestión a la del respeto de las normas jurídicas vigentes en un ordenamiento (principio de legalidad), lo cual constituye la médula del Estado de Derecho. Es necesario, al referirnos a la anulabilidad, distinguir entre vicios materiales y formales:

***Vicios Materiales.** (Indefensión Material) Siempre son determinantes de anulabilidad. (Salvo que sean contemplados como vicios de nulidad radical) Dan lugar a una situación de pérdida de derechos de contradicción o defensa del interesado. Entre este tipo de vicios cabe mencionar los siguientes: La desviación de poder, la adjudicación de un contrato a quien no formule la mejor oferta, o cualquier otra ilegalidad. Es importante aclarar que los actos dictados con infracción de ley no son por ello nulos de pleno derecho, por regla general, la ilegalidad da lugar a la mera anulabilidad.

***Vicios Formales.** Provocan la anulabilidad del acto cuando éste carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin.

2.5.6 – Actos Administrativos Irregulares. (Irregularidad no Invalidante)

Como ya se ha mencionado anteriormente, la irregularidad es un vicio de escaso relieve y de tan poca entidad que no conduce a la eliminación del acto administrativo.

Los actos administrativos irregulares pueden sistematizarse de la siguiente manera:

- ❖ Vicios Formales. Constituyen meras irregularidades no invalidantes de los actos administrativos, aquellas que **no** genera indefensión ni supongan requisitos indispensables para que el acto alcance su fin. Ejemplo: omisión de firma del funcionario o de la fecha en que se dictó el acto.
- ❖ Errores Materiales o de Hecho. Comprende aquellos errores como son la suma incorrecta que se efectúa en una liquidación y de cuyos sumandos se desprende claramente el error: la designación incorrecta del nombre del destinatario del acto, siempre que resulte clara la identidad del mismo, error en la medición de una superficie, etc.

2.6 – Clases de Actos Administrativos.

Por la importancia heterogénea que revisten los actos administrativos, éstos se clasifican en:

- **En función de la Administración que los dicta.** Conforme a este criterio los actos pueden ser del Órgano Ejecutivo, de las municipalidades o de la Administración Pública. El objeto de esta clasificación recae en el régimen jurídico que se aplicará según sea la administración que lo dicte.
- **En atención a los órganos que intervienen en su elaboración.** Simples. Los elaborados exclusivamente por un órgano. Complejos o Compuestos. Los adoptados simultáneamente por dos o más órganos. (que pertenecen a la misma administración o que sean diferentes) En éste caso la validez del acto estará determinado por la

unidad de contenido y el fin de las voluntades de ambas administraciones que se unen para dictarlos.

▪ **En atención a su contenido.**

Esta clasificación conlleva la separación de los actos administrativos en grupos homogéneos, sometidos a regímenes jurídicos diferenciados, por lo que es de gran importancia. Se clasifican en: *Actos Favorables*. Amplían las facultades de los administrados. Se destacan entre ellos: 1. Los Actos de Admisión. Que comportan la incorporación de un sujeto al uso de un servicio público; 2. Actos de Autorización. Son mecanismos que remueven la carga impuesta sobre el particular quien debe satisfacer ciertos requisitos, a efecto de realizar válidamente una actividad para la cual tiene derecho; 3. Actos de Concesión y Otorgamiento. En este tipo se sitúan las subvenciones; 4. Actos de Exención o dispensa. Liberan al particular de una obligación normalmente exigible.

En conclusión, cuando la resolución emitida en el procedimiento mejora la posición jurídica del interesado estamos en presencia de un acto favorable, ya sea que amplía o mejora nuestros derechos (patrimoniales o de otra naturaleza).

Actos desfavorables o de gravamen. Estos actos restringen las facultades de los administrados, pueden contener penas económicas o de otro tipo, son actos que dañan nuestra esfera de intereses legítimos. Entre éstos encontramos: 1. *Actos sancionadores*. (Multas); 2. *Actos de prohibición*. (Limitaciones de no hacer) Ej. Orden de cierre de un local; 3. *Las obligaciones de hacer*; 4. *Expropiaciones y figuras afines*; 4. *Exacciones fiscales*.

Los efectos prácticos de ésta última distinción son: a) Los actos de gravamen o desfavorables han de ser siempre motivados; b)

Pueden ser revocados en cualquier momento por el órgano que los dictó; c) Los actos administrativos que se encuadran dentro del ámbito de la potestad administrativo-sancionadora, están afectados por los principios procedimentales y materiales específicos: presunción de inocencia, de legalidad, de culpabilidad.

▪ **En atención al modo de expresión.**

Expresos. Aquellos en que la administración efectúa una declaración explícita, dirigido a los particulares. No necesariamente debe ser escrito, puede ser oral, acústico, etc. Implícitos o Tácitos. Actuación de la administración que conlleva implícitamente una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio que no ha sido exteriorizada expresamente. Acto Presunto. Constituye una situación de inactividad de la administración a la que por ministerio de la ley se le aparejan determinadas consecuencias jurídicas, es decir, que se presume que existe un acto frente a la inactividad de la Administración.

- **En función del nivel que ocupa el acto en el procedimiento administrativo.** Esta clasificación es tremendamente importante y conviene manejarla con total precisión. Se clasifican en: 1. *Actos definitivos (resolutorios) y de Trámite*. Los primeros son los que se pronuncian sobre el fondo del asunto, y ponen fin al procedimiento administrativo, recogen la respuesta que la administración adopta frente al problema que se planteaba. Ej. Las licencias, las órdenes, las multas, las subvenciones, etc. Y los segundos, son los que se producen a lo largo de un procedimiento administrativo antes de la resolución de fondo del mismo.

Esta diferenciación enlaza con el elemento formal de los actos administrativos (el procedimiento) debiéndose distinguir entre la totalidad de los actos que se van produciendo durante la tramitación del procedimiento y aquel concreto y único acto que expresa la voluntad

administrativa de acceder o no a una petición; de imponer una concreta pena al supuesto infractor o de excluir tal atribución punitiva; etc.

2. Actos que causan estado o agotan la vía administrativa y actos que no lo hacen. Los actos administrativos definitivos pueden ser recurribles por medio de la vía administrativa, es decir, que contra ellos puede interponerse recurso, que se presentará ante la misma administración y será ella misma quien los resuelva.

Los actos que causan estado o que agotan la vía administrativa, solamente son recurribles por vía jurisdiccional. Existen dos razones especiales por las cuales la determinación de éstos es importante y éstas son: 1. Solo pueden ser recurridos en vía administrativa, los actos que no causen estado (que no agoten la vía administrativa); 2. Solo se recurrirán en vía jurisdiccional los actos que causen estado. (Que agotan la vía administrativa) Estos casos, para toda la administración pública, están regulados en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo en los artículos 3 lit. b), 7 lit. a) y 12, éstos son: los actos que resuelvan recursos administrativos, la desestimación presunta de una petición y las de los demás órganos administrativos, cuando una resolución legal o reglamentaria así lo establezca.

La importancia capital de ésta clasificación va desde la perspectiva del control jurídico de la legalidad de la actuación administrativa ya que éste control se ejercita o recae sobre la resolución que concluye el procedimiento.

Con los actos que no agotan la vía administrativa, debe plantearse la necesidad de interponer un recurso previo, antes de acudir al proceso contencioso administrativo. Ante esto, es necesario hacer ver la relevancia que, en atención a la tutela o defensa de los

derechos legítimos de los ciudadanos, al terminar o poner fin al procedimiento el acto administrativo, explicita con certeza y precisión, que concreta vía de recurso puede formularse con esa decisión administrativa. Esto a efecto de que el ciudadano conozca: *La vía de impugnación que le concede la ley; *Ante que órgano debe plantear el recurso y *Cuál es el plazo establecido para tal efecto.

▪ **Actos firmes y No firmes.**

Son actos que están en función de la susceptibilidad de impugnación del acto; *Actos no firmes*. Son actos que pueden ser recurridos ya sea por vía administrativa o jurisdiccional; *Actos firmes*. No pueden ser recurridos y se dice que han adquirido firmeza.

La firmeza puede ser adquirida por: 1. El transcurso del plazo de impugnación sin que se haya ejercido la acción correspondiente; determinando esto la imposibilidad de recurrir el acto en cuestión. Dado que no puede recurrirse un acto administrativo tanto en vía administrativa como por vía jurisdiccional, la firmeza se alcanza por la no interposición en ninguna de éstas dos últimas instancias; 2. Por haber agotado todos los mecanismos de reacción contra el acto. Esto es, cuando el particular ha recurrido sucesivamente el acto administrativo agotando todas las instancias sin que de esto resulte impugnación alguna, se dice que ha adquirido firmeza.

En este caso, el acto administrativo adquiere la calidad de cosa juzgada, calificando la firmeza con el carácter de "material" (cosa juzgada material).

- **En atención al número de destinatarios del acto.** Se clasifican en: *Actos Singulares*. Dirigidos a una sola persona; *Actos Generales*. Tiene como destinatario a una pluralidad indeterminada de sujetos; *Actos Plúrimos*. Dirigidos a varias personas a la vez, las cuales se encuentran perfectamente identificadas.

- **En función del grado de vinculación de la Administración al momento de ser dictados.** Se distinguen: *Actos Discrecionales* y *Actos Reglados*.

La distinción existente entre ambos radica en la “mayor amplitud de la libertad de actuación en sede de la potestad discrecional, sin perjuicio de que ésta quede sometida respeto de una serie de garantías ordinamentales de carácter objetivo: Competencia del órgano emisor del acto, hechos determinantes, principios generales del derecho, etc.”¹⁰⁴

La relación con la legalidad en ambos casos es distinta y reclama el establecimiento del carácter de la actuación seguida por una Administración Pública a efecto de determinar si ésta encaja dentro del ámbito de la potestad reglada o la discrecional.

2.7 – El acto administrativo en las Leyes Municipales.

Como se dijo anteriormente, el acto administrativo, constituye una declaración de voluntad que emana de un sujeto de la Administración Pública en el ejercicio de una potestad administrativa.

En los procesos contenciosos, la administración Pública configura la parte procesal, legitimada pasivamente, cuyo interés primordial es defender y mantener la legalidad del acto que por ella fuera dictado y que está siendo impugnado.

¹⁰⁴ AYALA, José María y otros. Manual de Justicia Administrativa. 1º Edición. Consejo Nacional de la Judicatura. Escuela de Capacitación Judicial, El Salvador, San Salvador, 2003. Pág. 58.

En el juicio contencioso no se demandará a la administración en abstracto, sino al órgano concreto del que proviene el acto administrativo que se pretende impugnar.

El artículo 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, establece que para los efectos de la citada ley, debe entenderse por Administración Pública: a) El Órgano Ejecutivo y sus dependencias, inclusive las instituciones autónomas, semiautónomas y demás entidades descentralizadas del Estado; b) Los Órganos Legislativo y Judicial y los organismos independientes, en cuanto realizan excepcionalmente actos administrativos; y, c) El Gobierno Local.

En atención al último literal y con relación al tema en estudio, podemos decir que las municipalidades constituyen una forma de descentralización por región, una forma de organización administrativa destinada a manejar los intereses colectivos de la población que pertenecen a una determinada demarcación territorial.

El acto administrativo, se ve pues, reflejado en el Código Municipal, ya que éste desarrolla los principios y facultades de los municipios, y en él encontramos los artículos siguientes:

Artículo 2.- De su definición se debe entender que la actuación municipal, como gobierno local, forma parte de la actividad administrativa destinada a una circunscripción determinada.

Asimismo, se ve reflejado en aquellos artículos relativos a las facultades y competencias del municipio (Art. 3 y 4 C.Mpal) y en aquellos en los que establecen las facultades tanto del Concejo como del Alcalde (30 y 48 núm. 5 y 6 C. Mpal) y los Síndicos (51 lit. “d” y “g” C. Mpal).

De manera más expresa encontramos regulado el acto administrativo en la Ley General Tributaria Municipal, en el Título IV, relativo a la Administración Tributaria Municipal, en los artículos siguientes:

Art. 72: Establece las actividades que conforman las funciones básicas de la Administración Tributaria Municipal, ejercidas por los Concejos Municipales, Alcaldes y sus organismos.

Art. 73: Referente a la veracidad de los actos de los cuales den constancia los funcionarios y empleados de la administración pública.

Art. 75: Establece la “presunción de legitimidad” que debe concurrir en los actos administrativos realizados por funcionarios competentes y que reúnen los requisitos y formalidades ya establecidas.

En el reglamento a la Ley General Tributaria Municipal, el Art. 11 es otra muestra de la actividad administrativa de la municipalidad; debido a que ésta es la que establece los aspectos comprendidos como base imponible. Así mismo, los artículos 43, 48, 64, entre otros, hacen referencia a actuaciones de la Municipalidad a través de sus unidades o departamentos, constituyendo esto actividad administrativa.

2.8 – Efectos del Acto Administrativo:

En el apartado anterior se dijo que los actos administrativos son aquellos dictados por la administración pública, y por lo tanto disponen de validez y fuerza para obligar.

La Administración Pública se encuentra encaminada a satisfacer las necesidades de la sociedad, en atención a ello, la administración debe apegarse al marco legal preestablecido, teniendo

como objetivo someter su actuación a la ley, a través del restablecimiento de la legalidad objetiva, respetando los derechos legalmente tutelados de los particulares que pueden verse vulnerados por los efectos de dicho acto.

Al vulnerarse tales derechos, el particular puede interponer contra ese acto, en sede administrativa, los recursos o reclamos que establezca el ordenamiento jurídico (revisión, revocatoria, apelación, etc.); si el recurso consigue satisfacer las pretensiones del administrado se habrá agotado la acción administrativa; sin embargo, puede que dichos recursos den un resultado desestimatorio, contrariando las pretensiones de aquel, entonces, procede recurrir en sede judicial, esto es, ante la Jurisdicción Contencioso – Administrativo, para interponer la Acción Contencioso – Administrativo contra ese acto.

“La jurisdicción contencioso – administrativa, es una jurisdicción especial, cuya competencia se circunscribe a la resolución de controversias que se suscitan entre los particulares y la Administración Pública, en relación a la legalidad de los actos.”¹⁰⁵

PRESUPUESTOS: Para poder ejercer la acción administrativa ante la Sala de lo Contencioso – Administrativa, deben primero concurrir una serie de presupuestos procesales o requisitos, los cuales son:

- Que lo impugnado constituya materia de conocimiento de la jurisdicción contenciosa. En El Salvador, son impugnables únicamente los actos administrativos ante dicha jurisdicción.
- Que el acto se impugne por razones de ilegalidad.
- Que quien interponga la demanda goce de legitimidad para hacerlo.

¹⁰⁵ Revista Con Ciencia Jurídica. Guía Práctica sobre la ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Pág. 77

La ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, reconoce la existencia de dos requisitos de suma importancia, éstos son:

a) El agotamiento de la vía administrativa.

