

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS 2014
PLAN DE ESTUDIOS 2007**



**“LA PROCEDENCIA DEL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SOBRE EL ACTO ADMINISTRATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO E
IMPOSICIÓN DE MULTA EMITIDA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE
IMPUESTOS INTERNOS EN EL PROCESO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTADO POR:

**ARTIGA MÁRQUEZ, ANDREA DENNISE
GONZÁLEZ CASTRO, IRIS LISSETTE
LÓPEZ DE CRUZ, KENIA VERENICE**

**DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO:
LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ**

CIUDAD UNIVERSITARIA, ABRIL DE 2015.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

ING. MARIO ROBERTO NIETO LOVO

RECTOR

MSC. ANA MARIA GLOWER DE ALVARADO

VICERRECTOR ACADEMICO

DRA. ANA LECTICIA ZAVALA DE AMAYA

SECRETARIA GENERAL

LIC. FRANCISCO CRUZ LETONA

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

LIC. JOSÉ REINERIO CARRANZA

DECANO

LIC. DONALDO SOSA PREZA

VICEDECANO

LIC. FRANCISCO ALBERTO GRANADOS

SECRETARIO

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA

DIRECTORA DE ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

LIC. SAMUEL MERINO GONZALEZ

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS

Mi corazón está agradecido con mi amado Dios por el privilegio que me concede de finalizar una etapa más de mi vida, fueron más de cinco años, pero no me quejo del tiempo que duro este proceso, pues sé que él tiene un plan perfecto para mí y a diseñado cada etapa de mi vida para bien y sé que este es el tiempo preciso que el tenía para concluir este proceso, es mi amado Señor quien me fortaleció a cada instante para llegar a este momento.

A mis incondicionales padres María Elena Mármol y Alexander López quienes son mis mejores amigos, confidentes, mis héroes a quienes digo GRACIAS MUCHAS GRACIAS por estar ahí siempre para mí, que a pesar de la escasez y limitantes jamás dejaron de proveer para mí, papá y mamá el título debería llevar su nombre aunque no estará ahí textualmente siempre tendré presente que ese título lleva mi nombre porque mi padre y mi madre lo dieron todo por mí.

A ti mi MECC, quien es mi apoyo, mi motivación diaria, el hombro en el cual puedo reposar tranquila sin temor de nada, el que me ha enseñado a esperar, que todo llega justo a tiempo, el hombre que me llamo sin serlo su LicK., amado mío somos uno, por tanto este merito también es tuyo.

A todos mis amigos y amigas por siempre preguntar si ya había terminado este trabajo de graduación, gracias por preguntar y estar pendientes, en especial a ti mi estimado licenciado JC con quien tengo una deuda incalculable solo puedo decirte muy agradecida muy agradecida infinitamente muy agradecida (una frase que es nuestra estimado amigo)

y por supuesto a mis compañeras de batalla Irissliss y Andrea con quienes tendremos una historia en común que contar y compartir, chicas gracias por su amistad, consideración y enorme paciencia para conmigo.

.A nuestro asesor, el Lic. Samuel Merino González por habernos brindado su valiosa colaboración y aporte de conocimientos en la realización de este trabajo de graduación y sobre todo su amistad gracias licenciado.

“Eben-ezer”

Kenia Verenice López Mármol.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios, ante todo, por haberme dado toda la fortaleza a lo largo de mi carrera, y por haberme permitido culminarla de manera satisfactoria

A mis Madre, Julia Perdomo, quien me mostro su apoyo de manera incondicional, en momentos de alegría y tristeza, sin cuyo aliento en momentos difíciles, yo no hubiese podido lograr esta meta.

A mi Esposo, Luis Castro, quien siempre me animó a esforzarme y seguir adelante, sobre todo por sus consejos y apoyo para lograr la culminación de mi carrera.

A mis compañeras de tesis, Keny y Andrea, quienes a pesar de todo doy gracias a Dios por haberlas cruzado por mi camino, y por tener la paciencia necesaria y apoyarme en momentos difíciles, además, quienes me han sabido tolerar en esta dura tarea. “Se les quiere y aprecia mucho”.

Al licenciado J.C. a quien no tengo palabras para agradecer su apoyo y ayuda en esta etapa.

A nuestro asesor, el Licenciado Samuel Merino González por habernos brindado su valiosa colaboración, apoyo incondicional, y por su buena disposición y disponibilidad para compartirnos sus conocimientos a lo largo de la carrera.

Iris Lissette González Castro.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco primero a Dios, quien ha estado a mi lado siempre, por haberme ayudado a lo largo de mi carrera, y por haberme permitido culminarla de manera satisfactoria. Gracias Dios por guiarme en el camino, darme gracia y siempre guardarme de todo mal, y sobre todo gracias porque a pesar de mis errores estás conmigo.

A mis Padres, quienes han sido la pieza clave en mi vida, no hay palabras para agradecerles el apoyo y la confianza que me han brindado. Es por ustedes y su apoyo que he logrado muchas de mis metas, los amo.

A mis compañeras de Tesis, Irisita y Kenny, por quienes doy gracias a Dios por permitirnos compartir esta experiencia juntas.

Al licenciado Tevez, licenciado Pineda por sus asesorías y a JC por su apoyo, no tengo palabras para agradecer su ayuda en esta etapa.

A nuestro asesor, el Lic. Samuel Merino González por habernos brindado su valiosa colaboración y por brindarnos su orientación y tiempo cada vez que le necesitamos a lo largo de este trayecto.

Y a todas esas personas que he conocido a lo largo de esta experiencia gracias por brindarme el apoyo que un día necesite, su amistad y cariño, y a los que hoy forman parte de mi día a día, que están conmigo, siempre apoyándome en momentos duros y soportando mi forma especial de quererles, los TukisKoalas quienes son una gran bendición y sin su amistad y apoyo mi vida no sería la misma, mis pequeñas #C.L_SJELF sin ustedes mi vida no sería lo especial que es gracias por todas las experiencias que vivimos y viviremos en el futuro. Y a mi EHS favorita con quien el tiempo no alcanza para todo lo que hablamos, a todos se les quiere y agradece su linda amistad.

Andrea Dennise Artiga Márquez.

INDICE

| | |
|--|----------|
| INTRODUCCION | i |
| CAPITULO I: NOCIONES GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO | |
| 1.1. DEFINICIÓN DE DERECHO TRIBUTARIO | 1 |
| 1.2. IMPORTANCIA DEL DERECHO TRIBUTARIO | |
| 1.3. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO..... | 3 |
| 1.4. PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO..... | 6 |
| 1.5. CLASIFICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO..... | 10 |
| 1.5.1. DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL..... | 11 |
| 1.5.1.1. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA | |
| 1.5.1.2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA..... | 13 |
| 1.5.1.3. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA..... | 14 |
| 1.5.1.4. CATEGORIAS TRIBUTARIAS..... | 17 |
| 1.5.2. DERECHO TRIBUTARIO FORMAL..... | 26 |
| 1.5.2.1. EL ACTO ADMINISTRATIVO..... | 27 |
| 1.5.2.2. CLASIFICACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO..... | 30 |
| 1.5.2.3. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO..... | 31 |
| 1.5.2.4. GESTIÓN TRIBUTARIA..... | 32 |
| 1.5.2.5. LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA..... | 33 |
| CAPITULO II: PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA COMO ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO | |
| 2.1. ADECUACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN AL ACTO ADMINISTRATIVO..... | 34 |
| 2.2. LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA..... | 37 |
| 2.3. NATURALEZA Y FINES DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN..... | 38 |
| 2.4. EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS Y PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA..... | 40 |
| 2.5. EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA..... | 41 |
| 2.5.1. CLASES DE LIQUIDACIÓN | |
| 2.6. EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE IMPUESTOS..... | 43 |
| 2.6.1. DEFINICIÓN | |

| | |
|--|----|
| 2.6.2. FINES..... | 45 |
| 2.6.3. ANTECEDENTES | |
| 2.6.4. ENTES ENCARGADOS DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA..... | 46 |
| 2.6.5. PROCEDIMIENTO..... | 47 |
| 2.6.5.1. PROCEDENCIA | |
| 2.6.5.2. BASES PARA LIQUIDACIÓN DE OFICIO..... | 50 |
| 2.6.5.3. PROCEDIMIENTO DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS..... | 56 |
| 2.6.5.4. FIRMEZA DE LAS RESOLUCIONES..... | 59 |
| 2.6.5.5. DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA..... | 61 |

CAPITULO III: NOCIONES GENERALES DE LA IMPUGNACION Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS

| | |
|--|----|
| 3.1. GENERALIDADES..... | 69 |
| 3.2. LA IMPUGNACIÓN Y SUS VARIANTES: LOS RECURSOS..... | 70 |
| 3.3. FINES..... | 73 |
| 3.4. CARACTERISTICAS GENERALES DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN.. | 74 |
| 3.5. RECURSOS ADMINISTRATIVOS..... | 75 |
| 3.5.1. DEFINICIÓN..... | 76 |
| 3.5.2. SIGNIFICADO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS..... | 80 |
| 3.5.3. NATURALEZA JURÍDICA..... | 81 |
| 3.5.4. ALCANCE DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS..... | 82 |
| 3.5.5. PRINCIPIOS GENERALES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN VIA DE RECURSO..... | 83 |
| 3.5.6. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS COMO PRESUPUESTO DE LA IMPUGNACIÓN JURISDICCIONAL..... | 86 |
| 3.6. RECURSOS TRIBUTARIOS..... | 87 |

CAPITULO IV: RECURSOS PROCEDENTES ANTE EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE IMPUESTOS

| | |
|--|----|
| 4.1. EL RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS..... | 88 |
|--|----|

| | |
|---|-----|
| 4.1.1. COMPETENCIA DEL TRIBUNAL | 92 |
| 4.1.2. DEFINICIÓN Y FINALIDAD..... | 93 |
| 4.1.3. PROCEDIMIENTO A SEGUIR SEGÚN LA LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS..... | 94 |
| 4.1.3.1 PLAZO PARA APELAR | |
| 4.1.3.2. INICIACIÓN, REQUISITOS Y FORMAS DEL RECURSO | |
| 4.1.3.3. TRAMITACIÓN DEL RECURSO..... | 95 |
| 4.1.3.4. EFECTOS DEL RECURSO..... | 97 |
| 4.1.3.5. INFORME A LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS | |
| 4.1.3.6. APERTURA Y PRODUCCIÓN DE PRUEBAS..... | 98 |
| 4.1.3.7. RESOLUCIÓN DEL RECURSO | |
| 4.1.3.8. CONSIDERACIONES FINALES RESPECTO A LAS ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS..... | 99 |
| 4.2. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO..... | 100 |
| 4.2.1. ALCANCE DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA..... | 104 |
| 4.2.2. ACTOS POR LOS CUALES NO ES PROCEDENTE LA PRETENSIÓN CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA..... | 106 |
| 4.2.3. EL ACTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA IMPUGNABLE ANTE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA..... | 108 |
| 4.2.4. PARTES EN EL PROCESO..... | 109 |
| 4.2.4.1. CAPACIDAD PROCESAL | |
| 4.2.4.2. LEGITIMACIÓN PROCESAL..... | 110 |
| 4.2.4.2.1. LEGITIMACIÓN ACTIVA..... | 112 |
| 4.2.4.2.2. LEGITIMACIÓN PASIVA..... | 115 |
| 4.2.5. REPRESENTACIÓN Y DEFENSA..... | 116 |
| 4.2.6. INTERPOSICIÓN DE LA DEMANDA..... | 117 |
| 4.2.7. PROCEDIMIENTO A SEGUIR..... | 118 |
| 4.2.7.1. DEMANDA | |
| 4.2.7.2. ANALISIS DE ADMISIBILIDAD..... | 121 |
| 4.2.7.3. SUSPENSIÓN PROVISIONAL DE LA EJECUCIÓN DE LOS EFECTOS DEL ACTO IMPUGNADO | |

| | |
|--|------------|
| 4.2.7.4. INFORME A LA AUTORIDAD O FUNCIONARIO DEMANDADO..... | 122 |
| 4.2.7.5. ACTO DE APERTURA Y TERMINO DE PRUEBA..... | 123 |
| 4.2.7.6. TRASLADOS | |
| 4.2.7.7. SENTENCIA..... | 124 |
| 4.2.7.7.1. EJECUCIÓN DE LA SENTENCIA..... | 126 |
| 4.2.7.7.2. EJECUCIÓN FORZOSA DE LA SENTENCIA | |
| 4.2.7.7.3. SUSPENSIÓN DE LA EJECUCION DE LA SENTENCIA..... | 128 |
| 4.2.7.8. FORMAS ANORMALES DE TERMINAR EL PROCESO..... | 129 |
| | |
| CAPITULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES | |
| CONCLUSIONES..... | 132 |
| RECOMENDACIONES..... | 135 |
| BIBLIOGRAFIA..... | 137 |
| ANEXOS..... | 143 |

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de graduación versa sobre “*La procedencia del recurso contencioso administrativo sobre el acto administrativo del cálculo del impuesto e imposición de multa emitida por la Dirección General de Impuestos Internos en el proceso de liquidación oficiosa del impuesto sobre la renta.*” Como queda enunciado en el tema; constituido por las vías de impugnación que permiten al sujeto pasivo de una obligación tributaria, que ha sido sujeto de una resolución de la administración, pueda pedir, vía recurso, su anulación, modificación o explicación. Así, se presenta la siguiente estructura:

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

En el capítulo II se desarrolla, El Procedimiento de liquidación Oficiosa de Impuestos, como Acto Administrativo Tributario, el cual inicia con los procedimientos de Gestión Administrativa Tributaria, su naturaleza y fines. Continuando con el Procedimiento de liquidación y de Recaudación, las clases de liquidación y la más importante para nuestra investigación, la Liquidación de Oficio de los Impuestos, su procedimiento y procedencia,

así como sus fines; se examinan las bases sobre las que opera la Liquidación de Oficio, el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas. También se hace un breve análisis de la determinación sobre base presunta y el desarrollo del procedimiento de Liquidación Oficiosa por medio de presunciones que se encuentran descritas en el Código Tributario.

En el capítulo III se presenta una teoría general de los medios de impugnación, comenzando su estudio con el derecho a recurrir, los presupuestos de procedencia y admisibilidad, sus fines y las clasificaciones establecidas por distintos doctrinarios, como la que los divide en Recursos Ordinarios y Extraordinarios. Se presentan además, sus características más sobresalientes y sus efectos. Luego se pasa a tratar lo concerniente a los recursos administrativos especificando su contenido, fines, características y alcance; sus requisitos y su interposición como presupuesto de impugnación jurisdiccional y los efectos que se derivan de su interposición.

El capítulo IV como la parte más importante de nuestro trabajo presentamos los Medios de Impugnación de los que en materia tributaria disponen los contribuyentes en contra de las resoluciones emanadas de la Administración Tributaria que consideran les causa agravio; es así como se inicia con el desarrollo del procedimiento, en la vía administrativa, del Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, visto como presupuesto para poder acceder a la vía jurisdiccional si el agravio persiste.

Posteriormente, se trasciende al ámbito judicial, desarrollándose el procedimiento del juicio Contencioso Administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en donde se

expresan los plazos correspondientes y los requisitos de procedencia y admisibilidad de manera general en caso que se considere que el agravio persiste, sobre la violación del acto administrativo del que se recurrió en un primer momento.

En el capítulo V mostramos las conclusiones y recomendaciones a las que como grupo después de la investigación logramos realizar, incluyendo la bibliografía que fue utilizada para su desarrollo y los anexos.

CAPÍTULO I: NOCIONES GENERALES DE DERECHO TRIBUTARIO.

1.1. DEFINICIÓN DE DERECHO TRIBUTARIO.

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

1.2 IMPORTANCIA JURÍDICA DEL DERECHO TRIBUTARIO DENTRO DEL DERECHO FINANCIERO.

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

La gran importancia adquirida gracias al estudio doctrinal de los tributos y la paralela falta de atención que se ha prestado a los otros tres institutos

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

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

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

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

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

En cuanto a la terminología, no hay uniformidad al respecto. La doctrina italiana, española y brasileña, usan la denominación Derecho Tributario. Los alemanes le dicen Derecho Impositivo. La doctrina francesa, argentina y mexicana prefieren la expresión Derecho Fiscal, así también la doctrina

³ Cuya aplicación también es susceptible de determinar derechos económicos.

anglosajona aunque a esta denominación se le objeta que abarca a toda la actividad del Fisco (Derecho Financiero) y no solamente a la de carácter tributario.

En el transcurso de esta investigación se utilizarán como sinónimos las expresiones Derecho Tributario y Derecho Fiscal, a pesar de que nos parece más correcta la primera de ellas.

1.3 FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Debemos entender la locución fuentes del Derecho en el sentido de “los distintos modos de manifestación del Derecho Positivo, o si se quiere, de las normas jurídicas enfocadas con relación a su origen”.⁴

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

Constituyen fuentes del ordenamiento tributario:

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

⁴ TORRÉ, Abelardo. “Introducción al Derecho”. 7° edición. Editorial Perrot. Buenos Aires, (s/f). p. 277.

- c) Los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo; y,
- d) La Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.

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

Se entiende por doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes”.

Desglosando el artículo anterior colegimos como fuentes del Derecho Tributario las siguientes:

- a) La Constitución: como norma jurídica fundamental del sistema jurídico salvadoreño, reviste su importancia como medio creador de normas tributarias; no solamente al contemplar los principios generales básicos y disposiciones sobre la materia tributaria, sino también al organizar un sistema de control judicial de constitucionalidad de las leyes. Ejemplos de los principios del Derecho, acogidos en la Constitución, con respecto a la actividad tributaria son: el principio de igualdad⁵ y el principio de legalidad tributaria.⁶

⁵ Contenido en el Art. 3 de la Constitución.

⁶ Art. 231 de la Constitución, que literalmente dice: “No pueden imponerse contribuciones

b) La Ley: la fuente inmediata de mayor importancia en el Derecho Tributario. En nuestro país “nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe” (Art. 8 Cn), y aplicando el concepto a la materia tributaria, significa que sin aquella no podrían existir los tributos. Entre las leyes tributarias vigentes actualmente en nuestro Ordenamiento Jurídico, citaremos el Código Tributario, la Ley de Impuesto sobre la Renta, la Ley de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces, Lay Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios, etc.

c) Los Tratados y las Convenciones Internacionales que tengan fuerza de ley: los tratados que tengan rango de ley desde el momento en que entran en vigencia, ésta es la tesis sostenida en la exposición de motivos de nuestra Constitución vigente, plasmado demás en el Art. 144 Cn.⁷

d) Los reglamentos de aplicación que dicte el Presidente de la Republica: los reglamentos de aplicación son los que se dictan con el objeto de hacer posible la ejecución de la ley, detallando lo que ella regula, desarrollándola, complementándola y asegurando su cumplimiento. Debido a que los reglamentos ocupan una posición de subordinación con respecto a la ley, parte de la doctrina estima

sino en virtud de una ley y para el servicio público. Los templos y sus dependencias destinadas inmediata y directamente al servicio religioso, estarán exentos de impuestos sobre inmuebles”.

⁷ Que dice: “*Los tratados internacionales celebrados por El Salvador con otros estados o con organismos internacionales, constituyen leyes de la República al entrar en vigencia, conforme a las disposiciones del mismo tratado y de esta Constitución.*

La ley no podrá modificar o derogar lo acordado en un tratado vigente para El Salvador. En caso de conflicto entre el tratado y la ley, prevalecerá el tratado”.

que la única fuente originaria en el Derecho Tributario es la Ley misma.

e) La Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias: entiéndase el vocablo jurisprudencia como el “conjunto de sentencias o fallos dictados por los Jueces u órganos jurisdiccionales, resultantes de la aplicación del Derecho Positivo”⁸. La jurisprudencia debe ser emitida por la Sala de lo Constitucional, en los procesos de Constitucionalidad de las leyes tributarias.

f) Supletoriamente, la doctrina legal emitida por los siguientes órganos: Sala de lo Constitucional en los procesos de Amparo; sala de lo Contencioso – Administrativo y Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas⁹.

1.4 PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO¹⁰.

Los principios del Derecho Tributario, que nutren la producción de sus normas y su aplicación, son numerosos. Atendiendo a su fuente, la doctrina los divide en principios constitucionales y legales. La diferencia entre ellos radica, en que mientras los principios constitucionales vinculan al legislador ordinario, y su incumplimiento origina la inconstitucionalidad de la norma que sea; los principios legales no establecen la vinculación antes mencionada, debido a la menor jerarquía de los mismos, pero siempre son

⁸ Ob. Cit. TORRÉ, Abelardo. p. 324.

⁹ El inciso final del Art. 5 C.T., define lo que debe entenderse por doctrina legal cuando establece que “la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes”.

¹⁰ En cuanto a los Principios del Derecho Tributario véase la sentencia de diecinueve de abril de dos mil cinco, Ref. 45 – I – 2003.

respetados por el legislador ordinario, siempre y cuando sean reconocidos en las leyes ordinarias.

Los principios del Derecho (entre ellos los Tributarios) “siempre tratan de algo normativo, de preceptos del deber ser que se formulan en orden a la realización de determinados objetivos”¹¹ debido a ello, los principios del Derecho Tributario son utilizados para la integración e interpretación del Ordenamiento Tributario.¹²

a) *Principios Constitucionales del Derecho Tributario.*

María Cazorla Prieto¹³, define los principios constitucionales como “las directrices generales que, incluidos en la Constitución y con valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate”.

Los principios constitucionales, relacionados con la materia tributaria, se tratan a continuación:

Principio de Legalidad. Unos de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido por

¹¹ NEUMA RK, Fritz. “Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales”, Madrid, 1994, p. 24.

¹² El Art. 8 C. T. ratifica lo dicho anteriormente, al decir que “A los casos que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes tributarias específicas, se aplicarán supletoriamente los Principios Material es y Formal es del Derecho Tributario, y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines ”

¹³ En su obra “Los principios constitucionales financieros en el nuevo orden jurídico” . Dirección General de lo Contencioso del Estado, Instituto de Estudios Fiscales S.A. (España).

reserva de ley¹⁴. Por otra parte, es doctrina admitida, que la creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo y que no es lícito, desde el punto de vista constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravados por la ley. Así lo establece el Art. 231 inc. 1º Cn., que dice “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público.”

Principio de Igualdad. El principio de igualdad tributaria ha sido definido como la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes. Podríamos decir, que este principio es un tipo especial de la igualdad ante la ley recogida normalmente en las Constituciones de varios países del mundo y concretamente en el Art. 3 de nuestra Ley Fundamental.¹⁵

Principio de Capacidad Económica. Algunos autores de la ciencia económica o jurídica también denominan a este principio: principio de capacidad de pago o capacidad contributiva.

Siempre se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de una Administración Pública. Para Calvo Ortega la capacidad económica es una “situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas”.

¹⁴ En nuestra Constitución el artículo 8 dispone que “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe”

¹⁵ Que literalmente dice: “Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión. No se reconocen empleos ni privilegios hereditarios”.

Principio de Progresividad. Nosotros entendemos progresividad con Pérez Royo, como aquella característica de un sistema tributario según la cual “a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza”. Es decir, “Los que tienen más, contribuyen en proporción superior a los que tienen menos”. Con respecto al desarrollo de este principio en nuestras Constituciones, Álvaro Magaña señala, que “nosotros pensamos que la expresión “en relación equitativa” de nuestro art. 131 N° 6 de la Constitución¹⁶, fue un paso en la orientación del sistema tributario a la progresividad cuando sustituye los términos empleados por las primeras Constituciones nuestras del siglo XIX o sea: “con la debida proporción”, muy parecida a la de las primeras Constituciones españolas que era: “en proporción de sus haberes”, que podía considerarse como un criterio proporcional”¹⁷

Principio de Generalidad. Este principio supone que todos los sujetos de derecho están sometidos al poder tributario y que no se pueden establecer exoneraciones individuales o de grupo (a personas físicas o jurídicas) que no estén justificadas por el propio ordenamiento y concretamente por la Constitución misma. . El principio de generalidad, “es por una parte, una reacción contra privilegios históricos que declaraban exentas a personas y clases determinadas y, por otro lado, una manifestación concreta del más amplio de igualdad ante la ley; en nuestro caso, ante la ley fiscal”¹⁸.

¹⁶ Que literalmente dice: “Corresponde a la Asamblea Legislativa:... 6°. - Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias...”

¹⁷ MAGAÑA, Álvaro. “Constitucionalización del Principio de Reserva de Ley Tributaria en el Salvador”. Publicaciones Especiales de la Corte Suprema de Justicia. Departamento de Publicaciones. San Salvador, 1993. pp. 60-70.

¹⁸ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. p. 50

Es esta característica subjetiva la que diferencia el principio de generalidad tributaria del de capacidad económica; aquél responde a la pregunta a quién se grava y éste a cómo se grava.

b) *Principios Legales del Derecho Tributario.*

Debido a la cantidad numerosa de principios legales del Derecho Tributario, solo enunciaremos algunos. Por ejemplo, el principio de autotutela (protección del crédito tributario) ha sido establecido en las leyes ordinarias y mantenido por su necesidad por el poder legislativo y lo mismo puede decirse de los que afectan más directamente al contribuyente: subsidiariedad de la responsabilidad, indisponibilidad de las situaciones subjetivas, carga de la prueba, etc.

1.5 CLASIFICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Así como el Derecho Financiero es unitario, lo es también su rama principal: el Derecho Tributario. No obstante, buena parte de la doctrina es frecuentemente fraccionada efectuando una primera separación entre un pretendido Derecho Tributario Material o Sustancial, y otras ramas, como el Derecho Tributario Internacional, Derecho Tributario Procesal, Derecho Tributario Penal, etc.

Existe otra división famosa en lo que cabe al Derecho Tributario, la cual lo secciona en Derecho Tributario Material y Derecho Tributario Formal o Administrativo.

Tal división ha sido acogida por la doctrina germánica, española y latinoamericana, y admitida y desarrollada por nosotros a continuación.

1.5.1. DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL.

En el Derecho Tributario Material, se contienen “los aspectos sustanciales”¹⁹ de la relación jurídica existente entre el Estado y los contribuyentes quienes son los que representan el sujeto pasivo en dicha relación. El Derecho Tributario Material tiene como función regular la relación antes dicha y estudia básicamente el hecho imponible y sus consecuencias jurídicas, además éste establece los sujetos tributarios (activo, pasivo y quienes pueden ser obligados al pago); y las circunstancias objetivas o subjetivas de las exenciones y beneficios tributarios.

1.5.1.1. RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

“La relación fundamental del Derecho Tributario consiste en el vínculo obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo, y un sujeto pasivo que está obligado al pago”²⁰.

La relación jurídica tributaria puede verse desde dos perspectivas: una amplia y otra estricta; la primera comprende aquellos vínculos jurídicos que producen la aplicación de la norma jurídica tributaria entre el Gobierno y la segunda perspectiva comprende única y exclusivamente lo relacionado con el crédito (del ente público) y la deuda tributaria (del sujeto obligado al pago).

La relación tributaria amplia comprende entonces: la obligación tributaria, las obligaciones de carácter patrimonial reguladas por las leyes tributarias y que

¹⁹ VILLEGAS, Héctor B. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. 8° Ed., Editorial Tecnos, Grupo Anaya S. A., Madrid, 2004. p. 31

²⁰ *Ibidem*, p. 317.

no producen ingresos tributarios²¹ y los derechos y deberes derivados del ordenamiento financiero, los cuales carecen de contenido patrimonial.

Tal relación jurídica puede definirse, según Héctor B. Villegas en dos sentidos; por una parte, “como la vinculación dada por la norma jurídica entre una circunstancia condicionante y una consecuencia jurídica, siendo la primera la realización de un hecho imponible y la segunda la obligación al pago del impuesto”²²; y por otra “como la vinculación establecida por esa norma jurídica entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación del sujeto pasivo. Tanto el primer elemento como el segundo forman parte de la consecuencia jurídica del hecho imponible”²³.

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

La relación jurídica tributaria tiene las siguientes características:

1. Es una relación o vínculo obligacional “ex lege”²⁴: esto porque no surge una pretensión de la administración al tributo y de

²¹ KURI DE MENDOZA, S. y otros. “Manual de Derecho Financiero”. 1º edición. Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial San Salvador, 1993. p. 36

²² Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. p. 319.

²³ Ibídem, p. 319

²⁴ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, A. “Lecciones de Derecho Tributario”. 7º edición, Editorial

manera correspondiente una obligación para el particular, si una ley, en el sentido material y no formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponde la pretensión y la obligación y la medida de ésta.

2. La relación jurídico-tributaria es una relación obligación personal y no real: se trata de un vínculo jurídico creado entre el sujeto activo (el Fisco o sus delegaciones autorizadas por ley) y un sujeto pasivo persona (natural o jurídica) y no entre un sujeto activo (Estado) y las cosas supuestamente elevadas a la categoría de sujetos pasivos.

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

1.5.1.2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

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

económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición”²⁵.

En nuestro Código Tributario²⁶ es definida en su Art. 16 como “...el vínculo jurídico de Derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”.

1.5.1.3. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La obligación tributaria tiene sus elementos distintivos, estos son, por un lado, el sujeto activo, que es el Estado por otro lado está el sujeto pasivo, que serían los contribuyentes, de estos sujetos se tratará más adelante de manera más amplia.

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

SUJETOS TRIBUTARIOS.

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

²⁵ QUERALT, Juan Martín y otros. “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”. 9º Ed., Editorial Tecnos S. A., Madrid, 1998.

²⁶ D. L. N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D. O. N° 241, tomo 349, del 22 de diciembre de 2000, y entró en vigencia el día uno de enero del año 2001.

A) SUJETO ACTIVO DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

Este es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado la potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud del “*ius imperium*” recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho.²⁷

La Ley expresa que estas entidades tienen facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento. Además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio al Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley, del ejercicio de la potestad y ésta solo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado.

La razón de este hecho radica en que los organismos independientes cuentan con recursos económicos que les permita solventar sus necesidades financieras. Estas características de los entes tributarios menores no es ilimitada ya que dependen de la ley su accionar, será siempre un reflejo de la voluntad del Estado²⁸.

Nuestro Código Tributario en su artículo 19 establece que “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo”. El sujeto activo será entonces, el Estado, quien a través de sus órganos exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen.

²⁷ CARTOLÍN PASTOR, H. La relación Jurídico - Tributaria. http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/relacion_juridico.doc. Cf. p.4 visitado el día 13 de julio de 2014.

²⁸ CARTOLÍN PASTOR, H. La relación Jurídico - Tributaria. http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/relacion_juridico.doc. Cf. p.5 visitado el día 13 de julio de 2014.

B) SUJETO PASIVO DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

El sujeto pasivo, es quien debe satisfacer una prestación por una obligación sustantiva o formal a favor del fisco, ya sea de manera propia o a través de un tercero. El sujeto pasivo en general, quien tiene la carga tributaria, es quien debe proporcionar al Fisco la prestación pecuniaria pero se puede encontrar que la persona que la Ley señala como sujeto pasivo, no es necesariamente el pagador del tributo, sino quien ve disminuido su patrimonio, que es otro y que se convierte en el verdadero tributante. El Art. 30 del Código Tributario establece que “se considera sujeto pasivo al obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable”

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

a) Contribuyente²⁹. Es el sujeto de derecho titular de la obligación principal y realizador del Hecho Imponible. El Contribuyente es quien merece propiamente el nombre de Destinatario Legal Tributario, porque es con base en su capacidad contributiva que el legislador creó el tributo.

Cuando el contribuyente es sustituido por otro sujeto pasivo tiene a su cargo la obligación de resarcir a quien pagó en su nombre. El Código Tributario, en su Art. 38 plantea que “son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”

²⁹ La Ley General Tributaria española lo define en su Art. 31, como “la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible”

b) Responsable. Éste se define como “aquel que, sin tener condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”³⁰, por otro lado nuestro Código Tributario considera como responsable a “...quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”³¹

1.5.1.4 CATEGORÍAS TRIBUTARIAS.

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

Por lo que procedemos a definir que es tributo y establecer cuáles son sus características.

EL TRIBUTO: DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS.

Juan Martín Queralt, define al tributo como “un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”³². También puede entenderse como tributo todo pago o erogación que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en

³⁰ Ob. Cit. Cartolín Pastor, H. Cf. p. 5.

³¹ Art. 42 del Código Tributario vigente en El Salvador, que dice así: “Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste”.

³² Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y Otros. p. 90

virtud de una ley formalmente sancionada pero originada de un acto imperante, obligatorio y unilateral, creada por el Estado en uso de su potestad y soberanía”.³³

Por su parte, Fernando Pérez Royo define al tributo “como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos”³⁴.

Según Héctor Villegas los tributos, son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su *ius Imperium* y en virtud de una ley, con el fin de satisfacer y cubrir los gastos públicos.³⁵

Es mediante estos que los integrantes del Estado contribuyen al sostenimiento del Gobierno de forma proporcional a su capacidad económica. De esta manera podemos desprender de la definición del tributo sus caracteres, de ahí que:

1. Exigida en el ejercicio del poder de imperio del Estado, es decir que puede ser exigida mediante coacción, la que se manifiesta en la obligatoriedad del pago mismo y en la falta de voluntad del obligado al pago y en cuanto a la creación del tributo.
2. Es una prestación monetaria, de acuerdo a la legislación vigente³⁶. Aunque cabe mencionar que esto no es igual en otras legislaciones, ya que

³³ Monografías. <http://www.monografias.com/trabajos14/eltributo/eltributo.shtml> consultada el 14 de julio de 2014 a las 23:25 hrs.

