

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**  
**ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS**  
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS 2008  
PLAN DE ESTUDIOS 1993



EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA EN EL  
PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS**

PRESENTAN:

HAYDEE MARGARITA BOLAÑOS BELTRÁN

KARLA GABRIELA GUERRERO DE LEIVA

ROXANA MARIBEL POLANCO RUIZ

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, DICIEMBRE DE 2008

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

INGENIERO RUFINO ANTONIO QUEZADA SANCHEZ

RECTOR

ARQUITECTO MIGUEL ANGEL PEREZ RAMOS

VICERRECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO OSCAR NOÉ NAVARRETE ROMERO

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHAVEZ

SECRETARIA GENERAL

DOCTOR RENE MADECADEL PERLA JIMÉNEZ

FISCAL GENERAL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

DOCTOR JOSE HUMBERTO MORALES

DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS

VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS

SECRETARIO

LICENCIADA BERTHA ALICIA HERNANDEZ ÁGUILA

COORDINADORA DE LA UNIDAD DE SEMINARIO DE GRADUACIÓN

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZÁLES

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

## **AGRADECIMIENTOS**

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

A mis padres Ricardo Bolaños Ramírez y Marta Haydee Beltrán de Bolaños, por ser el pilar fundamental en mi vida, su amor, sacrificio, por los principios y valores inculcados, la educación brindada, su apoyo incondicional en todo momento, su confianza en mí y sus oraciones, infinitas gracias. A mis hermanas Roxana Elizabeth y Jessica Verónica, que con cariño, por su paciencia, colaboración, y compartir tantos momentos de alegría y de tensión a lo largo de la carrera.

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

Al Licenciado Samuel Merino, por su valiosa asesoría, y aporte de sus conocimientos, en la realización de este trabajo de graduación.

A mis amig@s Xiomara Portillo, Isamar, Ing. Mejía, al personal que labora en la biblioteca de la Facultad y al Señor Aurelio Avalos, que de una u otra forma estuvieron pendientes, por su apoyo y darme palabras de fortaleza y ánimo, a lo largo de toda mi educación.

A todos Muchas Gracias.....

**HAYDEE MARGARITA BOLAÑOS BELTRAN.**

## **AGRADECIMIENTOS**

En primer lugar agradezco a Dios Todopoderoso, por haberme ayudado en mis estudios de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, dándome inteligencia, sabiduría, economía, para que todo me saliera bien en mi carrera, y así poder culminarla con éxito para él sea la gloria y honra.

A mi padre Francisco Antonio Polanco por haber confiado en mí y ofrecerme su apoyo incondicional, darme todo lo que necesite moralmente y económicamente por sacrificarse por mi bienestar, por ser el mejor papá del mundo, este logro es suyo.

A mi madre Ana Maribel Ruiz por que con sus buenos y sabios consejos me ha guiado a tomar decisiones correctas por estar conmigo incondicionalmente y apoyarme en mis estudios gracias por ser una madre ejemplar.

A mi tía Blanca Ruiz y Prima Maricela por darme su ayuda en muchas situaciones de las cuales necesite, gracias por su apoyo incondicional.

A mis hermanos Krissia y Allan Ruiz, por su cariño, paciencia, colaboración, y compartir tantos momentos de alegría y aflicción a lo largo de la carrera.

A mis amigas y compañeras de Tesis, Haydeé y Karla, por el esfuerzo, desempeño y dedicación en el logro de este objetivo, con quien compartir de principio a fin la carrera, por su amistad, su entusiasmo, solidaridad, noches de desvelos, momentos agradables, difíciles, los cuales siempre superamos juntas.

Al Licenciado Samuel Merino, por su valiosa asesoría, y aporte de sus conocimientos, en la realización de este trabajo de graduación.

A todos Muchas Gracias.....

**ROXANA MARIBEL POLANCO RUIZ.**

## **AGRADECIMIENTOS**

Agradezco a Dios Todopoderoso, ya que me ha dado en toda mi vida fortaleza, bendiciones, salud e inteligencia para seguir adelante en mis estudios es por ello que he logrado culminar mis estudios universitarios.