“Vía Administrativa, es aquella que se encuentra configurada por una serie de recursos que el particular puede interponer frente a la misma administración, contra los actos o decisiones que ella misma emite, a efecto de que ésta reconsidere su actuación.”¹⁰⁶

Constituye una garantía para los particulares, ya que éstos pueden reaccionar frente a las actuaciones administrativas, a efecto de que sean saneadas, modificadas o eliminadas. Debe entenderse agotada la vía administrativa, cuando el particular haga uso en tiempo y forma de los recursos pertinentes y que sobre la pretensión de aquel recaiga una decisión administrativa definitiva que cause estado. (Art. 7 lit. (a) L.J.C.A.) Es necesario, pues, agotar previamente los recursos ante la misma administración, y una vez recorrido ese “iter” puede ya accederse a la vía jurisdiccional.

Cuando el ordenamiento jurídico no establece el recurso a interponer o simplemente no lo prevé, el acto es impugnabile ante la Sala de manera directa. (esto por interpretación de la misma Sala de lo Contencioso - Administrativo)

En el Manual de Justicia Administrativa¹⁰⁷ se expone que en lo relativo a los recursos, el principal problema es la dispersión (de los mismos) existente en nuestro medio, esto por la falta de una ley de procedimientos administrativos que regule, en forma uniforme, no solo el tipo y trámite de recursos, sino también los plazos y requisitos de interposición.

¹⁰⁶ Revista Conciencia Jurídica. Op. Cit. Pág. 84.

¹⁰⁷ AYALA, José María y otros. Op. Cit. Pag. 211

Esta problemática dificulta el cumplimiento de éste presupuesto, y esto llega incluso a ocasionar cargas para el administrado.

En ocasiones, el agotamiento de la vía administrativa puede configurarse “de hecho”, ya que puede tratarse de actos que por su naturaleza no son susceptibles de impugnación por medio de la vía administrativa, ya sea por que no establece el ordenamiento jurídico la inadmisibilidad de un recurso, porque procede de órganos que no están sujetos a un superior jerárquico o porque no admite recursos ante el mismo órgano.

Es importante decir que la falta de agotamiento de la vía administrativa constituye una causal de inadmisibilidad de la acción Contencioso – Administrativa.

b) El plazo para interponer la demanda.

El plazo es de suma importancia, ya que de transcurrir el término de impugnación del acto, se vuelve inacabable en sede jurisdiccional. Sesenta días son los que establece la Ley de la Jurisdicción Contencioso – Administrativo para la interposición de la acción contenciosa.

El plazo se computa en atención al caso que se presente, así:

1. Al día siguiente de la notificación. (Art. 11 lit. “a” L.J.C.A.; siempre y cuando se haya realizado en forma legal)
2. Notificación por publicación en Diario Oficial. El plazo se comienza a contar a partir del día siguiente de la publicación. (Art. 11 lit. “b”)
3. Denegación Presunta de Petición. El plazo para la interposición de la demanda será de sesenta días a partir del siguiente en que se entienda desestimada la petición. (Art. 3 lit. “b”; 12 inc. 1°, L.J.C.A.)

4. Proceso de lesividad. Se cuenta a partir del siguiente día del de la publicación en Diario Oficial del acuerdo de lesividad.

Una vez cumplidos éstos presupuestos, la demanda debe cumplir o llenar un conjunto de formalidades, las cuales han sido establecidas en el artículo 10 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y estas son las siguientes:

- a) Deberá ser presentada por escrito, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, ya sea en carácter personal, por medio de representante legal o por medio de procurador. Debe expresar las generales del demandante o de quien actúa por él; en caso de ser persona jurídica, se debe expresar el nombre, su naturaleza y domicilio.
- b) Debe relacionar al funcionario, la autoridad o entidad que se demanda, así como el acto administrativo que se pretende impugnar.
- c) El derecho protegido por las leyes o disposiciones que se considera se han violado; y en caso de ser necesario, la cuantía estimada.
- d) La exposición de los hechos que motivan de la acción.
- e) Debe tener una parte petitoria; debe expresar el lugar y fecha del escrito y la firma del demandante.

PROCEDIMIENTO.

La acción contencioso-administrativa, tiene su origen como se dijo anteriormente, cuando la Administración Pública vulnera derechos a los administrados a través de las resoluciones que emite. Cuando esto sucede, el contribuyente debe hacer uso de todos los medios que la Ley le concede para preservar o salvaguardar sus derechos, pero al agotar la instancia, existe una última alternativa que es, como se dijo anteriormente, la interposición de la acción contencioso administrativa.

Una vez interpuesta y admitida la demanda, la Sala puede o no ordenar la suspensión provisional del acto administrativo a

impugnar. Independientemente de esta situación, se solicita informe a la autoridad o funcionario demandado expresando si el hecho que se le atribuye es cierto o no. Recibido o no dicho informe, la Sala resuelve sobre la suspensión del acto.

Pronunciada la resolución, se pide nuevo informe al demandado, quien debe rendirlo de manera detallada en el término de quince días, justificando la legalidad del acto administrativo.

Una vez recibido el informe del demandado, la Sala pronuncia la Sentencia correspondiente. En caso de no poder justificar los hechos con instrumentos públicos o auténticos, se abre a pruebas el juicio por el término de veinte días. Transcurrido este tiempo se corre traslado al Fiscal y a las partes por el término de ocho días para la presentación de alegatos.

Devueltos los traslados o transcurrida la audiencia, se pronuncia sentencia dentro del plazo de doce días. Dicha sentencia, recaerá sobre los hechos controvertidos, declarando la legalidad o ilegalidad del acto impugnado, pronunciándose respecto de las costas, daños y perjuicios. Posteriormente se notifica la sentencia a las partes y se otorgará certificación de la misma a la autoridad o funcionario demandado.

A partir de la recepción de la certificación de la sentencia, el funcionario o autoridad demandada tiene un plazo de treinta días para dar cumplimiento a lo ordenado por la Sala. En caso de no poder ejecutarse la sentencia, se procede a la acción civil de indemnización por daños y perjuicios contra el responsable (directamente) y contra la Administración (subsidiariamente). Así mismo, puede requerirse al superior jerárquico del funcionario o autoridad demandada, le haga cumplir lo ordenado en sentencia.

CAPÍTULO III

“DESARROLLO DEL PROCESO DE FISCALIZACIÓN Y LA DETERMINACIÓN OFICIOSA DEL TRIBUTO MUNICIPAL.”

3 - PROCESOS DE FISCALIZACIÓN DE LA ALCALDÍA MUNICIPAL DE SAN SALVADOR.

3.1 - Proceso de Fiscalización.

La Administración Pública ha considerado necesario crear mecanismos viables a fin de asegurar el pago de la obligación tributaria. Estos mecanismos se han introducido en el texto legal relativo a cada tributo, con el fin de que toda prestación tributaria se produzca con arreglo a la ley, así como de justificar la facultad de verificación (referida a los actos y elementos consignados en la declaración tributaria) y de fiscalización (afecta a los actos que no hayan sido objeto de la declaración o lo hayan sido de modo parcial) que cada ley en particular le confiere a los órganos administrativos de gestión tributaria, en los casos que a la Administración le sea de imperativa necesidad el procurarse oficiosamente y mediante una investigación, todos aquellos datos necesarios para liquidar el tributo, cuando no han sido declarados.

En conclusión, la ***Fiscalización*** es el mecanismo concedido a la Administración Pública, en el cual se materializa la facultad de verificación y control de ésta entidad, a efecto de hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria, ya sea para llevar un control del pago de tributos municipales por parte de los administrados o cuando éstos se han excedido los plazos que la ley les otorga.

3.2 – Características:

Según Sainz de Bujanda¹⁰⁸, la fiscalización se caracteriza por:

- Tener carácter procedimental y accesorio. La fiscalización es una fase del procedimiento de gestión, cuya finalidad se centra en controlar imparcialmente la veracidad de los datos de hechos contenidos en la declaración y que tengan sustento en las normas tributarias vigentes.
- La Administración dispone de un conjunto de potestades prescritas en los ordenamientos jurídicos tributarios. Ante esta potestad, los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria están sometidos a todo un complejo y bien reestructurado diseño de deberes formales.
- Las funciones desempeñadas por la fiscalización tributaria tienen una doble naturaleza, ya que al buscar el cumplimiento de las normas tributarias, se actúa en dos sentidos: * Asesorando al contribuyente, es decir, dándole a conocer sus derechos y obligaciones; y * Sancionando el incumplimiento de obligaciones tributarias, es decir, todas aquellas situaciones irregulares penadas por la ley, con el fin de establecer una correcta liquidación tributaria.

3.3 - Regulaciones Legales a las que esta sujeta la Facultad Fiscalizadora de la Municipalidad:

La fiscalización Municipal a diferencia de la Auditoria común de estados financieros está sujeta al cumplimiento de lo establecido en la Ley General Tributaria Municipal aprobada en 1991 y que regula lo relativo al aspecto tributario de la municipalidad.

Actualmente, la Alcaldía Municipal de San Salvador cuenta con una unidad o departamento encargado de velar por el cumplimiento de las obligaciones tanto formales como sustantivas de los contribuyentes, en este sentido, la Ley en comento cuenta con un

¹⁰⁸ KURI, Silvia Lizette. Op. Cit. Pág. 361

apartado relativo a las facultades de la Municipalidad, entre ellas las de verificación y control, que a continuación se explican.

3.4 – Órganos de Verificación y Control. (Art. 82 inc. 2°, 74 L.G.T.M. y 3 lit. “d”, 4, 64 R.L.G.T.M.)

Las funciones de inspección, verificación, investigación y control de los contribuyentes o responsables será ejercido por la Administración Tributaria Municipal a través de funcionarios delegados para tal efecto, de conformidad a lo dispuesto en el art. 82 inciso 2° de la Ley General Tributaria Municipal relacionado con el Art. 74 de la misma, el cual establece que “Los funcionarios de la administración tributaria municipal, previo acuerdo del concejo podrán autorizar a otros funcionarios o empleados dependientes de ellos para resolver sobre determinadas materias o hacer uso de las atribuciones que esta Ley o las leyes y ordenanzas de creación de tributos municipales les concedan.”

En este sentido, el Reglamento a la Ley General Tributaria Municipal, establece que dentro de las funciones de la Administración Tributaria Municipal se encuentran las “facultades de verificación y control” (Art. 3 lit. “d”). Con relación a esto, el Art. 4 R.L.G.T.M. determina que la responsabilidad de los procesos de la administración tributaria estará a cargo de las *Gerencias Legal y Administrativa y Financiera*. Asimismo, en el Art. 64 del mismo cuerpo de Ley, establece que la función de fiscalización será ejercida por los Departamento y/o unidades respectivas”

Es importante señalar que para desarrollar las atribuciones o facultades que tiene la Administración Municipal, deberá existir un acuerdo previo del Concejo Municipal, en el que autorice a un funcionario de la Administración para resolver sobre materias determinadas o hacer uso pleno de las atribuciones que la Ley General

Tributaria Municipal le concede, todo esto según lo establecido en el artículo 76 de la referida Ley.

La Ley General Tributaria Municipal establece las facultades de verificación y control, conferidas a las Municipalidades, en los artículos siguientes:

Artículo 82. Establece que las facultades de la Administración Tributaria Municipal serán las de inspección, verificación, investigación y control de contribuyentes o responsables; funciones que están condicionadas al ejercicio de funcionarios delegados para tales efectos.

Artículo 84. Establece mecanismos de control del pago de Impuestos y de la recuperación de la mora, derivados ambos del incumplimiento en el pago de los tributos.

El ejercicio de la función de verificación y control se fundamenta en dos tipos de indicios:

1. Verificación y Control rutinarios. Es la auditoria fiscal municipal cuyo propósito es establecer únicamente el grado de razonabilidad con el que contribuyente esta declarando a la municipalidad, teniendo como punto de partida el que el contribuyente está al día en el cumplimiento de sus obligaciones, ya sea en las deducciones reclamadas o los niveles de activos declarados.
2. Verificación y Control por contravenciones a la obligación tributaria. Dichas contravenciones se encuentran establecidas en la Ley General Tributaria Municipal, como son las contravenciones relativas a la obligación de declarar; a la obligación de pagar, a la obligación de permitir la verificación y control por parte de la Administración Municipal; a la contravención a la obligación de informar, y aquellas no especificadas en la ley. (Art. 64 – 68)

Los artículos detallados constituyen los criterios retomados para proceder a la verificación y control de contribuyentes, que son regulaciones específicas a ser cumplidas por todo sujeto pasivo, sea persona natural o jurídica, y en su conjunto constituyen las principales contravenciones en que pueden incurrir los contribuyentes, ya sea de forma voluntaria o por desconocimiento.

Formas para llevar a cabo la función de verificación y control:

Esas se encuentran detalladas en el Art. 82 de la Ley General Tributaria Municipal, estableciendo en primer lugar las funciones de la Administración Tributaria Municipal, las cuales serán ejercidas por funcionarios nombrados de conformidad al Artículo 74 de la referida Ley. En segundo lugar, establece las acciones que serán ejercidas por dichos funcionarios, las cuales son: Practicar inspecciones, exigir al contribuyente o responsable que exhiban los libros y registros contables, requerir datos necesarios para la verificación y control tributarios, si como solicitar refuerzo de la fuerza pública.

3.5 – Tratamiento de la Información que proporcionan los Contribuyentes:

Es importante manifestar que toda actuación de la Administración Tributaria realizada en atención a la facultad de verificación y control, esta sometida a estricta confidencialidad, en cuanto a la información proporcionada por el contribuyente, según lo dispuesto en el artículo 86, y en atención al artículo 94 de la Ley General Tributaria Municipal, es necesario que las inspecciones sean practicadas en los días y horas hábiles establecidos por la municipalidad.

Medios de Prueba. Tanto en los procedimientos de gestión, como de resolución de reclamos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. Lo anterior constituye un axioma de cumplimiento universal, y el sistema tributario salvadoreño no es la excepción.

Tanto en los procedimientos de gestión como en los de recurso, se pueden aplicar aquellas normas contenidas en el Código Civil y en el Código de Procedimientos Civiles, que sirvan para informar sobre medios de valoración de la prueba.

Con relación a la prueba en materia de Recursos el Código Municipal hace referencia al término probatorio de cuatro días en el artículo 137 inciso 3°, y la Ley General Tributaria Municipal también establece, en el capítulo IV, artículo 123 inciso 6°, que el apelante deberá presentar la **prueba instrumental de descargo así como el ofrecimiento de cualquier otra.**

Establece dicho artículo que en caso de que se ofrezca prueba distinta a la instrumental, el Consejo abre a prueba por ocho días para recibirla y recoger de oficio la que estime necesaria.

3. 6 – Naturaleza Jurídica de la Fiscalización. “Esta formada por un conjunto de potestades administrativas relacionadas estrechamente con el cumplimiento de una serie de deberes por parte de aquellos sujetos obligados, de una y otra forma, con la Administración.”¹⁰⁹

De lo anterior se deduce que la actuación fiscalizadora esta compuesta por dos sujetos: **a)** El Activo, referente a la Administración Pública, quien ejercerá sus facultades establecidas por la norma; **b)** El

¹⁰⁹ Ídem. Pág. 364

Pasivo, a quien el ordenamiento jurídico impone el cumplimiento de deberes. Ej.:

“**Art. 11.-** La obligación tributaria municipal es el vínculo jurídico personal que existe entre el Municipio y los contribuyentes o responsables de los tributos municipales, conforme al cual, éstos deben satisfacer una prestación de dinero, especie o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador de la obligación tributaria, en el plazo determinado por la ley u ordenanza que lo establezca o, en su defecto, en el estipulado en esta ley.” (L.G.T.M.)