³⁴ PÉREZ ROYO, F. “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”. 9° edición, Editorial es Civitas, Madrid, 1999. p. 33

³⁵ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. p. 151.

³⁶ Art. 11 del Código Tributario vigente, que literalmente establece: “Tributos son las

diferentes códigos admiten que los tributos son (o pueden ser) prestaciones en especie, ya que lo importante del tributo es que sea “pecuniariamente valuable.”

3. Para cubrir los gastos y necesidades públicas³⁷
4. Exigible en virtud de una ley, carácter que deviene del principio de legalidad, en virtud del cual debe establecerse el tributo previamente en una ley, lo que se establece como límite formal a la coacción del Estado.

CLASES DE TRIBUTOS.

Los tributos como una prestación monetaria pueden clasificarse. En este apartado de la investigación se abarcan las clasificaciones más aceptadas doctrinariamente y por el Derecho Positivo, a las cuales nos adherimos, y que se ha aplicado en nuestra legislación.

Así tenemos que los tributos tienen una clasificación tripartita: impuestos, tasas y contribuciones (especiales y de mejora), tal clasificación se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas. El impuesto, “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente”.

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

³⁷ Afirma Fernando Pérez Royo, que las características fundamentales del tributo son dos: la coactividad y el carácter contributivo. En cuanto a la coactividad, se resuelve en el hecho de ser éste (el tributo) una prestación pecuniaria establecida unilateralmente por el Ente público, a través de los procedimientos establecidos en la ley (en sentido formal) sin la intervención de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla. El segundo carácter – contributivo – constituye la razón de ser la institución y es la nota distintiva en la relación a otras prestaciones, multas y sanciones pecuniarias, que siendo igualmente coactivas carecen de esta finalidad. Ob. Cit. PÉREZ ROYO, F. p. 33.

La tasa se define como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente”.

La contribución especial es “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador los beneficios derivados de actividades estatales”. Tales figuras jurídicas se desarrollan más ampliamente más adelante.

Otra clasificación importante es la que divide a los tributos en *no vinculados* los cuales son aquellos en los que “no existe conexión del obligado con actividad estatal alguna que se refiera a él o que le beneficie.

Por ello, su obligación nacerá ante un hecho o situación que, según la valoración del legislador, revele capacidad de contribuir al sostenimiento del Estado”, a esta clase pertenecen los impuestos.

Los tributos vinculados son aquellos en los que “el hecho o circunstancia que genera la obligación de contribuir está estructurado en forma tal que se integra con una actividad o gasto a cargo del Estado que de alguna forma afecta al obligado o repercute en su patrimonio”, a esta clase pertenecen las tasas y las contribuciones especiales.

IMPUESTOS.

“El impuesto representa la categoría tributaria fundamental, es la que más visiblemente se aprecian las notas propias del tributo”³⁸. De acuerdo con la ciencia de la Hacienda clásica, el impuesto aparecía definido a partir de

³⁸ Ob. Cit. PÉREZ ROYO, F. p. 110.

dos notas, complementarias entre sí. En primer lugar, el impuesto es considerado como el tributo a emplear para el financiamiento de los servicios públicos indivisibles, es decir, sin beneficiario identificado singularmente.

En segundo lugar, el impuesto aparece como tributo aplicado en función del principio o criterio de capacidad de pago, entendido, no como un concepto valorativo, sino puramente descriptivo: la única forma de repartir entre los contribuyentes el coste de los servicios públicos indivisibles es la consideración de la capacidad de pago, considerada como índice del presumible disfrute o provecho individual de dichos servicios³⁹.

Rafael Calvo Ortega expresa que “la esencia es que el hecho imponible manifieste capacidad económica..., puede ser un negocio (una compraventa), un acto jurídico (la aceptación de una herencia), un hecho jurídico (la percepción de un interés o de un dividendo), de un hecho económico (el incremento de valor de un bien por el simple paso del tiempo o de la obtención de su beneficio empresarial), etc.”⁴⁰

Por otra parte nuestro Código Tributario lo define como “...el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo”.⁴¹

³⁹ *Ibíd.* p. 110.

⁴⁰ *Ob. Cit.* CALVO ORTEGA, R. p. 119.

⁴¹ Art. 13 del C. T. que literalmente dice: “Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo”.

Entonces pues, se debe definir al impuesto como “los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que pone de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o de a adquisición o gasto de la renta”⁴².

El impuesto tiene elementos propios, estos son:

- a) “Su independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto”⁴³, el cual puede vincularse o no con el contribuyente, pero en el caso en que se vinculasen no es de gran importancia con respecto al nacimiento y existencia de la obligación de pagarlo.
- b) Las condiciones a que se refiere el elemento anterior, no pueden constituirse por hechos o circunstancias que no sean idóneas para reflejar capacidad contributiva.
- c) “Su cobro debe hacerse a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación tributaria”⁴⁴.
- d) El impuesto debe estructurarse de forma tal que quienes tengan mayor capacidad contributiva (aptitud económica) aporten en mayor medida.

⁴² Art. 26 de la Ley General Tributaria Española. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. (Vigente hasta el 1 de julio de 2004) y Ley 58/2003 de 17 de diciembre: General Tributaria

⁴³ Ob. Cit VILLEGAS, Héctor B. p. 158.

⁴⁴ Ob. Cit VILLEGAS, Héctor B. p. 158.

CLASIFICACION DEL IMPUESTO

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

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

b) Ordinarios y extraordinarios (permanentes y transitorios): los permanentes son aquellos “cuya vigencia no tiene límite de tiempo”⁴⁵, es decir, que rigen mientras no se deroguen.

c) Proporcionales y progresivos: se dice que un impuesto es proporcional “cuando mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada”.

Por otro lado es progresivo “cuando aumenta a medida que incrementa el valor de la riqueza gravada”.

d) Directos e indirectos: directos “son aquellos que no pueden trasladarse, es decir, se exigen de las mismas personas que se pretende que los paguen”. Los indirectos, por el contrario, son trasladables, es decir que

⁴⁵ Ibídem. p. 158.

pueden cobrarse a una “persona dando por sentado o suponiendo como algo probable que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra”⁴⁶

Además de las anteriores clasificaciones, Fernando Pérez Rojo incluye:

- a) Subjetivos y objetivos; Estos se refieren a que tienen en cuenta las circunstancias personales (generalmente familiares) de cada sujeto pasivo, adaptando la carga a dichas circunstancias, o por el contrario, las ignore.⁴⁷;
- b) Instantáneos y periódicos Los primeros son aquellos en los que el hecho imponible se agota con su propia realización; los segundos son aquellos en los que el hecho imponible consiste, no en un acto, sino en una situación que se prolonga en el tiempo, o bien, en los que el hecho imponible es de realización progresiva⁴⁸

TASAS.

Estas “son prestaciones tributarias exigidas a aquellos a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad estatal”⁴⁹. Nuestro Código Tributario las define como “...el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público

⁴⁶ La Corte Suprema de Justicia, en sus líneas jurisprudenciales, sobre los impuestos indirectos dice “Es característica de los impuestos indirectos, que quien realmente lo paga es el adquirente del bien y/o servicio y los prestadores o proveedores de los mismos al fijar el precio ya han considerado o deberían haber incluido la porción que en concepto de impuesto... corresponde sobre los mismos, al Fisco”. Sentencia del día veintiséis de enero de mil novecientos noventa y seis. Ref. 11-Z-94

⁴⁷ Tomado de PÉREZ ROYO, F. p. 160.

⁴⁸ PÉREZ ROYO, F. p. 161

⁴⁹ PÉREZ ROYO, F. p. 161

individualizado al contribuyente”, esto según el Art. 14 de ese cuerpo normativo.

Las características de las tasas las veremos a continuación:

- a. La tasa tiene carácter tributario, es decir que el Estado la exige en virtud de suponer de Imperio.
- b. Sometimiento al principio de legalidad.
- c. Su hecho imponible está integrado con una actividad estatal y que está vinculada al pago de la tasa.
- d. Debe existir una comprobación de la efectiva prestación de la misma.
- e. “El producto de la recaudación es destinado al servicio respectivo”⁵⁰
- f. La actividad vinculante debe ser gratuita y prestada por el Estado.

CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

Las contribuciones especiales “son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras y gastos públicos o de especiales actividades del Estado”⁵¹, se caracterizan las contribuciones especiales por la existencia de un beneficio “que puede derivar no solo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a ciertos grupos sociales”⁵².

Por su parte, el legislador define las contribuciones especiales, en el Art. 15 del Código Tributario vigente, y lo hace de la siguiente manera:

⁵⁰ Así lo dispone el Art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina: “su producto no puede tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación”.

⁵¹ Ob. Cit. VILLEGAS, Héctor B. p. 195.

⁵² *Ibidem*. p. 195.

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

Las ventajas de este tipo de tributos son “la inmediatividad en relación con la realización del gasto público, mejor ajuste gasto – ingreso y la posibilidad de reducir las desviaciones que pudieran producirse en situaciones determinadas”⁵³.

1.5.2. DERECHO TRIBUTARIO FORMAL.

El Derecho Tributario Formal o Administrativo es aquel que complementa al Derecho Tributario Material o Sustantivo. Se define también como el “conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surgen entre la Administración Pública y los particulares, como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad”⁵⁴.

Jarach sostiene que el Derecho Tributario Material contiene el conjunto de normas que disciplinan el tributo y las relaciones accesorias, es decir, que lógicamente se vinculan con el tributo, en tanto que el Derecho Tributario Formal es el conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa y

⁵³ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. p. 126.

⁵⁴ Ministerio de Hacienda. Jurisprudencia y Glosario temático. http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1?_piref476_2086346_476_2037843_2037843.tabstring=D Consultado el 27 julio de 2014 a las 22:30 hrs.

las relaciones que teleológicamente se vinculan con el tributo⁵⁵. Este se refiere a “la aplicación de la norma material al caso concreto”⁵⁶.

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

Regulan los procedimientos que la Administración y los administrados han de seguir para hacer efectivas las normas del Derecho Tributario Material⁵⁷.

1.5.2.1. EL ACTO ADMINISTRATIVO.

El acto administrativo es el último eslabón de la cadena de legalidad⁵⁸ y a través del mismo discurre la mayor parte de la actividad administrativa⁵⁹.

El Acto Administrativo es la concepción intelectual del hecho administrativo. Jurídicamente tiene presunción de legitimidad, por lo que determina la

⁵⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, C. “Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas, análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia”. Tomo II. 1º edición. Ediciones De Palma. 1996. p. 326.

⁵⁶ VALDEZ COSTA, R. “Instituciones de Derecho Tributario”. 1º edición. Ediciones De Palma, Reimpresión 1996. Buenos Aires. Pp. 14.

⁵⁷ ALARCÓN, Gloria. “Manual del Sistema Fiscal Español”, versión en línea, publicada en el año 2005. <http://books.google.com.s/v/books?Id=a4jCOUIPeGwC&printsec=frontcover>

⁵⁸ Sobre el mismo punto, la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la corte Suprema de Justicia emitió argumentaciones en la sentencia del 5/6/98, ref. 25 -E-97, que recogiendo la teoría general en esta materia describe la cadena de legalidad como formada por los eslabones ley- reglamento - acto administrativo. Tomado de GAMERO CASADO, E. p. 4.

⁵⁹ *Ibidem*. p. 4

obligación del particular de cumplirlo y el nacimiento de los términos de impugnación y caducidad.

Suele definirse como la “declaración de voluntad, de conocimiento, deseo o juicio, emanado por un sujeto de la Administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa”.⁶⁰

El acto administrativo se caracteriza principalmente por:

1. Ser esencialmente *unilateral*, sin que requiera mediación de voluntad del sujeto destinatario para alcanzar validez.
2. Es *regulado por el Derecho Administrativo*, aunque en este punto hay que recordar la aplicación supletoria del Derecho común en orden de integrar las lagunas legales.
3. Es singular y concreto y tiene carácter consuntivo⁶¹
4. El acto administrativo es *fiscalizable* ante la jurisdicción contencioso- administrativa.

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

Elementos esenciales: sujeto (estado: realiza el acto), causa (motivo o circunstancia que origina el acto), objeto (particulares: sobre quien recae el acto), finalidad (bien común), forma (de realización),

⁶⁰ GAMERO CASADO, E. “La Jurisdicción Contenciosa Administrativa”. Monografía, primera parte Publicación CNJ, 2001. p. 4.

⁶¹ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. Cf. pp. 5- 7.

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

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

El acto administrativo contiene los siguientes caracteres:

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

Se debe tener en claro que el Acto Administrativo tiene la misma estructura tanto en materia de Derecho Tributario como en materia de Derecho Administrativo, la definición más apropiada de Acto Administrativo es que "Es una declaración unilateral, realizada en el ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos en forma directa, o declaración unilateral realizada en el ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa."⁶² El acto administrativo tributario no puede ser producido de cualquier manera, a voluntad del titular del órgano o a quien compete tal producción, sino que ha de seguir un procedimiento determinado según los términos de la ley aplicable al mismo.

⁶² Ministerio de Hacienda. Jurisprudencia y Glosario temático. <http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1> consultado el 25 de julio de 2014 20:30.

1.5.2.2. CLASIFICACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

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

En función de su modo de expresión, que pueden ser expresos, aquellos en los que la administración efectúa una declaración explícita dirigida a los particulares; tácitos o implícitos, aquellas actuaciones que conllevan implícitamente una declaración de juicio, deseo o voluntad que no se ha exteriorizado expresamente; y presuntos, que se trata de una situación de inactividad de la administración a la que por ministerio de ley se le aparejan determinadas consecuencias jurídicas⁶³

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

En función de la impugnabilidad del acto vía administrativa, los definitivos⁶⁴; y los que agotan la vía administrativa.

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

En función del nivel que ocupa el acto en el procedimiento administrativo, distinguiendo los actos definitivos⁶⁵, actos que causan

⁶³ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. p. 25.

⁶⁴ Es decir, los que son susceptibles de recurrir vía administrativas.

estado o agotan la vía administrativa y actos que no lo hacen y actos firmes y no firmes.

En función de la susceptibilidad de impugnación del acto: los firmes, que son aquellos que no pueden ser objeto de recurso alguno; y no firmes, que son aquellos que aún pueden ser recurridos, bien vía administrativa o jurisdiccional⁶⁶

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

1.5.2.3. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.

Es el conjunto de actuaciones que el contribuyente, responsable o declarante en general realiza personalmente para cumplir con la obligación tributaria sustancial. Igualmente el conjunto de actuaciones que la administración tributaria cumple para que se realice dicha obligación.⁶⁷

Hay tributos que se liquidan y pagan sin intervención de la administración, ello sucede en los casos de cumplimiento espontáneo de la obligación directamente por el deudor o por el intermedio de otros órganos estatales ajenos a la administración fiscal, otros tributos se liquidan también sin la intervención de la administración, la que se limita a percibir el importe

⁶⁵ Entre ellos tenemos por ejemplo los actos de trámite.

⁶⁶ Ob. Cit. GAMERO CASA DO. E. p. 56.

⁶⁷ Humberto Salazar Grajales Procedimiento tributario Presentation Transcripta, <http://es.slideshare.net/daiannareyes/procedimiento-tributario>, visitado el 26 de julio de 2014 a las 22:30.

liquidado por el contribuyente, reservándose el derecho a una eventual fiscalización. Otras veces la administración controla en todos los casos o determina de oficio el tributo. Y es de esta manera que se vale del procedimiento tributario para hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

1.5.2.4. GESTIÓN TRIBUTARIA.

La gestión tributaria “es una tarea administrativa de mera aplicación del contenido sustancia del instituto [jurídico denominado tributo], pero sin efectos ni incidencia sobre él; desarrollado a través de procedimientos y actos administrativos con los que se persigue, fundamentalmente, comprobar los términos en los que se han producido los hechos imposables y obtener los ingresos que de esa realización derivan”⁶⁸.

La Gestión Tributaria mide el conjunto de acciones en el proceso de la gestión pública vinculado a los tributos, que aplican los gobiernos, en su política económica. Los tributos, son las prestaciones en dinero que el Estado, en su ejercicio de poder, exige con el objeto de tener recursos para el cumplimiento de sus fines.

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

⁶⁸ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y Otros. p. 382.

inspección. Quizá el sentido que mejor corresponde al significado no técnico del término sea el primero y más amplio de los tres anteriores. Según esto, “gestión tributaria” sería toda actividad tendente a la aplicación de los tributos.

1.5.2.5. LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

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

Los tributos al ser una prestación a favor del Estado, deben liquidarse, entendiendo según Sainz de Bujanda por “liquidación tributaria”, la “serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”; o como “aquella actividad de aplicación de normas públicas, que tiene por finalidad cuantificar la obligación del contribuyente”⁶⁹ Tal actividad puede ser realizada de dos maneras; la primera, conocida como “autoliquidación” que la hace el contribuyente de manera voluntaria contando con los elementos necesarios para tal efecto; y la segunda es la “liquidación de oficio” que se puede definir como “aquella establecida al no mediar la autoliquidación, es decir cuando no es realizada por el sujeto pasivo debido a que no cuenta con los elementos necesarios para formular el mismo la liquidación”⁷⁰ el cual para efecto de estudio se desarrollará de manera más amplia en el siguiente capítulo.

⁶⁹ KURI DE MENDOZA, S. y otros. “Manual de Derecho Financiero”. 1ª edición. Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial. 1993. San Salvador. p. 39.

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

CAPÍTULO II: PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA COMO ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO.

2.1. ADECUACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA EN EL ACTO ADMINISTRATIVO.

CARACTERÍSTICAS⁷¹:

Declaración de voluntad, deseo, conocimiento o de juicio, el acto administrativo que se estudia es una declaración de juicio ya que este conoce sobre el fondo del asunto y ya se establece cual es el monto de la multa y del impuesto complementario.

Unilateral, ya que es dictado por la administración hacia un ente singularizado, es decir la Dirección General de Impuestos Internos.

Es regulado por el Derecho Administrativo, específicamente en el Código Tributario en los artículos 183 y siguientes.

Dictado por una Administración Pública, para el caso de nuestro acto administrativo es la Dirección General de Impuestos Internos.

Se debe recordar que son de aplicación de normas, tienen efecto consuntivo ya que una vez aplicado ya no es de utilidad posterior.

Dicho acto administrativo tiene como destinatario una persona singular, disponen actuaciones concretas o inmediatas que afectan a seres

⁷¹ GAMERO CASADO, E. "El Acto Administrativo". Monografía, primera edición, San Salvador, El Salvador: Publicación CNJ, 2001. p.4.

singularizados, como ya se ha planteado, el acto administrativo de cálculo de impuesto e imposición de multa en el proceso de liquidación oficiosa del impuesto de la renta.

CLASIFICACIÓN:

Según la administración que lo dicta⁷², el objetivo de esta clasificación es reseñar el hecho de que el acto se enclavara en un régimen jurídico distinto según sea la administración que lo dicte. En este caso nuestro acto administrativo pertenece a los actos dictados por un ente institucional de la administración, es decir la Dirección General de Impuestos Internos.

Según el número de órganos que intervienen en su elaboración⁷³, como lo hemos dicho este acto es realizado por la Dirección General de Impuestos Internos, es por ello que en esta clasificación pertenece a los actos simples, es decir que lo elabora exclusivamente por un órgano.

En función de su contenido, en esta clasificación podremos apreciar los actos administrativos favorables y desfavorables⁷⁴, en el proceso de liquidación oficiosa la imposición de multa es un acto desfavorable ya que ataca directamente a la economía del contribuyente.

Se debe tener en cuenta que si al final del proceso de liquidación oficiosa se concluye en que el cálculo del impuesto complementario y la imposición de multa no son las adecuadas y se da por favorable la resolución al

⁷² GAMERO CASADO, E. "El Acto Administrativo". Monografía, primera edición, San Salvador, El Salvador: Publicación CNJ, 2001. p.12.

⁷³ *Ibidem*. p. 12.

⁷⁴ GAMERO CASADO, E. "El Acto Administrativo". Monografía, primera edición, San Salvador, El Salvador: Publicación CNJ, 2001. p.13.

contribuyente entonces sería un acto favorable, esta clasificación dependerá de las circunstancias específicas de cada acto en particular.

En función de su modo de expresión se clasifican en actos administrativos expresos y presuntos⁷⁵ en nuestra realidad los actos administrativos son expresos, ya que son aquellos en los que la administración efectúa una declaración explícita dirigida a los particulares.

En función del nivel que ocupa el acto en el procedimiento administrativo, distinguiendo los actos definitivos, estos son aquellos que conocen sobre el fondo del asunto y ponen fin al procedimiento administrativo⁷⁶, recogiendo la respuesta que la administración da al problema planteado, siendo así que nuestro acto administrativo encaja concretamente en esta clasificación ya que la resolución donde se determina el cálculo del impuesto y la imposición de la multa son actos que han sido impuestos a través del proceso de liquidación de oficio.

En función de la impugnabilidad del acto en vía administrativa⁷⁷ están clasificados en será un acto administrativo que no causa estado, ya que el acto de cálculo de impuesto e imposición de multas emitidas por la DGII en el procedimiento de liquidación oficiosa es recurrible tanto administrativamente como judicialmente, siendo así que una vez dada la resolución de la administración sobre la imposición de la multa, el contribuyente inconforme con dicha imposición puede ejercer su derecho y apelar ante la misma administración, siendo el ente competente el TAI, el cual resolverá el

⁷⁵ GAMERO CASADO, E. "El Acto Administrativo". Monografía, primera edición, San Salvador, El Salvador: Publicación CNJ, 2001. p.14.

⁷⁶ GAMERO CASADO, E. "El Acto Administrativo". Monografía, primera edición, San Salvador, El Salvador: Publicación CNJ, 2001. p.16.

⁷⁷ *Ibidem*. p. 16.

recurso, dicha resolución no causa estado ya que si en el contribuyente persiste la inconformidad podrá acudir a la sede contencioso administrativa para que se inicie un proceso sobre este.

En función de la susceptibilidad de Impugnación del acto serán actos firmes y no firmes⁷⁸, podremos decir que esta clasificación dependerá de las características esenciales de cada acto administrativo de cálculo del impuesto e imposición de multa, ya que el acto podrá ser firme si se da uno de dos supuestos:

- 1- Si el contribuyente no hace uso del recurso en vía administrativa, y por lo tanto una vez vencido el plazo de los quince días hábiles para hacer uso del recurso de apelación queda líquida firme y exigible la deuda.
- 2- Si el contribuyente apela y es ahí donde se confirma la resolución de la DGII y en el plazo de los 60 días el contribuyente hace uso de su derecho de proceder de manera contenciosa, entonces al resolver la sala y volver a confirmársele la resolución se dará por firme, ya que ha agotado tanto la vía administrativa como la contenciosa.

2.2. LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Anteriormente hemos abordado de manera general los procedimientos de gestión tributaria y se ha dicho que tales procedimientos, según la

⁷⁸ GAMERO CASADO, E. "El Acto Administrativo". Monografía, primera edición, San Salvador, El Salvador: Publicación CNJ, 2001. p.17.

definición dada por Juan Martín Queralt “es una tarea administrativa de aplicación del contenido sustancial del tributo”⁷⁹, este procedimiento tributario está constituido básicamente por dos instituciones jurídicas, por un lado la liquidación y por otra lado la recaudación, figuras que desarrollaremos posteriormente y por separado.

2.3. NATURALEZA Y FINES DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN.

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

El procedimiento de gestión constituye, un aspecto esencial de la aplicación de los tributos, por su carácter imprescindible, como procedimiento tributario; y porque la obligación tributaria requiere de verificación, cuantificación, atribución a deudores determinados y recaudación.

Con todo lo anterior, la Ley en su planteamiento es siempre general y abstracta en cuanto a la obligación tributaria, la que demanda una gestión hasta su concreción y satisfacción por el deudor⁸⁰.

⁷⁹ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. p. 382.

⁸⁰ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. p. 239.

Es de aclarar que todo procedimiento tributario debe de gestionarse, entendiéndose por gestionar el "...realizar todos los actos conducentes para la satisfacción del acreedor en los términos exactos establecidos por la Ley"⁸¹.

De lo anterior se infiere que la gestión, la recaudación y la liquidación tienen un carácter unitario, aunque tradicionalmente y a nivel universal tales figuras se han regulado por separado, actualmente en la legislación salvadoreña se han regulado de forma conjunta; aunque con efectos didácticos y de esta investigación han de tratarse separadamente.

El procedimiento de gestión inicia a través de determinados actos concretos del sujeto pasivo o de la Administración Pública.

Las formas de iniciación, por lo general, son la declaración de los obligados tributarios y diversas actuaciones administrativas que suplen la falta de declaración.

Por ejemplo; el artículo 118 de la Ley General Tributaria Española⁸² contempla tres formas de iniciación del procedimiento de gestión: la autoliquidación; solicitud del obligado tributario y de oficio por la Administración Tributaria; de la primera figura jurídica y la última de éstas se hablará más adelante.

⁸¹ *Ibíd.* p. 239.

⁸² Que literalmente dice: "*Artículo 118. De acuerdo con lo previsto en la normativa tributaria.*

La gestión tributaria se iniciará:

- a. *Por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración.*
- b. *Por una solicitud del obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 98 de esta Ley.*
- c. *De oficio por la Administración tributaria*

2.4. EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS Y EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA.

PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.

Al hablar de recaudación nos referimos a los actos de la Administración y de los sujetos pasivos que constituyen una exigencia, recepción o entrega en dinero en concepto de pago de una obligación tributaria.

Este procedimiento incluye todo un conjunto de operaciones, iniciando con la presentación de un formulario de declaración, pasando por la recepción de está finalizando con la percepción del pago y las operaciones de control interno de dicho procedimiento.

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

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

Proporcionalidad, que es de gran interés para lograr una recaudación justa.⁸³

2.5. PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

Una vez que la Administración conoce la existencia de un hecho imponible, pone en marcha el procedimiento de liquidación que concluye con la declaración de la existencia de una deuda tributaria, estableciendo su cuantía y haciéndola exigible.

De esta forma es que se da paso al procedimiento de liquidación tributaria que puede definirse como "...una actividad de aplicación de normas públicas que tiene como finalidad cuantificar la obligación de los obligados tributarios"⁸⁴, esta actividad tributaria supone la aplicación de normas jurídicas y con ello la interpretación de las mismas, de integración en algunos casos y de calificación de hechos y situaciones jurídicas.

Esta puede ser hecha por los propios obligados o por la Administración dentro de un procedimiento de gestión o de inspección.

2.5.1. CLASES DE LIQUIDACIÓN.

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

La *Autoliquidación*, es la realizada por el sujeto pasivo, actualmente es la regla general en los ordenamientos jurídicos modernos, debido

⁸³ Esto en el entendido de que haya un equilibrio "entre la suficiencia de las medidas administrativas e intereses patrimoniales del sujeto pasivo de manera que el perjuicio causado a éste sea el mínimo e imprescindible" Tomado de CALVO ORTEGA, R. p. 292.

⁸⁴ Ob. Cit. CALVO ORTEGA, R. p. 292.

al considerable aumento de la tributación y en consecuencia del incremento de los sujetos pasivos y las declaraciones de éstos.

Este tipo de liquidación por definición es siempre una liquidación provisional⁸⁵. Pero eso no significa que sea un acto administrativo, ni que se ejerza una competencia atribuida a un órgano administrativo. Solo una actividad pública puesta por la ley a cargo de los administrados y sujeta a control específico por parte de la Administración misma.

Con la autoliquidación la ley impone al sujeto pasivo, no solamente el deber de declarar el hecho imponible y sus circunstancias, sino también de calcular, en el mismo acto, el importe de la deuda tributaria y hacer el pago correspondiente, sin necesidad de requerimiento previo⁸⁶. En la legislación salvadoreña esta figura jurídica se encuentra regulada específicamente en el Código Tributario, en el Capítulo II, sección Primera, artículo 150⁸⁷.

Por otro lado tenemos la *liquidación de oficio*, que es la liquidación dentro del normal procedimiento de gestión y tiene en los ordenamientos jurídicos modernos una importancia cuantitativa menor que la autoliquidación; técnicamente tiene un carácter residual en cuanto se entiende establecida si no es exigible expresamente la realización por el sujeto pasivo, es

⁸⁵ Si funcionalmente la liquidación es la determinación de la deuda tributaria, la autoliquidación cumple esta función.

⁸⁶ Ob. Cit. PEREZ ROYO, F. p.176.

⁸⁷ Artículo que literalmente dice: "El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro de los plazos que las leyes tributarias respectivas establezcan, por medio de declaración jurada en los formularios elaborados por la Administración Tributaria.

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

decir que por la iniciación de oficio hay que entender que corresponde a aquellos supuestos en que aún sin contar con la declaración del sujeto pasivo, la Administración se encuentra en condiciones de iniciar el procedimiento sobre la base de datos o antecedentes que obren en su poder, considerados como suficientes para el desarrollo de sus actividad sin necesidad de recurrir a las actuaciones de investigación⁸⁸.

Sobre este procedimiento tributario se habla más ampliamente a continuación.

2.6 EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE IMPUESTOS.

2.6.1. DEFINICIÓN.

El término “liquidación” suele ser utilizado en un doble sentido por la doctrina y las legislaciones, por un lado *como un procedimiento administrativo*, entendiéndose así como “... el conjunto y la secuencia de actos y actuaciones desarrollados tanto por la administración como por los particulares, conducentes a la determinación administrativa de la cuantía del tributo en cada caso concreto”⁸⁹; por otro lado *como acto administrativo*, en este sentido el acto de liquidación suele definirse como “aquella manifestación unilateral – provisional o definitiva – de la Administración, sobre la existencia y el quantum de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de

⁸⁸ Este tipo de liquidación responde a una idea distinta del “juego” declaración del contribuyente y posterior liquidación de la Administración. Su justificación es una actividad administrativa de comprobación.

⁸⁹ Ob. Cit. QUERALT, Juan Martín y otros. p. 408.

cobro, indicando, en su caso, al obligado tributario, los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso”⁹⁰.

Sainz de Bujanda dice al respecto que “la diferencia entre el procedimiento liquidatorio y el acto de liquidación, surge, pues, en primer término, como distinción entre el todo y la parte.

La liquidación, entendida en sentido amplio, se traduce en un procedimiento administrativo (el de liquidación tributaria) compuesto por una serie de actos y operaciones.

Entendida en sentido estricto, consiste en un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía de la deuda: acto administrativo de la liquidación del tributo”⁹¹. Si bien nuestra legislación tributaria, en especial el Código Tributario, no define el concepto de “liquidación de oficio del tributo” o “liquidación tributaria”, simplemente se refiere a tal término en el Capítulo Tercero de su Título Cuarto como una potestad de la Dirección General, determinando los supuestos de su procedencia.

No obstante, jurisprudencialmente, la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Corte Suprema de justicia⁹² sostiene “...que la liquidación oficiosa de un impuesto es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección general de impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre

⁹⁰ *Ibidem.* p. 408.

⁹¹ SAINZ DE BUJANDA. *“Lecciones de Derecho Financiero”*. 9º edición. Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones. Madrid, 1991. Pp. 331.

⁹² En sentencia de las quince horas y cinco minutos del veintiocho de junio de dos mil seis, referencia 89 – t – 2004.

impugnaciones en vía administrativa o judicial”.

2.6.2. FINES.

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

2.6.3 ANTECEDENTES.

El procedimiento liquidatorio, constituido por la serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria, antes de los años 50 en El Salvador, se podría desglosar en los siguientes pasos⁹³:

1. El contribuyente presentaba ante la Administración Central o ante cualquier delegación fiscal del país, una declaración comprensiva de todos aquellos datos relevantes y necesarios para la determinación de la deuda impositiva.
2. Con la información presentada por el contribuyente, la Administración practicaba una liquidación temporal.
3. En esta etapa, y con la liquidación por eliminar que practicaban los entes receptores de declaraciones, se procedía a la comprobación que efectuaban los auditores fiscales adscritos a la administración tributaria, considerando al efecto cualquier observación marginada en recepción.

⁹³ Esto según la legislación anterior al Código Tributario y la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

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

El anterior procedimiento resulta lento y engorroso en aquellas Administraciones Tributarias cuyo número de contribuyentes es elevado.

Se produce por ello en nuestro país un giro en el procedimiento tradicional, apareciendo la figura de las “autoliquidaciones” o “declaraciones liquidables”.

Sainz de Bujanda nos dice que “en este tipo de actuación, el particular no se limita a comunicar a la Administración la producción del hecho imponible y los elementos necesarios para la determinación de la cuantía de la deuda, sino que lleva a cabo por sí mismo la fijación de la suma debida, lo que permite el cumplimiento de su prestación tributaria, sin tener que esperar a que la Administración actúe, al menos en forma provisional⁹⁴.

2.6.4. ENTES ENCARGADOS DE EJECUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.

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

Las resoluciones, por medio de las cuales se liquide de oficio un impuesto, emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos, se

⁹⁴ Ob. Cit. SAINZ DE BUJANDA. F. p.312.

consideran impugnables en sede administrativa ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas⁹⁵.

2.6.5. PROCEDIMIENTO.

Como se ha dicho anteriormente, el procedimiento de liquidación de oficio de los impuestos no aparece claramente definida en nuestra legislación, sin embargo al tratarse esta investigación sobre dos impuestos específicos: IVA y sobre la renta.