A mi papa Rolando Ernesto Guerrero Castellanos, mi mama Guadalupe de Guerrero (Q.P.D), mis tías Claudia Guerrero y Ana Esther Guerrero ya que han formado parte esencial en mi vida, han sido mis guías en mi camino y mi apoyo, gracias por sus consejos, por su confianza, por comprenderme y por que se que incondicionalmente me han brindado su cariño y han querido siempre lo mejor para mi.

A mi esposo Alejandro Leiva, por estar conmigo en todo momento por brindarme su amor, apoyo y porque ha estado siempre para escucharme y comprenderme. A mi suegra Hilda de Leiva por estar siempre dispuestas en el cuidado de mi bebe, ya qué me brindo su apoyo para poder seguir estudiando.

A mis hermanas Marisela, Marielena y Tatiana Guerreo, por que he contado con ellas siempre por escucharme y apoyarme en mis decisiones y brindarme sus consejos, por darme ánimo para seguir y superar los obstáculos que se me pusieron en mis estudios.

A toda mi familia en general, por que se que de una u otra forma han estado siempre conmigo, dispuestos a apoyarme, mi tío Ramón Barrientos y mi tía Julita de Sermeño (Q.P.D), por haberme brindado su apoyo cuando lo necesitaba.

A mis compañeras de Tesis, Haydee y Roxana, por ser mis amigas, por su paciencia y por comprenderme en determinadas situaciones por estar siempre conmigo brindándome su apoyo, por el esfuerzo que pusieron para la culminación de esta tesis.

Al Lic. Samuel Merino, por aceptar ser nuestro asesor, por su enseñanza brindada a lo largo de esta investigación y por la confianza que nos brindo.

Finalmente le dedico este triunfo a la persona más importante en mi vida, mi hija Daniela Michelle, ya que llego a formar parte en mi vida y fue el centro de mi inspiración para seguir y culminar con esta etapa de mi vida.

A todos mis mas sinceros Agradecimientos....

**KARLA GUERRERO**

## INDICE

CONTENIDO	PAGINAS
INTRODUCCION.....	i
<b>CAPITULO I LOS TRIBUTOS.....</b>	<b>1</b>
1.1 HISTORIA DE LOS TRIBUTOS A NIVEL INTERNACIONAL.....	1
1.1.2Tributación en la Edad Antigua.....	3
1.1.3Tributación en la Edad Media.....	8
1.1.4Tributación en la Edad Moderna.....	13
1.2ANTECEDENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL SALVADOR...	15
1.3TEORIA GENERAL DE LOS TRIBUTOS.....	16
1.3.1Generalidades.....	16
1.3.1.2 Definiciones de los Tributos.....	19
1.3.1.3 Características de los Tributos.....	20
1.3.1.4 Clasificación de los Tributos.....	21
1.3.1.4.1 Impuestos.....	22
1.3.1.4.1.1 Clases de los Impuestos.....	24
1.3.1.4.1.2 Características de los Impuestos.....	30
1.3.1.4.2 Tasas.....	30
1.3.1.4.2.1 Características.....	32
1.3.1.4.2.2 Clasificación.....	34
1.3.1.4.3 Contribuciones Especiales.....	35
1.3.1.4.3.1 Características.....	36
<b>CAPITULO II LA PRESUNCION DE INOCENCIA.....</b>	<b>38</b>
2 LA PRESUNCION.....	38



2.1. DEFINICIONES.....	38
2.2. CLASES DE PRESUNCION.....	40
2.2.1 Presunción Legal.....	41
2.2.2 Presunción Judicial.....	42
2.3 DESARROLLO HISTORICO DEL PRINCIPIO DE PRESUNCION DE INOCENCIA.....	43
2.4 ANTECEDENTES HISTORICOS CONSTITUCIONALES DE LA PRESUNCION DE INOCENCIA EN EL SALVADOR.....	48
2.5 ASPECTOS DOCTRINARIOS DE LA PRESUNCION DE INOCENCIA.....	53
2.5.1 Escuela Clásica del Derecho Penal.....	53
2.5.2 Escuela Contemporánea del Derecho Penal.....	55
2.6 PRESUNCION DE INOCENCIA.....	56
2.6.1 Definiciones.....	56
2.7 PRESUNCION DE INOCENCIA. CONCEPTOS.....	57
2.8 NATURALEZA JURÍDICA.....	58
2.9 CARACTERISTICAS DEL PRINCIPIO DE PRESUNCION DE INOCENCIA.....	59
2.10 CONTENIDO DE LA PRESUNCION DE INOCENCIA.....	62