Lo anterior es confirmado y se hace más evidente en el artículo 21 (L.G.T.M.) el cual dispone: “La obligación de los sujetos pasivos consiste en el pago de los tributos, en el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias que les correspondan y de los deberes formales contemplados en esta Ley o en disposiciones municipales de carácter tributario...” y en su inciso 3° aclara que “las obligaciones y deberes podrán ser cumplidos por medio de representantes o terceros debidamente autorizados.” Asimismo, el Reglamento a la Ley General Tributaria Municipal en el Capítulo VI, artículo 14 hace referencia a las obligaciones Sustantivas (pago de impuestos y sus accesorios) y las Formales (actividades que debe cumplir el contribuyente).

3.6.1 – Límites a la acción Fiscalizadora.

Con el fin de obtener la verdad objetiva con relación al hecho imponible, la acción de fiscalización debe respetar ciertos límites, los cuales derivan de los fundamentos del Estado de Derecho, estos son: el *primero*: límite material, en el cual la fiscalización no debe excederse a otros campos de la realidad social, que no tengan relación con la aplicación del tributo; y el *segundo*: esta determinado por los preceptos que señalan los derechos individuales del hombre, amparados por la Constitución y reconocidos universalmente.

3.7- Proceso de Fiscalización en la Legislación Tributaria Municipal.

La Fiscalización es regulada por el Reglamento de la Ley General Tributaria Municipal, en el artículo 64 y la desarrolla de la manera siguiente:

Primero. Se designa funcionario. El artículo 64 del Reglamento de la Ley General Tributaria Municipal, en el inciso segundo establece que la función de fiscalización (que comprende la inspección, investigación, verificación y control) será ejercida por funcionarios y empleados delegados de conformidad con el artículo 74 de la L.G.T.M., que reza: *“Los funcionarios de la Administración Tributaria Municipal, previo acuerdo del Concejo podrán autorizar a otros funcionarios o empleados dependientes de ellos para resolver sobre determinadas materias o hacer uso de las atribuciones que esta Ley o las leyes y ordenanzas de creación de tributos municipales les concedan.”*

Segundo. Emisión de orden de inspección. Una vez se ha conformado el equipo de fiscalización se procede a emitir dicha orden, a efecto de hacer del conocimiento del sujeto pasivo, que se procederá a realizar una auditoria en sus registros contables, esto de conformidad con lo establecido en el artículo 67 del Reglamento de la L.G.T.M.

Tercero, Verificación. El artículo 82 de la L.G.T.M, establece las acciones que la Administración Tributaria Municipal puede ejercer; dichas acciones son:

- a) Practicar inspecciones en los negocios o locales de los contribuyentes;
- b) Solicitar la exhibición de libros y registros contables, así como los estados de cuenta de los contribuyentes o responsables, con el fin de examinarlos;
- c) Requerir información y declaraciones a los contribuyentes o responsables;

Cuarto. Emisión de Informe. Con base en los resultados obtenidos, el equipo de fiscalización procede a emitir un informe, el cual es presentado al Departamento de Impuestos de la Alcaldía Municipal, quien se encargará de determinar de oficio la cuantía de la obligación.

Una vez designado el funcionario delegado éste nombrará a la persona que deberá realizar la función de fiscalización, y que a su vez nombrará un secretario de actuaciones, quien deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Código de Procedimientos Civiles.

Posteriormente a estos nombramientos se emitirá un auto ordenando la práctica de la inspección, investigación, verificación y control del sujeto pasivo, quien deberá estar conocedor de dicha práctica. Con base en el artículo 82 inciso 2° de la Ley General Tributaria Municipal, la facultad de verificación y control, será ejercida por los funcionarios que delegue el Departamento o la Unidad de fiscalización de la Alcaldía; asimismo, éstas facultades comprenden: La práctica de inspecciones en locales de los contribuyentes, La facultad de exigir la exhibición de libros y registros contables a fin de examinarlos y verificarlos, Requerir información como son datos e informes necesarios, así como citar a los contribuyentes, responsables o terceros para que rindan declaraciones de los contribuyentes o responsables relativos a la obligación tributaria.

Se establece que la realización de auditoria en registros contables y extracontables también son comprendidos por la acción de fiscalización.

Una vez realizada la fiscalización y con base en la información recolectada, el Departamento de Impuestos emitirá una resolución en la que se resolverá de conformidad a los resultados obtenidos.

El tesorero estará a cargo de la recaudación del pago de los tributos y éstos se concentrarán en el Fondo General del Municipio, para el caso, el de San Salvador.

La tesorería al recibir el mandamiento de cobro deberá extender un recibo de ingreso de acuerdo a la cantidad cancelada. La cancelación, establece el artículo 89 del Código Municipal, podrá realizarse por medio de Instituciones Autónomas, bancos, instituciones de ahorro y préstamo, etc., a efecto de asegurar una recaudación eficaz y a menor costo.

III. 8 - El proceso de Fiscalización y La Determinación de Oficio de los Tributos:

La Administración Tributaria, tiene como función realizar un diagnóstico de los datos o cifras que son presentadas por los contribuyentes a efecto de verificar que dichos datos o cifras son reales, en atención a esto, podemos afirmar que una de las potestades más importantes que el legislador le ha atribuido a la autoridad encargada de aplicar las normas tributarias, es la de verificar el cumplimiento que de dichas normas hagan los contribuyentes y responsables a efecto de establecer, entre otras cosas, si se han ingresado al fisco la correcta cuantía de la obligación tributaria.

En este sentido, las personas al formar parte de una comunidad determinada, tienen el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. Pero en caso de que no se decreta la existencia de hechos que, de acuerdo a la ley, dan origen al nacimiento de una obligación tributaria no declarada por el contribuyente, entonces, cobra operatividad otra de las potestades fundamentales otorgadas al funcionario, cual es la de determinar la obligación tributaria del contribuyente, mediante el dictado de un acto administrativo que en

nuestro país es llamado “*Determinación de Oficio del Tributo*”, que se realiza de forma unilateral e impositiva.

3.8.1 – Definición.

1. La determinación tributaria puede definirse como el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (an debeat¹¹⁰); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda. (quantum debeat¹¹¹)
2. La determinación de oficio es el procedimiento, de carácter eventual que pone en funcionamiento al organismo contralor, ante determinadas circunstancias establecidas por la Ley, esto es, cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o que no resulten veraces las presentadas.
3. El artículo 100 de la Ley General Tributaria Municipal, establece que la determinación de la obligación tributaria municipal es el acto jurídico por medio del cual se declara que se ha producido el Hecho Generador de un tributo municipal, se identifica al sujeto pasivo y se calcula su monto o cuantía.

En otras palabras, la determinación de la obligación tributaria es un acto de la administración fiscal, mediante el cual se reconoce la existencia de un hecho imponible y que a través del pronunciamiento de la autoridad fiscal se intima el pago de la misma en virtud de la ley y por las circunstancias fácticas que la misma ley establece.

¹¹⁰ AN DEBEATUR: se refiere a la existencia de una deuda.

¹¹¹ QUANTUM DEBEATUR: Significa la cuantía o el importe adeudado.

La Determinación Tributaria se determina de dos formas, la *primera*, cuando se presenta la declaración, pero se presenta incompleta, y la *segunda*, cuando no se presenta la declaración, y la administración procede a determinar el impuesto.

III.8.2 – FORMAS DE DETERMINACIÓN:

Doctrinariamente, existen tres formas de determinación de tributos, estas son:

1. Mediante ***Declaraciones Juradas*** realizadas por el sujeto pasivo, es también llamada *Autodeterminación o Autoliquidación*. Esta consiste en la cuantificación de la deuda tributaria por el propio sujeto pasivo.

Sainz de Bujanda¹¹², la define 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 permite proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la Administración notifique el acto de liquidación.”

En ella se califican dos situaciones, las cuales son: la declaración y la liquidación, que aun cuando se trata de un mismo instituto jurídico, se diferencian en su contenido y en su efecto.

Así, la *declaración tributaria*, se encuentra circunscrita a los hechos que se ponen en conocimiento de la Administración por parte del sujeto pasivo, manifestando su voluntad de cumplir con la obligación del pago de la deuda tributaria; y es definida por el artículo 46 del

¹¹² Sainz de Bujanda, Fernando. Los Métodos de determinación de bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario en Hacienda y Derecho. Vol. IV. 1966.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como *“el documento en el cual consta la liquidación del impuesto practicada por el contribuyente o el responsable para un ejercicio en particular”*.

La Ley General Tributaria Municipal, en el artículo 101 inciso 2º, establece que para la determinación de la obligación tributaria, el contribuyente deberá presentar los datos o documentos que la Ley u Ordenanza establezca, o también, puede presentar *“declaraciones”*.

En este sentido el artículo 102, establece que cuando las leyes u ordenanzas así lo establezcan, el contribuyente o responsable deberá presentar, previo al pago, una declaración jurada a la Administración Tributaria Municipal. Así mismo, los artículos 22 y siguientes del Reglamento de la L. G. T. M., establecen, la obligación del sujeto pasivo de presentar la declaración jurada de los Impuestos Municipales, dicha declaración debe ser presentada en el sistema bancario o en la Tesorería de la Municipalidad, en el período que comprende desde 1 de enero al 31 de diciembre, siendo este un plazo fatal, es decir, improrrogable (Art. 23 R.L.G.T.M.)

Mientras que la Liquidación constituye la esencia de la autoliquidación por el sujeto pasivo, en la que se presupone una interpretación y aplicación de la norma tributaria, es una operación distinta a la descripción fáctica y que expresa la voluntad del declarante de concretar su obligación en la cuantía obtenida que se realiza con la declaración tributaria. Así mismo, es definida en el artículo 48 del Reglamento precitado como *“el acto jurídico en virtud del cual el contribuyente determina su renta obtenida, o la administración tributaria determina la renta obtenida por el contribuyente y determina el impuesto que corresponde a esa renta, con relación a un ejercicio de imposición en particular. Es el acto previo para proceder a efectuar el pago o el cobro de la obligación tributaria sustantiva.”*

2. Por medio del **Fisco o de oficio**; esta es “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 se efectúa el ingreso.

Tal como lo establece la definición anterior, no se requiere el consentimiento del administrado en la imposición de un tributo, asimismo, la determinación de oficio obedece a planes establecidos, y no es de carácter arbitrario.

3. Por medio de los particulares y del fisco, esta es la forma **Mixta**.

Es aquella que se practica por la Administración con la cooperación del sujeto pasivo.

3. 9 – DETERMINACIÓN DE OFICIO

3.9.1 – Procedencia.

En atención al artículo 105 de la Ley General Tributaria Municipal, la determinación de oficio procede en tres casos:

- a) Cuando por omisión el contribuyente no presenta la declaración o cuando omitiere el cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 108 de la L.G.T.M., es decir, que cuando el contribuyente estando en la obligación de presentar la declaración jurada no lo hace, entonces, la Administración Tributaria procede a determinar de oficio la obligación correspondiente.
- b) Cuando exista duda por parte de la administración sobre la exactitud de las declaraciones presentadas, es decir, que el contribuyente ha presentado la declaración; sin embargo, su contenido no es exacto por lo que se procede a determinar de oficio la obligación; o cuando carezcan de los documentos que exige la ley; en este caso, el contribuyente ha presentado su

declaración jurada pero no presenta la documentación que le exige la ley, como son los libros y los registros contables, estados financieros, etc.

- c) Cuando el contribuyente este obligado a llevar contabilidad y no lo hace o no la exhibiere al serle requerida o no refleja su capacidad económica real.

La Administración Tributaria Municipal tiene como funciones básicas la **determinación, aplicación, verificación, control** y **recaudación** de los tributos municipales, tal y como lo establecen los artículos 72 y 81 de la L.G.T.M.

En este punto, como se dijo en el párrafo anterior, la Administración Tributaria procede a determinar de oficio la obligación, que requiere seguir otro procedimiento, el cual se encuentra regulado en el artículo 106 de la ley en comento.

3.9.2 – Procedimiento para la Determinación de Oficio:

1. La Administración Tributaria Municipal notifica y transcribe al contribuyente el resultado de la verificación realizada.
2. Después de haber notificado la resolución emitida por la Administración Tributaria, el contribuyente cuenta con un período de 15 días para ejercer su derecho de defensa y ofrecer la prueba pertinente.
3. Al mostrarse parte el contribuyente; se contará con un término de quince días si éste hubiere ofrecido pruebas. Podrá practicarse otro tipo de diligencias, ya sea por que la administración tributaria municipal lo ordene de oficio o puede ser a petición de parte. En caso de que el contribuyente no presente prueba, se tendrá por caducado el término probatorio y no podrá presentarlo posteriormente. Puede presentarse el caso en que el contribuyente

este conforme con las observaciones y cargos que la Administración le atribuye, por lo que ésta procede a efectuar la determinación, dejando constancia de la conformidad del contribuyente y éste procede a hacer efectivo el pago.

La determinación de la obligación tributaria procederá al vencer los plazos para la recepción a pruebas. Si se comprueba que se ha cometido una contravención, la administración tributaria municipal, podrá imponer la sanción que corresponda. Es en este momento en donde se ve materializado el Acto Administrativo; con la resolución emitida por la Administración Tributaria Municipal en la que se impone al contribuyente la cuantía del tributo que debe pagar.

3.9.3 – Contenido de la Determinación de Oficio:

La determinación de oficio de los tributos posee un contenido jurídico estructural, el cual es el siguiente:

- La determinación de oficio precisa el importe de la prestación y la obligación acorde con su finalidad liquidatoria, en el sentido de que no siempre se da 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 a la acción de repetición del pago indebido o en exceso, regulado en el artículo 120 L.G.T.M.

- En la liquidación debe identificarse el concepto por el que se liquida, esto es, la cuantía del impuesto, el presupuesto, el sujeto obligado, el período impositivo, etc.

- Debe hacerse mención de la autoridad u órgano que emite la liquidación, esto en virtud de determinar si dicha autoridad es competente o no para liquidar la obligación;

- Debe contar con el elemento de la motivación, a fin de reflejar los hechos, datos, valoraciones y criterios que han servido para obtener la cuantía fijada.
- Debe contener la “pretensión de cobro”, a efecto de manifestar la voluntad de la Administración de que se cumpla dicha pretensión.
- Y como requisito de eficacia y validez, debe ser notificada la imposición por medio de la Administración.

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, esto de conformidad a los artículos 73 y 75 de la Ley General Tributaria Municipal.

Doctrinariamente, la liquidación de oficio se clasifican en *provisionales* y *definitivas*, teniendo una diferencia sustantiva y una procedimental.