Para el desarrollo de este apartado hemos de remitirnos, para el estudio de dicho procedimiento, a las leyes respectivas que regulan tales impuestos haciendo una breve relación de los artículos pertinentes de tales leyes con los artículos del Código Tributario.

3.6.5.1. PROCEDENCIA.

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

⁹⁵ Según el Art. 188 inciso final, el cual reza de la siguiente manera: “Las resoluciones de la Administración Tributaria que no sean recurridas en los términos señalados en la Ley correspondiente, se tendrán por definitiva. Todo sin perjuicio de la caducidad. En materia de recursos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa”.

realizada por el propio contribuyente, por medio de una declaración jurada. La liquidación de oficio del tributo procederá mediante resolución razonada en los siguientes casos:

1. *Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado, Art. 183 C.T. literal a)*: En el caso de que no se hayan presentado declaraciones juradas, la Administración Tributaria procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente en forma directa. En el caso del Impuesto sobre la Renta, procederá cuando el contribuyente o responsable no presentare la declaración dentro de los siguientes cuatro meses al vencimiento del ejercicio o periodo de imposición de que se trate, tal como lo exige el artículo 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Existe una excepción en cuanto al tiempo de presentación de la declaración jurada, la cual es la de los conjuntos no domiciliados que deberán realizarla el día siguiente hábil de realizado el evento. El art. 91 C.T. Establece como un deber formal de los contribuyentes el presentar la declaración; para tales efectos la Administración Tributaria suministra los formularios de declaraciones a los contribuyentes. La presentación extemporánea de la declaración y con posterioridad a la fecha de notificación del auto que ordene la fiscalización por medio de Auditores o Peritos se considerará como no presentada, según lo dispone el artículo 99 del C.T.⁹⁶

⁹⁶ Que establece: "Las declaraciones tributarias originales o modificatorias que fueren presentadas con posterioridad a la fecha de notificación del auto que ordene la fiscalización se considerarán como no presentadas, salvo cuando se presenten en el procedimiento de fiscalización voluntariamente para pagar impuesto, retenciones o percepciones o disminuir el saldo a favor o se presenten con ese mismo propósito en el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas ante requerimiento de la Administración Tributaria. En ambos casos, de ocurrir la subsanación de los incumplimientos, les será aplicable a las sanciones respectivas, la atenuante establecida en el numeral 2) del artículo 261 de este Código".

2. *Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos, Art.183 C.T. Lit. b):* En este caso son varios supuestos por los que se puede activar la iniciación del procedimiento de liquidación oficiosa, pudiendo ser: cuando la declaración presentada y la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud. Debemos entender que existe la posibilidad que el contribuyente por error o intencionalmente puede presentar datos alterados o incorrectos sobre la información requerida en la declaración respectiva, así como alterar la documentación complementaria que da soporte a los datos consignados en la misma⁹⁷. En cuanto a los errores aritméticos en que haya incurrido el contribuyente en la declaración respectiva, tales como: un cálculo incorrecto del impuesto. Si la declaración no cumpliera con todos los requisitos y datos exigidos por la ley como por los requeridos en el formulario prediseñado por la DGII, como por ejemplo: el no proporcionar datos requeridos en dicho formulario o completarlo incorrectamente, así como si la firma de la declaración jurada no sea la del contribuyente.

3. *Cuando el contribuyente no llevare o llevare incorrectamente o con atraso su contabilidad manual, mecánica, computarizada, no la exhibiera habiendo sido requerido, careciere de la debida documentación anexa o no diere a satisfacción las aclaraciones solicitadas por la administración tributaria, Art. 183 C.T. Lit. c):* El Código de Comercio⁹⁸ en sus artículos 435 al 455 obliga al comerciante llevar contabilidad debidamente organizada, así mismo el Código

⁹⁷ Por ejemplo: alteración de documento que justifica una deducción, recibos, facturas, etc.

⁹⁸ Decreto Legislativo N°: 671, Fecha: 08/05/1970, D. Oficial: 140 Tomo: 228 Publicación DO: 31/07/1970. Reformas: (29) Decreto Legislativo No. 641, de fecha 26 de junio de 2008, publicado en el Diario Oficial No. 120, Tomo 379 de fecha 27 de junio de 2008.

Tributario retoma dicha obligación y establece además la obligación de llevar registros especiales, en sus artículos 139 al 143.

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

2.6.5.2. BASES PARA LA LIQUIDACIÓN DE OFICIO.

Cuando el contribuyente no haya presentado la declaración o la presentada ofriere dudas sobre su veracidad o exactitud o cuando éste no llevare contabilidad o la llevare en forma incorrecta, la Administración Tributaria procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, de tres posibles formas⁹⁹ :

⁹⁹ Algunas líneas doctrinarias consideran que las bases para la liquidación de oficio han de ser solamente dos: sobre base cierta y sobre base presunta; por otro lado, algunos autores,

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

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

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

1. *Sobre Base Cierta:* Se toman en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el Hecho Generador del impuesto y la cuantía del mismo, sirviéndose entre otros de las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente. Esta determinación la realiza la DGII, basándose en el conocimiento directo que tiene en la materia imponible. Este

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

conocimiento puede provenir de informaciones suministradas por el propio contribuyente, declaración jurada, contestación a requerimientos impositivos, etc.¹⁰⁰ u obtenidas por la DGII mediante la fiscalización del contribuyente o de otros contribuyentes.

Esta debería ser la forma habitual de la determinación de oficio, pero como en muchas ocasiones puede resultar imposible el conocimiento directo del hecho imponible, en la propia ley se ha previsto el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta.

Según Catalina García Vizcaíno en la determinación sobre base cierta, la Administración Tributaria dispone de los elementos necesarios para conocer, directamente y con certeza, tanto la existencia de la obligación tributaria como su magnitud; no interesa de donde provienen los elementos (responsables, terceros o investigación fiscal)¹⁰¹

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

¹⁰⁰ MARTÍN. José María y Otros. *“Derecho Tributario Procesal”*, 2º Edición. Ediciones de Palma, Buenos Aires. 1987. p. 59.

¹⁰¹ Constituye un ejemplo la impugnación de declaraciones juradas únicamente por errores de cálculo o por interpretación indebida de la ley, sin enervar los datos expresados, o cuando estos son erróneos pero el fisco conoce las cifras exactas por otra vía.

a la Ley está obligado a llevar, como lo es la contabilidad formal, registros especiales, comprobantes de cualquier naturaleza y cualquier elemento objetivo en poder del contribuyente. La inspección o investigación tributaria se realiza mediante el examen de las declaraciones, de los libros, de documentos, asientos de contabilidades principales y auxiliares, así como la inspección de bienes y otros elementos en poder del contribuyente que coadyuvan a determinar la veracidad de lo declarado por este. En la inspección de los tributos se podrá utilizar los medios que se consideren convenientes, tales como la revisión de las declaraciones del contribuyente por cualquier tributo (Declaraciones de IVA, Renta, Pago a Cuenta, Retenciones a Terceros, Transferencia de Bienes Raíces, Impuestos Específicos y Ad Valorem, Formularios Aduaneros); la contabilidad del Sujeto Pasivo, retenedor u obligado tributario, comprendiendo tanto los registros y soportes contables como los justificantes de las anotaciones realizadas y las hojas previas o accesorias de dichas anotaciones, así como los contratos y documentos con trascendencia tributaria.

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

dificultad en su comprobación, en razón de que se enfatiza a elementos presuntivos que pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los Sujetos Pasivos¹⁰².

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

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

Las circunstancias que autorizan la liquidación de oficio frecuentemente son la falta de presentación de la declaración o que la presentada

¹⁰² El literal b) del artículo 184 del C.T. tiene relación directa con los artículos 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198 y 199 del C.T., los cuales son aplicables a todos los impuestos internos administrados por la DGII

adolezca de errores evidentes, la falta de contabilidad, sobre todo si el afectado es comerciante y tanto más si realiza negocios en gran escala¹⁰³, pero también si tal contabilidad es deficiente y merece reparos de orden técnico; ya que las anotaciones de los libros contables no dispensan de otros elementos de prueba.

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

3. *Sobre base mixta*: Es decir, en parte sobre base cierta y en parte sobre base estimativa, indicial o presunta. A este efecto la Administración Tributaria podrá utilizar en parte la información, documentación y registros del contribuyente y rechazarla en otra, lo que deberá ser justificado y razonado en el informe correspondiente.

Ésta a diferencia de la anterior, puede considerarse como más justa y equitativa, ya que es una conformación o resultado de la aplicación de la base cierta y base presuntiva, donde no solo se analizarán documentos y registros, sino también otros elementos que conjugados adecuadamente

¹⁰³ GIULANI FONROUGE. C. y otros. "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social". Octava Edición. Ediciones De Palma, Argentina. p.97.

pueden dar resultados justos que no afecten el derecho de propiedad de los contribuyentes¹⁰⁴

2.6.5.3. PROCEDIMIENTO DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS.

En el artículo 186 del C.T., se desarrolla el procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas que la Administración Tributaria aplica en los casos de liquidación de oficio del impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias y a imponer las multas respectivas, el cual tiene su base en el artículo 11 de la Cn.²⁸⁰, de la Republica; para tales efectos se creó la Unidad de Audiencia y Aperturas a Pruebas, la que se encarga de abrir el proceso de audiencia y apertura a pruebas y valorar las pruebas y argumentos vertidos por los contribuyentes.

El procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas está ligado básicamente al procedimiento administrativo de la Fiscalización, mediante el cual se determina incumplimientos a las obligaciones formales y sustantivas definidas en la Ley por parte del contribuyente sujeto a la investigación efectuada por la oficina fiscalizadora; el procedimiento de fiscalización inicia con el nombramiento de un Auditor, por parte de la Administración Tributaria, por medio de Auto de Designación, en el que se especifica el contribuyente a fiscalizar, el ejercicio o periodos a fiscalizar y las facultades del auditor.

El mencionado Auto de Designación debe ser notificado en legal forma, conforme a las reglas establecidas en el artículo 165 del C.T. Una vez notificado el Auto de Designación al contribuyente, se le requiere la

¹⁰⁴ CAÑENGUEZ MONTANO, S. *“Ensayo Crítico sobre El Código Tributario de El Salvador”*, Primera Edición, San Salvador, 2002. p. 82.

información necesaria para efectuar la investigación y posteriormente se realiza la fiscalización; la cual culmina con el informe de auditoría o de fiscalización.

Previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de oficio del impuesto e imposición de multas, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, emite el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, el cual se notifica al contribuyente conforme a lo dispuesto en los artículos 165 y 166 del C.T., mediante el cual se concede audiencia al contribuyente por el plazo de cinco días contados a partir de la notificación del mismo, y en el mismo acto se abre a pruebas por diez días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia; juntamente con dicho auto se entrega al contribuyente una copia del informe de auditoría, a efecto de hacerlo del conocimiento de este para que pueda ejercer su derecho de defensa.

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

La Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas someterá a estudio las valoraciones y pruebas aportadas por el contribuyente; posteriormente como resultado del análisis y valoración de los alegatos y pruebas presentadas, emitirá el informe correspondiente, en el cual se deberán tomar en cuenta cada una de las objeciones efectuadas por el

contribuyente, no debiendo incorporar dentro de éste, hechos o situaciones que no hayan sido consideradas, en el informe de fiscalización que se le notificó al contribuyente.

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

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

La resolución en la que se ordena la liquidación de oficio del impuesto deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en los artículos 165, 166 y 167 del C.T.¹⁰⁵ dicha resolución deberá ser razonada y debidamente fundamentada, tomando en consideración los argumentos del contribuyente y los de la oficina fiscalizadora.

¹⁰⁵ ¿Cómo la Administración Tributaria detecta cualquier error aritmético en una declaración de liquidación de impuestos presentada por el contribuyente? La Administración cuenta con un sistema informático mediante el cual se detecta cualquier irregularidad que pueda poseer una declaración; obviamente el tipo de irregularidades que puede detectar el sistema computacional se reducen a aquellas relacionadas con errores aritméticos, tales como sumas y cálculo del impuesto, y las relativas a los datos proporcionados por el contribuyente, como son su dirección, número de identificación tributaria, impuestos retenidos, nombre, entre otros; ya que este no puede determinar si los costos y gastos declarados son deducibles y si ha declarado la totalidad de los ingresos; situación que únicamente se puede detectar mediante una fiscalización efectuada por un Auditor que designe la Administración Tributaria.

2.6.5.4. FIRMEZA DE LAS RESOLUCIONES.

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

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

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

Para el caso concreto de la resolución de liquidación oficiosa del impuesto y de la imposición de multas, estas resoluciones son apelables, según el artículo 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, dentro del término perentorio de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva; por lo tanto, dentro de este término de quince días después de la notificación, dicha resolución no ha alcanzado

firmeza, porque todavía existe la posibilidad de ser impugnada mediante el recurso de apelación, de allí que si transcurridos esos quince si el contribuyente agraviado no interpone el recurso de apelación se entenderá como una aceptación tácita de dicha resolución y por lo tanto, dicha resolución quedará firme, agotándose así la vía recursiva que podía haber modificado, revocado o anulado la resolución dictada. La parte final del inciso segundo del artículo 188 del C.T., señala que el fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo en sede administrativa¹⁰⁶

Doctrinariamente se ha establecido una corriente de pensamiento de los administrativistas, según la cual los actos de la Administración Pública por su misma naturaleza no adquieren calidad de cosa juzgada, y que por lo tanto al no tener esa característica, esos actos son precarios y consecuentemente son eminentemente revocables; de allí entonces que la Administración Pública, en este caso la tributaria, no puede venir a justificar que en determinados momentos no pueda revisar sus propias actuaciones, aduciendo el principio de firmeza de sus actos; ya que al no ser emitidos por el Órgano Jurisdiccional, los hechos que puedan hacer variar la decisión administrativa y que no fueron considerados en su oportunidad, pueden hacer que se revierta la actuación cuestionada y si ello fuere rechazado, existe la posibilidad de enfilarse la discordia hacia la vía jurisdiccional sea a través de un juicio de amparo o de aquellos otros que la Constitución establece como garantías del debido proceso¹⁰⁷.

¹⁰⁶ Se parte del supuesto que se ha interpuesto el recurso de apelación y que el Tribunal de Apelaciones emitió la sentencia respectiva, por lo que siendo este el único recurso administrativo para el caso de la liquidación oficiosa del impuesto y la imposición de multas, este se vuelve definitivo en sede administrativa sin perjuicio de que se pueda recurrir en el ámbito judicial a través del recurso contencioso administrativo o en su caso en el recurso de amparo.

¹⁰⁷ Ob. Cit. CAÑENGUE Z MONTANO. S. p. 85

2.6.5.5. DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA.

Procedencia.

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

Dicha disposición establece la posibilidad de utilizar indicios por parte de la Administración Tributaria cuando no sea posible determinar la cuantía o el monto de la obligación tributaria de un Sujeto Pasivo, ya sea porque este no lleva contabilidad, no declaró correctamente o simplemente no lo hizo, lleva un desorden administrativo contable que lleva a dudar a la Administración sobre la veracidad de los datos consignados en la declaración respectiva o simplemente se sospecha que lleva doble contabilidad; y por tales razones, la Administración Tributaria se vale de los indicios. La estimación sobre base presunta se funda en hechos y circunstancias vinculadas con el hecho imponible, siendo necesario definir indicios reveladores que permitan deducir el tributo en el caso particular.

Podemos definir los indicios de la siguiente forma: *“Es todo rastro, vestigio, huella, circunstancia y, en general, todo hecho conocido, mejor dicho debidamente comprobado, susceptible de llevarnos por vía de inferencia al conocimiento de otro hecho desconocido; es el hecho real, cierto (probado o notorio), del que se puede extraer críticamente la existencia de otro hecho*

*no comprobable por medios directos, según el material existente dentro del proceso*¹⁰⁸. Pero es importante distinguir el indicio de la presunción, ya que ambos términos tienen un significado diferente desde el punto de vista doctrinario; es así que podemos afirmar, que el indicio es una circunstancia que por sí sola no tiene valor alguno, en cambio, cuando se relaciona con otras, y siempre que sean graves, precisas y concordantes, constituyen una presunción. Por lo tanto, la presunción es la consecuencia que se obtiene por el establecimiento de caracteres comunes en los hechos

En relación con lo anterior, es necesario señalar, que las presunciones que establece el C.T. en su artículo 190, básicamente son de aquel tipo indiciario; que posibilitan la estimación de la base imponible a partir de hechos concretos que permitan deducir que se han realizado otros hechos y que no obstante su ocultamiento por acción u omisión se puede llegar a establecer una realidad que, oculta a la contabilidad o registros especiales del contribuyente y aún a los ojos de cualquier persona natural, sientan la fundamentación de la verdadera realidad económica y capacidad de pago del Sujeto Pasivo o Contribuyente¹⁰⁹.

Presunciones.

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

¹⁰⁸ LEGUISAMÓN. Héctor E. *“Las Presunciones Judiciales y Los Indicios”*, Ediciones De palma, 1991. p. 56 y ss.

¹⁰⁹ Es decir, que la Administración Tributaria, parte de hechos concretos, de situaciones específicas, reales del contribuyente, que le permiten inducir hechos o situaciones que sucedieron, tales como, omitir declarar rentas obtenidas de determinadas fuentes de ingresos, inflar costos y gastos o deducirse gastos no relacionados con la fuente generadora de ingresos.

términos más concretos, como el juicio lógico por el cual, argumentando según el vínculo de causalidad que liga a unos con otros los acaecimientos naturales y humanos, podemos inducir la subsistencia o el modo de ser de un determinado hecho que nos es desconocido en consecuencia de otro hecho o hechos que no son conocidos¹¹⁰. De aquí se desprende la distinta naturaleza de la presunción en relación con los restantes medios de prueba; mientras que a través de estos se someten al conocimiento del órgano decisorio determinados datos del mundo exterior, aquella consiste en un proceso lógico que tiene lugar en el fuero interno del juzgador.

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

Clases.

La presunción legal puede ser establecida en términos tan absolutos que no se admita prueba en contrario, conocida como presunciones absolutas o *iuris et de iure*; o bien, admitirse la posibilidad de prueba contraria a la presunción, denominadas presunciones relativas o *iuris tantum*¹¹¹.

Estas últimas constituyen la regla general y las primeras excepciones entre las presunciones legales. De acuerdo a su naturaleza, podemos clasificar las presunciones en:

¹¹⁰ ARIAS VELASCO, J. y Otros, "*Procedimientos Tributarios*", Marcial Pons, Ediciones Jurídica y Sociales, S. A., 6ª. Edición, 1996. p. 137.

¹¹¹ Ob. Cit. ARIAS VELASCO, J. p. 137.

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

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

Definición Legal.

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

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

De lo anterior se colige que en el C.T. se adopta la clasificación establecida en el artículo 45 de nuestro Código Civil¹¹², según el cual las presunciones

¹¹² Artículo que establece: "Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean

son legales y de derecho; siendo que en doctrina se denominan Presunciones Legales, las cuales se dividen en absolutas, que no admiten prueba en contrario, artículo 192; y relativas, que admiten prueba en contrario, artículo 191.

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

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

En el artículo 193 del C.T., se establecen presunciones fundadas en diferencias de inventarios, mediante un procedimiento en el cual se determinan faltantes o sobrantes de inventario.

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

ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

cuatro meses continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial considerándose representativo para el ejercicio comercial.

3. Incrementos de patrimonio y gastos efectuados sin comprobar el origen: De conformidad con el artículo 195 C.T., constituyen renta obtenida para efectos del impuesto sobre la renta los incrementos patrimoniales no justificados y los gastos efectuados por el Sujeto Pasivo sin justificar el origen de los recursos ¹¹³. Para efectos tributarios podemos considerar como incremento patrimonial todos aquellos gastos o inversiones efectuadas por el Sujeto Pasivo dentro del ejercicio fiscal investigado, los cuales no se encuentran reflejados, registrados en su contabilidad ni declarados como ingresos en su declaración de renta; pero que reflejan una mayor capacidad económica del Sujeto Pasivo no acorde a los ingresos declarados.

4. Presunción de ingresos gravados por compras no registradas de bienes para la venta: De conformidad al artículo 196 del C.T. las compras no registradas en los Libros de Contabilidad y demás registros exigidos por la Ley, se presumen que constituyen transferencias de bienes y rentas gravadas omitidas de registrar. Para detectar compras no registradas, necesariamente debe existir una fiscalización ordenada por la Administración Tributaria; y dentro de los procedimientos de auditoria que se apliquen, deben efectuarse compulsas a terceros

5. Presunción de ingresos gravados por compras de materias primas o insumos para la producción de bienes o prestación de servicios: El

¹¹³ Es importante tener claro lo que se debe entender por patrimonio: "patrimonio representa una universalidad constituida por el conjunto de derechos y obligaciones que corresponden a una persona, y que pueden ser apreciables en dinero" Tomado de OSSORIO, Manuel. p. 555.

procedimiento establecido en el artículo 197 del C.T., está íntimamente relacionado con el procedimiento descrito en el artículo 196 del mismo Código.

En este caso se parte del hecho que la compra no registrada por el contribuyente fiscalizado, corresponde a insumos o materias primas necesarios para la fabricación o producción de bienes para la venta o prestación de servicios.

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

6. Presunción de la base imponible en el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios:

El procedimiento establecido en el artículo 198 del C.T.¹¹⁴ es aplicable únicamente para efectos de determinar ventas o servicios gravados en el Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios (impuesto IVA); pero como la información necesaria para

¹¹⁴ Artículo 198.- Cuando se establezca que de acuerdo a la contabilidad formal o registros que lleve el sujeto pasivo existan operaciones asentadas o registradas como ingresos que no tengan los respectivos justificantes legales o las proporcionadas por el sujeto pasivo no fueron procedentes o acordes a la realidad de las operaciones, y dichos ingresos no fueron registrados en los libros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se presumirá que constituyen ventas o prestaciones de servicios gravados en el período tributario en que se registró contablemente”.

determinar dicha ventas o prestaciones de servicios, se extrae de la información contable registrada por el contribuyente, analizaremos brevemente dicha disposición.

Se parte de la información registrada en los Libros de Contabilidad, y específicamente la documentación de soporte que respalda las ventas registradas.

Si se detectan operaciones asentadas o registradas como ingresos que no tienen los respectivos justificantes legales o las proporcionadas por el Sujeto Pasivo no fueron procedentes o acordes a la realidad de las operaciones y que no han sido registrados en los Libros de Ventas del impuesto IVA respectivos, se consideran ventas o prestaciones de servicios gravadas en el periodo tributario en que se registraron contablemente.

7. Presunción de ingresos omitidos por documentos extraviados y no informados:

El procedimiento establecido en el artículo 199 del C.T., se implementa en aquellos casos cuando el correlativo de los comprobantes de créditos fiscales y facturas por ventas emitidas por el contribuyente no es continuo, en otras palabras faltan documentos que no han sido registrados en los libros de contabilidad respectivos, ya sea porque han sido extraviados o porque el contribuyente no los ha registrado y no posee los referidos documentos.¹¹⁵

¹¹⁵ Como consecuencia de la fiscalización se determina que el contribuyente ha realizado ventas por las cuales no posee las facturas o créditos fiscales y no se encuentran registradas en sus libros de contabilidad. En estos casos, la DGII, considera extraviados y no

CAPÍTULO 3: NOCIONES GENERALES DE LA IMPUGNACIÓN Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

3.1. GENERALIDADES

Para Enrique Véscovi la Teoría General de la Impugnación “tiene por objetivo el control general de la regularidad de los actos procesales, y en especial, la actividad del tribunal, principalmente por medio de sus resoluciones. Esto se trata de efectuar un control a posteriori de la actuación de la jurisdicción, especialmente poniendo fin a las irregularidades cometidas. Funciona entonces, cómo un remedio a una actividad indebida¹¹⁶.”

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

Una Teoría General de los Medios Impugnativos o Teoría de los Recursos será entonces necesaria para el estudio de los medios impugnativos en todos los procesos en general, sin perjuicio de algunas

informados dichos documentos, consecuentemente se le aplicará el promedio de ventas documentadas por cada comprobante de crédito fiscal o factura.

¹¹⁶ VÉSCOVI, Enrique. *“Los Recursos Judiciales y demás Medios Impugnativos en Iberoamérica”*. 1º edición. Editorial De Palma, Buenos Aires, 1988. p.1

especialidades derivadas, en primer lugar, del Derecho sustantivo, el cual, a su vez, ha determinado las que se deben consignar en el Derecho adjetivo¹¹⁷.

3.2. LA IMPUGNACIÓN Y SUS VARIANTES: LOS RECURSOS.

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

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española *impugnar* (del latín *impugnare*) ha de traducirse por “combatir, contradecir o refutar”, designando en el ámbito de lo jurídico la acción de “interponer un recurso frente a una resolución judicial”. La doctrina jurídica mayoritaria viene entendiendo por impugnación “la actividad encaminada a combatir la validez o eficacia de algo que puede tener trascendencia en el campo de lo jurídico (una resolución, un documento, un acuerdo...), utilizando para ello los causes previstos por el ordenamiento jurídico. Las impugnaciones más generalizadas son las que se traducen en los llamados recursos dentro de cada procedimiento”¹¹⁸. La impugnación en un sentido muy amplio, puede ser vista en tanto que acto de la persona que siendo perjudicada por una resolución judicial, por su ilegalidad o injusticia,

¹¹⁷ El tema de la Teoría General del Proceso y la enseñanza del Derecho Procesal fue tratado en las IV Jornadas del Instituto Iberoamericano de Derecho Procesal (Caracas, Valencia, 1967). Las conclusiones unánimes de los procesalistas más destacados de Iberoamérica coincidieron con la necesidad de su establecimiento, inclusive aconsejando introducirla en todos los programas de nuestras Facultades de Derecho

¹¹⁸ MASCAREÑAS, C. / PELLISE PRATS, B. “*Impugnación*”, NEJ, T. XII, Barcelona, 1965. p.1

pretende su anulación o rescisión, es contraria a la idea de aquiescencia, es decir, a la voluntad de tener por buena una resolución judicial a pesar de sus posibles defectos. Desde otra perspectiva, suele concebirse a la impugnación como concepto contrapuesto al de medio de gravamen.

Como bien lo explica Inés Celia Iglesias: “La situación jurídica de una resolución judicial es distinta según se vea sometida a *un medio de gravamen* o a *un medio de impugnación en sentido estricto*, puesto que, si bien los medios de impugnación tienden a la anulación de la resolución judicial inexistente o anula, los medios de gravamen persiguen la obtención de una nueva resolución judicial sobre lo ya decidido, ante la existencia de un error judicial no traducible en un defecto determinante de la nulidad de la resolución judicial, pero que se manifiesta objetivamente en un perjuicio o gravamen para el recurrente. El medio de gravamen es además el medio para conseguir el doble grado de jurisdicción, en el que el juez *ad quem* tiene unas facultades de actuación y unos poderes de conocimiento prácticamente idénticos a los del juez que conoció en primera instancia, hasta el punto de que la limitación de las facultades cognoscitivas del órgano *ad quem* provienen únicamente de la configuración del objeto procesal tal y como se ha definido por las partes ante el órgano de procedencia de la resolución impugnada¹¹⁹

El concepto de recurso en la doctrina procesal no tiene un sentido unívoco. Nuestra ley procesal ni siquiera define lo que es el recurso, ni los enumera, y aún más los estudia en diferentes Libros del Código. Inés Celia Iglesias expone de manera completa las diferentes acepciones del vocablo recurso,

¹¹⁹ IGLESIAS CANLE, I. “*Los Recursos Contencioso – Administrativos*”. Tirant lo Blanch, Valencia, 2005. pp. 27 y 28.

que son comunes en el lenguaje jurídico–procesal, al decir que “Dentro de este ámbito se habla de recurso para designar no sólo el acto procesal de parte, sino también el procedimiento establecido legalmente para proceder a la revisión de la resolución judicial impugnada, o la institución jurídico – procesal en virtud de la cual se permite revisar una resolución judicial con el objeto de eliminar los posibles defectos derivados de la conculcación de disposiciones sustantivas o procesales, dando lugar a una nueva decisión judicial que revoque, confirme o modifique la anterior. Se satisface con ello el derecho a la tutela jurídica pretendida frente a la resolución judicial que no la ha otorgado en todo o en parte que todavía no ha adquirido firmeza”¹²⁰.

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

Por el contrario, las acciones autónomas de impugnación, llamadas también *recursos excepcionales*, son instrumentos procesales que cabe utilizar contra resoluciones firmes y, por tanto, en principio inalterables, de modo que sólo en supuestos y por motivos excepcionales, se permite la reapertura de un proceso a través de una acción autónoma de impugnación¹²¹. El maestro Chiovenda decía que con las acciones autónomas de impugnación (específicamente el proceso de revisión) se trata de dar vida a “un nuevo proceso sobre un proceso”, en que se debatirá

¹²⁰ Ob. Cit. IGLESIAS CANLE, I. p.29

¹²¹ MORENO CA TE NA, V. (con Garberí Llobregat, J, Gimeno Sendra, V.). “*Derecho Procesal Civil, Parte especial*”. Madrid, 2003. Pp. 540 – 541.

de nuevo la relación procesal, llegando, si se estima la causa de revisión, a dictar una nueva sentencia sobre el mismo objeto procesal¹²².

Por tanto, y en consecuencia con el parecer doctrinal mayoritario, con los recursos y acciones autónomas de impugnación se pretende en todo caso la reforma de una resolución judicial desfavorable para la parte considerada ilegal o injusta al responder ambos conceptos a la categoría amplia de la impugnación, dando lugar a un único proceso con pluralidad de fases procesales superpuestas en el primer caso, o, a un proceso distinto revisor del primero al que se refiere, en el segundo caso¹²³.

3.3. FINES.

Al definir los medios de impugnación se ha dicho que son instrumentos para *atacar* resoluciones que causen agravio a una de las partes del proceso o bien a un tercero cuyo interés se ve afectado, de lo anterior inferimos su fin fundamental: "...intentar la modificación o anulación de una resolución...".

Así los medios de impugnación son, pues, aquellos medios por los que quien es parte en el proceso pretenden un nuevo examen de las cuestiones fácticas o jurídicas resueltas en una resolución "que le resulta perjudicial, a fin de que sea modificada o sustituida por otra que le favorezca, o anulada"¹²⁴.

¹²² CHIOVENDA, Giuseppe. *"Instituciones de Derecho Procesal Civil"*. 2º edición. *Revista de Derecho Privado*. Vol. II. Madrid, 1954. Pp. 381- 382.

¹²³ Ob. Cit. IGLESIAS CANLE, I. p.30

¹²⁴ Ob. Cit. MONTERO AROCA, J. y otro. p. 32

3.4. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN.

Al tratarse este capítulo de la Teoría General de la Impugnación, cabe hacer referencia de manera breve a las características de los medios de impugnación, las cuales son de aplicación general en cualquier rama del Derecho Procesal. Entre las características fundamentales de los medios impugnativos tenemos¹²⁵:

1. El ejercicio de éstos es una mera facultad que la ley otorga a las partes, y en consecuencia, pueden renunciarse en forma expresa o tácita. La renuncia será expresa cuando se manifiesta en términos formales y explícitos, aun anticipadamente. Será tácita cuando quien puede ejecutar el recurso ejecuta algún acto que importe la renuncia a él, particularmente cuando la sentencia se pone en ejecución.
2. Los términos para interponerlos son perentorios y se extinguen por el solo ministerio de ley, porque tienen el carácter de fatales, contándose el plazo desde la notificación de la resolución que resulte gravosa.
3. Éstos no se conceden contra las resoluciones firmes o ejecutoriadas en conformidad a la ley, un caso de excepción muy calificado que lo encontramos en el recurso de revisión.

En efecto, el recurso de revisión procede en contra de las sentencias firmes, precisamente para defender el principio de la cosa juzgada, en cuanto pretende evitar que se dicten resoluciones contradictorias.

¹²⁵ Ob. Cit. DEVIS ECHANDÍA, H. p. 75

3.5. RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

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

La tutela jurídica de los derechos y los intereses legítimos se efectúa a través de los órdenes fundamentales de actividades: el procedimiento administrativo y el procedimiento judicial¹²⁶.

Es posible que el particular obtenga satisfacción por su reclamo en sede administrativa y no tenga entonces que recurrir a la vía judicial. Tanto en sede administrativa como en sede judicial se procederá a la revisión del acto atacado por el administrado¹²⁷.

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

¹²⁶ DIE Z, Manuel María. *“Manual de Derecho Administrativo”* 1° edición. Editorial Plus Ultra. Buenos Aires, 1979. Cf. p. 495.

¹²⁷ Comprendiendo los dos tipos de defensa de que puede valerse el administrado, se los define como una pretensión que deduce quien está legitimado para ello ante el órgano competente destinado a obtener la revisión de un acto administrativo determinado.

mediante Amparo ante la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

La Administración Pública, fundamentalmente ejerce facultades regladas y facultades discrecionales sujeta al Principio de Legalidad, establecido en el Art. 86 inc. Final Cn. En el marco del Derecho Administrativo son Garantías de la Posición Jurídica del Administrado:

1. El Procedimiento Administrativo: modo natural de la producción de actos y resoluciones administrativos. Sujeto incluso a protección constitucional en la modalidad de “Derecho al Debido Proceso Administrativo”¹²⁸
2. El sistema de Recursos Administrativos: derecho del administrado a recurrir contra actos y disposiciones de la Administración.
3. El control judicial de los actos administrativos: por medio del Juicio Contencioso- Administrativo.