2.11	IMPORTANCIA POLITICA DE LA PRESUNCION DE INOCENCIA....	67
2.12	LA PRESUNCION DE INOCENCIA Y LA CARGA DE LA PRUEBA....	74
2.13	JURISPRUDENCIA.....	79
<b>CAPITULO III EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA.....</b>		<b>84</b>
3	RELACION JURÍDICA TRIBUTARIA.....	84
3.1	DESTINATARIO LEGAL TRIBUTARIO.....	86
3.2	ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	87
3.3	EL HECHO IMPONIBLE.....	89
3.3.1	Noción y Terminología.....	89
3.3.2	Concepto.....	89
3.4	FUNCIONES DEL HECHO IMPONIBLE.....	91
3.5	ESTRUCTURA DEL HECHO IMPONIBLE.....	92
3.5.1	Elemento Material. El Objeto del Tributo.....	92
3.5.2	Elemento Subjetivo.....	92
3.5.3	Elemento Espacial.....	92
3.5.4	Elemento Temporal.....	93
3.6	DETERMINACION OFICIOSA TRIBUTARIA.....	93

3.7	NATURALEZA JURÍDICA DE LA DETERMINACION OFICIOSA.....	95
3.8	FORMAS DE LA DETERMINACION DEL IMPUESTO.....	96
3.8.1	Autoliquidación.....	96
3.8.2	Liquidación de Oficio.....	97
3.9	TEORIAS SOBRE EL VADOR DE LA DETERMINACION OFICIOSA...	103
3.10	METODOS PARA LA DETERMINACION OFICIOSA DE LOS IMPUESTOS.....	105
3.10.1	Base Cierta.....	105
3.10.2	Base Presuntiva o Estimación de Oficio.....	106
3.10.3	Base Mixta.....	110
3.11	LA DETERMINACION EN EL DERECHO COMPARADO.....	110
3.12	EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA.....	113
3.1.2.1	Concepto Tradicional del Procedimiento Liquidatorio.....	114
3.13	PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA.....	116
3.13.1	Iniciación del Procedimiento de Fiscalización.....	118
3.13.2	Procedimiento de Fiscalización.....	118
3.13.3	Liquidación Provisional de los Impuestos.....	120
3.13.4	Inicio del Procedimiento para la determinación oficiosa de los Impuestos.....	121
3.13.5	Liquidación Definitiva.....	122
 <b>CAPITULO IV LA VULNERACION DE LA PRESUNCION DE INOCENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA.....</b>		 <b>126</b>

4. LA VULNERACION.....	126
4.1 LIQUIDACION DE OFICIO.....	127
4.1.1 Base Cierta.....	131
4.1.2 Base Estimativa, Indicial o Presunta.....	132
4.1.3 Base Mixta.....	133
4.2 LIQUIDACION SOBRE BASE PRESUNTA.....	133
4.2.1 Los Indicios.....	136
<b>CAPITULO V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....</b>	<b>143</b>
5.1 CONCLUSIONES.....	143
5.2 RECOMENDACIONES.....	146
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>150</b>

## INTRODUCCION.

La presente tesis, es un trabajo de investigación realizado para poder optar al grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, se desarrolla el tema de “*EL PRINCIPIO DE PRESUNCION DE INOCENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA*”

Se establecen cinco capítulos, de los cuales se puede mencionar:

El capítulo I Los Tributos, se remota hasta la Edad Antigua para determinar la historia de los tributos en el ámbito internacional y desde cuando es que han existido los tributos, posteriormente se establece la historia a nivel nacional de los tributos como medio para recaudar ingresos. Así también se hace un análisis de la clasificación de los tributos, la cual es tripartita la que adopta la Legislación Salvadoreña y determina que son los impuestos, tasas y contribuciones especiales, se establecen sus características como la que establece que nace de una Ley, ya que sin un mandato que les establezca sobre su existencia no puede obligar al pago del mismo es así como es de suma importancia las características que se desarrollan. Los impuestos se clasifican a la vez en impuestos reales, personales, directos e indirectos etc.