En el sentido sustancial, se diferencian en que en la liquidación definitiva, se ha comprobado por completo el hecho generador, esto es, cuando la Administración Tributaria Municipal dispone de todos los datos y elementos de juicio necesarios para la cuantificación del impuesto, como resultado de la valoración de la prueba que se aportó por el contribuyente dentro del procedimiento para la determinación de oficio de los impuestos. La liquidación provisional, se practica sobre hechos y bases imponibles que sólo presunta y probablemente son ciertos, que están por confirmarse mediante el proceso para la determinación de oficio.

En el sentido procedimental, la liquidación provisional se distingue de la definitiva, en que en la primera no se produce vinculación definitiva ni para el sujeto ni para la Administración, y puede ser rectificadora sin limitación alguna por ésta 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.

La liquidación definitiva es inmodificable, es decir, que al ser pronunciada la voluntad de la Administración sobre la cuantía del impuesto, cerrando y concluyendo el procedimiento de liquidación de oficio por medio de la resolución, ésta no podrá ser modificada. En cambio, la liquidación provisional es susceptible de ser modificada en el transcurso del procedimiento de liquidación.

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

III.9.4 – Formalidades de la Determinación de Oficio:

La resolución en la que se determina de oficio un tributo como toda resolución de la Administración Pública, debe contener una serie de requisitos los cuales están contemplados en el artículo 106 numeral 7° L.G.T.M., dichos requisitos son:

- 1. Encabezado.** El cual debe contener el lugar y la fecha de emisión de dicha resolución. Asimismo, debe ser individualizado tanto el organismo o funcionario que emite el acto administrativo como del contribuyente o responsable.
- 2. Fase Fáctica.** En la cual se hace un recuento de los hechos que se han presentado. Para el caso, se comienza por expresar el motivo

que dió lugar a la investigación, la fecha, el lugar, el por qué de la fiscalización, la manera en que se procedió, y los resultados que se obtuvieron en la misma. En esta fase, debe incluirse, la calificación de la prueba así como el razonamiento, esto a efecto de verificar que en el proceso de fiscalización se concede el derecho de defensa al administrado y que el Funcionario Público justifique su actuación. En atención a dichos resultados se establece el tipo de tributo de que se trate y el período impositivo al cual correspondan dicho tributos.

3. Fase Declarativa. Es la fase más importante, por cuanto en ella se plasman las valoraciones de la autoridad; es decir, que la Administración Tributaria Municipal determina oficiosamente el tributo, es decir, especifica las cantidades que corresponde pagar en forma individualizada a tributos y sanciones, en ella se observa la orden de emisión de mandamiento de ingreso.

4. Notificación de la Determinación. Dicha notificación se hace en atención al principio de legalidad, y para hacer del conocimiento del contribuyente la determinación del tributo.

5. Firma de los funcionarios competentes. Constituye un requisito de validez, pues si la resolución en la que se ha establecido el tributo no esta firmada por los funcionarios correspondientes, entonces, ésta no tiene validez.

3.9.5 – Naturaleza Jurídica de la Determinación de Oficio:

Es de carácter *ADMINISTRATIVO*. Se manifiesta cuando el organismo recaudador formula "*inaudita parte*", es decir, no se aplican los principios de audiencia, bilateralidad o de contradicción previo a determinar de oficio el impuesto o tributo.

III.9.6 – Métodos para la Determinación de Oficio de Tributos.

Doctrinariamente se cuentan con dos métodos para la determinación del tributo, a saber:

**Sobre Base Cierta.* Es el resultado de una determinación de oficio directa y por conocimiento cierto de la materia imponible, lo cual posibilita una resolución determinativa de un tributo que se haya fijado en un óptimo grado de certeza y exactitud. También se pueden obtener datos de las declaraciones juradas presentadas con anterioridad por el contribuyente o de información suministrada por terceros.

**Sobre Base Presuntiva o Estimación de Oficio.* Cuando el fisco carece de elementos que le permitan conocer la exacta dimensión de la materia imponible recurrirá al método indiciario o indirecto, de carácter excepcional, por cuanto requiere ejercitar facultades singulares otorgadas por la ley; y de aplicación subsidiaria, siempre y cuando resulte aplicable sólo cuando el fisco esté imposibilitado de practicar la determinación sobre base cierta y presuntiva, llegando a reemplazar la certeza y exactitud referida por el mayor grado de probabilidad posible.

CAPITULO IV

“EJECUCIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO”

La ejecución del acto administrativo constituye una etapa importante puesto que por medio de la ejecución se materializa o se hace efectivo el actuar de la administración municipal. Sin embargo, para poder ejecutar la decisión administrativa municipal debe existir una resolución la cual es el producto del proceso de fiscalización realizado al administrado.

4.1- Emisión de Resolución: Al finalizar el proceso de fiscalización, tal y como se ha hecho mención en el capítulo anterior, procede el Delegado Municipal a emitir un informe detallado de lo observado al momento de la fiscalización así como un análisis de los datos proporcionados por el Administrado y los datos que lleva la Alcaldía. Dicho informe es revisado por el superior del delegado y avalado por el Jefe de la Unidad de Fiscalización.

4.2- Audiencia: Autorizado el informe debe ser notificado al sujeto pasivo y si este no esta de acuerdo con dicha resolución se le concede un plazo de quince días para que presente la prueba de descargo que considere oportuna y necesaria.

Concluido el término probatorio, con o sin la presentación de pruebas, se procede a emitir la resolución en la cual se le determina el Tributo al administrado. Esta resolución estará compuesta por tres partes fundamentales y necesarias, estas son:

- ***Antecedentes***: Constituyen la relación circunstanciada de los hechos, el relato de lo sucedido en la realización de la fiscalización, se relacionan los hechos y cuestiones jurídicas que se controvierten y las argumentaciones de ambas partes y el estudio de la documentación que corre agregada al expediente,

- *Considerandos:* Son las consideraciones del Consejo respecto del resultado obtenido en el proceso ante la información que posee la municipalidad; se hace una estimación de la prueba aportada para la comprobación de los hechos.
- *Resolución:* En ella se relacionan las razones de la determinación de los tributos y sanciones que correspondan al sujeto pasivo y la base legal que respalda dicha decisión ordenándose la emisión del mandamiento de ingreso a fin de que el administrado efectúe el pago.

4.3- Notificación de la Resolución: Emitida la resolución se procede a notificarla, esto con el objeto de hacer del conocimiento del administrado la obligación de pago.

La Ley General Tributaria Municipal, establece tres formas de Notificación, las cuales son:

- Notificación Personal. Se practica por persona autorizada y se entrega personalmente al notificado, a su representante o apoderado. (Art. 96)
- Notificación por Esquela. La esquela contendrá copia de la resolución y se entregará en el lugar que el interesado señale para tal efecto y será entregado a la persona que se encuentre en él, siempre y cuando sea mayor de edad, en caso de no haber quien la reciba, se fijará la esquela en el lugar. (Art. 97)
- Notificación por Edicto. Procede solamente en los casos previstos en esta ley o las ordenanzas relativas a tributos municipales, cuando no se hubiere señalado lugar o cuando se trate de personas no domiciliadas en el Municipio de San Salvador. (Art. 98)

No obstante establecer dicha ley las formas en que se debe realizar la notificación, el artículo 99 establece que para la citación, emplazamiento y notificación se estará a lo dispuesto al Código de Procedimientos Civiles, en los artículos 204 y siguientes.

4.4- Cumplimiento: Como ya se mencionó al inicio de éste capítulo, la ejecución de la sentencia constituye una etapa importante dentro de la actuación administrativa, puesto que garantiza el cumplimiento de la obligación por parte del administrado.

Una vez realizada la notificación, al administrado le nace el derecho de interponer el recurso que sea pertinente (en un término de tres días a partir de la práctica de la notificación), puesto que en este lapso la sentencia no ha adquirido firmeza por lo que no hay exigibilidad del cumplimiento; transcurrido el término de 15 días y en caso de no haber sido recurrida la resolución la municipalidad esta en la facultad o derecho de ejercer la acción de cobro, para lo cual los tributos, intereses y multas deberán constar en títulos o documentos que tengan aparejada ejecución, así lo establece el artículo 115 de la Ley General Tributaria Municipal.

El Código de Procedimientos Civiles establece en los artículos 587 y siguientes las clases de documentos que traen “aparejada ejecución”, estos son: Los Instrumentos Públicos, Los Auténticos, los de Reconocimiento y la Sentencia. En este sentido, establece que los documentos privados registrados en la Alcaldía Municipal constituyen el tercer tipo, es decir, que son de **RECONOCIMIENTO**, como por ejemplo el informe que emita el Tesorero Municipal, los avisos de cobro, etc. Asimismo, se incluyen los documentos estipulados en el artículo 589 núm. 1° del mismo cuerpo de ley.

Con relación al cobro de los tributos en caso de que el administrado no efectuar el pago, el Síndico Municipal tiene competencia suficiente para proseguir ante las autoridades judiciales, esto significa, que la Municipalidad de San Salvador tiene facultad de perseguir en juicio ejecutivo a los deudores morosos de los tributos, pudiendo nombrar apoderados generales o especiales. (Art.117 L.G.T.M.)

El artículo 118 de la L.G.T.M. concede al deudor una oportunidad extrajudicial para la realización del pago antes de proceder a efectuar el cobro judicial, el cual, se realiza de conformidad a lo establecido en el Código de Procedimientos Civiles relativo al juicio ejecutivo, salvo ciertas modificaciones establecidas en el artículo 119 de la ley en comento.

No obstante, tener la facultad la municipalidad de San Salvador de entablar acción ejecutiva contra aquellos que se constituyen deudores, ésta entidad evita llegar hasta éste punto puesto que las consecuencias se ven reflejadas en la simpatía de los administrados hacia quien ostenta el poder en la municipalidad.

CAPITULO V

“IMPUGNACIÓN DE LAS RESOLUCIONES TRIBUTARIAS”

5.1 – GENERALIDADES DE LA IMPUGNACIÓN.

5.1.1 – Teoría General de la Impugnación:

La Teoría General de la Impugnación tiene como objetivo controlar la actuación jurisdiccional, poniendo fin a las irregularidades cometidas. “Supone la implementación de un sistema impugnativo que sea la respuesta procesal idónea otorgada al justiciable, tendiente a confirmar mediante la revisión de lo decidido en un primer grado de conocimiento judicial y/o en los sucesivos estadios jurisdiccionales- tanto en el curso del proceso como contra la decisión que le pone fin al litigio – la existencia o no de los derechos sustanciales debatidos por las partes, adjudicados o negados en las instancias respectivas.”¹¹³

La Teoría General de la Impugnación no solo esta dirigida a subsanar errores cometidos por los jueces, sino también, ataca los actos de las partes o de terceros que pueden resultar gravosos.

“Enrique Vescovi, expresa que se trata de la posibilidad de denunciar la existencia de una irregularidad y analizar el mecanismo que el orden jurídico provee a efectos de superar dicha violación, es decir, de excluir de éste orden dicha ilegalidad. (expresado en su más amplia acepción, analizando los distintos medios a ese fin)”¹¹⁴

Con la finalidad de evitar que las resoluciones emitidas, ya sean judiciales o administrativas, contengan defectos, sean ilegales o produzcan daño al particular, se ha concedido una vía de impugnación. Se trata de “un mecanismo procesal que parte de la falibilidad humana y

¹¹³ BENABENTOS, OMAR A., Ponencia presentada en el XVII Encuentro Panamericano de Derecho Procesal, OBarranquilla, Colombia, 2004. www.eldial.com.uy

¹¹⁴ VESCOVI, ENRIQUE. Los Recursos Judiciales y demás Medios Impugnativos en Iberoamérica. Pág. 2. Edit. Depalma, Buenos Aires, Argentina. 1988.

persigue un ajuste más perfecto de los actos del órgano jurisdiccional a las normas del ordenamiento jurídico, se trate de actos del juez o tribunal en forma de providencias, autos o sentencias, reparando o subsanando los defectos que en ellos se hubieran producido.”¹¹⁵

Los “*Medios de Impugnación*” son mecanismos o medios de control diseñados con el objetivo de evitar que las violaciones a derechos persistan, a fin de que los actos irregulares, se regularicen, para que los derechos violados puedan ser restablecidos, considerándose “los recursos” como un medio impugnativo.

5.1.2 – DEFINICIÓN DE IMPUGNACIÓN:

“Los recursos genéricamente hablando constituyen medios de impugnación de los actos procesales. Realizado el acto la parte agraviada por él tiene, dentro de los límites que la ley le confiere poderes de impugnación destinados a promover la revisión del acto y su eventual modificación o anulación.”¹¹⁶

El Dr. Arrieta Gallegos, expresa que “es fundamental que en todo acto del Juez que pueda lesionar los intereses de una de las partes, o causarle agravios sea impugnable, es decir, que exista algún recurso contra él, para que se enmienden los errores o vicios en que se haya incurrido”¹¹⁷.

“La impugnación no es un remedio contra la sentencia injusta, sino un medio para fiscalizar la justicia de lo resuelto.” Carnelutti, atribuye a todos los procedimientos de impugnación, “el carácter de medios idóneos para alcanzar el fin supremo de lograr la justicia que el proceso debe tener.”

¹¹⁵ SENDRA, VICENTE GIMENO, Y OTROS. Derecho Procesal Administrativo. Pág. 540. Edit. Tirant lo Blanch. Valencia, España. 1993.

¹¹⁶ ARRIETA GALLEGOS, FRANCISCO, Impugnación de las Resoluciones Judiciales. Pág. 1 Edit. Jurídica Salvadoreña. San Salvador, 2001.

¹¹⁷ IDEM. Pág. 1.

En otras palabras la impugnación constituye el *medio concedido por el legislador a quien se vea afectado en sus derechos por la resolución emitida por un Juez o por la Administración Pública a fin de que se deje sin efecto.*

La impugnación se da a través de los recursos, los cuales pretenden impugnar las resoluciones emitidas por la autoridad que las dictó, se persigue su revocación, como un remedio jurídico contra la injusticia de la resolución del Juez o la nulidad de la misma como un remedio contra su invalidez. En otras palabras la Impugnación constituye el género y los recursos la especie.

En la legislación Salvadoreña, no se encuentra definido lo que es “Recurso”; sin embargo, citaremos las definiciones adoptadas por el Dr. Arrieta Gallegos en su obra “Impugnación de las Resoluciones Judiciales”¹¹⁸, dichas definiciones son:

1. Couture: “Jurídicamente denota tanto el recorrido que se hace nuevamente mediante otra instancia, como el medio de impugnación por virtud del cual se recorre el proceso.
2. Hernando Devis Echandía: Se entiende la petición formulada por una de las partes principales o secundarias, para que el mismo juez que profirió una providencia o su superior la revise, con el fin de corregir los errores de juicio o de procedimiento. (injudicando e in procedendo)
3. Dr. René Padilla y Velasco: Facultad que concede la ley al interesado en un juicio o en otro procedimiento (el subrayado es nuestro), para reclamar contra las resoluciones o falta de resolución, ante la autoridad que la dicto, o ante otro superior, para que las enmiende, amplíe, reforme, revoque o anule.”¹¹⁹

¹¹⁸ Op. Cit. ARRIETA GALLEGOS, FRANCISCO. Impugnación de las Resoluciones Judiciales. Edit. Jurídica Salvadoreña. San Salvador, 2001.