3.5.1. DEFINICIÓN.

El recurso administrativo, según Manuel María Diez “es una pretensión deducida ante un órgano administrativo por quien está legitimado para ello con el fin de obtener la revocación o modificación de un acto administrativo dictado por ese mismo órgano o por el inferior jerárquico”¹²⁹.

¹²⁸ Ob. Cit. GAMERO CASADO, E. p 129.

¹²⁹ Ob. Cit. DIEZ, Manuel María. p. 496.

El administrado puede atacar el acto administrativo por razones de legitimidad o de oportunidad su actividad conduce a la defensa de su derecho subjetivo o de su interés legítimo lesionado por el acto.

El recurso administrativo tiene por objeto la impugnación de un acto administrativo. Por medio del recurso se impugna un acto anterior, dando lugar a un nuevo procedimiento en sede administrativa. La Administración examina de nuevo el acto dictado por ella y resuelve revocarlo o reformarlo; también puede resolver confirmarlo. Gamero Casado los define como los “actos de administrado mediante los cuales pide a la propia Administración la Revocación o modificación de un acto o resolución dictada por ella misma”¹³⁰, suelen definirse también como “uno de los que los particulares pueden interponer contra las resoluciones administrativas y ante los propios organismos de la administración pública”¹³¹.

Algunos otros los definen como “la actuación que el administrado dirige contra los actos y disposiciones de la Administración respecto de los cuales considere que son contrarios al ordenamiento jurídico o que lesionan sus derechos o intereses o que producen indefensión”¹³². Otros autores consideran que los recursos administrativos surgen como un remedio a la legal actuación de la administración y “son medios legales que el ordenamiento jurídico pone a disposición de los particulares para lograr, através de la impugnación, que la Administración rectifique su

¹³⁰ Ob. Cit. GAMERO CASADO, p.129.

¹³¹ OSSORIO, Manuel. “*Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*”. 24ª edición, Editorial Heliasta. Buenos Aires, 1997. p. 842.

¹³² FUNDACIÓN TOMÁS M ORO. “*Diccionario Jurídico Espasa*”. 1º edición, Editorial Espasa Calpe S.A., Madrid, 1991.

proceder. Son la garantía del particular para una efectiva protección de su situación jurídica¹³³

Según García de Enterría, los recursos administrativos¹³⁴ son actos del administrado mediante los cuales, éste solicita a la propia Administración la revocación o la reforma de un acto suyo. Su finalidad es que los administrados puedan impugnar los actos o disposiciones que estimen contrarios a derecho, solicitando a la Administración que reconsidere su decisión anterior a la vista de las alegaciones del administrado. Si la Administración reconoce que el administrado tiene razón, está “estimando” el recurso. Si considera que no es así, está “desestimando” el recurso¹³⁵.

En nuestro sistema jurídico existe un doble sistema de recursos. Así, los destinatarios de los actos administrativos podrán impugnarlos ante la propia Administración que los dictó y también podrán impugnarlos ante los Tribunales de Justicia y, en este caso, nos encontramos ante el recurso en vía contencioso-administrativa¹³⁶.

¹³³ Se considera que El Recurso Administrativo es un acto por el que un sujeto legitimado para ello pide a la Administración que revise, revoque o reforme una resolución administrativa, o excepcionalmente un trámite, dentro de unos determinados lapsos y siguiendo unas formalidades establecidas y pertinentes al caso.

¹³⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “Curso de Derecho Administrativo”. 8ª edición, Editorial Civitas. Madrid, 1998. p. 23.

¹³⁵ Es preciso diferenciar los recursos de otro tipo de actuaciones como son las peticiones, que solicitan la creación de un nuevo acto, las quejas, que denuncian los defectos en la tramitación del procedimiento en curso y las reclamaciones que se interponen frente a resoluciones provisionales.

¹³⁶ “La interposición de un recurso administrativo da lugar a la incoación de un procedimiento administrativo, que si bien es distinto e independiente del que fue seguido para emitir el acto recurrido, es al igual que éste, de carácter administrativo, y está por ello sujeto a las mismas normas e inspirado en los mismos principios. Se aclara no obstante, no todos los actos administrativos que pronuncia la Administración en el ejercicio de las facultades que la misma ley le confiere, son objeto de recurso administrativo. (Sentencia del día veintidós de enero de mil novecientos noventa ocho. Ref.38-F -97) Sentencia del día veinte de marzo de mil novecientos

Esta duplicidad de recursos, administrativos y jurisdiccionales, constituye una doble garantía para los administrados. Pero generalmente esta posibilidad de acudir a dos órganos diferentes no tiene carácter alternativo sino sucesivo: primero se deberá impugnar el acto ante la propia Administración que lo dictó y después, una vez desestimada la impugnación ejercida en vía administrativa, el administrado podrá acudir ante los tribunales contencioso- administrativos.

La Corte Suprema de Justicia, en sus líneas jurisprudenciales sostiene que *“Nuestra legislación administrativa establece que cuando el administrado considere que la Administración ha violado en su actuación disposiciones jurídicas, lesionando así sus derechos, gran parte de leyes cuentan con un control dentro de la sede administrativa para asegurar que los actos de aquella se realicen conforme al orden legal vigente. Para hacer efectivo el control de que se trata, la misma ley crea expresamente la figura del “recurso administrativo” como un medio de defensa para deducir ante un órgano administrativo, una pretensión de modificación o revocación de un acto dictado por ese órgano o por un inferior jerárquico. El recurso, en términos generales, es el medio que concede la Ley para la impugnación de las resoluciones, a fin de subsanar los*

noventa ocho. Ref. 75 -A -95) Doctrinariamente, la interposición de los recursos administrativos requiere de una calidad específica - derecho subjetivo o interés legítimo. La habilitación legal para la interposición se origina en el carácter o forma en la que determinados sujetos se ven afectados por el acto administrativo de que se trata y en los términos que la normativa aplicable lo regule. En el derecho administrativo esta lesión o afectación se concretiza en las figuras del derecho subjetivo, interés legítimo y el interés simple. Por regla general, las legislaciones otorgan legitimación para impugnar un acto únicamente a los administrados que encajen en las primeras dos figuras, excluyendo de dicha posibilidad a los administrados que alegan como afectación la mera violación del ordenamiento jurídico- interés simple. (Sentencia del día once de diciembre de mil novecientos noventa ocho. Ref. 45-D-97)”

errores en que se haya incurrido al dictarlas. Los recursos administrativos, son la vía por la cual el administrado legitimado pide a la Administración la revocación o modificación de una resolución administrativa que se reputa ilegal. Su característica es la finalidad impugnatoria de actuaciones que se estiman contrarias a derecho.

3.5.2 SIGNIFICADO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Cabe mencionar que los recursos administrativos doctrinariamente tienen diversos significados; así, son vistos como garantías del administrado y como presupuesto de impugnación, brevemente se explican tales posturas a continuación:

A) *Los recursos administrativos como garantía:* García de Enterría¹³⁷ destaca que los recursos administrativos constituyen una garantía para los administrados porque la Administración proporciona a los afectados por las resoluciones definitivas este medio para reaccionar contra las mismas y eliminar el perjuicio que le puedan provocar. Y se trata de una garantía de carácter universal porque alcanza a toda clase de actos administrativos¹³⁸.

¹³⁷ Ob. Cit. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. p. 25.

¹³⁸ Pero esta garantía tiene alcance limitado ya que la Administración, al resolver los recursos, actúa como juez y parte y su finalidad esencial no es definir el derecho, ya que esta función se reserva a los jueces. Además, aunque los recursos puedan fundarse en cualquier clase de infracción del ordenamiento, no se impide que, junto a motivos de estricta legalidad, aparezcan razones de simple oportunidad que pueden ser tenidas en cuenta por la Administración. De todas maneras, la Administración actúa en vía de recursos mucho más vinculada al derecho que cuando desarrolla su actividad de gestión.

B) *Los recursos administrativos como presupuesto de la impugnación jurisdiccional*: La vía administrativa del recurso se configura con carácter obligatorio para poder acceder a la vía jurisdiccional. Por tanto, es necesario agotar la vía administrativa con carácter previo a la interposición del recurso contencioso-administrativo ya que si no, éste resulta inadmisibile.

3.5.3. NATURALEZA JURÍDICA

Habiendo definido a los recursos administrativos, corresponde ahora identificar su naturaleza jurídica y su fundamento. Respecto a la naturaleza jurídica existen dos corrientes de pensamiento: por un lado, se considera al recurso como un derecho del administrado que se clasifica como un derecho subjetivo público, cuya protección se intenta. Es entonces un derecho del particular para accionar ante la Administración; pero frente a esta opinión está la defendida por los procesalistas que sostienen que es un acto¹³⁹.

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

¹³⁹ En este sentido se considera que es un acto, una declaración de voluntad por medio de este acto se ejercita un derecho por el cual se inicia debidamente un procedimiento administrativo. Tomado de DIEZ, Manuel María. p. 497.

En conclusión, es posible afirmar que “el recurso es un derecho cuando se habla del remedio procesal que se tiene derecho a ejercitar. Es un acto, en cuanto interposición del remedio procesal en ejercicio del derecho”¹⁴⁰⁻¹⁴¹.

En cuanto a su fundamento, cabe decir que la Administración se encuentra frente a un deber jurídico de actuar en consideración a derechos subjetivos o a intereses legítimos afectados por el acto que se impugna. Por ese medio la Administración realiza una tutela indirecta de los intereses individuales, su actividad sigue siendo administrativa y la decisión que adopte al resolver el recurso será un acto administrativo¹⁴², contra el que podrán interponerse los otros medios de impugnación que el ordenamiento jurídico establezca, ya vía administrativa, ya vía jurisdiccional.

3.5.4 ALCANCE DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Este tipo de medios impugnativos es limitado, ya que estos se interponen ante la Administración Pública y son resueltos por ella misma, por lo que se convierte en este tipo de procedimientos en Juez y parte de ellos; y es por ello que el conocimiento de los recursos administrativos no es de carácter jurisdiccional¹⁴³.

Consecuencia de lo anterior no puede hablarse de una *jurisdicción administrativa*, por más “procesalización de la normativa aplicable” a los recursos administrativos, ello por la falta de neutralidad e independencia

¹⁴⁰ Ob. Cit. DIEZ, Manuel María. p. 497

¹⁴¹ Es decir, que el recurso es, en su esencia, una facultad, un derecho y en su dinámica es un acto de impugnación o de defensa. Tomado de DIEZ, Manuel María. Pp. 497.

¹⁴² JARA CRISTI, M. “*Manual de derecho administrativo*”. 1º edición. Editorial Jurídica Santiago de Chile, 1948. p. 229.

¹⁴³ Ob. Cit. GOMERO CASADO, E. p.153.

del órgano que juzga, caso contrario ocurre en la vía jurisdiccional, según los principios constitucionales y los principios generales del proceso de Juez Natural e Independencia de los Jueces, Art.172 inc. Final Cn¹⁴⁴.; es decir, que en lo relativo a los recursos administrativos existe la *vía administrativa de recurso*.

3.5.5. PRINCIPIOS GENERALES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN VÍA DE RECURSO.

La interposición de un recurso administrativo da lugar a la incoación de un procedimiento distinto e independiente del que fue seguido para formular el acto recurrido, pero al igual que éste es de carácter administrativo¹⁴⁵, y por tanto inspirado en los mismos principios, entre estos tenemos:

1. El carácter contradictorio del procedimiento administrativo, en el que hay contratación de intereses en presencia de sus titulares en igualdad de condiciones, previo a emitir una resolución¹⁴⁶.
2. Principio de economía procesal, que consiste en que la actuación administrativa se debe desarrollar con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia. Según Chiovenda, es la obtención del

¹⁴⁴ Este artículo establece que *“La Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias, integran el Órgano Judicial. Corresponde exclusivamente a este Órgano la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias constitucional, civil, penal, mercantil, laboral, agraria y de lo contencioso-administrativo, así como en las otras que determine la ley. La organización y funcionamiento del Órgano Judicial serán determinados por la ley. Los Magistrados y Jueces, en lo referente al ejercicio de la función jurisdiccional, son independientes y están sometidos exclusivamente a la Constitución y a las leyes. El Órgano Judicial dispondrá anualmente de una asignación no inferior al seis por ciento de los ingresos corrientes del presupuesto del Estado”*.

¹⁴⁵ BIELSA, Rafael. *“Cuestiones de jurisdicción, acciones y recursos”* 1° edición. Editorial La Ley. Buenos Aires, 1956. p.281.

¹⁴⁶ Ob. Cit. GOMERO CASADO, E. p. 159

máximo resultado posible con el mínimo de esfuerzo. Este principio de refiere no sólo a los actos procesales sino a las expensas o gastos que ellos impliquen¹⁴⁷.

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

4. Principio de Oficialidad¹⁴⁸, por el que la administración está obligada a desarrollar la actividad necesaria para llegar a la decisión final, sin necesidad de ser requerida en ese sentido por los particulares.

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

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

¹⁴⁷ Ob. Cit. CHIOVENDA, Giuseppe. p 178.

¹⁴⁸ Jurisprudencialmente respecto de este principio sostiene: “En virtud del Principio de Oficialidad propio de la Administración Pública, incumbe a la autoridad administrativa dirigir el procedimiento y ordenar la práctica de cuanto sea conveniente para el esclarecimiento y resolución de la situación cuestionada. Lo anterior, debido a que la actividad de ésta no solo satisface un interés individual sino el propio interés público. Sin embargo, el hecho, que este deber de la Administración resulta del principio de oficiosidad de la prueba, no excluye en absoluto, la posibilidad de que el administrado pueda aportar pruebas o proponer la práctica de cuantas considere necesarias. Les compete a los diversos entes administrativos en el ejercicio de la función que realicen, valorar positiva o negativamente pruebas que se le presenten, máxime que en su instancia rige a plenitud el principio de oficiosidad. No puede la Administración desatender medios probatorios que aporten los administrados para desvanecer aquellos aspectos que resultan lesivos a sus intereses, sin que aquélla se pronuncie sobre su pertinencia. En virtud de lo anterior, que esta Sala no comparte el criterio sustentado por la autoridad demandada, para no conocer de las pruebas presentadas ante ella; aceptar esto implicaría dejar en indefensión al administrado y avalaría la arbitrariedad de la Administración que podrían desembocar en resoluciones viciadas de ilegalidad”. (Sentencia del día nueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete, Ref. 14-Z-95).

7. El principio de Transparencia, que expresa la necesidad de que el procedimiento no sea secreto para los interesados, en los ordenamientos jurídicos siempre existe tendencia a la secretividad de informes, documentos, etc.

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

Como parte de los recursos administrativos cabe mencionar que los actos sometidos a las vías de impugnación pueden igualmente generar, dentro del proceso administrativo, diferentes consecuencias, ya sea estar sujetos a nulidad¹⁴⁹ o ser actos defectuosos¹⁵⁰. Pueden darse dentro de la vía administrativa también lo que comúnmente se conoce como “Infracciones al ordenamiento” que son las que impiden que el acto produzca sus efectos normales¹⁵¹.

Respecto de la nulidad se afirma que hay dos grados, acto nulo de nulidad absoluta y acto anulable, y es por ello que existe la Revocación de un acto nulo: los actos nulos deben ser revocados, salvo aquellos que hayan generado derechos subjetivos que se estén cumpliendo, en ese caso deberá pedirse la revocación por vía judicial.

Existe también lo que se conoce como “Revocación de un acto regular, cuyas causas son diversas, pero para efectos de la investigación, la más

¹⁴⁹ La nulidad está dada por la exclusión de la voluntad de la Administración por error esencial, existencia de dolo, incompetencia en razón de materia tiempo, territorio o grado, falta de causa o violación de la ley aplicable, formas esenciales o la finalidad que inspiró su dictado.

¹⁵⁰ Mientras que el Acto defectuoso es aquel que presenta vicios, deficiencias o irregularidades

¹⁵¹ . Ob. Cit. GAMERO CASADO, E.p.80.

importante es cuando el acto¹⁵² favorece al interesado sin perjudicar a terceros y el derecho se hubiera otorgado a título precario; razones de oportunidad, mérito o conveniencia; ilegitimidad; carencia de buena fe.

En cuantos recursos en la vía administrativa, también existen entre otros: la Ratificación del acto, la Confirmación del acto¹⁵³, la Conversión, la Caducidad¹⁵⁴, la Revisión, entre otras.

3.5.6 LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS COMO PRESUPUESTO DE LA IMPUGNACIÓN JURISDICCIONAL.

En el Derecho Francés e Italiano, los recursos administrativos se regulan como alternativa voluntaria de impugnación, la cual no tiene relación con la vía contencioso administrativa. En nuestro régimen jurídico, la vía administrativa está configurada con carácter obligatorio para que el administrado pueda acceder a la garantía judicial, resultando inadmisibles las demandas respectivas si no se agota aquella.

Así resulta ser también una garantía para la administración: que impone a los particulares la carga de someter ante ella misma los conflictos antes de radicarlos ante un Juez, y el administrado debe someterse a plazos cortos para la interposición de los mismos, y es aquí donde nace la posibilidad de que el acto que firme e inatacable, en caso que el

¹⁵² Que se da cuando el acto haya sido emitido con incompetencia de grado, será válido si es ratificado por el órgano superior, siempre que la vocación, sustitución y delegación fueran competentes

¹⁵³ Si éste posee vicios, el órgano que lo dictó puede subsanarlos y así confirmar el acto, los efectos del saneamiento son retroactivos.

¹⁵⁴ Que es cuando el interesado no cumple con las condiciones del acto, es declarado en mora, cumplida la mora se produce la caducidad del acto.

recursos se interponga fuera del plazo establecido por la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, Art. 11¹⁵⁵ de la mencionada Ley.

Por regla general el recurso no suspende la ejecución del acto, por lo que mientras se tramite el respectivo proceso la sentencia seguirá surtiendo efectos violatorios al administrado.

3.6. LOS RECURSOS TRIBUTARIOS.

Ya se han definido los recursos administrativos, se ha dado una clasificación de ellos, su naturaleza y fundamento, entre otros, conviene ahora abordar brevemente a los recursos tributarios, que son una variante de los recursos administrativos y como su nombre lo dice, son aquellos medios de que el contribuyente se vale para atacar una resolución de la administración tributaria que considera le causa agravio.

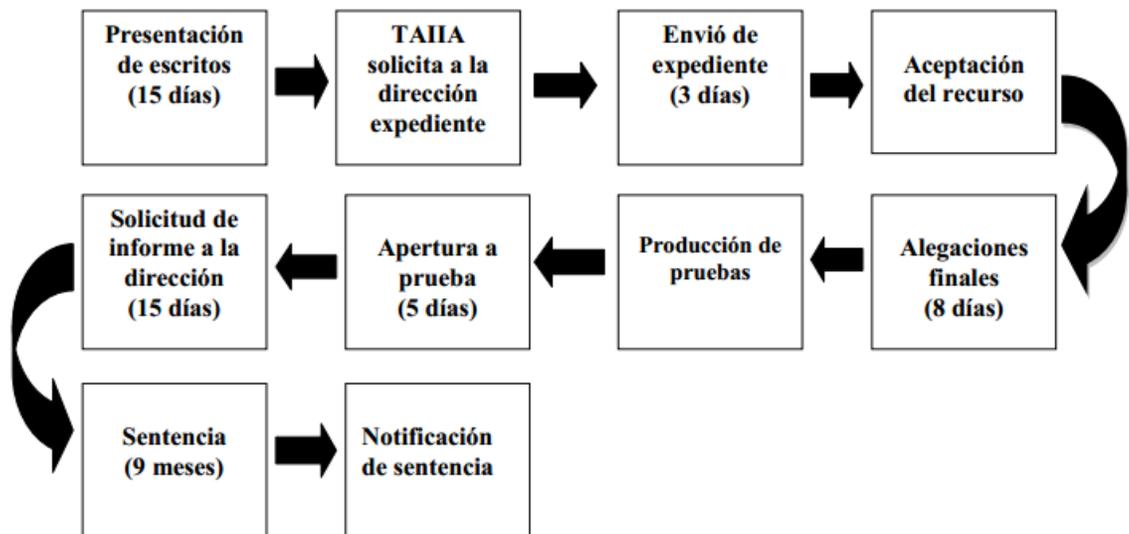
En nuestro ordenamiento jurídico, y en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas, solo se establece como recurso tributario el de apelación, que se interpone ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que posteriormente se desarrolla, y una vez se agota este recurso se agota también la vía administrativa y el contribuyente insatisfecho o inconforme con una resolución de la DGII puede recurrir de ella mediante la vía jurisdiccional.

¹⁵⁵ Tal artículo establece que: *“El plazo para interponer la demanda será de sesenta días, que se contarán:*
a) desde el día siguiente al de la notificación; y,
b) desde el día siguiente al de la publicación del acto impugnado en el Diario Oficial, si no hubiese sido notificado”.

CAPÍTULO IV: RECURSOS PROCEDENTES ANTE EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA DE IMPUESTOS.

4.1. EL RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS.

Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas



El Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas o conocido por sus siglas TAIIA, es un órgano administrativo legalmente constituido para el trámite y resolución de los Recursos Administrativos, presentados por los interesados en relación a las relaciones definitivas emitidas por la DGII, en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de sanciones y las resoluciones definitivas emitidas por la DGA, en materia de liquidación de oficio de impuestos, imposiciones de sanciones, valoración aduanera, clasificación y origen de las mercancías.

El TAIIA surge ante la imposibilidad del Ministerio de Hacienda de ser Juez y parte en un proceso determinado y al mismo tiempo en cumplimiento del principio fundamental de Seguridad Jurídica.

Surge inicialmente con la publicación del Proyecto de Ley Orgánica del Impuesto sobre la Renta¹⁵⁶ el 02 de junio de 1915, bajo el nombre de Tribunal de Apelaciones. Luego en 1963¹⁵⁷, continuaba regulando el Tribunal de Apelaciones en los Arts. 71, 72 y 73, referente al Recurso de Apelación en cuanto a su interposición, al contenido de la solicitud del mismo, el plazo para la interposición y la autoridad competente para conocer del recurso; También regulaba el recurso de hecho y respecto del fallo y resoluciones definitivas. Asimismo la ley en mención dedicaba todo el Título VIII, desarrollando la organización, competencia, modo de proceder en el Recurso, las reglas para la actuación del Tribunal de Apelaciones y su aplicación supletoria.

Posteriormente en 1991, entro en vigencia la nueva Ley¹⁵⁸, que dejo de regular al Tribunal de Apelaciones, ya que en ese mismo año, surgió la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos¹⁵⁹, que modifico su nombre a Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos otorgándole autonomía funcional en todo lo que le compete. Inicialmente la competencia del TAIIA consistía en conocer del Recurso de Apelación que interponían los contribuyentes, en contra de

¹⁵⁶ PROYECTO DE LEY ORGANICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Publicado en el D.O. No. 127, Tomo No. 78, del 02 de junio de 1915.

¹⁵⁷ Mediante D.L. No. 472, de fecha 19 de diciembre de 1963, publicado en el D.O. No. 241, Tomo 201 de fecha 21 de diciembre de 1963.

¹⁵⁸ Mediante D.L. No. 134, de fecha 18 de diciembre de 1991, publicada en el D.O. No. 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

¹⁵⁹ Mediante D.L. N 135, de fecha 18 de diciembre de 1991, publicado en el D.O. N 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991.

resoluciones definitivas en materia de liquidación de impuestos internos e imposición de multas. Más tarde se da el surgimiento de la LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS¹⁶⁰ con el objeto de tipificar y combatir las conductas constitutivas como infracciones aduaneras, establecer las sanciones y el procedimiento para aplicarlas, y en su Art. 51¹⁶¹ confiere al TAIIA el carácter de tribunal aduanero.

Su competencia en materia de aduana comprendía: Resoluciones definitivas sancionatorias, sean administrativas o tributarias; suspensión o cancelación de autorizaciones a los administrados y actos que afecten en cualquier forma los derechos de los administrados.

En el año 2006¹⁶², se reformo por última ocasión la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduana, específicamente en los Arts. 2, 4,5; y es así como se establece la nueva competencia del TAIIA, en cuanto a resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías; ampliando su competencia y cambiando la denominación del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

¹⁶⁰ LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS, D.L. No. 551, del 20 de septiembre de 2001, D.O. No. 204, Tomo 353, del 29 de octubre de 2001.

¹⁶¹ Que literalmente dice: "Contra las resoluciones de la Dirección General podrá interponerse el recurso de apelación, el que será conocido por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, conforme a las formalidades, plazos, procedimientos y disposiciones legales que regulan las actuaciones de ese Tribunal, el cual tendrá en estos casos el carácter de Tribunal Aduanero a los efectos de lo prescrito por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano."

¹⁶² Mediante D.L. 904 del 14 de diciembre del 2005, publicado en el D.O. N.26, Tomo 370, del 7 de febrero del 2006.

El TAIIA se crea con la finalidad de garantizar el derecho de reclamación de los contribuyentes contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de tributos e imposición de sanciones, que emita la DGII y las que también emitan la DGA, siendo un controlador de la legalidad de los actos administrativos.

Este órgano viene a desempeñar un rol determinante dentro de la uniformidad y sistematización de la organización de la Administración Tributaria, pues basta recordar que nace con la inevitable necesidad de crear un ente que contribuya al desarrollo de la Política Tributaria, en lo relativo a la obtención de una equitativa, correcta y oportuna administración de impuestos internos, con el fin principal de impartir justicia acorde al marco jurídico tributario existente efectuando las resoluciones del Recurso de Apelación que interponen los contribuyentes de los impuestos de renta, transferencia de bienes raíces, del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios y otros impuestos internos.

El TAIIA desempeña, entre otras, las siguientes funciones:

1. Resolver las reclamaciones de los apelantes dictando los autos y sentencias correspondientes.
2. Rendir informes y contestar traslados en los juicios de Amparo y Contenciosos Administrativos promovidos por los contribuyentes.
3. Notificar autos, sentencias y dictámenes.
4. Realizar estudios jurídicos y económicos-contables.

5. Promover eventos sobre la labor tributaria.

6. Divulgación de estudios, sentencias y documentos de índole tributaria.

7. Y otras como ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o contabilidades, practicar toda clase de valúo y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados, recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la testimonial y la confesión, de la DGII y DGA en su perjuicio, e incluso decidir cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados.

4.1.1. COMPETENCIA DEL TRIBUNAL.

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

Es así, que mediante la creación de la Ley le fue otorgada competencia para conocer de las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas que emitía la DGII. Posteriormente la LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y PRESTACION DE SERVICIOS¹⁶³ le amplió la competencia en los Arts. 153 y 158, al atribuirle facultad de conocer en grado del Recurso de Apelación contra las resoluciones pronunciadas por la

¹⁶³ Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, D.L. N. 296, del 24 de Julio de 1992, D.O. N 143 Tomo N 316, del 31 de Julio de 1992.

DGII que denieguen una solicitud de repetición o devolución de pago indebido o en exceso de impuesto y sus respectivas multas.

En la actualidad el TAIIA tiene nuevas competencias otorgadas por la última reforma a la LOFTAIIA en el año 2006, las cuales son:

Resoluciones definitivas emitidas por la DGII en materia de:

1. Liquidación de oficio de impuestos.
2. Imposición de sanciones.

Resoluciones definitivas emitidas por la DGA en materia de:

1. Liquidación de oficio de impuestos.
2. Imposición de sanciones.
3. Valoración aduanera.
4. Clasificación arancelaria.
5. Origen de las Mercancías.

4.1.2. DEFINICIÓN Y FINALIDAD.

DEFINICIÓN:

“Apelación, es el recurso concedido a un litigante que ha sufrido agravio por la sentencia de un Tribunal inferior, para reclamar de ella y obtener su revocación por el Tribunal superior”¹⁶⁴

¹⁶⁴ ARRIETA Gallegos. Francisco. Impugnación de las Resoluciones Judiciales. Editorial Jurídica Salvadoreña, San Salvador, 1996. p. 33.

FINALIDAD:

“El Recurso de Apelación tiene por finalidad que el tribunal inmediato superior revoque la resolución dictada por el inferior, a efecto de revocarla o modificarla, al considerar el recurrente errónea la hermenéutica desplegada o la apreciación de los hechos o de la prueba”¹⁶⁵

4.1.3. PROCEDIMIENTO A SEGUIR SEGÚN LA LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS.

4.1.3.1. PLAZO PARA APELAR.

Art. 2.- LOFTAIIA.- Si el contribuyente no estuviera de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la dirección general de impuestos internos o dirección general de aduanas, podrá interponer recurso de apelación ante el tribunal, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva. (2) (4)¹⁶⁶

4.1.3.2. INICIACIÓN, REQUISITOS Y FORMAS DEL RECURSO.

INICIO:

Art. 2 inciso segundo LOFTAIIA: En el escrito de interposición del recurso, que se presentará con una copia en papel simple, el apelante

¹⁶⁵ GARCÍA Vizcaíno. Catalina. Derecho Tributario, Tomo II. Segunda Edición. Ediciones de Palma, Buenos Aires. p. 239.

¹⁶⁶ Decreto Legislativo N° 135, de fecha 118 de diciembre de 1991, Publicado en el Diario Oficial N° 242, Tomo 313, de fecha 12 de diciembre de 1991.

expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos.

De lo anterior se puede inferir que para iniciar o darle trámite al recurso de Apelación, debe presentarse un escrito, en papel simple.

REQUISITOS.

Con anterioridad se manifestó que para iniciar el Recurso de Apelación debería hacerse por Escrito en papel simple, junto con una copia, el que debe contener:

1. Estar legitimado para interponer el Recurso.
2. Razones de Hecho y Derecho, que fundamenten la petición.
3. Puntualizar cada aspecto reclamado.
4. Señalar un lugar para recibir notificaciones dentro del radio de San Salvador.
5. Presentar el Escrito dentro del término perentorio de quince días contados a partir de la notificación respectiva.

4.1.3.3. TRAMITACIÓN DEL RECURSO.

IMPROCEDENCIA DEL RECURSO, SEGÚN EL TAI

Las razones por las cuales se puede declarar improcedente el recurso de apelación se reduce a que la resolución de la que se pretenda apelar no admita el recurso de apelación; debido a que este recurso únicamente es procedente para las resoluciones definitivas en materia de liquidación oficiosa de impuestos e imposición de multas, que emita la DGII; por lo tanto, cualquier otra resolución de la que se pretenda apelar

que no sea de las antes indicadas será declarada improcedente por el TAll. Cabe mencionar, que en la práctica se confunde lo que es la improcedencia del recurso con la inadmisibilidad del mismo, lo cual son cosas totalmente distintas, ya que la improcedencia opera cuando la resolución de la que se pretende apelar no admite dicho recurso; en cambio la inadmisibilidad tiene lugar cuando la resolución que se pretende impugnar admite recurso de apelación, pero no ha sido presentada en tiempo y forma o no se ha demostrado suficientemente la legitimación de la persona que recurre.

PROCEDIMIENTO DEL RECURSO DE APELACION.

- 1- Presentación del recurso de Apelación por Escrito (con una Copia), expresando las razones de hecho y derecho y puntualizando cada reclamación.
- 2- Admisión. Recibido el Recurso, el Tribunal solicitará a la DGII o a la DGA, que le remita el expediente, dentro de 3 días hábiles.
- 3- Admitido el Recurso, el Tribunal pedirá informe a la DGII o DGA, remitiéndole el incidente y expediente a efecto que conteste dentro de 15 días hábiles.
- 4- vencido el término anterior, con contestación o no, se mandará a recoger el incidente y expediente respectivo.
- 5- Apertura a Pruebas, por el término de 5 días.
- 6- vencido el término anterior el Tribunal, mandará a la producción de las pruebas.
- 7- producida las pruebas el Tribunal mandará a oír al apelante para que presente sus alegatos finales dentro de 8 días.

Nota: El plazo para resolver el Recurso de Apelación y notificar la sentencia, no podrá exceder de NUEVE meses, contados a partir de la fecha de interposición de dicho recurso.¹⁶⁷

4.1.3.4. EFECTOS DEL RECURSO.

Qué efecto produce el recurso de Apelación: es un Efecto SUSPENSIVO, ya que al admitirse dicho recurso, queda suspendido cualquier acto que pueda realizar la DGII O la DGA, para hacer efectivo el cobro del impuesto o de la multa determinada; aunque la LOFTAIIA, no establece de forma expresa tal situación, debe entenderse que mientras este en el conocimiento del Tribunal el Recurso de Apelación, se suspende todo acto, trasladando el expediente respectivo al Tribunal, para que este resuelva lo pertinente, ya sea confirmando, modificando, revocando o anulando la anterior resolución.

4.1.3.5. INFORME DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

En cuanto al informe que establece el Artículo 4 de la **LOFTAIIA**, el cual establece: Admitido que fuere el recurso, el Tribunal pedirá informe a la Dirección General de Impuestos Internos, remitiéndole el incidente y expediente respectivos, a efecto de que conteste los puntos reclamados y justifique su actuación en relación con estos, dentro del término de quince

¹⁶⁷ Art. 5- **LOFTAIIA**.- El Tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas, podrá en la sustanciación de los incidentes, ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o contabilidades, practicar toda clase de valúas y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados; y recibir toda clase de prueba legal, exceptuando la testimonial y la confesión de la dirección general de impuestos internos o dirección general de aduanas, en su perjuicio. podrá asimismo, decidir todas las cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados; en este último caso se les oirá previamente.

días contados a partir del siguiente al de la notificación de la providencia correspondiente.

La DGII o la DGA, debe remitir un informe detallado en el cual explique todos y cada uno de los elementos que fundamentan el emitir el informe pericial que justifico la Liquidación Oficiosa, dándole la oportunidad de justificar su actuar y de comprobar que todo estuvo apegado a derecho.

4.1.3.6. APERTURA Y PRODUCCIÓN DE PRUEBAS

Dentro del desarrollo del Proceso del Recurso de Apelación, se da una diferencia entre la Apertura y la Producción de las Pruebas, ya que se abrirá a pruebas con o sin la contestación del informe que le pide a la DGII o la DGA, vencido el termino de los quince días con los que cuentan para rendir informe, se abrirá a pruebas por el termino perentorio de cinco días, contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, plazo dentro del cual se deberá solicitar, mediante escrito dirigido al Tribunal la producción de las pruebas que se hubieren ofrecido en el escrito que contenía la interposición del recurso de Apelación.

Una vez vencido el término de los cinco días, el Tribunal ordenara la producción de la Prueba, para que se produzca.

4.1.3.7. RESOLUCIÓN DEL RECURSO

En cuanto a la resolución del recurso es de resaltar que no es muy claro, ya que solo se establece que una vez producidas las pruebas, se correrá traslado al apelante, a fin de que aporte sus alegaciones finales en el

término fatal de ocho días, contados a partir del día siguiente de la notificación respectiva.

No estableciendo, si una vez producida las alegaciones el tribunal resolverá en el término de tantos días, esclareciendo más adelante en el Artículo 4 inciso final de la **LOFTAIIA**, que el plazo para resolver el recurso de Apelación y notificar la sentencia, no podrá exceder de NUEVE MESES, contados a partir de la interposición del recurso.

No admitiendo más recurso y teniéndose por definitiva en sede administrativa tal como lo establece el Artículo 7. LOFTAIIA- Se tendrá por definitiva en sede administrativa, sin perjuicio de su impugnación en juicio contencioso administrativo:

- a) La decisión del Tribunal de Apelaciones sobre el caso reclamado dentro del incidente respectivo, a partir de la fecha de su notificación;
- b) La resolución que pronuncie el Tribunal declarando la inadmisibilidad de la impugnación; a partir de su notificación.

4.1.3.8. CONSIDERACIONES FINALES RESPECTO A LAS ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS

Es de resaltar que una de las atribuciones, especiales con las que cuenta el Tribunal, es el de ordenar diligencias para mejor proveer tal como lo establece el Artículo 5 **LOFTAIIA**: el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de aduanas, podrá en la sustanciación de los incidentes, ordenar de oficio inspecciones y exhibición de documentos o contabilidades, practicar toda clase de valúas y diligencias necesarias para esclarecer los puntos reclamados; y recibir toda clase de prueba legal,

exceptuando la testimonial y la confesión de la dirección general de impuestos internos o dirección general de aduanas, en su perjuicio. Podrá asimismo, decidir todas las cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados; en este último caso se les oirá previamente. Así como el hecho de que otras autoridades deben colaborar con el actuar del Tribunal, tal como lo establece el Artículo 5 **LOFTAIIA** inciso final:

Todas las autoridades administrativas de la República están obligadas a tramitar, despachar y colaborar en los exhortos, provisiones, comisiones y órdenes que reciban del Tribunal de Apelaciones. Lo mismo corresponderá hacer a los terceros a quienes se les requiera o solicite su colaboración para dilucidar algún punto reclamado. Así como del hecho de poder conocer de cualesquiera situaciones de hecho que plantee el recurrente, siempre que hayan sido previamente deducidas ante la Dirección General. Podrá igualmente recibir pruebas que no fueron producidas ante la Dirección General, cuando se justificaren ante ésta como no disponibles, según el Artículo 6 de la LOFTAIIA.

Si el contribuyente no estuviere conforme con la decisión del Tribunal de apelaciones o considera ilegal los actos administrativos pronunciados, puede acudir a la vía contenciosa administrativa, interponiendo su demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia

4.2. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

En el Salvador, la Jurisdicción Contenciosa Administrativa consiguió relevancia relativamente tarde, aunque es la Constitución del Estado de El

Salvador de 1824 en su Art. 51 la que da vida al Estado Salvadoreño, esta mencionaba la creación de ciertos tribunales administrativos, pero no se le dio aplicación a tales disposiciones¹⁶⁸La Constitución Política de 1939, muestra por primera vez, la materia contencioso administrativo como contenido constitucional en la Constitución de 1950 por segunda vez hace referencia a esta institución. Aun cuando este hecho no obstaculizó la creación del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad, del Tribunal del Servicio Civil y del Tribunal de Carreras Docente: tres organismos con atribuciones distintas pero con características de Tribunales Administrativos. Y es oportuno señalar aquí, que ningún profesional del derecho haya objetado a dichos tribunales como inconstitucionales por ejercer funciones jurisdiccionales.¹⁶⁹

En el Salvador, se habló de crear el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en el anteproyecto de Constitución elaborado el año de 1949 por los doctores David Rosales, Héctor Henrique Jiménez, Mauricio Guzmán y Fernando Basilio Castellanos, por encargo del consejo de Gobierno Revolucionario. Tal anteproyecto sirvió de material de estudio a una Comisión de la Asamblea Nacional Constituyente de 1950, integrada para elaborar el Proyecto de Constitución, siendo éste aprobado, con ligeras reformas, por el pleno de la Asamblea.

El Art. 187 del anteproyecto dicho, situado en título VIII del Poder Judicial, creada el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, para resolver las

¹⁶⁸ **MEJÍA, Henry Alexander.** *La Jurisdicción Contenciosa Administrativa en El Salvador.* Ob. Cit. p. 13. Cita a GÓMEZ CAMPOS, O., en su obra “El Control Jurisdiccional de la Administración Pública”, Tesis de grado presentada en la Universidad de El Salvador, 1961, y Tenorio, J. E., *El Contencioso Administrativo en El Salvador*, Tesis de grado presentada en la Universidad de El Salvador.

¹⁶⁹ **El Proceso Contencioso Administrativo en El Salvador**, Tesis presentada por Marta Elizabeth Valladares Sermeño y otra, en la Universidad Francisco Gavidia, 2004, Pág. 12

reclamaciones que se interpongan contra los artículos o disposiciones de las autoridades y cuyo conocimiento no corresponda a otros tribunales por la constitución y las leyes. Los miembros del tribunal serán nombrados: uno por el Poder Legislativo, otro por la Corte Suprema de Justicia y el tercero por el Presidente de la República.

La Asamblea Constituyente de 1950 no aceptó la creación del Tribunal de lo Contencioso Administrativo dentro del Capítulo VIII, que trataba de las atribuciones del Poder Judicial. Rechazó además, la creación del Consejo de Estado, proyectado como un órgano de consulta del Poder Ejecutivo y como Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo. Pero esa misma Asamblea, tomó el anteproyecto de Constitución de 1949 el No 17 del Art. 134 que decía “Art. 134. Corresponde a la Asamblea Nacional: 17°. Eregir jurisdicciones y establecer en ella funcionarios que, a nombre de la República, conozcan, juzguen y sentencien toda clase de causas o negocios civiles, criminales o mercantiles, a propuesta de la Corte Suprema de Justicia; y a propuesta del Poder Ejecutivo; para que conozcan, juzguen y sentencien en toda clase de asuntos administrativos”. Es de observar que el numeral 17° del artículo transcrito es análogo al 13° del 47 de la Constitución de 1962; difiere únicamente en que: a) en la primera parte se agregó la palabra “laborales”, es decir, que la erección de jurisdicciones para que conocieran en materia laboral, debería ser también a propuestas de la Corte Suprema de Justicia; y b) que en lugar de decir asuntos administrativos se dijo “asuntos contenciosos administrativos”.

De lo anterior es forzoso concluir que los legisladores constituyentes de 1950 si tuvieron en mente la creación de tribunales que conocieran en materia contencioso administrativo. Lo mismo podemos decir de los diputados de 1962, quienes dejaron igual la fracción 13° del Art. 47 de la Constitución

Política de 1962. Más tarde se dio una gran discusión, sobre a qué Órgano correspondía la jurisdicción contencioso administrativo, si al Órgano Judicial o si al ejecutivo. Pero a la luz de los artículos de la Constitución de 1962, se llegó a la conclusión de que podía pertenecer a cualquiera de dichos órganos, determinándose a su vez que con ello, no existía ninguna violación a los preceptos constitucionales dado lo ambiguo de los términos en que la disposición constitucional estaba formulada.¹⁷⁰

Todos estos conflictos se dirimieron con la ley de Jurisdicción contenciosa administrativa, que en uso de las facultades constitucionales y a iniciativa del Presidente de la República, por medio del Ministerio de Justicia y con base en los Arts. 47 No. 13 y 81 de la Constitución Política. Decidiéndose de una vez por todas porque dicha jurisdicción pertenecería al Órgano Judicial. Esta ley, consta de 54 artículos y entró en vigencia el primero de enero de 1979 y fue dada el 14 de noviembre de 1978. Esto fue confirmado en el marco constitucional con la Constitución de 1983 con los Arts. 131 No 31 y 172.¹⁷¹

Constituyendo la Jurisdicción Contenciosa Administrativa una Garantía de los derechos de los administrados frente a la actividad administrativa, verificando la legalidad de los actos, de la Administración Pública.

Es por ello que la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en su artículo 1 usa como base el precepto constitucional antes manifestado, designando a la Corte Suprema de Justicia por medio de la Sala de lo Contencioso Administrativo, la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en dicha materia, con relación al alcance de la jurisdicción, el artículo 2 de la

¹⁷⁰ **CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**, *Historia de la Corte Suprema de Justicia*, en <http://www.csj.gob.sv/contencioso/historia.htm>. Sitio visitado el 17 de agosto de 2014.

¹⁷¹ **MANUAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA**, José María Ayala Karla Frati de Vega, Fernando Nieto, Dafne Sánchez, 1 Edición, San Salvador, El Salvador, Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, 2003.

Ley antes dicha establece que este lo circunscribe al conocimiento de las controversias que se suscitan en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública, entendiéndose por tal, entre otras, el Poder Ejecutivo y sus dependencias, inclusive las Instituciones Autónomas, y demás entidades descentralizadas del Estado.

4.2.1. ALCANCE DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

El alcance de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa lo establece de forma clara el artículo 2 de Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa el cual establece:¹⁷²

Corresponde a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa el conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública.¹⁷³

¹⁷² **Delimitación de la facultad de control de legalidad atribuida a la Sala.**

La Sala ha entendido que: “La jurisdicción contencioso administrativa es una jurisdicción especializada en razón de la materia. Su competencia se contrae –como expresa el artículo 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa- al conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública. Técnicamente el objeto de la jurisdicción contencioso administrativa no es en sí el acto que se impugna, sino las pretensiones que ante ella se deducen: la declaratoria de ilegalidad del acto en cuestión. Así, para que una pretensión sea conocida en esta sede, es preciso: Que se dirija al cuestionamiento de un acto administrativo, y que su impugnación se centre en razones

de legalidad, es decir, en transgresiones al ordenamiento jurídico secundario. Si bien la Constitución, como primera y máxima norma, puede respaldar el funcionamiento jurídico de la pretensión, y naturalmente es tomada en cuenta por este Tribunal para la aplicación e interpretación de la normativa secundaria –e incluso para hacer uso del control difuso de constitucionalidad conforme el artículo 185 Cn.- la impugnación de los actos no puede centrarse únicamente en violaciones a la Constitución.” (Resolución interlocutoria del 26/I/2001, referencia 140-R-2001). En igual sentido, la resolución interlocutoria del 21/XI/2001, referencia 128-S- 2001).

¹⁷³ **Delimitación de las controversias:** “El término “actos de la Administración Pública” se limita a la categoría de actos administrativos, entre cuyas características se encuentra la

Para los efectos de esta Ley se entiende por Administración Pública:¹⁷⁴

- a. El Poder Ejecutivo y sus dependencias, inclusive las instituciones autónomas, semiautónomas y demás entidades descentralizadas del Estado.¹⁷⁵
- b. Los Poderes Legislativo y Judicial y los organismos independientes, en cuanto realizan excepcionalmente actos administrativos y
- c. El Gobierno Local.

El artículo 3 establece que además procederá la acción contenciosa en los siguientes casos:

unilateralidad.”(Sentencia del 11/XI/1998, referencia 120-C-96). En igual sentido, la sentencia del 22/XII/1998, referencia 50-V-97.

¹⁷⁴ **Sobre la extensión del concepto Administración Pública,:** Respecto a las características que distinguen a la Administración Pública Salvadoreña la Sala ha expresado: La Administración Pública en El Salvador, a diferencia de otros ordenamientos, no posee personalidad jurídica única, sino que se constituye como una pluralidad de órganos, algunos con personalidad jurídica y otros sin ella, que realizan función administrativa. Como claramente se aprecia, nos encontramos ante una pluralidad de órganos de carácter público, que en tanto realizan función administrativa forman parte de la denominada Administración Pública Salvadoreña. Como tales cada uno de ellos, sus funcionarios, en su caso son susceptibles de ser demandados en un proceso Contencioso Administrativo. En conclusión, conforme a la Ley de la materia, la acción Contenciosa Administrativa procede únicamente contra funcionarios, órganos o entes de carácter público. Resolución Interlocutoria del 22-V-2000, referencia 230-C-2002.

¹⁷⁵ **Sobre los entes desconcentrados e independientes.**

La Sala de lo Contencioso ha distinguido entre órganos con personalidad jurídica y los que carecen de ésta, al respecto se ha establecido que: “La Administración Pública en el Estado salvadoreño –al igual que en otros Estados- está conformada por una pluralidad de órganos que realizan función administrativa. De ellos, unos tienen personalidad jurídica propia, otros carecen de la misma. En el Órgano Ejecutivo la Administración Central y sus diversas dependencias forman parte de la única personalidad jurídica del Estado; en consecuencia, no son independientes de ella. Dentro de este tipo de órganos se encuentran los desconcentrados y los “independientes”. Los primeros son depositarios de importantes poderes de decisión,

ejercidos por agentes del poder central que se encuentra a la cabeza de las distintas circunscripciones administrativas o de los diferentes servicios. Los segundos son órganos de carácter público que carecen de personalidad jurídica propia y, además, no se encuentran en una condición de jerarquía con el poder central. Por su parte los órganos descentralizados, entre ellos las Instituciones Autónomas, tienen su propia personalidad jurídica. Se caracterizan porque su creación se realiza por medio de una norma, y es la ley respectiva la que otorga la personalidad, además de tener su patrimonio propio y la potestad para administrarlo.” (Resolución interlocutoria del 4/VII/2003, referencia 286-M-2003).

a. Contra Contratos Administrativos dictados en ejercicio de facultades discrecionales incurriendo en desviación de poder.

Constituirá desviación de Poder el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico.

b. Contra la denegación presunta de una petición. Hay denegación presunta cuando la autoridad o funcionario no haga saber su decisión al interesado en el plazo de sesenta días, contados desde la fecha de la presentación de la solicitud y

c. Contra actos que se pronunciaren en aplicación de disposiciones de carácter general de la Administración Pública, fundada en que tales disposiciones adolecen de ilegalidad.

4.2.2. ACTOS POR LOS CUALES NO ES PROCEDENTE LA PRETENSIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA.¹⁷⁶

Según el artículo 4 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa establece, que no corresponde a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa:

- a) Los Actos Políticos o de Gobierno;
- b) La actividad privada de la Administración Pública;
- c) Los actos del Consejo Central de Elecciones y demás organismos electorales relacionados exclusivamente con la función electoral;

¹⁷⁶ **Materia ajena:** Se ha entendido por materia ajena: "(...) aquellas materias que por su propio tenor no corresponden a la Jurisdicción Contencioso Administrativa, es decir, actuaciones de la Administración Pública que no constituyen actos administrativos; por consiguiente no son susceptibles de impugnación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo." (Sentencia del 28/X/1998, referencia 134-M-97; y sentencia del 28/ X/1998, referencia 135-M-97).

- ch) Los actos de la Corte de Cuentas de la República relacionados con la fiscalización de la Hacienda Pública;
- d) Los actos del Consejo Superior de Salud Publica ejecutados en virtud de la facultad que le confiere el artículo 208 de la constitución Política; DECLARADO INCONSTITUCIONAL¹⁷⁷
- e) Las Resoluciones del Tribunal del Servicio Civil; DECLARADO INCONSTITUCIONAL.¹⁷⁸
- F) Derogado.

También el artículo 7 de la misma Ley establece que no se admite la acción Contenciosa Administrativa respecto a los siguientes actos.¹⁷⁹

- a) Los consentidos expresamente, y aquellos en que no se haya agotado la vía administrativa. Se entiende que está agotada la vía administrativa,

¹⁷⁷ Declarado inconstitucional según sentencia definitiva del 22/X/2004, dictada en el proceso de inconstitucionalidad 9-2003, publicada en el diario oficial n/ 206, tomo 365 del 5 de noviembre de 2004.

¹⁷⁸ Declarado inconstitucional según sentencia definitiva del 22/X/2004, proveída en el proceso de inconstitucionalidad 9-2003, publicada en el diario oficial n/ 206, tomo 365 del 5 de noviembre de 2004.

¹⁷⁹ **Materia excluida:** Se ha entendido por materia excluida: "(...) aquellas actuaciones que aun siendo propiamente administrativas, es decir, actuaciones que por su naturaleza caen dentro del ámbito de la jurisdicción contencioso administrativa, por determinados motivos se han apartado y excluido expresamente del conocimiento de la Sala de lo Contencioso Administrativo. La Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, además de hacer referencia a una serie de materias ajenas a la referida jurisdicción, enumera también actuaciones propiamente administrativas, que se excluyen de control, las cuales constituyen recortes asistemáticos a su ámbito normal de competencia, sin que las materias excluidas pertenezcan por su propia naturaleza a un ámbito jurisdiccional diferente. Las exclusiones de esta índole, dejan fuera de la revisión jurisdiccional creada especialmente para la revisión de actos administrativos, una materia eminentemente administrativa, con lo cual convierten la revisión de la legalidad de tales actuaciones en un ámbito exento para el conocimiento de la Sala de lo Contencioso Administrativo, situación que contraría la tutela judicial efectiva. Se ha sostenido reiteradamente, que en un Estado de Derecho, no existe espacio para crear ámbitos de impunidad que impidan a los gobernados defender jurisdiccionalmente sus derechos e intereses legítimos contra actuaciones alejadas de la ley, por lo cual se sostiene que la Sala de lo Contencioso Administrativo es competente para conocer de las referidas actuaciones. (Sentencia del 28/X/1998, referencia 134-M-97; y sentencia del 28/X/1998, referencia 135-M-97).

cuando se haya hecho uso en tiempo y forma de los recursos pertinentes y cuando la ley lo disponga expresamente; y

b) Los que sean reproducción de actos anteriores ya definitivos o firmes y los confirmatorios de acuerdos consentidos por haber obtenido estado de firmeza.

No obstante se admitirá la impugnación contra los actos a que se refiere este artículo, cuando fueren nulos de pleno derecho y estén surtiendo efecto; pero ello, únicamente para el solo efecto de declarar su ilegalidad sin afectar los derechos adquiridos.

4.2.3. EL ACTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA IMPUGNABLE ANTE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA.

Como anteriormente se manifestó, corresponde a la Jurisdicción Contencioso Administrativa el conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública.

Siendo parte de la Administración Pública el Ejecutivo y sus dependencias, siendo por consecuencia todo acto administrativo del Ministerio de Hacienda, materia contenciosa administrativa.

Se podrá demandar la ilegalidad del acto de Liquidación Oficiosa en los siguientes motivos:

1-Luego de haber agotado el recurso de Apelación ante el ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, según el Artículo 11:

El plazo para interponer la demanda será de sesenta días, que se contarán:

- a) desde el día siguiente al de la notificación; y,
- b) desde el día siguiente al de la publicación del acto impugnado en el Diario Oficial, si no hubiese sido notificado.

2- Cuando haya denegatoria presunta, según el Artículo 12: El plazo para interponer la demanda en el caso de denegación presunta, será de sesenta días, contados desde el siguiente a aquél en que se entienda desestimada la petición, de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del artículo 3.¹⁸⁰

Además la Administración Pública, puede iniciar el Proceso Contencioso, según lo establece el Artículo 8, y El plazo para que la administración inicie el proceso de lesividad será de sesenta días, contados a partir del siguiente al de la publicación del acuerdo de lesividad en el Diario Oficial, según establece el Artículo 12.

4.2.4. PARTES EN EL PROCESO.

4.2.4.1 CAPACIDAD PROCESAL.

Toda persona ya sea natural o jurídica que comparece a incoar una acción ante un Tribunal, solicitando se le respeten los derechos inherentes a la persona, debe cumplir con ciertas condiciones, dentro de ellos está la capacidad para ser parte y la capacidad procesal. La primera se define como aquella que se adquiere desde el momento de la Concepción, artículo 1 Inc. 2 Constitución de la República¹⁸¹, pero se ejercita hasta que se cumple con

¹⁸⁰ El otro motivo por el cual se habilita la Posibilidad de demandar en la Jurisdicción Contenciosa Administrativa es que la Institución o dependencia no regule un recurso para impugnar el Acto Administrativo, emitido por ella.

¹⁸¹ **ARTÍCULO 1.-** El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y el fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad

ciertas cualidades como el haber cumplido la mayoría de edad, adquiriendo así la capacidad de obrar o capacidad procesal, entendida esta como la aptitud que nos permite realizar diferentes actos procesales, siendo así titular de obligaciones cargas y derechos dentro de un proceso.

La Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, no presenta contenido alguno con este tema por lo que aplicando la remisión a la norma general nos remitimos a lo expresado en el Código Procesal Civil y Mercantil.¹⁸²

Con respecto a la Capacidad Procesal de la Administración Pública, debido a que es una persona jurídica o colectiva y que su existencia legal es otorgada por ministerio de ley, en razón de la legitimidad que la Constitución le confiere no deben aplicarse las mismas reglas, estructuradas para los particulares.

4.2.4.2. LEGITIMACION PROCESAL.

Legitimación Procesal: hace referencia a una determinada relación del sujeto con la situación jurídica sustancial que se deduce en juicio. Esta relación se concreta normalmente en la afirmación de la titularidad de la situación jurídica sustancial cuya tutela se pretende en el proceso.¹⁸³ Una persona está legitimada para actuar en un proceso, cuando tiene una relación directa con el objeto jurídico; este es un punto imposible de obviar

jurídica y del bien común. En consecuencia, es obligación del Estado asegurar a los habitantes de la República, el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social.

¹⁸² Art. 53LJCA.- En el juicio contencioso administrativo se aplicarán, en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de éste, las disposiciones del Código de Procedimientos Civiles que no contraríen el texto y los principios procesales que esta ley contiene; relacionada al Art. 705. CPCYM.- Derogase el Código de Procedimientos Civiles hecho ley por medio de Decreto Ejecutivo de fecha 31 de diciembre de 1881, publicado en el Diario Oficial N° 1, Tomo 12, Publicación del 01/01/1882, y sus reformas posteriores;

¹⁸³ <http://www.ic-abogados.com/diccionario-juridico/legitimacion-procesal/30> visitado el día viernes 10 de abril de 2015, 01:45 a.m.

en todo proceso, por lo que se exige que las partes intervinientes sean titulares de un derecho subjetivo que consideran infringido o un interés legítimo y directo con el objeto del litigio. Es por ello que si una persona ejercita su derecho de acción ante un Tribunal, y el juez comprueba la falta de legitimación, el aplicador del derecho no puede valorar la pretensión de quien ostente la calidad de parte, calidad que se obtiene si se está legitimada para ello.

En el Proceso Contencioso Administrativo Salvadoreño, las partes principales son:

1- El Administrado, que en el ejercicio del derecho de acción acude al Órgano Judicial a interponer su pretensión; y

2- El funcionario u Órgano de la Administración contra quien se dirige la pretensión. Como anteriormente se manifestó, la legitimación, entendida como la capacidad de comparecer en un proceso concreto, viene determinada por la relación previa con el Acto Administrativo que se impugne. En los términos expuesto por la Sala de lo Contencioso Administrativo: La Legitimación en el Proceso Contencioso Administrativo resulta de la relación previa entre un sujeto y un determinado acto administrativo, relación que hará legítima la presencia del sujeto en el concreto proceso en que se impugne dicho acto. Sentencia de las ocho horas del día veinticuatro de marzo de mil novecientos noventa y ocho. Ref.: 106-M-95.

En la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, la Administración comparece a ejercer su defensa en el juicio en forma directa (se apersona el funcionario

demandado o el representante del Órgano, entidad o municipalidad, etc.) o mediante un Apoderado General Judicial.

El Fiscal General de la República por su parte, constitucionalmente, tiene asignada la atribución de: Defender los intereses del Estado y de la Sociedad, según el Artículo 193 Numeral 1 de la Constitución de la República.

En igual circunstancia la Ley de la materia, posibilita su intervención en el Proceso Administrativo: en defensa de los intereses del Estado. Tal potestad, no se ha interpretado por el Ministerio Público como una defensa de la Administración, es decir, para representarla en el juicio defendiendo la legalidad el acto, sino como un análisis objetivo de legalidad.

Así comparecen los Agentes Auxiliares delegados por el Fiscal General de la República, rindiendo en que se sustenta la legalidad o ilegalidad del acto según el caso.

La Legitimación Procesal puede ser:

1. Activa.
2. Pasiva.

4.2.4.2.1. LEGITIMACIÓN ACTIVA:

Es necesario señalar o determinar que la legitimación es entendida por la relación que existe entre el sujeto que pretende algo y el objeto jurídico de dicha pretensión, en otras palabras es la aptitud para ser demandantes en un proceso concreto, un requisito procesal sin el cual sería imposible que las pretensiones del interesado puedan ser admitidas en cualquier Tribunal.

En el Proceso Contencioso Administrativo tienen legitimación Activa para pedir un pronunciamiento sobre la ilegalidad del acto impugnado los siguientes sujetos:

a) Los titulares de derechos e intereses legítimos y directos, Art. 9 Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, entendidos estos como las personas que han sido afectados en su esfera jurídica por los efectos del Acto Administrativo que se impugna.

b) La Administración Pública, excepcionalmente en tanto actué como parte demandante, según lo regulado por nuestra Ley, esto sucede en el Proceso de Lesividad, cuando la Administración emisora de una acto favorable al administrado, quiere extraerlo del mundo jurídico por causar un perjuicio al interés general.

c) El Fiscal General de la República, de conformidad a los artículos 2 y 3 de la Ley Orgánica del Ministerio Público, aquel puede iniciar acciones de defensa de la legalidad del orden público de la Constitución y los Derechos Humanos.

d) El Procurador General para la Defensa de los Derechos Humanos, y

e) También están legitimados activamente aquellos sujetos que por transmisión se hacen o pueden tener una relación directa con el objeto del Proceso.

Tal como bien se expresa en el Manual de Justicia Administrativo el Contencioso Administrativo, no es un simple recurso como lo es en otras legislaciones, si no es una autentico juicio o proceso entre partes procesales.

Siendo la Legitimación, como relación previa con el acto que haga legítima la presencia del sujeto en un proceso determinado, es un presupuesto subjetivo de admisibilidad de la demanda. Se presupone que el Administrado que busca impugnar el Acto Administrativo, es aquel que se ve lesionado por el mismo.

Sobre el interés legítimo, es importante reparar que nuestra Ley habla de interés legítimo y directo, sin embargo, se ha establecido en la práctica forense un criterio amplio sobre el tema, permitiendo amparar en esta categoría todo interés legítimo, sin existir un carácter directo.

En resolución de las ocho horas del veinticuatro de marzo de mil novecientos noventa y ocho, de referencia: 106-M-95, la Sala de lo Contencioso Administrativo expuso: el interés legítimo se constituye como la pretensión a la legitimidad del Acto Administrativo, que viene reconocida a aquel sujeto que se encuentre respecto al ejercicio de la potestad en una especie situación legitimaste, y se resuelve por tanto en la capacidad de pretender que otro sujeto (la Administración Pública) ejercite legalmente sus potestades; tal posición viene conferida al sujeto o sujetos que respecto al Acto Administrativo se encuentren en una particular situación diferenciada...

Se ha aclarado también por la Sala de lo Contencioso Administrativo, que el llamado interés simple no resulta suficiente para acceder al Proceso Contencioso, sino el interés concretísimo de estimar que la Administración le está perjudicando al obrar fuera de la legalidad.

DEMANDANTES:

Los habilitados para iniciar el Proceso Contencioso Administrativo son:

Art. 9.- Podrán demandar la declaración de ilegalidad de los actos de la Administración Pública, los titulares de un derecho que se considere infringido y quien tuviere un interés legítimo y directo en ello. (Para el caso específico sería el Administrado quien se sienta ofendido de la Liquidación Oficiosa o la imposición de la multa)

Además es habilitada para iniciar el Proceso en el siguiente caso:

Art. 8.- La Administración Pública podrá demandar la ilegalidad del acto administrativo firme dictado por ella misma, generador de algún derecho, siempre que el órgano superior de la jerarquía administrativa que lo originó, haya declarado previamente mediante acuerdo, que es lesivo al interés público.

Este acuerdo deberá ser emitido dentro de los cuatro años siguientes a la fecha en que se originó el acto impugnado.

El acuerdo de lesividad será publicado en el Diario Oficial.

4.2.4.2.2. LEGITIMACION PASIVA.

En el Proceso Contencioso Administrativo la Administración Pública es quien ostenta la legitimación pasiva, como consecuencia de la posición de la Administración frente al Administrado, por la potestad y de la prevención de la legalidad que le permiten ejecutar sus actos sin necesidad de acudir a los Tribunales. En nuestro sistema legal está permitido demandar tanto a la entidad como tal o a los funcionarios o autoridades a través de quienes las entidades realizan sus funciones.

DEMANDADO:

La Parte demandante, por lógica es la Administración Pública, que haya dictado el Acto Administrativo del cual se quiera decretar su ilegalidad. (En el caso específico que nos atañe sería la parte demandada la Dirección General de Impuestos Internos.

4.2.5. REPRESENTACIÓN Y DEFENSA.

POSTULACION PROCESAL:

Es el término con el que los autores designan el requisito consistente en exigir, para una actuación válida en el proceso, además de la capacidad (para ser parte y procesal) la asistencia de la parte por determinados profesionales, especialmente cualificados: procurador y abogado.¹⁸⁴ Aparentemente, el sujeto procesal que reúne la aptitud genérica para litigar o capacidad y la aptitud específica en qué consiste la legitimación, no le falta ningún requisito que le impida actuar ante los Tribunales.

El Artículo 50 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, establece: la demanda y todo escrito que presenten los particulares deberá llevar firma de abogado.

REPRESENTACION:

Art. 10.- La demanda se entablará por escrito ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, personalmente, por el representante legal o por medio de procurador.

¹⁸⁴ <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/postulacion/postulacion.htm>, visitada el día viernes 10 de abril de 2015, a las 01:58 a.m.

DEFENSA:

Art. 13.- El Fiscal General de la República intervendrá en el juicio, en defensa de los intereses del Estado y de la Sociedad.

4.2.6. INTERPOSICIÓN DE LA DEMANDA.

Para la interposición de la demanda ya anteriormente se habló del tiempo que se tiene para presentarla, ahora se abordara los requisitos que debe contener esta:

Art. 10.- La demanda se entablará por escrito ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, personalmente, por el representante legal o por medio de procurador, y deberá expresar:

- a) el nombre, apellido, edad, profesión u oficio y domicilio del demandante, y en su caso, los de quien gestiona por él. Si el demandante fuere una persona jurídica, además de las generales del representante legal, se expresará el nombre, naturaleza y domicilio de aquélla;
- b) el funcionario, la autoridad o entidad a quien se demanda;
- c) el acto administrativo que se impugna;
- ch) el derecho protegido por las leyes o disposiciones generales que se considera violado;
- d) la cuantía estimada de la acción, en su caso;
- e) la exposición razonada de los hechos que motivan la acción;
- f) la petición en términos precisos;
- g) las generales del tercero a quién beneficia el acto administrativo impugnado, en su caso; y,
- h) el lugar y fecha del escrito y firma del demandante o de quien lo hiciere a su ruego.

A la demanda y a todo escrito que se presente se acompañarán tantas copias en papel común cuantas sean las partes, más una. Las copias irán suscritas por las mismas personas que firman el escrito.

4.2.7. EL PROCEDIMIENTO A SEGUIR.



4.2.7.1. DEMANDA.

El Proceso Contencioso Administrativo, se inicia por medio de un escrito presentado ante la Secretaria de la Sala de lo Contencioso Administrativo por el interesado de forma directa o por su apoderado, o por cualquier otra persona, siempre y cuando la firma del actor o apoderado este autenticada por Notario.

Y esta deberá contener:

1) El nombre, apellido, edad, profesión u oficio, domicilio del demandante, los que gestionan por él y, si es persona jurídica además de expresar las generales de quien gestiona por ella, se expresara nombre, naturaleza y domicilio de esta.

Este literal señala requisitos indispensables de la demanda pues permiten identificar de forma inequívoca a una de las partes acreditando la legitimación procesal del demandante ya sea que actué personalmente, por medio de apoderado o representante legal.