¹¹⁹ ÍDEM. Pág. 2.

Como en todo ordenamiento jurídico, el nuestro ha adoptado dichos medios de impugnación y se ha apegado a las clasificaciones que la doctrina ha establecido respecto de ellos, y los clasifica de la siguiente manera:

▪ **Recursos Ordinarios:**

1. *Mutación o Revocación:* Es un recurso que goza de la honorabilidad y lealtad de los encargados de la administración de justicia. Constituye un recurso ordinario, porque se discute en ellos en toda su plenitud la resolución o sentencia dictada, y además, porque ninguna resolución, ni ningún juicio se haya exceptuado de estos recursos. El Código de Procedimientos Civiles contemplan ambos recursos en los artículos 425 y 426.
2. *Explicación y Reforma en lo accesorio:* La explicación es un recurso que la ley le franquea a las partes cuando existe oscuridad ya sea en los considerandos o en la sentencia y que generan contradicciones respecto al fallo, esto a efecto de ver si la parte interpone el recurso que corresponda. Con relación a la reforma en lo accesorio, también es un recurso concedido a las partes a fin de que pidan reformas sobre puntos que fueron omitidos por error o por olvido del Juzgador; pero sobre aspectos accesorios de la causa. Dichos recursos están contemplados en los artículos 1270 relacionado con los artículos 1118 y 1290 Pr.C.
3. *Recurso de Revisión:* En este recurso no existe término de prueba, ni oposición de excepciones, ni alegatos de ninguna especie, “*puesto que revisión significa el examen de lo practicado, sin practicar nada nuevo*”¹²⁰. La revisión “*es el examen que verificará el Tribunal Superior de lo practicado por el inferior, sin efectuar nada nuevo*”.¹²¹ El Código de Procedimientos Civiles lo regula en los artículos 502, 503, 443, 1076 y siguientes.

¹²⁰ DR. RENÉ PADILLA Y VELASCO. Apuntes de Derecho Procesal Civil Salvadoreño. Tesis Doctoral.

¹²¹ Op. Cit. ARRIETA GALLEGOS, FRANCISCO. Pág. 181.

4. *Apelación*: Este es el recurso concedido a un litigante que ha sufrido agravio por la sentencia del Juez inferior, para reclamar de ella y obtener su revocación por el Juez superior. Y esta contemplada en los artículos 980 y siguientes del Código de Procedimientos Civiles.

▪ **Recursos Extraordinarios:**

1. *Queja por Retardación de Justicia*: Esta regulado en los artículos 1111 del Código de Procedimientos Civiles y siguientes, y “procede contra los Jueces de Paz, de Primera Instancia, Cámara o Tribunales, cuando en los términos fijados por la ley no expidieren las providencias que correspondan, según el estado de las causas o no las sentenciasen.” Teniendo éste la finalidad de abreviar la actuación judicial y de cierta manera agilizar el trabajo tanto de los empleados judiciales como del Juez.
2. *Queja por Atentado*: Atentado constituye “el procedimiento abusivo de cualquier autoridad, y en sentido mas estricto, es el procedimiento de un Juez sin bastante Jurisdicción o contra el orden y forma que previene el Derecho”¹²². Este recurso, esta contemplado en los artículos 1105 al 1110 del Código de Procedimientos Civiles.

5.1.3 – PRESUPUESTOS DE LOS RECURSOS.

Para poder interponer un recurso, el interesado debe cumplir con ciertos requisitos, los cuales se detallan a continuación:

- a) *Legitimación*: esto significa que quien interpone el recurso debe ostentar capacidad y legitimación para conducir el proceso. “Quien tiene legitimación es la persona que tiene un interés directo en el mantenimiento del acto o disposición, o en la anulación del acto lesivo.”¹²³

¹²² ÍDEM, Pág. 186.

¹²³ Op. Cit. SENDRA, VICENTE GIMENO Y OTROS, Pág. 541.

b) *Gravamen*: la resolución debe ser gravosa para el recurrente, debe existir una resolución que resulta perjudicial en virtud de no satisfacer las pretensiones del actor.

5.2 – RECURSOS ADMINISTRATIVOS:

5.2.1 – Definiciones:

1. Los recursos administrativos son “los actos por los que el administrado legitimado solicita de la propia administración la anulación o modificación de un acto administrativo que le afecta.”¹²⁴

2. “Los recursos administrativos y los reclamos son modos de control de la actividad administrativa; solo que ha iniciativa de los particulares y no de oficio.”¹²⁵

Los recursos administrativos, constituyen tanto una garantía al particular como un privilegio para la Administración misma; esto es así, puesto que por un lado se permite al particular alegar o discutir la validez de un acto administrativo y por otro, la Administración puede retrasar a su favor el enjuiciamiento por otros Tribunales de su actuación.

Juan Francisco Linares¹²⁶, establece dos razones de Existencia de los Recursos Administrativos y estas son:

a) *Existencia de legitimidad y protección de los derechos e intereses legítimos del Administrado*; con este aspecto, lo que se pretende es asegurar la debida defensa del particular,

¹²⁴ SÁNCHEZ AGUILAR, MIGUEL. Derecho Administrativo, Sustantivo y Procesal. Pág. 150. Edit. Colex, Madrid España. 1999.

¹²⁵ LINARES, JUAN FRANCISCO. Derecho Administrativo. Pág. 342. Edit. Astrea, Buenos Aires, Argentina. 1986.

¹²⁶ ÍDEM. Pág. 343.

b) *La contribución de estos medios de protección a la libertad jurídica del individuo*, a la legitimidad y eficiente actividad de los órganos del Estado consolidándose el Estado de Derecho.

En nuestro medio, dichas razones son válidas puesto que la Ley establece o permite la impugnación en materia administrativa con el objeto de garantizar al administrado sus derechos logrando así mantener el Estado de Derecho.

Dentro de la Impugnación, debe hacerse distinción entre “Recursos” y “Acciones de Impugnación Autónoma”, aun cuando ambos persigan una modificación en la resolución – ya sea judicial o administrativa – que se reputa ilegítima, injusta y gravosa para quien plantea la impugnación.

La diferencia entre ambos consiste en que **los recursos** se interponen de resoluciones que no han ganado firmeza y no han ganado autoridad de cosa juzgada; es decir, se sustancian durante el curso de un proceso pendiente, que continua su normal tramitación en la fase del recurso correspondiente; y la **acción de impugnación autónoma**, o recursos excepcionales, son instrumentos procesales que cabe utilizar precisamente contra resoluciones firmes y, por tanto, inalterables.

En atención a nuestro tema de investigación consistente en la “Impugnación de las Resoluciones Tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador” nos apegamos a la definición de impugnación que da el Dr. Arrieta Gallegos, en virtud de ser los recursos “la facultad concedida al interesado en un juicio o procedimiento”, esto significa que no solo en materia procesal procede la interposición de recursos, en este sentido, nuestra investigación es realizada en el ámbito del Derecho Administrativo – Tributario, lo cual constituye un procedimiento distinto al jurídico.

En materia Tributaria la impugnación se encuentra contemplada en el artículo 188 del Código Tributario vigente, relativo a la firmeza que adquieren las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, y que establece “que en materia de recursos se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos”.¹²⁷

La referida Ley establece que el órgano competente para conocer las apelaciones interpuestas por los contribuyentes contra las resoluciones relativas a la liquidación de oficio de impuestos así como de multas, es el *Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos*, cuyos integrantes poseen autonomía funcional al desempeñar el cargo. (Art. 1)

La apelación esta contemplada específicamente en el Artículo 2 estableciendo que “cuando el contribuyente no estuviese de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, podrá interponer el recurso de apelación ante el tribunal de Apelaciones de los impuestos Internos dentro del termino perentorio de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva, en donde podrá manifestar las razones de hecho y de derecho, en las cuales apoya su pretensión, en donde cada uno de sus reclamos tendrá que puntualizarlos.”

Los artículos consiguientes desarrollan detalladamente la interposición del recurso, lo cual se hace por medio de escrito, el cual consta de todas las formalidades legales, procediendo el Tribunal a solicitar el expediente a fin de estudiar su admisibilidad con relación a

¹²⁷ “LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE IMPUESTOS INTERNOS”. Decreto Legislativo. N°: 135

la presentación en tiempo y forma, para verificar la legitimidad de la persona que recurre.

Si se admitiere el recurso, el Tribunal pedirá informe a la Dirección General de los Impuestos Internos, a fin de que justifique su actuación sobre los puntos reclamados, constando para esto con un plazo de quince días contados a partir del siguiente al de la notificación de la providencia respectiva.

Vencido el término, el Tribunal manda a “recoger” el expediente, en el caso que la Dirección General de los Impuestos Internos no hubiese devuelto el incidente. Con la contestación o no del Tribunal, se abrirá a pruebas el incidente por el término de cinco días perentorios contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, a efecto de que este produzca las pruebas ofrecidas.

El tribunal una vez ofrecida la prueba dentro del término establecido y vencido este, mandara oír al apelante para que presente sus alegaciones finales en el término fatal e improrrogable de ocho días contados a partir del siguiente al de la notificación respectiva.

Una vez concluido el término anterior y no habiendo mas diligencias que practicar, se ordenara traer el incidente para sentencia, la cual se pronunciara a mas tardar treinta días después de notificada la providencia anterior.

En *materia Municipal* el aspecto relativo a impugnaciones lo encontramos a partir del artículo 135 y siguientes del Código

Municipal¹²⁸ y que hacen referencia a los recursos que pueden ser interpuestos, los cuales son:

- a) Revisión: que procede contra los acuerdos emitidos por el Concejo Municipal, se interpone ante el mismo Concejo solicitando a éste lo analice y examine, haciendo ver al Concejo las razones por las cuales debe suspenderse o anularse dicho acuerdo.
- b) Revocatoria: procede también contra los acuerdos del Concejo Municipal a fin de que se deje sin efecto el mismo ya sea por existir ilegalidad o por ser inoportuno, posibilitando dicho recurso la corrección del error cometido por el Concejo.
- c) Apelación: esta procede de las resoluciones emitidas por el Alcalde o del funcionario delegado y se interpone ante el Concejo Municipal. Procede exclusivamente cuando existe ilegalidad del acto, como cuando se es obligado al administrado a pagar un impuesto que no existe, o cuando el impuesto es excesivo. En este caso, el interesado debe tener un interés legítimo, es decir, que debe verse afectado de manera directa por la resolución del Alcalde o su delegado.

No obstante conceder el Código Municipal los recursos anteriormente mencionados, la Ley General Tributaria Municipal¹²⁹, contempla únicamente el recurso de Apelación para los casos específicos del artículo 123, los cuales son:

- a) De la Calificación del Contribuyente;
- b) De la Determinación de los Tributos;
- c) De la Resolución del Alcalde en el procedimiento de repetición del pago de lo no debido; y

¹²⁸ CÓDIGO MUNICIPAL, Recopilación de Leyes y Reglamentos Municipales de Ricardo Mendoza Orantes, Edit. Jurídica Salvadoreña, Sexta Edición.

¹²⁹ LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL. Recopilación de Leyes y Reglamentos Municipales de Ricardo Mendoza Orantes. Edit. Jurídica Salvadoreña, Sexta Edición. S.S.

d) De la aplicación de sanciones hecha por la Administración Tributaria Municipal.

Asimismo, establece dicho artículo en el inciso segundo que cuando de las situaciones previstas en el Artículo 108 del cuerpo legal in situ, surja la emisión de mandamientos de ingreso, también procede la interposición del recurso de apelación. De igual manera el artículo 78 del Reglamento de la Ley General Tributaria Municipal¹³⁰ establece (y es el motivo principal de nuestra investigación) que también procede la Apelación de la resolución emitida por el Departamento de Impuestos, cuando se genera violación a los derechos de los administrados.

La Apelación debe ser interpuesta tres días después de notificada la resolución emitida por la Administración Pública y en el caso de la emisión de mandamiento el plazo de tres días se cuenta a partir del día siguiente al de la entrega del mandamiento, ante el Funcionario que emitió la resolución y en el caso del artículo 78 del Reglamento ante el Departamento de Impuestos o ante el Alcalde Municipal. El plazo de **tres días** es perentorio.

Interpuesto dicho recurso, se admite en ambos efectos (suspensivo y devolutivo), comunicando al Síndico Municipal y se emplaza al recurrente o su representante, concediendo un término de tres días, posteriores a la admisión del recurso para que comparezca a ejercer sus derechos, remitiendo la autoridad administrativa el expediente al Concejo, quien pasará los autos a la comisión de apelaciones para la substanciación del recurso y su posterior informe.

En este punto pueden presentarse dos situaciones: 1. Que el recurrente no comparezca en el término fijado, declarando el Concejo

¹³⁰ REGLAMENTO A LA LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL. Recopilación de Leyes y Reglamentos Municipales de Ricardo Mendoza Orantes. Edit. Jurídica Salvadoreña, Sexta Edición.

Municipal desierto el recurso; o 2. Que el recurrente comparezca, mandándose a oír dentro de tres días a fin de que exprese todos sus agravios y presente la prueba de descargo que tuviere, en esta área el medio probatorio por excelencia es el “Instrumental”; sin embargo, puede ofrecer otro tipo de prueba (diferente a la instrumental); vencida el término probatorio o acusada rebeldía, se mandará oír por igual plazo al Síndico Municipal.

Una vez evacuadas las audiencias señaladas, el Concejo abre a pruebas por el término de ocho días para recibirla y para recoger de oficio la que él estime necesaria.

Una vez vencido el término probatorio o el de expresión de agravios, si no se diere la apertura a pruebas el Concejo o el comité de apelaciones pronunciará la resolución o el acuerdo correspondiente en el término de ocho días.

Como se menciona anteriormente, de los acuerdos se admitirá el recurso de revisión ante el funcionario que lo emitió, esto dentro del plazo de veinticuatro horas siguientes a la notificación respectiva. De ser denegado el interesado tiene la facultad de interponer un recurso de revocatoria dentro del plazo de tres días contados desde el día siguiente a la notificación de la denegatoria de la revisión; una vez admitida la revocatoria, el Comité de Apelaciones substanciará el expediente, abriendo a pruebas por el plazo de cuatros días, vencido éste, se pronunciará la Comisión remitiendo informe al Concejo Municipal para que tome la decisión y emita el acuerdo respectivo. (Art. 78, 79 y 80 Reglamento de la L.G.T.M.)

Con esto se agota la instancia en sede administrativa, sin embargo el artículo 81 del Reglamento a la L.G.T.M., establece que “el sujeto pasivo puede invocar la acción contencioso administrativa ante la

Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia”, recurso del que ya se ha hecho referencia en Capítulos anteriores.

CAPITULO VI

“RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN”

“De la impugnación de las Resoluciones Tributarias emitidas en los Procesos de Fiscalización que violentan los derechos de los Administrados”

6.1 – INTRODUCCIÓN.