2) El funcionario, la autoridad o entidad a quien se demanda. En sentencia de 31 de octubre de 1997, de referencia 45-v-96, sobre la Administración Pública la Sala de lo Contencioso Administrativo, expreso: que aquella es el ente pasivamente legitimado en el Proceso Contencioso Administrativo, compuesta de una pluralidad de órganos al servicio de la comunidad, titulares de relaciones jurídicos administrativo.

3) Acto Administrativo que se impugna.

El demandante debe expresar con claridad cuál es el Acto de la Administración que pretende se declare ilegal por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de lo contrario la demanda seria declarada inadmisibile. (En este caso el Acto Administrativo que se pretende declarar su ilegalidad es la Liquidación Oficiosa del impuesto o la imposición de la multa emitida por la DGII)

4) Derecho protegido por las leyes o disposiciones generales que se considera violado.

El demandado debe especificar la normativa de carácter secundario que la Administración ha violado al emitir el acto, expresando que artículos

específicos de una ley, reglamento y ordenanza, que él considera que se han violentado, y además expresar los derechos que se le han vulnerado.

5) Cuantía estimada de la acción.

El demandante debe expresar de forma clara y precisa la cuantía de su acción, siendo muy necesario para efectos de competencia.

Aunque para el caso concreto siendo la Sala de lo Contencioso Administrativo la única competente para conocer de estos procesos no es relevante, pero si para determinar el valor de lo adeudado.

6) Exposición razonada de los hechos que motivan la acción.

El demandante deberá expresar de forma breve, clara y concreta los hechos que motivan su pretensión.

Causas y posibles efectos del acto impugnado, fecha de notificación del mismo, la forma de agotar la vía administrativa, la fecha de notificación de los actos y cualquier otro elemento que este considere necesario.

7) Petición en términos precisos.

El demandante debe ser claro y preciso en cuanto a la petición que desea que se declare la ilegalidad del acto impugnado.

8) Las generales del tercero.

En algunos procesos, existirán personas que se verán afectados con la impugnación del Acto Administrativo impugnado, por lo que es necesario cumplir con este requisito para garantizarles sus derechos de defensa y que se les dé la oportunidad de ser escuchados en la defensa de los mismos.

9) Lugar y Fecha

Es necesario establecer el lugar y fecha para comprobar si la demanda se presenta dentro del término legal otorgado por la Ley so pena de declararla inadmisibles por estar fuera de este.

4.2.7.2. ANALISIS DE ADMISIBILIDAD.

ADMISION: Si analizados los requisitos antes mencionados, estos se cumplen se da la Admisión. (Art. 15 LJCA.)

PREVENCION: Si hace falta alguno de los requisitos contemplados en el artículo 10 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, el plazo para subsanar dichos defectos procesales es de tres días hábiles, so pena de declarar inadmisibles la demanda. Sobre la Inadmisibilidad de la Demanda, la Sala ha expresado: que en aplicación del principio de anti formalista, se brinda al administrado la oportunidad de corregir las omisiones o deficiencias en un plazo determinado. Y es solo en el supuesto que la prevención no se conteste en el plazo concedido, o se incurra en el mismo error u omisión, que procederá la inadmisibilidad de la demanda. Sentencia del 25 – X I - 2002, referencia 70 – T - 2002; en igual sentido las resoluciones interlocutorias del 29 - I - 2003, referencia 262 - M - 2002; y del 27 – III - 2003, referencia 90 – E - 2003.

4.2.7.3. SUSPENSION PROVISIONAL DE LA EJECUCION DE LOS EFECTOS DEL ACTO IMPUGNADO.

Al admitir la demanda según art. 16 LJCA en el mismo auto se decreta la suspensión de la ejecución de los efectos del acto impugnado. Procediendo si: a) el Acto Impugnado produce efectos positivos.

b) si la ejecución del Acto puede producir un daño irreparable o de difícil reparación en sentencia definitiva.

No procede dicha suspensión: a) cuando el Acto Administrativo Impugnado no produzca efectos positivos; b) si al decretarse se causare un perjuicio grave y evidente al interés social; c) cuando los efectos del Acto Administrativo han sido consumados. Artículo 18LJCA

4.2.7.4. INFORME A LA AUTORIDAD O FUNCIONARIO DEMANDADO.

En cuanto a la petición de informes a la Autoridad o Funcionario demandados, la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa hace mención sobre ello en dos momentos diferentes:

1- según el Artículo 20 LJCA, ordenada o no la Suspensión Provisional del Acto Administrativo Impugnado, se pedirá informe, el cual se acompañara con una copia de la demanda, el cual deberá ser contestado dentro de cuarenta y ocho horas. En este informe la Autoridad o funcionario demandado se concretara a expresar si son o no ciertos los actos atribuidos. Art. 21 LJCA.

La falta de este informe hará presumir la existencia del Acto Administrativo, para efecto de la Suspensión Provisional. Se emitirá una resolución, recibido o transcurrido el término para rendir el informe, la cual deberá notificarse al Fiscal General de la República.

2- En este informe se deberá justificar la legalidad de los actos impugnados por parte del demandado, se puede considerar como la contestación de la

demanda, la parte donde se le garantiza el derecho de defensa al demandado.

En la misma resolución se ordena notificar al Fiscal General de la República, para que se muestre parte en el proceso y se cumpla con lo establecido en los artículos 13 y 22 LJCA.

La Sala ha entendido que: Cabe señalar al respecto que la LJCA, no hace referencia al término CONTESTACION DE LA DEMANDA, pero jurisprudencialmente se ha entendido, que esta se tiene por contestada cuando la autoridad demandada rinde su informe justificativo de la legalidad del acto que se le imputa. Sentencia del 5-XI-2004, referencia 230-A-2002.

4.2.7.5 ACTO DE APERTURA Y TERMINO DE PRUEBA.

Una vez evacuado los informes, requeridos a la Autoridad o Funcionario demandado se abrirá a pruebas por el plazo de veinte días según el artículo 26 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. En cuanto al tipo de prueba debe entenderse que se admite cualquier medio probatorio, siempre y cuando se justifique su pertinencia y utilidad. En vista que la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa no contiene reglas específicas en materia probatoria, la Sala ha entendido que se deben aplicar supletoriamente las disposiciones del Código Procesal Civil y Mercantil. Sentencia del 26-I-1996, referencia 11-Z-94.

4.2.7.6 TRASLADOS.

Concluido el término de prueba, se dará traslado a las partes por el plazo de ocho días a cada uno, para que presenten sus respectivos alegatos.

Si fueren varios los que representen un mismo interés no se les dará traslado si no audiencia común por ocho días, previniéndoseles que en la misma nombren un apoderado judicial, común y si no lo hicieren el Tribunal nombrara un curador especial para que los represente. (Art. 28 LJCA).

4.2.7.7. SENTENCIA.

La sentencia constituye la forma normal de terminación del proceso; en el Proceso Contencioso Administrativo, esta se da: devueltos los traslados o transcurrida la audiencia común, se pronunciara sentencia en el plazo de doce días. (Artículo 30 LJCA)

FORMA Y CONTENIDO DE LA SENTENCIA:

Los artículos 31 y 32 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, aclara que esta debe contener:

1. La relación de los hechos y cuestiones jurídicas que se controvierten.
2. Los argumentos principales de ambas partes.
3. Las razones y fundamentos legales que la Sala de lo Contencioso Administrativo estime pertinentes, citando la doctrina y las Leyes en que se fundamente el fallo.
4. La relación de la Admisión o desestimación de la prueba vertida en el juicio, así como la valoración de aquella que declaro pertinente.

EFFECTOS DE LA SETENCIA.

Debiendo recaer la sentencia según el artículo 32LJCA: sobre los asuntos que han sido controvertidos declarando la ilegalidad o legalidad del Acto

Administrativo Impugnado y contener el pronunciamiento de costas procesales, daños y perjuicios, conforme corresponda a derecho común.

A. Sobre el efecto restitutorio de la sentencia y las pretensiones accesorias.

La sentencia estimatoria tiene por finalidad reparar el daño o lesión causado en la esfera jurídica del administrado, de tal manera que por regla general la restitución del derecho se verifica IN NATURA. La Sala ha sostenido: en relación al efecto restitutorio de la sentencia, el inciso segundo del artículo 32 de la LJCA, establece que cuando la sentencia, declare la ilegalidad total o parcial del acto impugnado, se dictaran, en su caso, las providencias necesarias para el pleno restablecimiento del derecho violado. En tal sentido, frente a una sentencia estimatoria de su pretensión, el demandante tendrá derecho a que el Tribunal restituya la situación jurídica vulnerada por el acto declarado ilegal. Resolución Interlocutoria del 27-I-2004, referencia 77-H-2001.

B. sobre el efecto prohibitivo de la sentencia que declara la ilegalidad del acto administrativo.

Las sentencias que declaran la ilegalidad de alguna actuación de la Administración Pública generalmente implican que las cosas vuelvan al estado en que se encontraban, pero existen algunas ocasiones en que los efectos de la sentencia no se limitan a reparar el daño causado, sino que además evitan los futuros daños que puedan generar conductas que tiendan a hacer nugatoria la protección de la sentencia. Cuando la sentencia implica una orden de abstención de no hacer para la Administración Pública, dicha abstención se denomina en doctrina el EFECTO PROHIBITIVO de la

sentencia; el citado efecto implica que la Administración Pública no podrá ejecutar o llevar a cabo actuaciones en el futuro que vayan en detrimento de la situación jurídica tutelada, de tal forma que cualquier acto posterior de la Administración que tenga como resultado ejecutar el contenido de la actuación declarada ilegal, y por tanto alterar el goce de una situación jurídica concreta, implica un incumplimiento de la Sentencia dictada. Sentencia del 28-II-2005, referencia 27-U-2001.

4.2.7.7.1 EJECUCIÓN DE LA SENTENCIA.

La Administración Pública deberá practicar las diligencias necesarias para el cumplimiento de la sentencia, dentro de los treinta días hábiles subsiguientes a la notificación de la misma. Artículo 34 LJCA

La ejecución de las sentencias le corresponde a los tribunales de conformidad con el artículo 172 de la Constitución de la República, en este sentido la Sala sostiene que: La prestación de justicia no sería efectiva si el mandato de la sentencia no fuere cumplido. El derecho a la tutela judicial efectiva comprende no solo la facultad de exigir y obtener una sentencia que decida si la pretensión está o no fundada en derecho, si no, que lo que en ella resuelto sea llevado a efecto. Sentencia del 26- VI-1998, referencia 70-M-94.

4.2.7.7.2. EJECUCION FORZOSA DE LA SENTENCIA.

Si la sentencia no se cumpliera en el término establecido por la Ley, la Sala de lo Contencioso Administrativo, la hará cumplir coactivamente, solicitando los medios necesario al Poder Ejecutivo, y mandara a procesar al desobediente, quien quedara desde ese momento en suspenso al ejercicio

de sus funciones, teniendo en su caso, lo dispuesto en el Artículo 215 de la Constitución de la República(241 de la Constitución Vigente) y el Artículo 37 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

Cuando la Autoridad Administrativa se niega a cumplir la sentencia dictada por la Sala, esta tiene la posibilidad de emplear medios coactivos que permitan su cumplimiento; la potestad constitucional atribuida a la Sala en el sentido de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado (art.172 Inc.1 Constitución de la República), con lleva al uso de todas las vías legales, a efecto de hacer efectiva la decisión judicial en tal sentido, deben activarse los medios que el ordenamiento contempla. Resolución Interlocutoria del 8-IX-2005, referencia 201-C-2001.

Si la sentencia no pudiere cumplirse por haberse ejecutado de modo irremediable, en todo o en parte el acto impugnado, habrá lugar a la acción civil de indemnización por daños y perjuicios contra él personalmente responsable, y en forma subsidiaria contra la Administración.

Sobre la cuantificación de los daños y perjuicios como efecto restitutorio, a consecuencia de una actuación ilegal, la Sala ha manifestado: Mediante auto de las once horas y treinta y siete minutos del día nueve de noviembre del año dos mil uno: esta Sala sostuvo que la indemnización por daños y perjuicios se traduce así en una media de reparación secundaria y supletoria, ante la imposibilidad jurídica o material de lograr la restauración normal de la situación vulnerada. El perjuicio engloba dos supuestos diferentes: daño emergente, entendido como la disminución real o pérdida efectiva del patrimonio que experimenta el perdidoso, y el lucro cesante, que es la privación de una ganancia o utilidad que el que el perdidoso tenía el derecho de alcanzar, es decir la privación de una utilidad que se hubiese obtenido.

Sentencia Definitiva del 29-VI-2005, referencia 64-I-2001, en igual sentido la resolución interlocutoria del 28-I-2002, referencia 35-D-1996.

RECURSO: contra la sentencia definitiva procede únicamente el recurso de aclaración, contemplado el Artículo 52 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, el plazo es de tres días desde la respectiva notificación y específicamente procede en dos casos:

- 1- Para solicitar la corrección de errores materiales.
- 2- Para pedir la explicación de conceptos oscuros que aparezcan en la parte dispositiva del fallo.

4.2.7.7.3 SUSPENSION DE LA EJECUCION DE LA SENTENCIA.

La ejecución de la Sentencia solo podrá ser suspendida total o parcialmente según el artículo 41 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa por:

a) si ocasionare o pudiere ocasionar peligro de trastorno grave del orden público, supresión o suspensión de un servicio público esencial a la comunidad, o la privación del uso colectivo real y actual de una cosa destinada a un fin público; y,

b) cuando su cumplimiento implicare grave detrimento de la Hacienda Pública.

La suspensión a que se refiere la letra a) del presente artículo, surtirá efecto durante el tiempo que persistan las causas que la motivaron. Desaparecidas éstas, podrá ejecutarse la sentencia a petición de parte.

En el caso de suspensión a que se refiere la letra b) del presente artículo, la Corte Suprema de Justicia determinará un plazo prudencial, no mayor de tres años, para el cumplimiento de la sentencia. El Poder Ejecutivo en Consejo de Ministros, fijará la modalidad de pago que dé cumplimiento al fallo en la forma que sea menos gravosa para la Hacienda Pública, lo que pondrá en conocimiento de la Corte Suprema de Justicia, para que conste en el proceso. Dicha solicitud deberá presentarse ante el tribunal por la autoridad o funcionario demandado, previa aprobación del superior jerárquico, dentro de los quince días siguientes a aquel en que se reciba la Certificación de la Sentencia por la autoridad administrativa encargada de cumplirla. Artículo 42 Si la causa fuera sobreviniente podrá pedirse la suspensión de la ejecución de la sentencia en cualquier tiempo.

4.2.7.8 FORMAS ANORMALES DE TERMINAR EL PROCESO.

Como anteriormente se manifestó es la sentencia la forma normal de terminar el Proceso Contencioso Administrativo, pero también existen formas diferentes, llamadas por algunos anormales de terminar el proceso y ya la Ley de la Jurisdicción contempla estas formas diferentes de terminar el proceso, en su artículo 40, nos dice:

El juicio contencioso administrativo terminará por resolución de la Sala, en los casos siguientes:

a) por resolver el demandante favorablemente la petición del demandado;

b) por desistimiento del actor, sin que sea necesario la aceptación del demandante.

El desistimiento ha sido definido por la Sala de la siguiente manera: El desistimiento se define en el ámbito doctrinario como la renuncia a los pedimentos formulados en el Proceso o a una determinada actuación. El

desistimiento de la acción debe entenderse como desistimiento de la pretensión procesal; pues no puede desistirse de un derecho en abstracto, innato y fundamental, sino de una concreta petición, queja o solicitud que se encuentra precisamente individualizada por la pretensión. Resolución Interlocutoria del 15-XII-2004, Referencia-71- 2002.

c) por expresa conformidad del demandante con el acto administrativo impugnado. Sobre este punto, la Sala se ha adherido a la tesis de la Sala de lo Constitucional, que manifiesta: que la adhesión a la declaratoria de voluntad de la Administración puede ser expresada en forma verbal, escrita o plasmada en signos inequívocos que denoten la indubitable aceptación del mismo, sin que se requiere una formulación literal de conformidad. Ello se podrá traducir en la realización de actos por parte del demandante que indiquen claramente su disposición de cumplir dicho acto reclamado o admitir sus defectos, como es emitir una declaración en que exprese que acepta el resultado de la Liquidación Oficiosa del Impuesto sobre la Renta, de tal manera acepta pagar lo adeudado. Resolución Interlocutoria del 21-V-2003, referencia-113-G-2001.

d) por no rendirse prueba sobre existencia del acto administrativo impugnado, cuando aquélla fuere necesaria; En el proceso Contencioso Administrativo debe existir un mínimo de actividad probatoria que acredite la existencia del Acto Administrativo Impugnado, cuando la autoridad niega la existencia del mismo; en este sentido la Sala ha dispuesto que: cuando la autoridad demandada niega la existencia de Acto que se le atribuye, corresponde al demandado probarlo al demandante. En concordancia con lo expuesto, la falta de prueba de la existencia del Acto Impugnado, conlleva la terminación del presente proceso. Resolución Interlocutoria del 18-IX-1998,

Referencia 119-A-97; en igual sentido, las resoluciones interlocutorias del 15-VII-2002, Referencia 20-Z-2001; del 29-VII-2002, Referencia 177-M-200.

e) por revocación del acto impugnado. El Acto Administrativo desfavorable al administrado puede ser revisado y revocado por la Autoridad que lo dicto, pese a encontrarse aquel en conocimiento de la Sala, si el acto impugnado, cuya legalidad se discute desaparece del mundo jurídico, carece de objeto la tramitación del juicio, por lo cual debe darse por terminado. Sentencia del 17-V-2002, Referencia 119-S-2001; en igual sentido las resoluciones interlocutorias del 10-VII-2002, referencia 47-L-2000; Y del 5-IX-2003, referencia 33-U-2002.

f) por fallecimiento del demandante, si el acto impugnado afectare únicamente a su persona. Es regla general en el Derecho Procesal, que el fallecimiento del demandante no produce necesariamente, la terminación del proceso, ya que sus herederos podrán sustituirle en su posición procesal. No obstante esta regla se quiebra cuando lo discutido en el Proceso es una situación jurídica personalísima, que no es transferible a los herederos. En este caso el fallecimiento del demandante determina la terminación del proceso.¹⁸⁵ Para que un hecho haga inútil la continuación del proceso, es absolutamente necesario que, una vez producido, carezca de sentido la sentencia. Resolución Interlocutoria del 15-VI-2005, referencia 94-V-2003.

g) cuando se hubiere ejercitado la misma acción en un juicio anterior que hubiere terminado de conformidad con esta ley, siempre que se trate de las mismas personas, o sus causahabientes, de la misma causa o motivo y del mismo acto impugnado.

¹⁸⁵ **TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO.** Garrido Falla, Fernando Tomo III, Madrid, España, 2002, Pág. 89

CAPÍTULO 6 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES.

De la anterior investigación podemos concluir:

1. El TA IIA es un cuerpo colegiado compuesto por cinco funcionarios públicos, un Presidente y cuatro Vocales, lo que significa que la voluntad de la mayoría domina en el colegio, por lo que se deduce que sean expresión de la mayoría, así, sus actos administrativos permanecen válidos aún después de que se declare la anulabilidad del nombramiento de uno de sus miembros, por lo que la falta de idoneidad para firmar la resolución final o sentencia de esta oficina administrativa no invalida todo el procedimiento de apelación administrativo y mucho menos el procedimiento llevado por la DGII.

2. La apelación como recurso administrativo es un remedio administrativo a través del cual se promueve el control de legalidad frente a la misma Administración, con el objeto que se revoque o modifique una decisión dando lugar a un procedimiento en sede administrativa. La interposición y consecuente tramitación de un recurso administrativo de lugar a un procedimiento, que al igual que el seguido para emitir el acto recurrido, es de carácter administrativo y está por ellos sujeto a las mismas normas e inspirado en los mismos principios.

3. El recurso administrativo es el mecanismo procedimental por medio del cual, el administrado afectado directa o indirectamente por una resolución administrativa, intenta su modificación o eliminación de la vida jurídica, ante el mismo ente que la dictó, o ante su superior en la escala jerárquica.

4. El derecho de acceso a los medios impugnativos legalmente previstos es en principio, un derecho de configuración legal (en sentido material no formal por lo que se incluye en este ámbito a la Constitución), un derecho de prestación que solo puede ejercerse a través de los causes que el legislador establece, el cual goza de un amplio margen de definición y determinación de las condiciones y consecuencia del uso de los medios impugnativos; y en esa regulación se podrá establecer límites al ejercicio de tal derecho.

5. En nuestra legislación, específicamente en el Código Tributario se distinguen tres bases distintas para la liquidación oficiosa de los impuestos, siendo estas la base cierta, la base presuntiva o estimativa y la base mixta; pero en la práctica la más utilizada es la base cierta, y es que se parte de la información contenida en los registros del contribuyente y en los documentos soporte del mismo, y las dos restantes son de casi nula aplicación debido a que se hace uso de elementos no concretos y poco confiables de información por ejemplo las presunciones, indicios e incluso la información de terceros, los cuales a veces no guardan relación directa con la realidad, pudiéndose afectar derechos constitucionales del contribuyente tales como: el derecho de defensa, el derecho de propiedad y el principio de no confiscación. Causa de lo anterior es también el hecho de que el contribuyente, hace una autoliquidación por medio de formularios preestablecidos, lo que permite hacer uso de la base cierta.

6. Con las presunciones establecidas en el Código Tributario respecto de las bases de liquidación de los impuestos, se viola el principio de inocencia establecido en nuestra Constitución en el Art. 12 y esto porque no se le permite al contribuyente hacer uso efectivo de las garantías establecidas

para la determinación del impuesto, haciéndolo de una manera arbitraria por parte de la autoridad competente al efecto.

7. En los artículos 5 y 6 de la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, se le dan amplias facultades al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, lo que constituye un exceso de atribuciones a dicho Tribunal, cuestión que puede llevar a perjudicar los intereses de la Administración Tributaria por un lado, y los del administrado recurrente, por otro, al resolver sobre aspectos no planteados ni alegados; produciéndose resoluciones que vulneran el principio de congruencia; lo anterior podría generar también una vulneración a los principios tributarios, por ejemplo al “principio necreformatio impejus”, principio que prohíbe empeorar la situación del recurrente en apelación; pero más específicamente al principio de congruencia de las resoluciones.

8. Que el Procedimiento Contencioso Administrativo inicia con la acción de la demanda y según la ley tiene todos los parámetros de un procedimiento encaminado a determinar o no la legalidad de la actuación de la administración tributaria paralelo a esto doctrinariamente cuando se habla de la teoría de los recursos es establecido como uno jurisdiccional.

RECOMENDACIONES.

Como producto de la investigación realizada se proponen las siguientes recomendaciones:

1. Se recomienda que la liquidación oficiosa de impuestos sobre base presunta se apoye en elementos indiciarios más concretos tales como: información real de operaciones comerciales efectuadas por el contribuyente con terceros en el período tributario en liquidación, lo cual contribuiría a que la liquidación efectuada por la Administración Tributaria vía resolución aporte elementos de prueba más contundentes y que tal liquidación esté más apegada a la realidad, demostrando la culpabilidad o no del contribuyente, con lo que se contribuiría a mayor respeto de los derechos constitucionales del contribuyente, tal como el principio de no confiscación.

2. Recomendamos un proceso de liquidación oficiosa en el siguiente orden, plazos y términos: a) Debe establecerse el periodo de duración de la fiscalización en el mismo auto en que se designa; b) debe establecerse un período independiente de alegatos y un período de pruebas en forma independiente, en el cual se analice primeramente la prueba aportada por el contribuyente y posteriormente se fije lugar, día y hora para la realización de una audiencia; c) Debe contemplarse en el Código Tributario un plazo para emitir la resolución de liquidación de oficio del impuesto, con el cual se cumpliría con una pronta y efectiva administración de justicia y sobre todo en dicho procedimiento se estaría dando seguridad jurídica al contribuyente y no se dejaría en incertidumbre; este plazo podría ser de 15 días. d) Notificación de la sentencia en un plazo máximo de 30 días. y e) En consecuencia con lo anterior el incumplimiento de los plazos establecidos debería poseer

carácter de silencio administrativo en sentido positivo a favor de las pretensiones del contribuyente.

3. Es necesaria una revisión de la sección segunda del capítulo III del C.T., con el objeto de convertirla en simple y comprensible para el contribuyente y para los operadores jurídicos. Debe además utilizarse una técnica legislativa más depurada, de tal manera que los procedimientos sean efectivos sin vulnerar principios reconocidos en la Constitución como son el de garantía de audiencia y la presunción de inocencia y en consideración de los Principios del Derecho Tributario, como el de no confiscación y equidad, además deben considerarse.

4. Es recomendable que se delimiten concretamente las atribuciones del TAIIA otorgadas en el los artículos 5 y 6 de su Ley de Organización y Funcionamiento, ya que tal como se encuentran reguladas concede excesivas facultades a dicho Tribunal, siendo necesario que se interpreten a la luz de la Constitución y sobre todo respetando el Principio de Congruencia en la sentencia, que se encuentra inmersa en el derecho de petición regulado en el artículo 18 de la Cn.

5. Para no obligar al Contribuyente a señalar lugar para recibir notificaciones en el área urbana de San Salvador, y tomando en consideración la falta de recursos de carácter material y humano, que pudieren impedir hacer efectivo el conocimiento de las providencias que dicte el TAIIA.

6. Es importante informar al contribuyente que en caso de que al resolver la Sala de lo Contencioso Administrativo, puede seguir la vía del proceso de amparo para interponer sus alegatos con respecto a los derechos que este considere violentados.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

ALEMAN BOLAÑOS, Víctor David: Incidentes de los Actos y Resoluciones en el Proceso para la Determinación Oficiosa de Renta e IVA por parte de la DGII, y la Vulneración del Derecho Patrimonial de los Contribuyentes, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2004.

ARIAS VELASCO J. y Otros. “Procedimientos Tributarios”. 6° edición. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 1996.

ARRIETA GALLEGOS, Francisco. “Impugnación de las Resoluciones Judiciales”. 1° edición. Editorial La Idea. San Salvador, 1996.

BIELSA, Rafael. “Cuestiones de Jurisdicción, Acciones y Recursos”, 1° edición. Editorial La Ley. Buenos Aires, 1956.

CALVO ORTEGA, Rafael, Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario, parte general, 8ª Edición, Civitas Ediciones S.L., Madrid, España, 2004.

CAÑENGUEZ MONTANO, Saúl. “Ensayo Crítico sobre el Código Tributario de El Salvador”. 1° edición. San Salvador, 2002.

CHIOVENDA, Giuseppe. “Instituciones de Derecho Procesal Civil”. 2° edición. Revista de Derecho Privado, Vol. II. Madrid. 1954.

DERAS DE SANTOS, Violeta del Carmen: Principios Generales de los Impuestos y Consideraciones sobre la Ley de Alcabala. Tesis presentada para optar al grado de Doctor en Jurisprudencia, Universidad de El Salvador, 1974.

DIEZ, MANUEL. María, Manuel de Derecho Administrativo, Tomo II, Ed. Plus Ultra, Buenos Aires, 1980.

ESCOBAR MENALDO, Rolando, Manual de derecho administrativo: un a perspectiva de Guatemala y España, en AA. VV., “Los Recursos Administrativos en Guatemala ” Manuel Ballbe y Martha Franch Saguer (Directores), Publicación de la Agencia Española de Cooperación Internacional, y la Universitat Autònoma de Barcelona, Barcelona, 2002.

FRAGA, Gabino., Derecho Administrativo, Edición Vigésima Cuarta, Ed. Porrúa Pérez, México, 1985.

GAMERO CASADO, Eduardo “La Jurisdicción Contenciosa Administrativa”. Monografía, primera parte Publicación CNJ, 2001.

GAMERO CASADO, Eduardo “El Acto Administrativo”. Monografía, primera edición, San Salvador, El Salvador: Publicación CNJ, 2001.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. “Curso de Derecho Administrativo”. 8° edición. Editorial Civitas. Madrid, 1998.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. “Derecho Tributario: consideraciones económicas y jurídicas, análisis de legislación, doctrina y jurisprudencia. Parte Especial”, Tomo II. 1° edición. Ediciones De Palma. Buenos Aires, 1996.

GARRIDO FALLA, Fernando TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. Tomo III, Madrid, España, 2002

GIULIANI FONROUGE, Carlos. “Derecho Financiero” 6° edición, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1997.

IGLESIAS CANLE, Inés Celia. “Los Recursos Contencioso – Administrativos”. Tirant Lo Blanch. Valencia, 2005.

JARA CRISTI, Manuel. “Manual de Derecho Administrativo”. 1° edición. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 1948.

JIMENEZ GONZÁLEZ, Antonio. “Lecciones de Derecho Tributario”. 7° edición, Editorial ECAFSA, México, 2001.

KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette y otros, Manual de Derecho Financiero, Tomó I Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, El Salvador, 1993.

LAGO MONTERO, Jose Maria, Tratado de Derecho Tributario, (dirigido Andrea Amatecci, Tomo 11, Ed. Temis, S. A, año 2001.

LEGUISAMÓN, Héctor E. Las Presunciones Judiciales y Los Indicios”, Ediciones De palma, 1991.

MAIER, Julio. B. J., Derecho Procesal Penal Argentino, Tomo 1 (vol. B) Hammurabi, Buenos Aires, 1989.

MAGAÑA, Álvaro. “Constitucionalización del Principio de Reserva de Ley Tributaria en El Salvador”. Publicaciones especiales de la Corte Suprema de Justicia. Departamento de Publicaciones. San Salvador, 1993.

MASCAREÑAS, C Y PELLISE PRATS, B. “Impugnación”. NEJ, Tomo XII, Barcelona, 1965.

MEJÍA, Henry Alexander. “La Jurisdicción Contenciosa Administrativa en El Salvador”.

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

MORENO CATENA, V CON J. GARBERI LLOBREGAT Y V. GIMENO SENDRA. “Derecho Procesal Civil, Parte Especial”.Madrid, 2003.

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

PÉREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario, parte general, Civitas, Madrid, España, 1991

QUERALT, Juan Martín Y OTROS. Curso de Derecho Financiero y Tributario”. 13º edición, Editorial Tecnos S.A., Madrid, 1998.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Lecciones de Derecho Financiero”. 9º edición. Publicada por la Universidad Complutense. Madrid. 1991.

TORRÉ, Abelardo. “Introducción al Derecho”. 7º edición. Editorial Perrot, Buenos Aires.1977.

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

VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 8º Edición, Editorial Tecnos, Grupo Anaya S.A., Madrid, España, 2004.

VIDAL, Manuel: Nociones de Centro América (Especial para El Salvador), Novena Edición, Corregida y Aumentada, Ministerio de Educación, Dirección de Publicaciones, San Salvador, 1970

LEGISLACION:

CONSTITUCION DE LA REPUBLICA: Decreto Legislativo N° 38, de fecha 15 de diciembre de 1983, Publicado en el Diario Oficial N° 234, Tomo 281 de fecha 16 de diciembre de 1983.

CODIGO TRIBUTARIO: Decreto Legislativo N° 230, de fecha de 14 de diciembre de 2000, Publicado en el Diario Oficial N° 241, Tomo 349, de fecha de 22 de diciembre de 2000.

LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNO. Decreto Legislativo N° 451, de fecha 22 de febrero de 1990, Publicado en el Diario Oficial N° 56, Tomo N° 306, de fecha 07 de marzo de 1990.

LEY ORGANICA Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS. Decreto Legislativo N° 135, de fecha 118 de diciembre de 1991, Publicado en el Diario Oficial N° 242, Tomo 313, de fecha 12 de diciembre de 1991.

LEY DE LA JURISDICCION CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA. Decreto Legislativo, N° 81 de fecha 14 de noviembre de 1978, Publicado en el Diario Oficial N° 236, Tomo 261, de fecha 19 de diciembre de 1978.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Decreto Legislativo. De 19 de mayo de 1915; Decreto Legislativo, 19 de junio de 1916, D.O.N140, Tomo 80 del 21 de junio de 1916; Decreto Legislativo. N 520, del 10 de diciembre de 1951; Decreto Legislativo, N 472, del 19 de diciembre de 1963; D.O.N 241, Tomo 201 del veintiuno de diciembre de 1963; Decreto Legislativo N, 134, de fecha de 18 de diciembre de 1991. N 242, Tomo, 313, del 21 de diciembre de 1991.

• **SENTENCIAS:**

SENTENCIA de 22 de enero de 1998, Ref. 27-T- 97.

SENTENCIA de 4-VI-1997, Amp. 41-M-96, Considerando II 1.

SENTENCIA REF. 215-2006, 18 de enero de 2012.

SENTENCIA Definitiva, de referencia 188-A-2001.

SENTENCIA de 22 de enero de 1998, Ref. 27-T- 97.

SENTENCIA del 27/IX/1995, referencia 69-M-94.

SENTENCIA del 15/XII/1995, referencia 26-H-94.

SENTENCIA 26/I/2001, referencia 140-R-2001.

SENTENCIA del 21/XI/2001, referencia 128-S- 2001.

DICCIONARIOS:

FUNDACIÓN Tomás Moro. “Diccionario Jurídico Espasa”. 1° edición. Editorial Espasa Calpe S.A. Madrid, 1991.

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

PAGINAS WEB:

<http://www.monografias.com/trabajos14/eltributo/eltributo.shtml> consultada el 14 de julio de 2014 a las 23:25 hrs.

http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1?_piref476_2086346_476_2037843_2037843.tabstring=D Consultado el 27 julio de 2014 a las 22:30 hrs.

<http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Ayuda/Glosario1> consultado el 25 de julio de 2014 20:30.

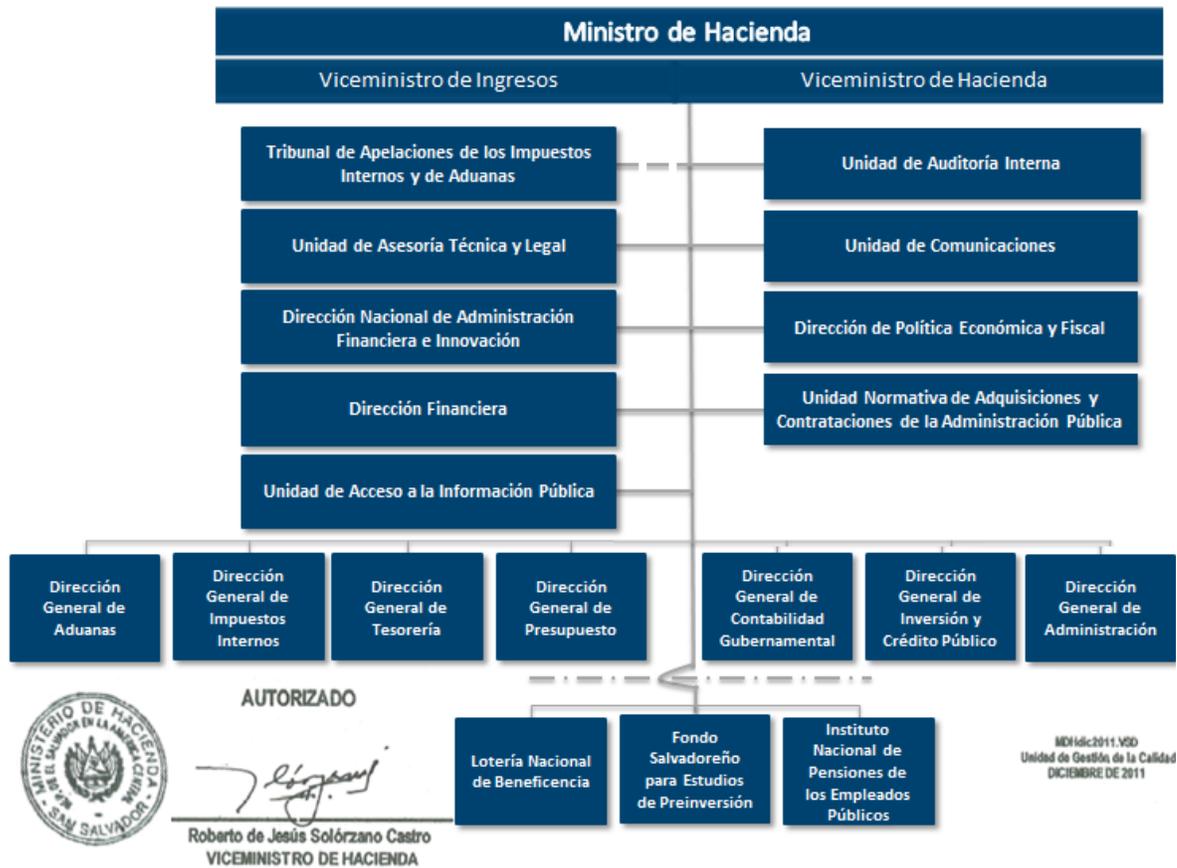
<http://www.csj.gob.sv/contencioso/historia.htm>. Sitio visitado el 17 de agosto de 2014.

<http://www.ic-abogados.com/diccionario-juridico/legitimacion-procesal/30> visitado el día viernes 10 de abril de 2015, 01:45 a.m.

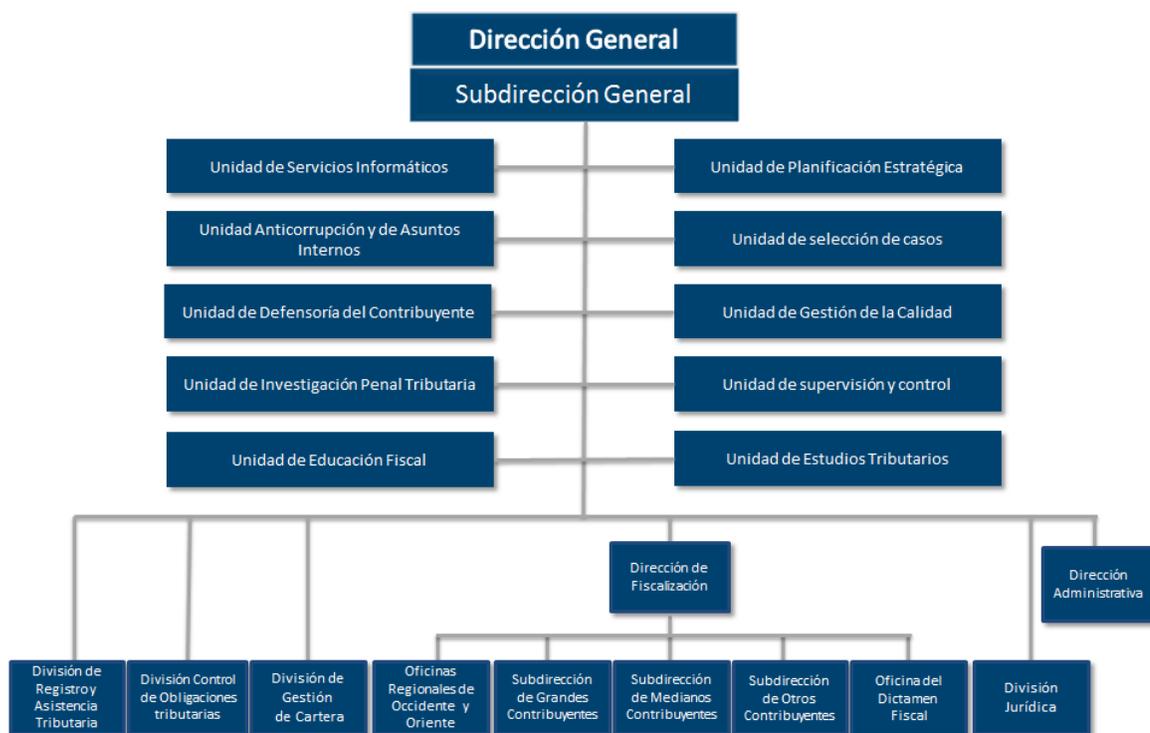
<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/postulacion/postulacion.htm>, visitada el día viernes 10 de abril de 2015, a las 01:58 a.m.

ANEXOS

ORGANIGRAMA DEL MINISTERIO DE HACIENDA

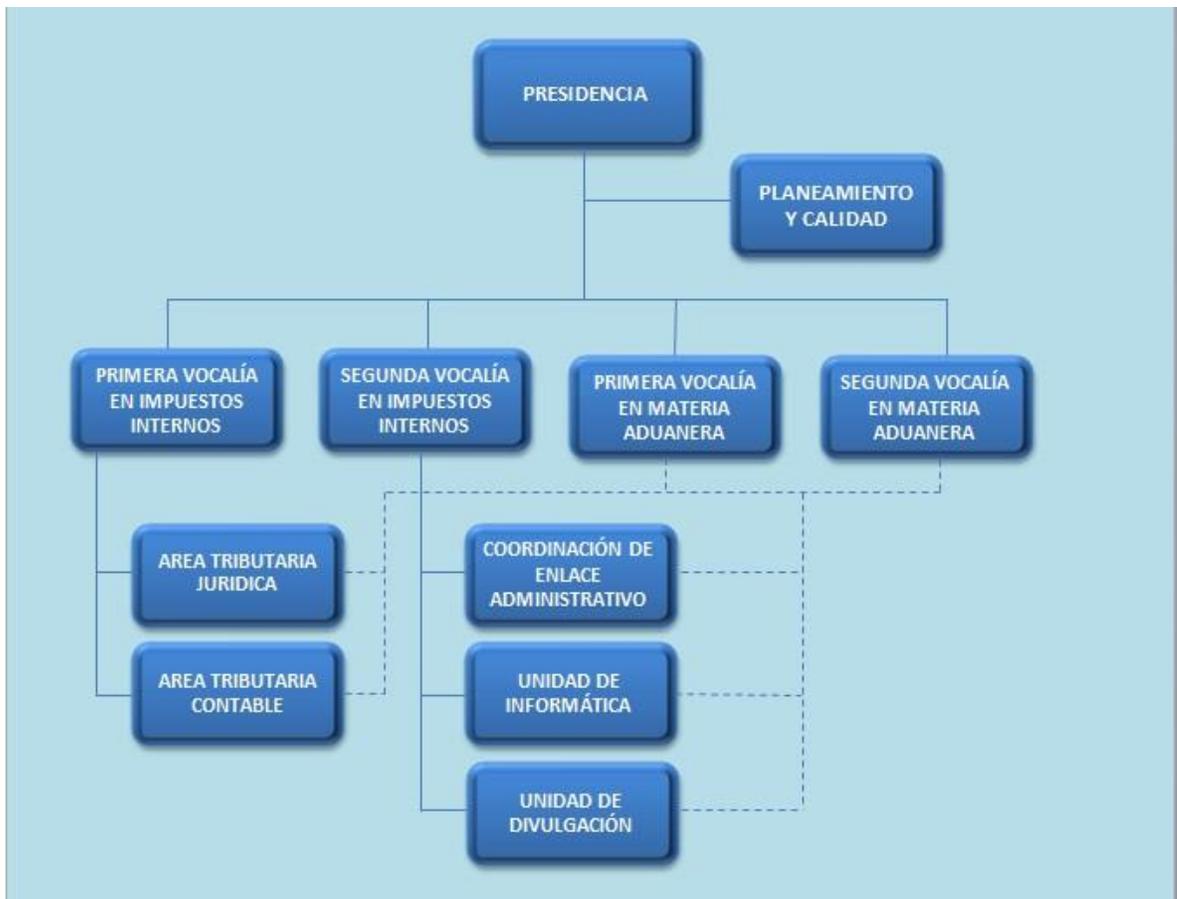


ORGANIGRAMA DE LA DIRECCION DE IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS.



Actualizado a julio de 2011.

ORGANIGRAMA DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS.



255-R-2004

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: San Salvador, a las doce horas cinco minutos del veintidós de febrero de dos mil once.

El presente proceso contencioso administrativo ha sido promovido por REFINERÍA PETROLERA ACAJUTLA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que se abrevia REFINERÍA PETROLERA ACAJUTLA, S.A. DE C.V., o simplemente R A., S.A. de C.V., por medio de su apoderada general judicial, licenciada Yolanda Noemí Moreno de Valencia, contra la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (TAII), ahora Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, por la ilegalidad de los siguientes actos:

a) La resolución número 12302-TMR-267M-2003, emitida a las diez horas del veintiocho de julio de dos mil tres, mediante la cual la DGII determinó a cargo de la sociedad demandante una multa por la cantidad de doscientos cincuenta mil trescientos setenta y cuatro colones con cuarenta y siete centavos de colón, equivalentes a veintiocho mil seiscientos catorce dólares con veintidós centavos de dólar, por no enterar el Pago o Anticipo a Cuenta del Impuesto Sobre la Renta (ISR) correspondiente a los meses de julio, octubre y diciembre de dos mil.

b) La resolución con referencia Inc. No. R0308003 M, emitida a las once horas quince minutos del veinte de septiembre de dos mil cuatro, mediante la cual el TAI confirmo la multa impuesta por la DGII.

Han intervenido en este proceso: REFINERÍA PETROLERA ACAJUTLA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que se abrevia REFINERÍA PETROLERA ACAJUTLA, S.A. DE C.V., o simplemente R.A., S.A. de C.V., como parte actora, por medio de su apoderada general judicial, licenciada Yolanda Noemí Moreno de Valencia; la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (TAII), ahora Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, como autoridades demandadas; y, el Fiscal General de la República, por medio

de los licenciados Herber Ernesto Montoya Salazar, Karla Elizabeth Muñoz Durán y, finalmente, por Mirna Mercedes Flores Quijada. **I. CONSIDERANDOS:**

A. ANTECEDENTES DE HECHO

ALEGATOS DE LAS PARTES

1. DEMANDA

a) Actos impugnados y autoridades demandadas. La sociedad demandante dirige su pretensión contra la DGII y el TAI, por la supuesta ilegalidad de las respectivas resoluciones descritas en el preámbulo de esta sentencia.

b) Circunstancias. En la demanda, en síntesis, la parte actora relata que como persona jurídica se dedica a la actividad principal y ordinaria de la industria de refinación de petróleo, vendiendo combustible a distintas compañías distribuidoras.

La parte demandante señala que en el caso de la industria de refinación del petróleo, el producto que se genera es de primera necesidad, por lo que sus precios han sido regulados. Así, para beneficiar al conglomerado social en relación al uso del diesel para el transporte público y el gas licuado, el gobierno ha utilizado la figura del subsidio, regulado por medio del Acuerdo Ejecutivo número 519, emitido en el Ramo de Economía y vigente a partir del primero de septiembre de mil novecientos noventa y ocho; acuerdo mediante el cual se establece el sistema de precios de paridad de importación y se establece la fórmula para determinar el precio máximo por galón de los productos derivados del petróleo y destinados al mercado interno.

Expone la sociedad actora que cuando una sociedad mercantil sujeta a las disposiciones de paridad de precios de la importación y a la regulación de precios de los derivados del petróleo, resulte deficitaria en sus utilidades por concepto de los subsidios o exoneraciones establecidas en el acuerdo ejecutivo mencionado, dicha sociedad debe seguir un trámite ante el Ministerio de Economía con el fin que se le efectúe una liquidación para obtener, mediante resolución administrativa, una orden para la amortización del déficit soportado por causa de la fijación de precios.

La sociedad actora, atendiendo las disposiciones del acuerdo ejecutivo aludido, recibió en los períodos mensuales de julio, octubre y diciembre de dos mil, las cantidades de cinco millones quinientos diecisiete mil noventa y ocho colones con dieciocho centavos de colón (05,517,098.18), catorce millones diecisiete mil setecientos quince colones con treinta

centavos de colón (014,017,715.30), y, trece millones ochocientos cuarenta y ocho mil cuatrocientos cuatro colones con un centavo de colón (013,848,404.01), respectivamente, provenientes de la liquidación del déficit generado por la venta a menor precio del diesel para el transporte público de pasajeros y gas licuado de petróleo para uso doméstico.

En este contexto, la Administración Tributaria, en uso de sus facultades de fiscalización, ordenó la investigación de la demandante a fin de determinar si había cumplido con las obligaciones tributarias de los artículos 72 y 73 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) - aplicable para los períodos de imposición fiscalizados-, relativos al Anticipo o Pago a Cuenta de los períodos mensuales comprendidos del uno de abril de mil novecientos noventa y nueve al treinta y uno de diciembre de dos mil uno.

El informe de auditoría (folios 12 al 24) determinó que la sociedad actora no dio cumplimiento a las disposiciones citadas ya que no incorporó en la totalidad de los ingresos brutos [que conforman la base imponible para efectos de determinar la cuantía del 1.5% del Anticipo a Cuenta del Impuesto Sobre la Renta (ISR)] los valores provenientes de la amortización del déficit neto que la sociedad actora obtuvo como resultante de la liquidación de subsidios en los períodos mensuales de julio, octubre y diciembre de dos mil.

Por lo anterior, la DGII, por medio de la resolución número 12302- TMR-267M-2003, emitida a las diez horas del veintiocho de julio de dos mil tres, determinó a cargo de la sociedad demandante una multa por la cantidad de doscientos cincuenta mil trescientos setenta y cuatro colones con cuarenta y siete centavos de colón (0250,374.47) por no enterar el Anticipo o Pago a Cuenta del ISR correspondiente a los meses de julio, octubre y diciembre de dos mil.

La sociedad actora impugnó la resolución acotada, ante lo cual el TAI, mediante la resolución Inc. No. R0308003 M, emitida a las once horas quince minutos del veinte de septiembre de dos mil cuatro, confirmó la sanción impuesta por la DGII.

c) Argumentos jurídicos de la pretensión. La parte actora denuncia la violación de ciertas disposiciones y principios constitucionales, que adelante se desarrollarán; sin embargo, es necesario delimitar, desde ya, que el motivo de la pretensión contencioso administrativa se enmarca de manera específica en la determinación de lo que constituye la base imponible para el cálculo del Anticipo o Pago a Cuenta del ISR, de acuerdo con el

artículo 142 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya derogado pero aplicable a los períodos de imposición fiscalizados.

Así, la demandante señala que los ingresos provenientes de la liquidación del déficit originado por el subsidio de la venta a menor precio del diesel preferencial destinado para el transporte público de pasajeros por medio de autobuses, así como el gas licuado de petróleo para uso doméstico, que debe ser cancelado por el Ministerio de Economía, no forman parte de sus ingresos brutos y por lo tanto no deben ser incluidos en la base imponible para el cálculo del Pago o Anticipo a Cuenta del Impuesto Sobre la Renta (ISR).

La demandante señala que su sistema contable interno fundamenta en todo sentido el criterio de delimitación de los ingresos brutos constitutivos de la base imponible para el cálculo del Anticipo o Pago a Cuenta del ISR.

Asimismo, señala, dentro del derecho objetivo, la violación del artículo 3 de la Constitución en relación a la vulneración del Principio de Igualdad, limitándose a expresar que la imposición de la multa a R.A., S.A. de C.V. "es resultado de un criterio de interpretación de la Administración Tributaria, el cual no es aplicado a todos los contribuyentes ya que a otros contribuyentes que se encuentran en igual situación (...) la Dirección General ha aceptado que la compensación por reconocimiento del déficit en relación a precios controlados, son parte del costo y les manda que así lo registren para efectos fiscales y financieros" (folio 6 vuelto).

Por otro lado, la parte actora establece una inconstitucionalidad en la aplicación del artículo 105-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplicable a los períodos de imposición fiscalizados, aduciendo que en virtud de dicha disposición, se impuso una multa confiscatoria.

Refiere la demandante que "en este caso la Dirección General de Impuestos Internos en la resolución impugnada no especificó el dolo ni la conducta antijurídica y lesiva, todo se determinó en base a criterio" (folio 7 frente).

Finalmente, manifiesta una inconformidad con el Informe de Auditoría que constituye la base de decisión de los actos impugnados y, a su vez, señala que a partir de la configuración del hecho generador del ISR, al haberse liquidado la obligación principal —ISR—, no tiene cabida la exigibilidad de responsabilidad para el pago de una obligación

accesoria —Anticipo o Pago a Cuenta—, ya que ésta última se ha extinguido con la principal.

d) Petición. La parte demandante solicita que en sentencia definitiva se declare la ilegalidad de los actos administrativos impugnados. **2. ADMISIÓN DE LA DEMANDA**

Por medio del auto de las quince horas treinta y cinco minutos del veintidós de diciembre de dos mil cuatro (folio 108), se admitió la demanda contra la DGII y el TAI, y se tuvo por parte a REFINERÍA PETROLERA ACAJUTLA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que se abrevia REFINERÍA PETROLERA ACAJUTLA, S.A. DE C.V., o simplemente R.A., S.A. de C.V., por medio de su apoderada general judicial, licenciada Yolanda

Noemí Moreno de Valencia.

En el auto relacionado, esta Sala requirió informe de las autoridades demandadas sobre la existencia de los actos administrativos que se les atribuye, y a su vez decretó la suspensión provisional de los efectos de los actos controvertidos, en el sentido que la DGII se abstuviera de ejecutar el cobro de la multa impuesta a R.A., S.A. de C.V. **3. INFORMES DE LA PARTE DEMANDADA**

La DGII y el TAI presentaron el informe requerido por esta Sala en el auto de las quince horas treinta y cinco minutos del veintidós de diciembre de dos mil cuatro (folio 108), por lo que recibido éste, mediante el auto de las quince horas del once de abril de dos mil cinco (folio 115), se tuvo por parte a las referidas autoridades y se requirió de ellas un nuevo informe a fin de que expusieran las razones que justifican la legalidad de los actos impugnados. Asimismo, se confirmó la suspensión de los efectos de los actos administrativos impugnados y se ordenó notificar esta última resolución al Fiscal General de la República.

Al presentar el segundo informe requerido, las autoridades demandadas fundamentan la legalidad de su decisión en los términos siguientes:

a) Señalan que la base imponible para el cálculo del Anticipo o Pago a Cuenta del ISR lo constituyen los ingresos brutos de la sociedad demandante, tal como lo señalan los artículos 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 142 del Reglamento de la misma —aplicables para los períodos de imposición fiscalizados—, y que éstos se definen como el producto de la explotación sin deducción de costos y gastos, por lo que los ingresos provenientes de la liquidación del déficit originado por el subsidio de la venta del diesel

preferencial para el transporte público y el gas licuado para uso doméstico, forma parte de los ingresos brutos de la demandante y por lo tanto deben ser incluidos para el cálculo del Anticipo o Pago a Cuenta del Impuesto Sobre la Renta.

Las autoridades demandadas manifiestan que existe una mera inconformidad de parte de la sociedad actora con el Informe de Auditoría, base de los actos impugnados, ya que éste califica como ingresos brutos el importe dinerario obtenido de la liquidación del subsidio y compensación del déficit por parte del Ministerio de Economía, criterio con el que la actora no está de acuerdo.

A su vez, exponen que los hechos que se plasman en el informe de auditoría son producto del despliegue investigativo que, como perito en materia tributaria, ha realizado el auditor tributario y que, en este punto específico, el tratamiento contable que en el citado informe relaciona la auditora es confirmado por la misma apoderada de la contribuyente social, por lo que

sus argumentos constituyen justificaciones que no pueden ser atendidas.

En este sentido, las autoridades demandadas manifiestan que la técnica contable en ningún momento puede prevalecer desvirtuando el hecho económico mismo, referente al subsidio, porque en definitiva se reciben ingresos por virtud del ajuste de precio, si bien diferidos, expresión de un ingreso bruto, propio del giro de la empresa.

b) En relación con la violación al artículo 3 de la Constitución, relativo a la vulneración del Principio de Igualdad, la DGII expresa que la sociedad actora está confundiendo el tratamiento fiscal que se debe tener para el caso de los valores subsidiados por el gobierno en virtud de transacciones efectuadas a un bajo precio, ya que, precisamente por reconocer que dichos valores subsidiados vienen a compensar el costo de los productos vendidos a un precio bajo, es que estos debieron ser incluidos dentro del rubro de ingresos brutos y debieron ser incorporados a la base de cálculo para determinar el Pago o Anticipo a Cuenta del Impuesto Sobre la Renta.

En este sentido, el TAII expresa que a la contribuyente social se le ha aplicado un criterio de interpretación correcto y legal, actuando con respeto a la juridicidad. Para que sea procedente la reclamación de desigualdad de tratamiento, se requiere —según el TAII— que la garantía constitucional se aplique en restaurar la aplicación de la ley, pero no a la inversa,

poner en igualdad de condiciones a los administrados sobre la base de un criterio contra ley, que es el juicio de fondo alegado por la demandante.

c) Sobre la aseveración de que la multa impuesta a la sociedad demandante es confiscatoria, las autoridades demandadas exponen que dicha multa se ha determinado conforme a la ley que rige el ISR, atendiendo la conducta infractora de la demandante. Por no estar en juego el principio de Capacidad Económica o el de Progresividad no existe motivo alguno por el cual debe atenderse el reclamo de la actora.

En cuanto a la determinación del dolo o culpa de la demandante en la infracción que se le atribuye, las autoridades demandadas señalan que la sanción impuesta a la sociedad actora es legal ya que ésta no demostró, en el procedimiento administrativo, razón alguna que justificara su incumplimiento.

d) Finalmente, en atención al señalamiento de la parte actora para estimar que, en atención a la configuración del hecho generador del Impuesto Sobre la Renta, al haberse liquidado la obligación principal —ISR—, no tiene cabida la exigibilidad de responsabilidad para el pago de una obligación accesoria —Anticipo o Pago a Cuenta—, ya que ésta se ha extinguido con la principal, las autoridades demandadas exponen lo siguiente:

Aunque el cumplimiento de la primera obligación —la principal— tiene un efecto directo e innegable en la segunda de las obligaciones aludidas —la accesoria—, no por ello es menos cierto que a la vez se constituyen en deberes tributarios independientes en su naturaleza y cumplimiento, puesto que el pago del ISR y el pago del Anticipo a Cuenta son obligaciones diferentes; pues en cuanto a la primera, la obligación de declarar y pagar nace a partir del vencimiento del respectivo ejercicio de imposición, respecto de la segunda, la obligación de presentar su declaración y realizar el entero correspondiente nace al finalizar el respectivo período mensual y deberá cumplirse dentro de los diez días hábiles que sigan al cierre del período mensual correspondiente.

4. TÉRMINO DE PRUEBA

Por medio del auto de las quince horas diez minutos del veintidós de junio de dos mil cinco (folio 141), se dio intervención al agente auxiliar del Fiscal General de la República, licenciado Herber Ernesto Montoya Salazar, y se abrió a prueba el juicio por el término de ley.

En esta etapa, únicamente la DGII ofreció prueba documental consistente en la certificación de ciertos pasajes del procedimiento administrativo relativo al presente caso. Por su parte, la demandante solamente enfatizó la ratificación de los conceptos vertidos en la demanda y solicitó la valoración de la prueba documental presentada junto a la misma.

5. TRASLADOS

Posteriormente, se corrieron los traslados que ordena el artículo 28 de la LJCA y, al respecto, las partes reiteraron, respectivamente, lo expuesto tanto en la demanda como en el informe justificativo. Consecuentemente, tras haber sido remitido el expediente administrativo por parte de las autoridades demandadas, se tuvo por recibido el mismo.

El Fiscal General de la República, por medio de la agente auxiliar, licenciada Karla Elizabeth Muñoz Durán, expresó, en lo esencial, que las autoridades demandadas han actuado en estricto cumplimiento de los artículos 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 105-A del Reglamento de dicha ley (aplicables para los períodos de imposición fiscalizados), por lo que no se ha vulnerado el principio de legalidad formal y material para imponer a la sociedad actora la sanción impugnada.

La auxiliar fiscal señala que los argumentos de la demandante carecen de fundamento al no proponer elementos de hecho y de derecho que hagan evidente la violación a normas constitucionales e infraconstitucionales.

En tal sentido, la representación fiscal considera que los actos emitidos por las autoridades demandadas son legales.

B. FUNDAMENTOS DE

DERECHO 1. OBJETO Y LIMITES DE LA PRETENSIÓN

REFINERÍA PETROLERA ACAJUTLA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que se abrevia REFINERÍA PETROLERA ACAJUTLA, S.A. DE C.V., o simplemente R.A., S.A. de C.V., pretende que se declare la ilegalidad de los siguientes actos: (a) la resolución número 12302-TMR-267M-2003, emitida a las diez horas del veintiocho de julio de dos mil tres, mediante la cual la DGII determinó a cargo de la sociedad demandante una multa por no enterar el pago o anticipo a cuenta del Impuesto Sobre la Renta correspondiente a los meses de julio, octubre y diciembre de dos mil; y, (b) la resolución Inc.

No. R0308003 M, emitida a las once horas quince minutos del veinte de septiembre de dos mil cuatro, mediante la cual el TAIJ confirmó la multa impuesta por la DGII.

El objeto de la controversia se circunscribe en determinar si los ingresos percibidos por la sociedad actora para los meses de julio, octubre y diciembre de dos mil, cuyo origen se encuentra en la liquidación del déficit originado por el subsidio de la venta a menor precio del diesel preferencial destinado para el transporte público y el gas licuado para uso doméstico, forman parte o no de los ingresos brutos de dicha sociedad, y, por lo tanto, establecer, si los mismos deben incluirse en la base imponible para el cálculo del Anticipo o Pago a Cuenta del Impuesto Sobre la Renta (TSR) de los meses aludidos.

Delimitado el objeto de la discusión, esta Sala debe pronunciarse sobre los siguientes argumentos que sustentan la pretensión contencioso administrativa:

a) El importe recibido por la sociedad actora para la amortización del déficit del mes de mayo de dos mil, en aplicación del Acuerdo Ejecutivo 519, no constituye un ingreso bruto ya que dicho valor dinerario no proviene del giro ordinario del negocio para el cual fue creada, y a su vez, no es registrado como ingreso en el Sistema Contable Interno que posee, por lo que no debe tenerse como parte integrante de la base imponible para determinar el monto del Anticipo o Pago a Cuenta del ISR.

b) La violación del artículo 3 de la Constitución relativo a la vulneración del Principio de Igualdad a partir del supuesto trato diferenciado de la DGII a la demandante en cuanto al cálculo del Anticipo o Pago a Cuenta y la estimación de la base imponible del mismo frente a otros contribuyentes sociales.

c) La inconformidad de la parte actora con el Informe de Auditoría, que constituye la base de decisión de los actos impugnados y que califica como ingreso bruto el importe recibido para la amortización del déficit neto como resultante de la liquidación de subsidios en los períodos mensuales de julio, octubre y diciembre de dos mil, en aplicación del Acuerdo Ejecutivo 519.

d) La supuesta inconstitucionalidad en la aplicación del artículo 105-A de la LISR — aplicable para los períodos de imposición fiscalizados— en el sentido que al imponerse la sanción a la sociedad actora no se determinó su dolo o culpa en la infracción atribuida, y que en virtud de la disposición citada, se impone una multa confiscatoria.

e) La afirmación de la demandante que a partir de la configuración del hecho generador del ISR, al haberse liquidado la obligación principal —ISR—, no tiene cabida la exigibilidad de responsabilidad para el pago de una obligación accesoria —Anticipo o Pago a Cuenta—, ya que ésta última se ha extinguido con la principal.

2. DEL ANTICIPO O PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR): NATURALEZA Y DETERMINACIÓN DE SU BASE IMPONIBLE

El Anticipo o Pago a Cuenta del ISR constituye un mecanismo de prelación de pago que se apoya de manera operativa en la anticipación de ingresos a la Hacienda Pública mediante la realización de pagos fraccionados con el fin de abonar, anticipadamente, el pago del ISR a causarse en el período de imposición legal.

Debe aclararse que este sistema o modalidad de pago esta conferido, por configuración normativa, únicamente a las personas jurídicas sujetas u obligadas al pago del ISR.

Para el grueso de las rentas que ayudan a formar la base imponible para el cálculo del mencionado impuesto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) previó como mecanismo de anticipación del pago del ISR, los ingresos a cuenta; así, los incisos primero y tercero del artículo 72 de la mencionada ley —ya derogados pero aplicables para los períodos de imposición fiscalizados—, señalaban:

"Se establece el sistema de recaudación del impuesto por medio del pago o anticipo a cuenta, el cual consiste en enteros obligatorios hechos por personas jurídicas de derecho privado y público domiciliadas (...).

Los enteros se determinaran por períodos mensuales y en una cuantía del 1.5% de los ingresos brutos obtenidos por rama económica que serán regulados por el Reglamento y deberán verificarse a más tardar dentro de los 10 días hábiles que sigan al del cierre del período mensual correspondiente, mediante formularios que proporcionará la Dirección General"

La aplicación efectiva del mecanismo del Anticipo o Pago a Cuenta se hace depender de dos condiciones, una objetiva y otra subjetiva: la primera, que las rentas satisfechas se encuentren entre las sujetas a retención por el legislador, y la segunda, que la persona jurídica que las abona o satisface esté obligada a realizar el pago anticipado. Si se

cumplen ambas condiciones nacerá, a cargo del que paga, la obligación de ingresar a cuenta, según la determinación legal en cuanto a su base imponible.

La justificación de los anticipos o pagos a cuenta en la estructura jurídica del pago del ISR, reside en diversas consideraciones, entre las que cabe destacar las siguientes:

a) el Anticipo o Pago a Cuenta aproxima la exacción del ISR al momento de la percepción o generación de la renta, con el consiguiente mayor grado de flexibilidad del sistema fiscal en relación con la coyuntura económica, aumentando así su capacidad estabilizadora; y,

b) el Anticipo o Pago a Cuenta permite que las contribuyentes sociales puedan graduar su esfuerzo tributario a lo largo del período impositivo a medida que vayan percibiendo la renta, con lo que consiguen evitar el problema de liquidez que puede originar el pago de la deuda tributaria de una sola vez.

a) De la naturaleza jurídico tributaria del Anticipo o Pago a Cuenta del ISR

Esta Sala considera que la obligación del Anticipo o Pago a Cuenta constituye una Obligación Tributaria Formal, ya que tiene como objeto buscar el cumplimiento y la correcta determinación de una concreta obligación tributaria sustantiva: el pago del ISR.

Las obligaciones formales son impuestas por la normativa a los (obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios tendientes, desde una perspectiva general, a permitir y desarrollar la investigación, determinación y recaudación de los tributos.

Al respecto, el artículo 7 de la LISR —aplicable para los períodos de imposición fiscalizados—, señalaba que: "son obligados formales todas las personas que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto".

b) De la base imponible del Anticipo o Pago a Cuenta del ISR

El artículo 72 inciso tercero de la LISR establecía que: "Los enteros se determinaran por períodos mensuales y en una cuantía del 1.5% de los ingresos brutos obtenidos por rama económica que serán regulados por el Reglamento (...)".