Para la realización de la presente investigación nos enfocamos en la Ciudad de San Salvador, puesto que cuenta con un gran número de empresas comerciales, que de acuerdo al Código Municipal y a la Ley General Tributaria Municipal, son sujetos de cobro de impuestos, tasas, etc., de carácter municipal, pero en especial nos centraremos en los lugares donde se venden bebidas embriagantes (licor y cervezas) por lo tanto tienen que pagar los impuestos respectivos. Para nuestra investigación, la muestra es de diez negocios (bares u discotecas), ubicadas tanto en la Zona Rosa, sobre el Boulevard del Hipódromo, como en la zona de la Quinta Calle Oriente, y Cuarta Avenida Sur de nuestra capital y demás lugares aledaños, donde se ubican cantinas, cervecerías, etc., y que por la naturaleza de estos negocios han tenido algún tipo de problema de carácter tributario con la Alcaldía Municipal de San Salvador, aunque es de hacer notar que este tipo de negocios no son los únicos, pues existen muchos negocios con diversos y muy variados giros comerciales que también los tienen.

6.2 – Instrumentos Utilizados.

Para nuestra investigación, se redactaron cuestionarios para hacer entrevistas a Funcionarios y Empleados de la Alcaldía Municipal de San Salvador, a profesionales del Derecho, Administradores de Empresas y Contadores conocedores en materia de impuestos municipales; y para los encargados de los establecimientos objeto de la

investigación se utilizaron encuestas, a efecto de conocer las opiniones de los entrevistados y encuestados con relación al cobro de los impuestos aplicados a este tipo de negocios. Las preguntas están equilibradas para ese fin, y con ello se trata de comprobar la hipótesis planteada al principio de nuestra investigación.

6.3 – Técnicas de Recolección de Datos:

Tomando en cuenta las diferencias entre funcionarios y empleados municipales, los profesionales entrevistados y los dueños de los negocios, se utilizaron para los primeros la entrevista y para los últimos la encuesta.

6.4 – Técnicas en el Análisis de Datos:

- El cuestionario y la entrevista para los funcionarios y empleados de la Alcaldía Municipal de San Salvador, cuenta con trece preguntas, todas ellas elaboradas de forma abierta para conseguir la mayor cantidad de información posible, permitiendo así que el entrevistado se sienta cómodo con las preguntas y dando su punto de vista como funcionario o empleado y de manera muy personal, dando su opinión de cómo podría mejorar su trabajo.

- De igual forma la entrevista dirigida a los profesionales del Derecho, Administradores de Empresas y Contadores, es un cuestionario elaborado con once preguntas muy concretas, que tiene como objeto conocer la opinión de éstos profesionales sobre la materia tributaria municipal.

- La entrevista dirigida a los contribuyentes esta compuesta por veintiún preguntas y son formuladas por diecisiete preguntas cerradas, y cuatro preguntas abiertas, esto con el objeto de determinar si los contribuyentes encuestados consideran que existe alguna

vulneración por parte de la Alcaldía Municipal de San Salvador de derechos o están de acuerdo con las tarifas tributarias impuestas.

Para realizar el análisis de datos agrupamos las preguntas de acuerdo a los criterios siguientes:

- a) Preguntas relacionadas con visitas informativas que la Alcaldía de San Salvador realiza en los negocios antes mencionados;
- b) Grado de conocimiento que los propietarios tienen sobre la aplicación de los impuestos.
- c) Opiniones personales de los encuestados con relación al pago de sus impuestos.

Para analizar las respuestas de la encuesta utilizamos un diagrama de barras, diferenciando cada grupo de preguntas. Por medio de este análisis pudimos comprobar la hipótesis y elaborar nuestras conclusiones; así mismo, con el análisis de preguntas abiertas pudimos hacer nuestras recomendaciones.

Debemos hacer la aclaración que se ha utilizado el término “impuesto” como sinónimo del término “tributo”, en virtud de no generar confusiones en los entrevistados, debiendo entenderse por aquel: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

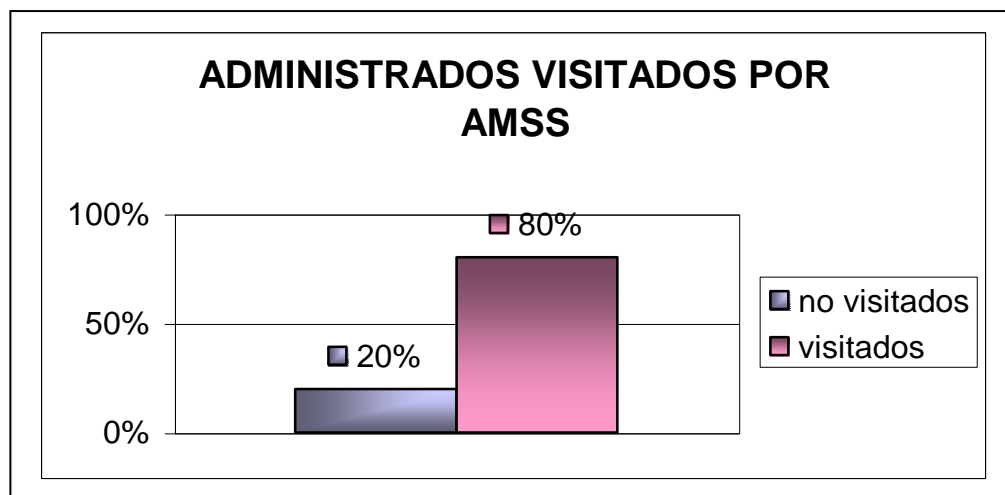
6.5 – ANÁLISIS DE LAS ENCUESTAS EFECTUADAS A PROPIETARIOS DE CERVECERÍAS Y CANTINAS:

En este punto se han clasificado las preguntas en tres grupos relativos a:

- a) Las visitas efectuadas por la Alcaldía Municipal de San Salvador,
- b) Al conocimiento que tienen los contribuyentes sobre la aplicación de los impuestos municipales y
- c) La opinión de los contribuyentes sobre el pago de los impuestos.

1. VISITAS EFECTUADAS POR LA ALCALDÍA MUNICIPAL A LOS CONTRIBUYENTES.

- Ha sido visitado por empleados de la Alcaldía Municipal de San Salvador?

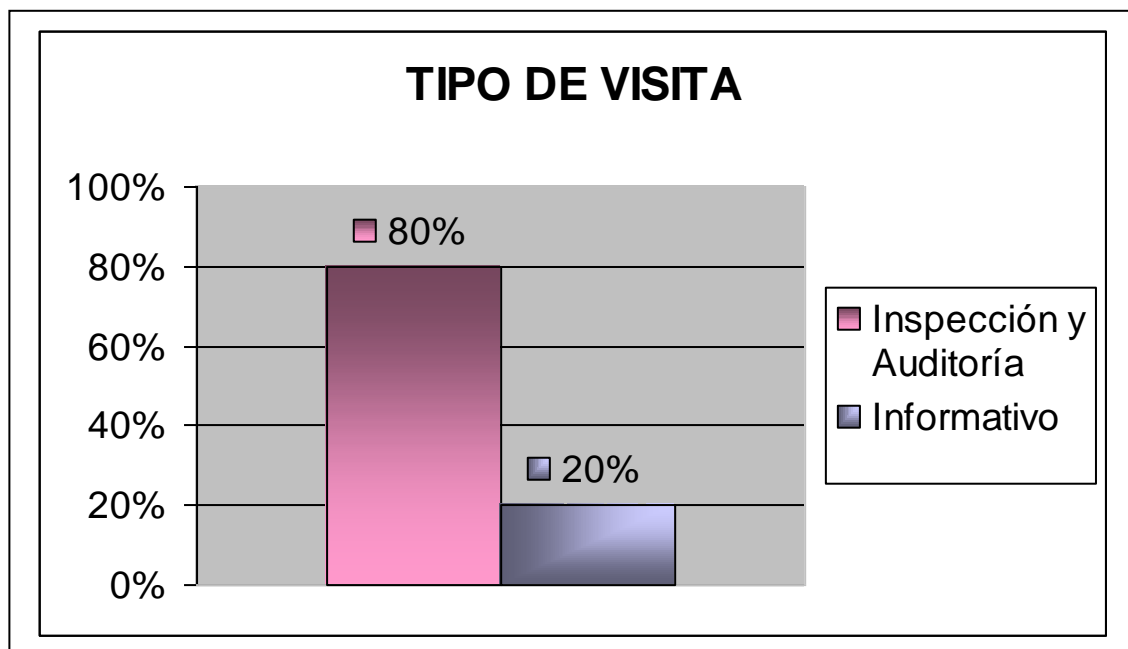


De las 10 personas entrevistadas, al preguntarles si han sido visitados por empleados de la Alcaldía Municipal de San Salvador, el 80% respondió que sí han sido visitados, mientras que un 20% dijo que no.

Conclusión: La Municipalidad efectivamente ha realizado visitas a los administrados, sin embargo, no lo hace en un 100 % sino solamente en un 80 %. Observamos aquí la dificultad de la Municipalidad de realizar visitas a los administrados debido a la falta de recurso humano, lo cual

influye en la fiscalización, pues ésta no se realiza diligentemente por la falta de tiempo del funcionario delegado para dicha actividad.

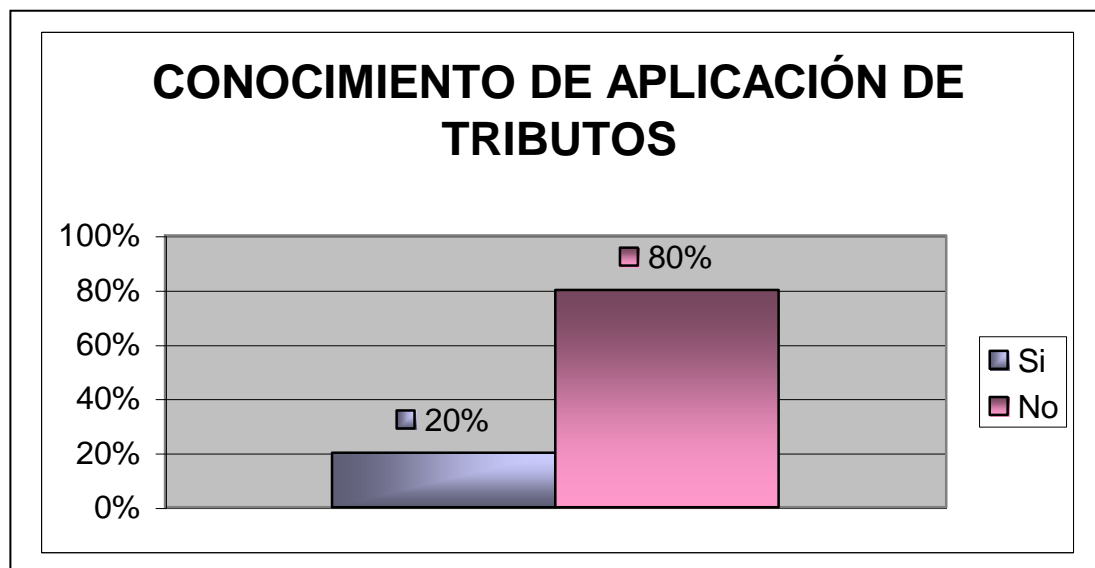
➤ ¿Qué tipo de visita?



De las personas que han sido visitadas por la Alcaldía Municipal de San Salvador, el 20 % dijo que la visita ha sido de carácter informativo y el 80 % dijo que la visita fue de inspección y auditoría. **Conclusión:** que las visitas realizadas por la Municipalidad son a fin de realizar inspecciones y auditorías, y son pocas las visitas que se realizan a fin de proporcionar información a los administrados, comprobamos aquí la violación al principio de publicidad y por ende al derecho de las personas a esta informadas, puesto que no se proporciona información a los administrados.

2. CONOCIMIENTO QUE LOS CONTRIBUYENTES TIENEN SOBRE LA APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES.

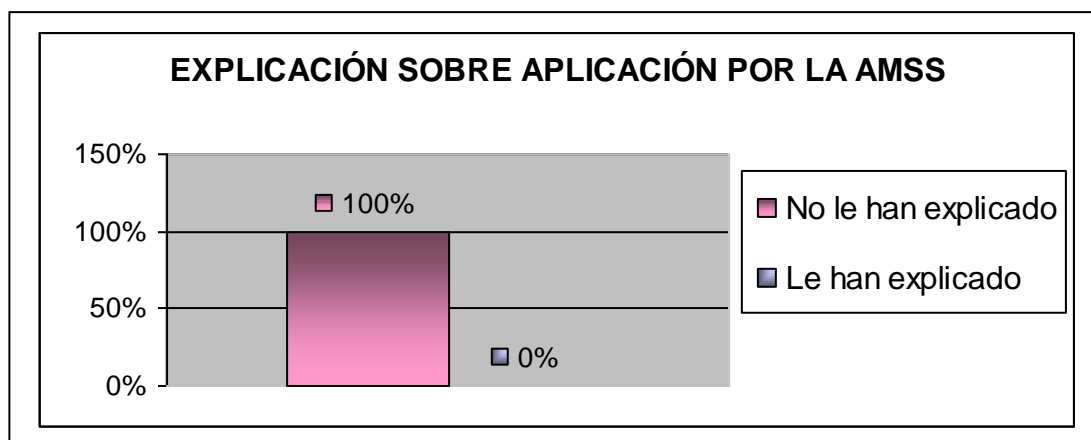
- ¿Conoce la forma en que la Alcaldía Municipal de San Salvador le aplica los impuestos?



Con relación al conocimiento que los contribuyentes tienen con relación a la determinación de los impuestos.

Conclusión: Que los administrados casi no conocen al respecto, ya que solamente un 20% dijo que si tienen conocimiento de la aplicación de los impuestos, verificándose en este caso la violación al principio de publicidad, puesto que es un pequeño porcentaje el que tiene conocimiento de la aplicación de los tributos; de igual forma se da una afectación al principio de Especificidad, por cuanto existe una mala aplicación de la ley en materia tributaria municipal, específicamente cuando se califica el tipo de negocio a efecto de determinarle el tributo.

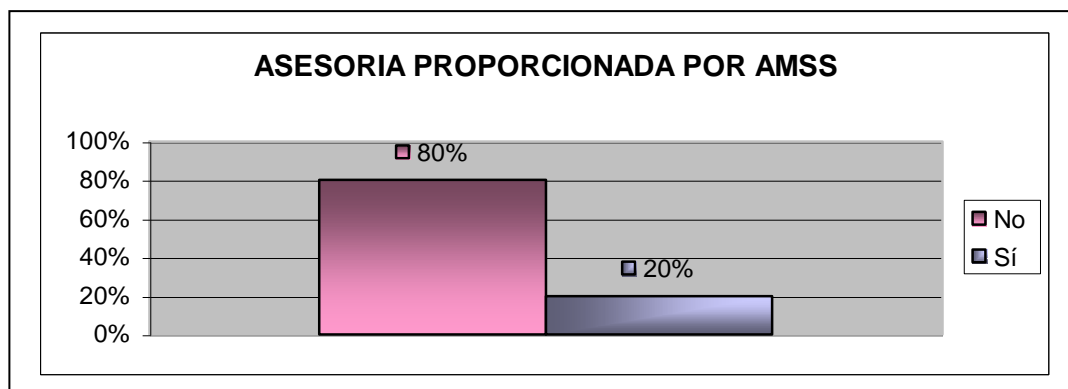
- ¿Le han explicado cómo le aplican el impuesto?