Existe, por lo tanto, una remisión al Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR) a efecto de que dicho cuerpo normativo delimite la base imponible de los

enteros a realizar en concepto de Pago a Cuenta. Es por lo anterior que el artículo 142 del mencionado reglamento (ya derogado pero aplicable al presente caso) establecía lo siguiente:

"Para calcular el 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente provenientes de su actividad económica a efecto de enterar el pago o anticipo a cuenta no se deberán incluir en el período mensual los intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en dinero pagados o acreditados por las instituciones financieras a una persona jurídica así como también los ingresos no gravables, los dividendos y los intereses provenientes de títulos valores a que se refiere el Art. 70 de la ley".

Haciendo una abstracción de las disposiciones referidas (LISA y su Reglamento), la base imponible del Anticipo o Pago a Cuenta constituye la dimensión o magnitud del presupuesto objetivo de la obligación formal de enterar a cuenta, que se juzga como determinante de la capacidad económica relativa, respecto del cumplimiento de la obligación sustantiva de pago del ISR, bajo la modalidad que la normativa tributaria ha diseñado.

De manera concreta, la base imponible del Anticipo o Pago a Cuenta se ve expresada en dinero.

Así, la configuración normativa tributaria ha determinado una base de cálculo monetaria, a efectos de la aplicación del porcentaje del 1.5% para la determinación del entero mensual de Pago a Cuenta del ISR. Esta base imponible la constituyen los ingresos brutos.

Cabe aclarar que, si bien es cierto el referido reglamento considera el 1% de los ingresos brutos como base imponible para el cálculo del Pago a Cuenta, por jerarquía normativa, la base imponible a considerar es el 1.5% de los ingresos brutos, tal como lo prescribe la LISR en su artículo 72.

Sin embargo, el artículo 142 del RLISR es de suma importancia ya que éste delimita el contenido de los ingresos brutos base del cálculo del entero a cuenta. La disposición analizada señala que los ingresos brutos mencionados provienen —no exclusivamente— de la actividad económica del contribuyente social sometido a la obligación formal del Pago a Cuenta. Es de hacer notar que la norma prescrita no ha hecho distinciones en cuanto a que la actividad económica que genere los ingresos base para el cálculo del entero a cuenta, sea de carácter ordinaria o extraordinaria.

Por el contrario, el legislador sí delimitó, específicamente, qué ingresos a la esfera patrimonial del contribuyente no debían computarse como ingresos brutos, a efectos de la configuración de la base imponible para el cálculo de la obligación formal de pago a cuenta.

El mencionado artículo 142 del RLISR contenía una enumeración taxativa de fuentes u orígenes de ingresos que no constituían ingresos brutos: intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en dinero pagados o acreditados por las instituciones financieras a una persona jurídica así como también los ingresos no gravables, los dividendos y los intereses provenientes de títulos valores a que se refiere el artículo 70 de la LISR (Retenciones de Rentas provenientes de Depósitos).

Si bien es cierto la definición de ingreso bruto no está considerada expresamente en la ley, esta Sala, guardando las proporciones y respetando la finalidad de cada una de las materias, contable y tributaria, mediante una interpretación lógica de la norma que establece la base imponible del Anticipo o Pago a Cuenta del ISR, determina que todo aquel ingreso de peculio a la esfera de disposición patrimonial del contribuyente social que no se encuentre en los supuestos específicamente determinados en el artículo 142 del RLISR, deben ser considerados como ingresos brutos a efecto de constituir la base imponible para el cálculo del Anticipo o Pago a Cuenta.

En concordancia sistemática con los principios que rigen la materia tributaria en su vertiente formal y sustantiva, la estimación normativa de la base imponible del Pago a Cuenta solo puede ser restrictiva respecto de aquellos supuestos de imposición por obligaciones formales y sanciones constitutivas de desproporcionalidad, ilegalidad e injusticia. El criterio de esta Sala en la delimitación establecida, no transgrede tales principios ni los derechos en que se concretan.

c) Del tratamiento contable de la amortización del déficit generado por la aplicación del Acuerdo Ejecutivo 519 en relación al control de precios del diesel y gas licuado

La sociedad demandante ha argumentado que la amortización del déficit en los períodos mensuales de julio, octubre y diciembre de dos mil, en aplicación del Acuerdo Ejecutivo 519, no constituye un ingreso bruto, aduciendo que dicho valor dinerario no proviene del giro ordinario del negocio para el cual fue creada, y que el mismo no es registrado como ingreso en el Sistema Contable que posee.

El argumento precedente carece de fundamento jurídico y fáctico. El mencionado importe económico es parte de los ingresos brutos percibidos por la sociedad actora y por lo tanto es un valor integrante de la base imponible para determinar el monto del Anticipo o Pago a Cuenta del Impuesto Sobre la Renta.

La sociedad actora verificó materialmente el ingreso —a su esfera de disposición patrimonial— de la cantidad de dinero proveniente de la liquidación del déficit generado por la aplicación del Acuerdo Ejecutivo 519 en relación al control de precios del diesel y gas licuado.

La aseveración de la demandante en cuanto a que la referida amortización no fue registrada como ingreso por ventas, según el sistema contable con el que cuenta, ya que tal valor no es facturado bajo el concepto de venta de los productos o servicios atinentes al giro ordinario de su negocio, resulta incongruente con el hecho real y efectivo del ingreso de dinero — independientemente de su fuente y fuera de las exclusiones taxativas del artículo 142 del RLISR— a la esfera patrimonial de la demandante.

El valor entregado a la sociedad actora por parte del Ministerio de Economía tiene por finalidad asumir parte de los costos y gastos de la producción y comercialización de los productos sujetos a los precios controlados por virtud del subsidio.

El Informe de Auditoría base de los actos impugnados determina que al investigar el tratamiento contable que la contribuyente social le dio a los pagos para la amortización del déficit por subsidio, se comprobó que éstos no son contabilizados como ingresos, primero, porque dicha contribuyente no emite la factura correspondiente por los pagos recibidos, y, segundo, porque el sistema contable computarizado que se utiliza para registrar las operaciones de ingresos, solamente puede ser afectado a través del sistema de facturación, lo que hace que dichos ingresos —en puridad contable— , sean controlados en la cuenta de compras.

Este tribunal es del criterio que tal registro contable no determina que materialmente la amortización del déficit por concepto de subsidio no sea un ingreso efectivo para la sociedad actora; por ende, la técnica contable de dicha sociedad no puede prevalecer desvirtuando al hecho económico mismo. La contabilidad como técnica e instrumento probatorio a efectos fiscales, se encuentra en función de la norma jurídica, es decir,

supeditada a la determinación normativa de los supuestos de las obligaciones tributarias formales y sustantivas.

En este punto, la contabilidad, sometida al juicio de valoración normativa, únicamente constituye una herramienta para determinar la verosimilitud del hecho contable del cual se da constancia, con la realidad que regula la norma en su sentido y alcance efectivo. Cuando existe confrontación entre la prueba contable de un hecho y su determinación normativa, ha de prevalecer el supuesto de hecho en el sentido y forma que la ley prevé y no como contablemente se ha hecho constar.

El hecho que el sistema contable que posee la sociedad actora para garantizar el registro de su actividad mercantil y el interés fiscal, fue aprobado por la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles, no significa que todo lo registrado en tal sistema sea fiel y correspondiente con lo que materialmente ocurre en la actividad económica y fiscal de dicha sociedad.

Esta Sala no pone en duda la legalidad de la autorización del sistema contable de la demandante; sin embargo, dicha autorización ha versado sobre la idoneidad y precisión de las exigencias mínimas en la estructura, funcionamiento y organización de los instrumentos del sistema de contabilidad de la demandante, mas no del contenido y constancia de hechos económicos y fiscales que en determinado momento puedan plasmarse en cada libro o partida de dicho sistema.

Por ende, la contabilidad contiene la prueba de la realización de un hecho económico, pero éste no tiene por que agotarse con lo establecido en los libros de contabilidad.

La contabilidad puede ser una prueba que enerve presunciones iuris tantum en la determinación de responsabilidades frente a obligaciones tributarias formales y sustantivas, y, a su vez, puede ser utilizada por el sujeto pasivo a su favor. Concluir de forma distinta, sería tanto como dejar en manos de la Administración Pública el reconocimiento del valor probatorio a la contabilidad según la prueba operase a su favor o en contra suya.

A pesar de lo anterior, en algunas ocasiones, la determinación normativa de los supuestos de ciertas obligaciones tributarias formales y sustantivas se constituye como una específica valoración fiscal, tal como el caso sub júdice: la determinación normativa de los hechos económicos que no componen económicamente los ingresos brutos, como base

imponible para el cálculo del Anticipo o Pago a Cuenta del ISR, están determinados concretamente en el artículo 142 del RLISR, aplicable a los períodos de imposición fiscalizados.

En casos bajo el sentido planteado, se puede recurrir a la contabilidad del sujeto pasivo, como primer paso lógico para determinar la veracidad de la pretensión del mismo, sin embargo, siempre se necesitará una prueba fehaciente para corroborar si lo ahí reflejado corresponde a la realidad, que va más allá de la mera anotación contable, acto este, que puede no ofrecer una visión cierta de la realidad económica del sujeto pasivo.

Así, se evidencia que los ingresos percibidos por la sociedad actora para los meses de julio, octubre y diciembre de dos mil, cuyo origen se encuentra en la liquidación del déficit originado por el subsidio de la venta a menor precio del diesel preferencial destinado para el transporte público y el gas licuado para uso doméstico, forman parte de los ingresos brutos de dicha sociedad, y por lo tanto, dichos ingresos debieron incluirse en la base imponible para el cálculo del Anticipo o Pago a Cuenta del Impuesto Sobre la Renta para los períodos mensuales correspondientes.

3. DE LA SUPUESTA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD

El derecho de igualdad, estatuido en el artículo 3 de la Constitución, constituye la facultad subjetiva que posee toda persona a obtener un trato igual, que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlo, y exige que los supuestos de hecho iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas.

En relación al derecho de igualdad, la jurisprudencia constitucional ha sostenido que lo que está constitucionalmente prohibido es el tratamiento desigual carente de razón, es decir, que la Constitución Salvadoreña prohíbe la diferenciación arbitraria, la que existe cuando no es posible encontrar para ella un motivo razonable, que surja de la naturaleza de la realidad o que sea concretamente comprensible. Así, el principio de igualdad debe entenderse como la exigencia de razonabilidad de la diferenciación.

Lo que está constitucionalmente prohibido —en razón del derecho a la igualdad— es el tratamiento desigual carente de razón suficiente, es decir, la diferenciación arbitraria: aquella que existe cuando no es posible encontrar —para su establecimiento— un motivo razonable, que surja de la naturaleza de la realidad o que, al menos, sea concretamente comprensible.

La igualdad designa un concepto relacional, no una cualidad, aquella se refiere necesariamente a uno o varios rasgos o cualidades discernibles, lo que obliga a recurrir a un término de comparación —que la doctrina ha denominado *tertium comparationis*—; y que si bien no viene impuesto por la naturaleza de las realidades que se comparan, sí goza de un basamento fáctico.

Por ello, la parte que alegue la violación al derecho de igualdad en la relación jurídica subyacente o sustantiva, debe encaminarse a establecer, no solo la desigualdad aludida, sino además los motivos por los cuales se sostiene que esa diferenciación o equiparación no está justificada.

En concreto, la alegación de la violación al principio de igualdad requiere de dos elementos esenciales: por un lado, un término válido de comparación que ponga de manifiesto la identidad sustancial de los supuestos o situaciones determinadas y, por el otro, que se haya puesto de manifiesto un criterio inmotivado o con una motivación —*intuitu personae*— en la aplicación de la norma.

En el caso sub júdice, la parte actora ha referido la violación del artículo 3 de la Constitución en relación a la vulneración del Principio de Igualdad, señalando que la DGII ha realizado un trato diferenciado, respecto de otras contribuyentes sociales, para el cálculo del Pago a Cuenta y la estimación de la base imponible del mismo.

Sin embargo, sobre este punto la demandante se ha limitado a expresar que la imposición de la multa a R.A., S.A. de C.V. "es resultado de un criterio de interpretación de la Administración Tributaria, el cual no es aplicado a todos los contribuyentes ya que a otros contribuyentes que se encuentran en igual situación (...) la Dirección General ha aceptado que la compensación por reconocimiento del déficit en relación a precios controlados, son parte del costo y les manda que así lo registren para efectos fiscales y financieros" (folio 6 vuelto).

Concluye la demandante estableciendo que: "La Dirección General actuó contra el principio de igualdad ante la ley cuando a unos contribuyentes que están en situación similar a la de la apelante aplique diferentes criterios, con el agravante de imponer multas, actuación que se vuelve arbitraria y caprichosa" (folio 6 vuelto).

A su vez, la demandante pretende probar la vulneración acotada con la presentación de la copia simple de una nota, referencia 10101EF-NEX-0036- 99 del veintiocho de julio de

mil novecientos noventa y nueve (folios 106 y 107), a la cual se le ha ocultado el nombre del destinatario, donde consta que se notificó al ignorado receptor una modalidad operativa a implementar para el tratamiento contable-fiscal de la facturación y las notas de crédito recibidas por las distribuidoras de CEL.

Respecto a la alegación analizada en el presente número, esta Sala establece que la sociedad actora únicamente ha afirmado la existencia de una desigualdad arbitraria, sin embargo: (a) no concretiza los elementos fácticos que subyacen en la circunstancia o situación desigual objetada, (b) no individualiza el criterio diferenciador relevante y contrario a la determinación normativa y constitucional que ha propiciado el injustificado trato desigual alegado, (c) no identifica ni concretiza —en su sentido y alcance— la actuación de la Administración que genera la vulneración invocada, (d) no identifica los sujetos a los cuales se les ha favorecido con un trato diferencial en detrimento suyo, y; (e) no equipara o contrapone su situación jurídica con la de las supuestas personas —naturales o jurídicas—favorecidas en detrimento suyo, para considerar la existencia de un criterio normativamente relevante, que habilita a tratarlas de manera idéntica.

En conclusión, la parte actora, con los argumentos expresados, no ha probado la violación al principio de igualdad alegado. **4. DEL INFORME DE AUDITORÍA**

La parte actora ha manifestado una inconformidad con el Informe de Auditoría que constituye la base de decisión de los actos impugnados. Dicha inconformidad se dirige a objetar la calificación de ingreso bruto que la Auditora Fiscal designada por la Administración Tributaria realizó respecto el importe recibido —por la sociedad actora— para la amortización del déficit neto de los períodos mensuales de julio, octubre y diciembre de dos mil, en aplicación del Acuerdo Ejecutivo 519.

En el número 2 supra, esta Sala emitió el pronunciamiento pertinente, respecto de la naturaleza del importe económico aludido y su calificación de ingreso bruto a efecto de la determinación de la base imponible del Anticipo o Pago a Cuenta del ISR, por cuanto la calificación realizada en el Informe de Auditoría objetado, en su contenido, por la demandante, es concordante con la normativa que rige la determinación y cumplimiento de la obligación formal de Anticipo o Pago a Cuenta del ISR.

Por otra parte, conviene realizar el análisis de un particular argumento de la sociedad actora, que objeta directamente el valor vinculante del Informe de Auditoría, no desde la

perspectiva de su contenido (consideración de fondo), sino, desde su validez formal (consideración de forma) respecto del procedimiento administrativo en el que se ha pretendido hacer valer dicho informe.

La demandante manifiesta que la DGII siguió un procedimiento de fiscalización, el cual finalizó con la imposición de una multa, sin embargo, al apelar tal resolución, el TAIJ revocó la misma por no haberse observado el procedimiento reglado.

Posteriormente, la DGII inició un procedimiento sancionatorio que finalizó con la imposición de la multa que es parte de los actos impugnados en esta sede. El fundamento de tal sanción fue el mismo Informe de Auditoría del procedimiento que —según la demandante— había sido declarado viciado en su forma y que permitió la revocatoria de la primera sanción.

Así, la actora refiere que: "no obstante dicha revocatoria, la DGII, volvió sobre el mismo punto usando como base el mismo informe ya revocado, por tanto no podía ser válido para emitir la Sanción referida (...) (folio 5 vuelto).

Adicionalmente, expresa que a partir de la revocación de la resolución que impuso la primera multa "quedó revocado el acto que le dio origen que fue el nombramiento de la auditora SANDRA PATRICIA MERINO MORENO (...)" (folio 5 vuelto).

Frente a los argumentos planteados por la sociedad actora, esta Sala puntualiza lo siguiente:

a) De la normativa procedimental aplicable, en sede administrativa, al caso de mérito

El Código Tributario se encuentra vigente desde el uno de enero de dos mil uno. Dicho cuerpo legal, en su artículo 280, consigna: "Las normas tributarias de este Código se regirán de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las normas sustantivas referentes a hechos generadores de carácter periódico, regirán a partir del ejercicio de imposición del año dos mil uno.

b) Las normas relativas a procedimientos serán aplicables de manera inmediata una vez vigentes, pero las actuaciones y etapas en trámite y los plazos que hubieren iniciado bajo la vigencia de la ley precedente, culminarán o concluirán de acuerdo con esta última".

Al analizar el caso sub júdice, si bien es cierto que en la fiscalización realizada a la sociedad actora, en el período impositivo del uno de abril de mil novecientos noventa y

nueve al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, se atendieron, como normas sustantivas que imponen y exigen el cumplimiento de la obligación formal del Anticipo o Pago a Cuenta del ISR, los artículos 72 y 73 de la LISR y 142 del Reglamento de dicha ley —aplicables para los períodos de imposición fiscalizados—, respecto de las normas procedimentales que fijan tanto el procedimiento de fiscalización como el de imposición de sanciones por infracciones — incumplimiento de obligaciones formales—, debe atenderse la normativa vigente contenida en el Código Tributario, esto, a partir del hecho que el procedimiento de fiscalización inició el once de julio de dos mil uno [fecha en que se notificó el auto de designación a la Auditora Fiscal (folio 60 del expediente administrativo de la DGII)].

b) Del procedimiento de liquidación oficiosa del impuesto: fases de fiscalización y liquidación oficiosa del impuesto

El control, inspección, investigación y fiscalización de las obligaciones tributarias - formales y sustantivas- de los contribuyentes, se ejerce por medio de la práctica de un procedimiento administrativo compuesto por dos fases: fiscalización y liquidación oficiosa del impuesto.

La fase de fiscalización inicia con el auto de designación de auditores y concluye con la emisión del informe de auditoría, fase que hoy se encuentra delimitada de forma expresa en el penúltimo inciso del artículo 174 del Código Tributario.

Luego de concluida dicha fase, inicia la liquidación oficiosa del impuesto como etapa contradictoria, la cual implica la configuración de un procedimiento de audiencia y apertura a pruebas, según el artículo 186 del Código Tributario.

La doctrina y el derecho comparado denominan y delimitan los alcances de cada etapa del procedimiento acotado: a la fiscalización le denominan inspección de los tributos; y a la fase contradictoria y de liquidación propiamente dicha, le denominan liquidación del tributo.

Ahora, bajo el supuesto que en la fase de fiscalización se constate el incumplimiento de obligaciones tributarias formales —configuración de una infracción—, la imposición de la correspondiente sanción deberá realizarse previo el procedimiento establecido en el artículo 260 del Código Tributario. En este caso, siempre se configuran e identifican dos etapas concretas: la fase de fiscalización y la fase contradictoria de audiencia y apertura a pruebas para la imposición de sanciones aisladas.

Ambas fases componen un solo procedimiento —dualista en su naturaleza—, pero son independientes y autónomas respecto de su contenido y de los resultados del ejercicio de las facultades que cada una importa y representa: (1°) la fase de fiscalización como ejercicio de las facultades de control, inspección, investigación y fiscalización, y, (2°) la fase de liquidación oficiosa del impuesto, y, en su caso, la fase de imposición de sanciones aisladas, como ejercicio de la facultad de determinación oficiosa de impuestos y de la facultad sancionadora, respectivamente.

c) Del informe de auditoría objetado por la demandante

La parte actora ha presentado una copia simple de la resolución del TAIJ por medio de la cual se revocó la resolución de la DGII que imponía una sanción contra la demandante. Es evidente que el fundamento de tal decisión fue el hecho de que la sociedad demandante, al momento de imponérsele la sanción acotada, no fue requerida para que subsanara el incumplimiento cometido, en los momentos señalados en el artículo 261 número 2 del Código Tributario (folio 70 vuelto y 71 frente).

Los vicios del procedimiento que fundamentan la revocatoria pronunciada por el TAIJ, se circunscriben y limitan a la fase contradictoria de audiencia y apertura a pruebas para la imposición de sanciones aisladas, y no a la fase de fiscalización. Los momentos señalados para subsanar el incumplimiento de la infractora se encuentran incrustados en la fase de imposición de la sanción, mientras que el Informe de Auditoría que evidencia el incumplimiento de la obligación formal de pago a cuenta, y el nombramiento de la Auditora Fiscal para tal cometido (Auto de Designación), se encuentran adheridos a la fase de fiscalización.

Por lo anterior, esta Sala considera que la DGII, al retomar el Informe de Auditoría del procedimiento que había sido declarado viciado en su forma para imponer la multa que es parte de los actos controvertidos en esta sede, no ha violentado ningún derecho a la parte actora, ya que la revocatoria pronunciada por el TAIJ únicamente invalidó la fase contradictoria de audiencia y apertura a pruebas para la imposición de sanciones aisladas.

5. DEL NEXO DE CULPABILIDAD ENTRE LA CONDUCTA DE LA DEMANDANTE Y LA INFRACCIÓN ATRIBUIDA, Y LA SUPUESTA MULTA CONFISCATORIA IMPUESTA EN VIRTUD DEL ARTÍCULO 105-A DE LA LISR

La parte actora ha señalado que: "en este caso la Dirección General de Impuestos Internos en la resolución impugnada no especificó el dolo ni la conducta antijurídica y lesiva, todo se determinó en base a criterio" (folio 7 frente).

Adicionalmente, la demandante establece que existe una inconstitucionalidad en la aplicación del artículo 105-A de la LISR —aplicable para los períodos de imposición fiscalizados— aduciendo que en virtud de dicha disposición, se impuso una multa confiscatoria.

Respecto de lo argumentado por la demandante, esta Sala puntualiza lo siguiente:

a) Doctrinariamente, por infracción administrativa se ha entendido aquel comportamiento contraventor de lo dispuesto en una norma jurídica al que se apareja una sanción consistente en la privación de un bien o un derecho, y que no aparece calificado en el ordenamiento jurídico como delito o falta.

Concretamente, la infracción administrativa tributaria supone la violación a las normas que imponen y exigen el cumplimiento, bajo un sentido y forma concreta, de las obligaciones tributarias sustantivas y formales del sistema jurídico fiscal vigente o aplicable. El Derecho Tributario marca de esta forma los límites objetivos de estas infracciones.

El Anticipo o Pago a Cuenta constituye una Obligación Tributaria Formal. Al respecto, el artículo el artículo 72 inciso sexto de la LISR —aplicable para los períodos de imposición fiscalizados— señala que ante el incumplimiento de dicha obligación, el infractor incurrirá en las sanciones previstas en dicha ley, según su naturaleza.

Por lo anterior, el artículo 105-A del cuerpo normativo en referencia ha determinado que: "Cuando los sujetos obligados al anticipo o pago a cuenta que de conformidad con el inciso 6° del Art. 72 no declararen ni pagaren en el término establecido lo que corresponde en tal concepto, se les aplicará una multa equivalente al 50% de la suma dejada de enterar.

Igual sanción se aplicará a dichos sujetos cuando omitieren por cualquier circunstancia presentar la declaración respectiva".

Atendiendo la disposición citada, se concluye que la infracción a que alude el artículo 72 inciso sexto de la LISR, constituye una infracción de mera actividad, es decir, que no requiere que la acción vaya seguida de un resultado separable espacio-temporalmente de la conducta.

b) En relación a la objeción de la actora en cuanto a la falta de adecuación de su conducta a los elementos típicos de la infracción que se le atribuye, esta Sala concretiza que no basta la existencia de la conducta constitutiva de la infracción para la imposición de la multa, puesto que es necesario la existencia de un nexo de culpa, dolo o negligencia para ello.

Lo anterior no implica, sin embargo, que la Administración deba en cada caso, a priori, establecer la prueba de la negligencia o dolo para imponer la sanción.

Hay casos en los cuales la conducta a sancionar es un hecho material fácilmente comprobable (infracción de mera actividad), aquí el nexo de culpabilidad ha de establecerse cuando, al brindársele al administrado la oportunidad de exponer las razones por las cuales incurrió en dicha conducta, éste expone si hubo fuerza mayor o caso fortuito, que lo eximan de dolo o culpa.

La Administración, en aras de respetar este principio y la presunción de inocencia, está obligada a valorar las razones que éste señale, a fin de establecer si de ellas se desprenden

motivos razonables que exoneren de la culpabilidad o negligencia al contribuyente.

En el caso sub júdice, se ha demostrado la existencia de la infracción atribuida a la contribuyente social, y que la misma tuvo la oportunidad, en sede administrativa, de exponer y probar el aspecto subjetivo de su conducta. Sin embargo, ésta no expuso razón alguna que justificara los motivos de su incumplimiento, y tampoco lo hace en esta sede con los argumentos que corresponden a este punto. La mera afirmación de la inadecuación de su conducta al tipo sancionatorio es insuficiente para apreciar la falta de tipicidad.

Por lo anterior, se concluye que la multa impuesta por el concepto antes mencionado es legal, por consiguiente, también lo es el acto que la confirma.

c) El artículo 106 inciso 5° de la Constitución establece que "Se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto (...)

La jurisprudencia constitucional ha señalado que la confiscación puede entenderse en un sentido restringido y en otro amplio. En el primero, atiende al apoderamiento, por el Estado, de todos los bienes de una persona, sin compensación alguna a favor de ésta, apoderamiento realizado a título de supuesta sanción al comportamiento o conducta del titular de los bienes confiscados, pero que en realidad se realiza a título de represalia o venganza (Sentencia de 6-IX- 1999, Inc. 23-1998). En el segundo sentido —más adecuado—, no se limita a los casos de desapoderamiento de la totalidad o de una parte sustancial de los bienes de una persona, sino que se aplica a todo acto que altere un derecho patrimonial de forma arbitraria.

Miguel Marienhoff afirma que hay dos tipos de confiscación, la expresa, que se concreta en la confiscación penal propiamente dicha, y la confiscación de hecho o indirecta, que deriva de normas sean civiles, administrativas o fiscales irrespetuosas del derecho de propiedad establecido en la Constitución. Así, una ley o disposición civil, administrativa o fiscal, puede resultar confiscatoria si al establecer una sanción pecuniaria o al exigir el pago de un tributo, lo hace en forma opresiva, fijando al respecto un monto cuyo porcentaje exceda de determinado límite razonable o absorba todo o gran parte del capital o renta de quien resulte obligado a semejante pago o contribución; por lo cual la norma punitiva que no guardase relación con el hecho o conducta reprimido y con las circunstancias del caso, sería irrazonable, derivando de ahí su posible inconstitucionalidad.

En ese orden de ideas, la sanción administrativa consistente en multa, puede ser calificada como confiscatoria cuando absorba una parte sustancial de la propiedad o de la renta del infractor. La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines identificables en cada sanción pecuniaria.

En el presente caso, esta Sala determina que la multa impuesta a la sociedad actora, por una cuantía equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la suma dejada de enterar en concepto de pago a cuenta, no constituye una sanción pecuniaria confiscatoria. Mediante una interpretación lógica de la norma sancionadora (artículo 105-A LISR), y teniendo como base el contraste de las consecuencias de su sentido y alcance con la realidad objetiva de la demandante, este Tribunal considera que la capacidad económica de la misma no se ha visto agotada, ni superada, de manera desproporcionada e irrazonable; la multa impuesta es

razonablemente asequible en atención a la capacidad económica de la demandante, y se vuelve una consecuencia adecuada y proporcionada, en su naturaleza como en su magnitud, a la correspondencia normativa directa entre la infracción comedida y la sanción aparejada a la misma.

6. DE LAS OBLIGACIONES DE PAGO O ANTICIPO A CUENTA Y PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR)

La sociedad actora ha determinado que, a partir de la configuración del hecho generador del ISR, al haberse liquidado la obligación principal —ISR—, no tiene cabida la exigibilidad de responsabilidad del pago de una obligación accesoria —Pago o Anticipo a Cuenta—, ya que ésta última se ha extinguido con la principal.

La doctrina en materia tributaria ha señalado que la obligación formal del Anticipo o Pago a Cuenta supone la descomposición del ISR, respecto de las personas jurídicas, en dos obligaciones diferentes. Por un lado, la obligación tributaria principal, que surge de la realización del hecho imponible, y por el otro, la correspondiente a los ingresos a cuenta, que constituye una obligación distinta a la principal y autónoma.

Este Tribunal determina que la obligación de pago a cuenta y la obligación del pago del ISR, constituyen obligaciones tributarias diferentes y autónomas respecto, por ejemplo, de su naturaleza, nacimiento y base imponible para su cálculo; sin embargo, aún cuando es marcada la diferencia en los puntos ilustrativos, ambas obligaciones —aunque con la utilización de diferentes medios— se relacionan en su fin: el pago anual del ISR.

a) En cuanto a su naturaleza, la obligación del Anticipo o Pago a Cuenta constituye una obligación tributaria formal, mientras que la del pago del ISR constituye una obligación tributaria sustantiva.

b) Respecto del nacimiento de cada una de las obligaciones mencionadas, la del Anticipo o Pago a Cuenta del ISR nace, con carácter general, para la entidad pagadora del ISR, no en el momento del devengo, sino en el de la exigibilidad de las rentas sujetas al ingreso a cuenta (artículo 73 de la LISR, vigente para los períodos impositivos fiscalizados, y, 152 del Código Tributario); mientras que la del pago del ISR nace a partir de la media noche del último día del ejercicio o período impositivo de que se trate (artículos 43 de la LISR y 41 del RLISR, vigentes para los períodos impositivos fiscalizados, y, artículos 264 del Código Tributario y 139 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario).

c) En relación a la base imponible, la obligación formal del Pago o Anticipo a Cuenta posee como tal el 1.5 % de los ingresos brutos de la persona jurídica obligada al entero a cuenta (artículo 72 inciso 3° de la LISR, vigente para los períodos impositivos fiscalizados, y, 151 inciso 3° del Código Tributario), mientras que la obligación del pago del ISR posee como base imponible el 25% de la renta gravable de la persona jurídica obligada a dicho pago (artículo 41 de la LISR, vigente para los períodos impositivos fiscalizados, y, 41 de la LISR, hoy vigente).

Este tribunal concluye que el principio de accesoriedad que rige principalmente en materia de Derecho Privado, y por el cual se concibe que lo accesorio sigue la suerte de lo principal en relación a la extinción de las obligaciones, no es aplicable al presente caso, ya que las obligaciones tributarias objeto de análisis son diferentes en su génesis, organización y delimitación de los medios respecto del fin de la tributación en materia de renta.

Tales diferencias llevan a que cada obligación, una formal y otra sustantiva, se revistan de autonomía —por su misma naturaleza— en el momento en que se vuelven exigibles y, cuando se ejecuta la correspondiente sanción, en virtud de su incumplimiento.

No se niega la relación teleológica de ambas obligaciones, pero se reafirma su independencia en las consecuencias de su exigibilidad, por lo que es erróneo concebir — como lo señala la parte actora— que al haberse liquidado la obligación de pago del Impuesto Sobre la Renta no se puede exigir el Pago o Anticipo a Cuenta, aduciendo que éste último se ha extinguido con la obligación principal. **II. FALLO:**

POR TANTO, con fundamento en los artículos 3 y 106 inciso 5° de la Constitución, 72, 73 y 105-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 142 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ya derogados pero aplicables al presente caso) 31, 32 y 33 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en nombre de la República, esta Sala FALLA:

A. Declárase que no existen los vicios de ilegalidad alegados por REFINERÍA PETROLERA ACAJUTLA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que se abrevia REFINERÍA PETROLERA ACAJUTLA, S.A. DE C.V., o simplemente R A., S.A. de C.V., en los siguientes actos:

a) La resolución número 12302-TMR-267M-2003, emitida a las diez horas del veintiocho de julio de dos mil tres, mediante la cual la Dirección General de Impuestos

Internos determinó a cargo de la sociedad demandante una multa por la cantidad de doscientos cincuenta mil trescientos setenta y cuatro colones con cuarenta y siete centavos de colón, equivalentes a veintiocho mil seiscientos catorce dólares con veintidós centavos de dólar, por no enterar el Pago o Anticipo a Cuenta del Impuesto Sobre la Renta correspondiente a los meses de julio, octubre y diciembre de dos mil.

b) La resolución con referencia Inc. No. R0308003 M, emitida a las once horas quince minutos del veinte de septiembre de dos mil cuatro, mediante la cual el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, ahora Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, confirmó la multa impuesta por la Dirección demandada.

B. Condénase en costas a la parte actora conforme al Derecho común.

C. En el acto de notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las partes y a la representación fiscal.

D. Devuélvanse los correspondientes expedientes administrativos a su lugar de origen.

NOTIFÍQUESE.----- M. A. CARDOZA A. -----L. C. DE AYALA G. -----E. R.

**NUÑEZ. ----- M. POSADA.----- PRONUNCIADA POR LAS SEÑORAS
MAGISTRADAS**

Y LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LA SUSCRIBEN.

----- RUBRICA

DAS. -----

ILEGIBLE.