Con relación a ésta pregunta, el 100 % respondió que nadie de la Alcaldía Municipal de San Salvador se ha acercado a informarle sobre la aplicación de los impuestos.

Conclusión: se ha confirmado que se violenta el principio de publicidad, puesto que no han sido informados en cuanto a la aplicación de los tributos. Así mismo, se ve afectado el principio de Especificidad, puesto que los tributos son aplicados y determinados con desconocimiento de ley dándose también una mala aplicación de la ley, lo cual afecta a los administrados.

- ¿Le han proporcionado asesoría por parte de la Alcaldía Municipal de San Salvador sobre sus derechos y Obligaciones tributarias?

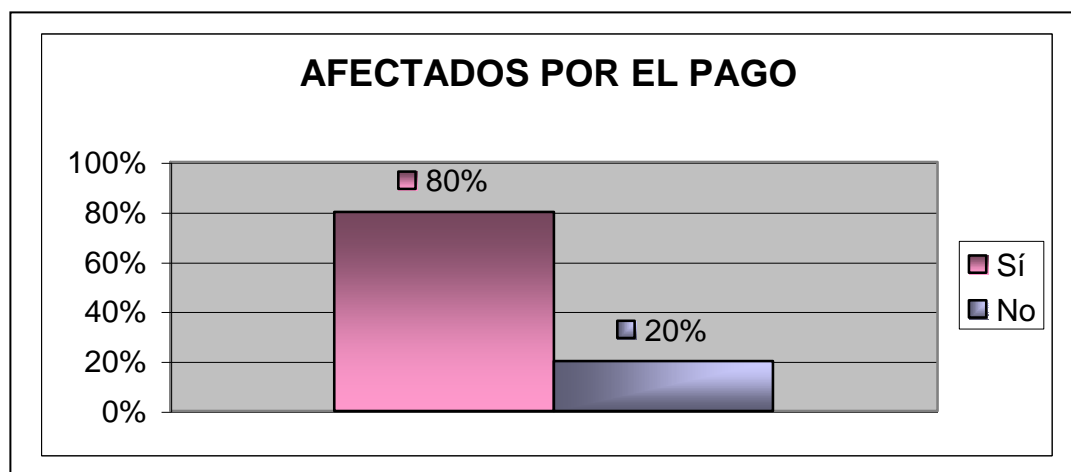


Con base en la información obtenida, el 20% respondió que si le han proporcionado alguna asesoría, cuando la ha solicitado y el 80% respondió que no han recibido ninguna asesoría.

Conclusión: Esto significa, que solamente en caso de que el administrado solicite asesoría, ésta es proporcionada, siendo que la obligación de la Municipalidad esta en la obligación de proporcionar a los contribuyentes / administrados la información respectiva sobre derechos, obligaciones y respecto de la determinación y aplicación de tributos.

3. Opiniones personales relativas a l pago de impuestos:

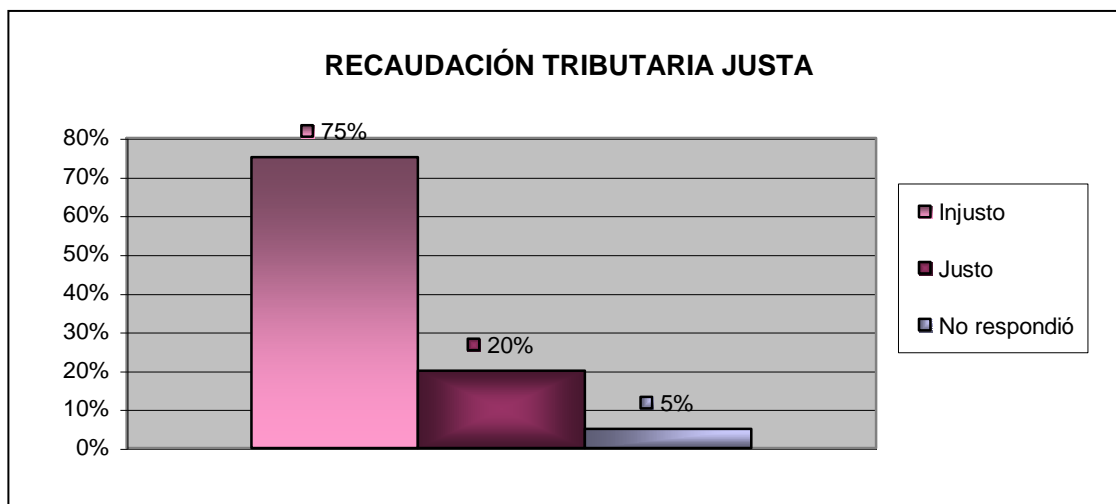
a) Se siente afectado en sus derechos por el pago de los impuestos:



De conformidad a las respuestas de los administrados, el 80% de ellos dijeron sentirse afectados por el pago de impuestos y solo un 20% dijo que no veía afectados sus derechos.

Conclusión: La mayoría de la población se considera afectada por el pago de los tributos, lo cual implica la violación al Derecho Patrimonial de los Administrados, al principio de Proporcionalidad y al de Capacidad Contributiva.

b) Considera que la recaudación tributaria municipal es justa:



El 75% respondió que es injusto, porque consideran que los impuestos son demasiado elevados; el 20 % dijo que consideran justa la recaudación y solamente un 5% no dio su opinión.

Conclusión: Hemos comprobado con esta pregunta que los administrados en su mayoría (75 %) considera injusta la recaudación tributaria municipal, lo cual se traduce en violación al derecho patrimonial de los administrados, así como al principio de Proporcionalidad y de Capacidad Contributiva.

ANÁLISIS:

De acuerdo a las entrevistas realizadas a los contribuyentes se llegó a la conclusión de que la Alcaldía visita los negocios donde se venden bebidas embriagantes y en discotecas ubicadas en la Zona Rosa, sobre el Boulevard del Hipódromo, y la zona de la Quinta Calle Oriente, y Cuarta Avenida Sur de San Salvador, así mismo, la mayoría de los encuestados respondió que el tipo de visitas que hacen es de inspección y auditoria en la mayoría de los casos y solo una minoría respondió que son visitas de carácter informativo.

Asimismo, se verifico que los contribuyentes desconocen la forma en que la Alcaldía aplica los impuestos ya que la mayoría no tienen visitas de carácter informativo, ni tampoco reciben asesoría sobre la forma en que la Alcaldía determina el impuesto que corresponde pagar.

Por lo tanto consideramos que existe violación en los derechos de los administrados puesto que no reciben ninguna explicación ni asesoría respecto de la mecánica que la Alcaldía utiliza para determinar los impuestos, no informa a los administrados sus derechos, obligaciones, la forma en que deben presentar las declaraciones etc. Por otra parte se da una afectación al derecho patrimonial ya que los contribuyentes consideran que los impuestos son demasiado elevados, no obstante ser legales.

6.6 – ANÁLISIS DE ENTREVISTAS A EMPLEADOS Y FUNCIONARIOS DE LA ALCALDÍA MUNICIPAL DE SAN SALVADOR:

- La Alcaldía Municipal de San Salvador realiza actividades con relación al cobro de los impuestos siendo algunos de ellos: a) Exigir el trámite de la declaración, b) En caso de que el contribuyente no se presente a pagar se remite el caso al Departamento de Recuperación de Mora para que éste se encargue de hacer efectivo el pago y c) Ofrecer planes de pago al contribuyente para facilitar el pago de la mora. La Unidad de Fiscalización se encarga únicamente de verificar que la actividad recaudatoria sea efectiva y en buena forma y en caso contrario se aplican los complementos, es decir que se procede a la aplicación de los complementos cuando el administrado ha incurrido en error en la declaración o cuando evade impuestos, esto aparte de otras sanciones que pueda traer aparejadas.
- La Alcaldía Municipal de San Salvador utiliza como método de control y verificación sobre los contribuyentes con relación al cobro de los impuestos los estados de cuentas, en ellos se detalla toda la actividad del contribuyente. Utilizando los medios computarizados se puede saber si el contribuyente debe o no impuestos.
- Durante los últimos años el porcentaje de contribuyentes evasores de impuestos se ha incrementado grandemente, esto se debe a que la Unidad de Fiscalización no cuenta con el personal y el equipo suficiente para fiscalizar con más eficiencia a los contribuyentes, los cuales también han crecido considerablemente. En años anteriores se contabilizaban entre tres mil y cuatro mil contribuyentes evasores en la actualidad existe un registro de trece mil contribuyentes que no pagan impuestos. “Se necesita más personal y equipo.”

- El proceso de fiscalización consiste en verificar los impuestos de los contribuyentes para constatar si están declarando como es debido o tienen fallas en sus declaraciones. La unidad de Fiscalización tiene la obligación de ir a verificar todos los activos de los contribuyentes (en área de comercio)

- La documentación fundamental requerida a los contribuyentes para determinar el impuesto son: Estados financieros, declaraciones de renta, municipal y toda información que pueda ser útil para determinar el impuesto y su complemento en caso necesario.

- En caso de que el contribuyente presente información que tenga diferencias entre lo declarado y lo que consta en el estado de cuentas, se procede a verificar por medio de la fiscalización y se solicita a documentación necesaria (estados de cuentas, balances, declaraciones de Renta e IVA, etc.), para comprobar que la declaración sea real y en caso contrario se determina una multa con base en lo omitido.

- La Alcaldía Municipal de San Salvador enfrenta dificultades en los procesos de fiscalización, siendo la principal la falta de recurso humano, pues en cada distrito se cuenta con un fiscalizador, el cual no es suficiente para cubrir la cantidad de contribuyentes. Como ejemplo se puede mencionar el caso del Distrito Tres, que tiene 4000 cuentas necesitándose por lo menos cuatro fiscalizadores para poder dar cobertura a todas esas cuentas.

- La cantidad de contribuyentes que interponen recursos es un porcentaje mínimo (5-10 %), pues según los fiscalizadores entrevistados la mayoría de contribuyentes esta de acuerdo con el impuesto.

- El desempeño de la Alcaldía Municipal de San Salvador en el cobro de los impuestos es eficiente, considerando que la falta cobertura es por la escasez de recursos.

ANÁLISIS:

Los datos anteriores se han obtenido de entrevista realizadas a funcionarios y empleados municipales encargados del Departamento de Fiscalización de la Alcaldía Municipal de San Salvador; esto es, entrevista al Jefe del referido departamento como a los fiscalizadores del Distrito Uno, Tres y Cinco, y partiendo de sus respuestas y del análisis de las mismas verificamos que:

La Alcaldía Municipal de San Salvador tiene los departamentos o áreas necesarios para fiscalizar y hacer efectivo el pago de los impuestos aunque sea de una manera forzosa a pesar de que carece de Recursos Humanos, así como de recurso técnico (esto es, que las bases de datos en sus sistemas computarizados no están actualizados, por lo que se presentan muchos casos de “duplicidad de cuentas”, “repeticiones en el pago de impuestos” o “pagos excesivos”)

Que la recaudación la hace efectiva a través de la fiscalización, pero cuando el pago del tributo es forzoso éste da origen al pago de multas y sanciones, lo que se conoce como “complementos”.

Que en el momento oportuno, la Alcaldía Municipal de San Salvador no informa al contribuyente la manera en que determina el tributo que tiene que pagar, así como tampoco asesora al contribuyente para hacer su declaración; si no que el contribuyente se informa al llegar a la Alcaldía a presentar algún reclamo.

6.7 – ANÁLISIS DE ENTREVISTAS A PROFESIONALES DEL DERECHO, ADMINISTRADORES DE EMPRESA Y CONTADORES.

- Los profesionales entrevistados manifestaron conocer algunas de las actividades que desarrolla la Alcaldía Municipal de San Salvador, puesto que han desarrollado trámites relativos al pago de tributos municipales, por lo que tienen conocimiento de las áreas encargadas de éste rubro así como de la documentación que deben presentar.
- Que el método de control (interno) y de verificación que lleva la municipalidad sobre el pago de tributos es el de los “Estados de Cuentas”, calificándolo de “deficiente” puesto que los registros computarizados no se encuentran actualizados, lo que genera inconvenientes al administrado.
- Existe desconocimiento de la manera en que se Determina la Obligación Tributaria, pues es parte del control interno de la municipalidad, no obstante esto, algunos consideran que la determinación de la obligación esta vinculada a la Tabla de Arbitrios Municipales así como a la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la Ciudad de San Salvador y Municipios Aledaños, ya que ambos cuerpos legales estipulan los porcentajes que deben pagarse en concepto de tributos.
- Consideran que la Capacidad de Recaudación no es eficiente, ya que no cuentan con los recursos municipales suficientes, es decir, no cuentan con personal suficiente para cubrir todo el Municipio de San Salvador, así mismo, los intereses políticos influyen grandemente, puesto que se pretende evitar inconformidades en los administrados.
- No se proporciona información a los administrados respecto de sus derechos y obligaciones o no se proporciona suficientemente, y esto

es evidente, ya que la municipalidad no cuenta con campañas informativas, y en los casos en que se brinda información es cuando el administrado presenta algún tipo de reclamo.

- Se da una afectación a derechos de los administrados, pues no se les brinda información suficiente u oportuna, cuando el administrado tiene todo el derecho de saber la manera en que se le aplica el tributo, por qué se le aplica y cual es la finalidad del mismo; de igual manera se da una afectación económica, puesto que en la mayoría de los casos, el administrado por interés personal, se ve obligado al pago del tributo o de lo contrario se le niega la solvencia municipal.

ANÁLISIS:

Al analizar las entrevistas realizadas a los profesionales cuya actividad esta relacionada con el quehacer municipal, observamos lo siguiente:

Como profesionales relacionados con los procesos de fiscalización y con la actividad tributaria de la municipalidad en general, si existe conocimiento de las referidas actividades así como de las áreas especializadas o destinadas para dicho fin, sin embargo, éste conocimiento se debe a la experiencia adquirida con el tiempo.

Que la recaudación a pesar de tener respaldo Constitucional y Legal, llega a vulnerar derechos a los administrados, por cuanto no se brinda información concerniente al pago de tributos, y en caso de proporcionarse, genera confusión en los administrados; así mismo, se afecta el derecho patrimonial pues por el mismo desconocimiento o necesidad del administrado se efectúa el pago sin tener conocimiento del concepto por el cual esta pagando.

Que el sistema recaudatorio no es eficiente pues no se cuenta con los recursos suficientes para verificar y controlar a todos los contribuyentes, por lo que muchos contribuyentes logran evadir el pago del tributo, teniendo la Municipalidad mayor el control solo de los contribuyentes que se encuentran solventes.

CAPITULO VII

“CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES”

7.1 – CONCLUSIONES:

Con base en los resultados obtenidos de las encuestas realizadas a los administrados y las entrevistas realizadas a funcionarios concluimos que existen violaciones tanto a derechos como a principios, lo cual se desarrolla a continuación:

1. Violación al Principio de Publicidad.

Considerando los resultados obtenidos se observa la violación a éste principio debido a:

- a) La falta de información o la mala información proporcionada por la Alcaldía Municipal de San Salvador. Esto vulnera el principio relacionado en el sentido de que los administrados han expresado que no han recibido información relativa a la aplicación de los tributos, es decir, que no tienen conocimiento de cómo la municipalidad les impone el tributo, ni cómo se aplica.
- b) No proporciona asesoría respecto de la Determinación del Tributo. Los administrados no tienen conocimiento de la manera en que se les determina el tributo impuesto, los parámetros utilizados por la Municipalidad, etc., puesto que ésta no cuenta con un Departamento de Asistencia Tributaria que proporcione información al contribuyente sobre como llenar declaraciones, formularios y todo aquello relativo a Tributos Municipales.

2. Violación al Derecho Patrimonial.

Respecto del Derecho Patrimonial, concluimos que los administrados se ven afectados en lo económico por las razones siguientes:

- a) Los tributos son elevados.

- b) No existe diferenciación respecto al pago según el tipo de negocio, es decir, que se les determina el tributo por la calificación de “comercio” y no con base en la ganancia obtenida, no se tiene en consideración las ganancias obtenidas de las ventas.
- c) Se generan más gastos al tratar de impugnar una resolución.

3. Violación al Principio de Especificidad.

Existe violación a éste principio por cuanto hay ambigüedad respecto de la aplicación de la ley, ya que por lo general quien la esta aplicando la desconoce o hace una interpretación errónea de la misma, lo que trae como consecuencia imposición de tributos elevados, calificaciones en rubros que no corresponden, etc.

4. Violación al Principio de Proporcionalidad y Capacidad Contributiva.

Esta violación se encuentra relacionada con la violación al derecho Patrimonial, debido a que los encuestados expresaron que el pago que efectúan en concepto de tributos no es proporcional a la ganancia obtenida, puesto que mensualmente, pagan cierta cantidad, aun cuando no se haya generado mucha ganancia.

7.2 – RECOMENDACIONES:

1. Con relación a la falta de información brindada por la municipalidad, ésta debe crear un área o departamento de información al contribuyente, con el personal capacitado en materia tributaria que informe a los administrados sobre la facultad de la Alcaldía respecto del cobro de tributos, la manera en que éstos se aplican al contribuyente, y la determinación de los mismos. Siendo, además, necesario que la municipalidad difunda de manera sencilla los parámetros utilizados para la aplicación de la Ley Tributaria en materia municipal, los derechos y obligaciones de los administrados.

Así mismo, debe organizar foros en los que se analicen las leyes tributarias y municipales considerando la opinión de los administrados.

2. El personal contratado para las áreas de atención al contribuyente deberá contar con capacitación suficiente sobre las relaciones públicas para atender con mayor eficiencia a los administrados.
3. La Municipalidad debe de realizar campañas de difusión de los Centros de Atención, como son los Distritos, lo cual contribuye a una mejor atención para los administrados.
4. Debe hacerse una reconsideración en las tarifas tributarias, tomando en consideración el principio de capacidad contributiva así como el de proporcionalidad, en el sentido de aplicar un tributo en atención a la capacidad contributiva del administrado, a fin de no afectar el derecho patrimonial del mismo.
5. La Municipalidad en virtud de mejorar la recaudación tributaria debe actualizar y modernizar su base de datos a fin de contar con información real que no cause perjuicio a los administrados; así mismo, debe contar con más recursos humanos en vista de que en las delegaciones municipales no se cuenta con el personal suficiente para que cubra a los contribuyentes de las áreas destinadas para cada Distrito.
6. Se recomienda que los contribuyentes soliciten información sobre los derechos y obligaciones que les son inherentes, a fin de evitar ser objeto de Determinaciones Tributarias injustas; Así mismo, se recomienda les recomienda adquirir conciencia respecto de sus obligaciones tributarias, contribuyendo así con el gasto público.

7. Que la Alcaldía Municipal de San Salvador evite que la entrega de solvencias y permisos sean obstáculos para la impugnación de las resoluciones emitidas y que vulneran derechos a los administrados, puesto que los contribuyentes acceden al pago a fin de evitar que no les entreguen la solvencia o los permisos que se renuevan anualmente.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS:

ARRIETA GALLEGOS, FRANCISCO, Impugnación de las Resoluciones Judiciales. Edit. Jurídica Salvadoreña. San Salvador, El Salvador. 2001.

AYALA, José María y otros. Manual de Justicia Administrativa. Primera Edición. San Salvador, El Salvador. Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, 2003.

CHICA ELENA, Salvador Edmundo. El Acto Administrativo. Edit. Jurídica Salvadoreña, San Salvador, El Salvador. 1980.

DALTON, Roque. El Salvador. Monografías. UCA Editores. Segunda Edición, San Salvador, El Salvador. 1992.

FARRANDO, Ismael y otros. Manual de Derecho Administrativo. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1999.

GAMERO CASADO, Eduardo. Derecho Administrativo: Monografías. Consejo Nacional de la Judicatura. Escuela de Capacitación Judicial. 1997.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Editorial Depalma, Tomo I, Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina 1999.

GIORDANO, Juan Manuel. "El Municipio y la Municipalidad", Editorial Época, Primera Edición, San Salvador, El Salvador. 1988.

HERNÁNDEZ, Antonio María (h.), Derecho Municipal. Teoría General. Volumen I, Editorial De Palma, 2º Edición. Buenos Aires. 1997.

KURI, Silvia Lizette y otros. Manual de Derecho Financiero. Centro de Investigación y Capacitación, Primera Edición, San Salvador, El Salvador. 1993.

LINARES, Juan Francisco. Derecho Administrativo. Pág. 342. Edit. Astrea, Buenos Aires, Argentina. 1986.

MARTÍNEZ PEÑATE, Oscar. El Salvador, Historia General. Editorial Nuevo Enfoque, San Salvador, El Salvador. 1984.

QUERALT, Juan Martín, Et. Al. Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, Novena Edición, España. 1998.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Los Métodos de determinación de bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario en Hacienda y Derecho. Vol. IV. España, 1966.

SÁNCHEZ AGUILAR, Miguel. Derecho Administrativo, Sustantivo y Procesal. Edit. Colex, Madrid España. 1999.

SENDRA, Vicente Gimeno, y otros. Derecho Procesal Administrativo. Edit. Tirant lo Blanch. Valencia, España. 1993.

VESCOVI, Enrique. Los Recursos Judiciales y demás Medios Impugnativos en Iberoamérica. Edit. Depalma, Buenos Aires, Argentina. 1988.

LEGISLACIÓN:

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR. Explicada, Cuarta Edición. FESPAD, 1997. Decreto 38, Diario Oficial 201, tomo 333.

CÓDIGO MUNICIPAL, Recopilación de Leyes y Reglamentos Municipales de Ricardo Mendoza Orantes, Edit. Jurídica Salvadoreña, Sexta Edición. 2003.

LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL. Recopilación de Leyes y Reglamentos Municipales de Ricardo Mendoza Orantes. Edit. Jurídica Salvadoreña, Sexta Edición. S.S. 2003.

LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE IMPUESTOS INTERNOS. Decreto Legislativo. Nº: 135. 1998.

LEY DEL RAMO MUNICIPAL. Diario Oficial No. 295. Tomo No. 65 / 16 de Diciembre de 1908.

REGLAMENTO A LA LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL. Recopilación de Leyes y Reglamentos Municipales de Ricardo Mendoza Orantes. Edit. Jurídica Salvadoreña, Sexta Edición. 2003.

TESIS:

DR. RENÉ PADILLA Y VELASCO. Apuntes de Derecho Procesal Civil Salvadoreño. Tesis Doctoral. Tomo II. Taller Gráfico Cisneros. El Salvador, 1948.

QUEVEDO, CASTILLO, Julio César “Auditoria Fiscal Municipal para la verificación y control del cumplimiento de las obligaciones formales y la efectiva recaudación tributaria, caso práctico Alcaldía Municipal de San Salvador (AMSS)”

Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Administración de Empresas. 1999. T-UES/ 1802/Q448A(10102852)

REVISTAS:

REVISTA VENTANA JURÍDICA. Proyecto de Capacitación Inicial y Continua de Operadores Jurídicos. AECJ-CNJ, Año I- Vol. I, Mayo – Agosto, 2003.

OTROS DOCUMENTOS:

BENABENTOS, OMAR A., Ponencia presentada en el XVII Encuentro Panamericano de Derecho Procesal, Barranquilla, Colombia, 2004.
www.eldial.com.arg

“Determinación de la Obligación Tributaria sobre la base presunta en el caso de faltantes y sobrantes de inventario.”
www.capacitacionperu.com/arcon05.doc

“Verificación y Fiscalización de la AFIP. Criterios Tributarios. Número Especial. AÑO XVII. N° 13T. Director: Raúl E. Roa.
www.iefpa.gob.ar/manual/criterios_edespecia.ht

ANEXOS

ANEXO 1. ENTREVISTA A FUNCIONARIO MUNICIPAL.

1. ¿Cuáles son las actividades que desarrolla la Alcaldía Municipal de San Salvador con relación al cobro de los tributos?
2. ¿Cuál es el área o departamento encargado del control y recaudación de los tributos?
3. ¿Existe algún método de control y verificación sobre los contribuyentes con relación al cobro de los tributos? (en qué consiste dicho método)
4. ¿Cuáles son los tipos de determinación de la obligación y en qué consiste cada uno de ellos?
5. ¿Cuál es el porcentaje de contribuyentes que cumplen voluntariamente con la obligación con relación al que paga de manera forzosa?
6. ¿Cuál es la documentación fundamental requerida a los contribuyentes y que es determinante al determinar el tributo?
7. ¿Cómo se desarrolla el proceso de fiscalización?
8. ¿Qué métodos se utilizan cuando se presentan anomalías en la información proporcionada?
9. ¿Cuáles son las dificultades a las que se enfrenta la Alcaldía Municipal de San Salvador en los procesos de fiscalización?
10. ¿En qué se fundamentan al momento de hacer efectiva la determinación de oficio?
11. ¿Considera eficiente la actual recaudación tributaria?
12. ¿Con relación a la interposición de recursos, ¿En qué medida el contribuyente hace uso de los mismos?
13. ¿Cómo califica el desempeño de la Alcaldía Municipal de San Salvador en el cobro de los tributos?

ANEXO 2. ENTREVISTA A PROFESIONALES DEL DERECHO,
ADMINISTRADORES DE EMPRESAS Y CONTADORES.

1. ¿Tiene conocimiento de cuáles son las actividades que desarrolla la Alcaldía Municipal de San Salvador con relación al cobro de los tributos?
2. ¿Sabe usted cuál es el área o departamento encargado del control y recaudación de los tributos?
3. ¿Considera que existe algún método de control y verificación sobre los contribuyentes con relación al cobro de los tributos? (en caso de responder afirmativamente, cuál es y cómo lo calificaría)
4. ¿Tiene conocimiento de cuáles son los tipos de determinación de la obligación tributaria y en qué consiste cada uno de ellos?
5. ¿Cuál es la documentación fundamental requerida a los contribuyentes, para determinar el tributo?
6. ¿Considera que el proceso de fiscalización es realizado apegado a derecho o en algún momento puede llegar a vulnerar derechos a los administrados?
7. ¿Tiene conocimiento de la existencia de procedimientos alternos cuando se presentan dudas en la información proporcionada por los contribuyentes?
8. ¿Considera que las resoluciones tributarias que emite la Alcaldía Municipal de San Salvador como resultado de los procesos de fiscalización vulneran derechos a los contribuyentes?
9. ¿Ha interpuesto recursos de alguna resolución relacionada con los tributos, le han resuelto con prontitud?
10. ¿En qué considera usted que se fundamenta la Administración Tributaria Municipal al momento de hacer efectiva la determinación de oficio?
11. ¿Considera eficiente la actual recaudación tributaria?
12. ¿Considera que la Alcaldía Municipal de San Salvador informa suficientemente a los administrados respecto de sus derechos y obligaciones, especialmente las obligaciones tributarias?
13. ¿Cómo califica el desempeño de la Alcaldía Municipal de San Salvador en el cobro de los tributos?

ANEXO 3.

ENTREVISTA A CONTRIBUYENTES DEL
MUNICIPIO DE SAN SALVADOR.

1. ¿Tiene conocimiento de cuáles son las actividades que desarrolla la Alcaldía Municipal de San Salvador con relación al cobro de los impuestos?

Sí_____

No. _____

2. ¿Sobre su negocio usted, paga impuestos municipales?

Si. _____

No. _____

3. ¿Ha sido visitado por empleados de la Alcaldía Municipal de San Salvador?

Sí_____

No. _____

4. ¿Qué tipo de visita?

a) Informativa. _____

b) De inspección. _____

c) Auditoría. _____

d) Acercamiento. _____

5. ¿Le fue solicitada alguna documentación?

Sí. _____

No. _____

6. ¿Qué tipo de documentación le ha sido solicitada en las inspecciones fiscales que realiza la municipalidad?

a) DUI_____

b) NIT_____

c) Facturas_____

d) Información

Contable_____

7. ¿La Alcaldía le ha hecho inspecciones fiscales?

Sí _____

No_____

8. ¿Ha sido notificado con anterioridad sobre la visita?

Sí_____

No. _____

9. ¿Le han notificado sobre las resoluciones emitidas por la Alcaldía sobre la inspección fiscal?

Sí _____

No. _____

10. ¿ Considera que la resolución fue justa?

Sí _____

No_____

Por qué? _____

11. ¿Considera que la Alcaldía cobra justamente los impuestos?

Sí _____ No _____

Por qué? _____

12. ¿Conoce la forma en que la Alcaldía determina el impuesto que usted tiene que pagar?

Sí _____ No _____

13. ¿Alguna vez la Alcaldía le ha explicado como le aplican los impuestos?

Sí _____ No _____

14. ¿Se ha visto afectado en sus derechos por cobro de los impuestos?

Sí _____ No. _____

Por qué? _____

15. ¿Ha interpuesto apelación sobre alguna resolución de la Alcaldía con relación a sus impuestos?

Sí _____ No _____

16. ¿Le han resuelto con prontitud?

Sí _____ No _____

17. ¿Considera que la resolución fue justa?

Sí _____ No _____

Por qué? _____

18. ¿Considera justa la forma de recaudación tributaria?

Sí _____ No. _____

19. ¿Le han proporcionado asesoría por parte de la Alcaldía respecto de sus derechos y obligaciones, especialmente las obligaciones tributarias?

Sí _____ No. _____

Explique. _____

20. ¿Cómo califica el desempeño de la Alcaldía Municipal de San Salvador en el cobro de los impuestos?

21. ¿De qué manera considera que la Alcaldía podría ser más democrática en el cobro de sus impuestos?