El capítulo II la Presunción de Inocencia, se hace un análisis de la condición de inocente y de presunción para poder pasar a definir la presunción de inocencia, el cual es un principio fundamental reconocido internacionalmente y lo recoge la Constitución de la Republica en el art. 12 inc. 1, por lo tanto

debe de ser respetado y en todo ámbito del Derecho por ello es que se adecua al Derecho Tributario. Se establece la historia de donde nació tal garantía, se define lo que son las clases de presunciones, se desarrollan sus características, quien es el que tiene la carga de la prueba, el que esta obligado a desvirtuar el estatus de inocente que posee al acusado. Así también se fundamenta con jurisprudencia que afirma sobre tal garantía.

El capítulo III El Procedimiento de Liquidación Oficiosa, El capítulo tres contiene aspectos relacionados con el procedimiento de liquidación oficiosa como la relación jurídica tributaria que existe entre el Estado que es el sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo, así como también los elementos de la obligación tributaria, el hecho imponible, sus funciones, estructura, la naturaleza jurídica de la determinación tributaria, sus formas y métodos entre los que tenemos la base cierta, la presunta y la mixta, el procedimiento de la liquidación de oficio que se establecen en cinco etapas las cuales son la iniciación del procedimiento de fiscalización a través de la Unidad Técnica de Programación y Evaluación Tributaria a la cual le corresponde la selección de los contribuyentes, el procedimiento de fiscalización consiste en un acto administrativo, una liquidación provisional si el sujeto pasivo no ha cumplido con sus obligaciones se procede a liquidar de esta forma, pero tomando en cuenta que si cumple con los requisitos establecidos en la ley no se procedería a liquidar de oficio el impuesto, el procedimiento de liquidación dándose cualquiera o todos los requisitos que establece el artículo 186 del Código Tributario y así la liquidación definitiva que es donde se establece la cuantía que el contribuyente le corresponde pagar.

El capítulo IV La Vulneración del Principio de Presunción de Inocencia en el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, este capítulo en el cual se establece

un análisis donde se establece la etapa en que el procedimiento violenta el principio consagrado en la Constitución de presunción de Inocencia, se verifica sobre cual base al ser aplicada por parte de la Administración Tributaria no esta actuando conforme a un estado de derecho y esta dejando

a un lado lo que establece la Ley suprema, del respeto a las garantías constitucionales para el caso el de presunción de inocencia. Así también se establece un análisis en el cual se determina la vulneración de principio de presunción de inocencia cuando la Administración tributaria utiliza el método sobre base presunta al momento de calcular una cuantía a pagar.

El capítulo V Las Conclusiones y Recomendaciones, finalmente después de toda la investigación pasa a concluir que la presunción de inocencia debe de ser respetada ya que es un principio plasmado en la Ley suprema, el procedimiento de Liquidación oficiosa no debe de quebrantar los derechos del contribuyente solo por querer recaudar. Es así como también se establecen ciertas recomendaciones para la Administración Tributaria como el de no realizar el método de base presunta.

## CAPITULO 1.

### LOS TRIBUTOS.

#### 1.1 Historia de los Tributos a Nivel Internacional

A lo largo de la historia existieron formas de tributación que pueden ser asimiladas a las actuales. Así tenemos que en la Antigua Mesopotamia bajo la denominación persa existieron impuestos territoriales, donde el pago hacia que las personas se convirtieran en ciudadanos; en Grecia en el siglo VI a de J. conocieron los impuestos indirectos sobre los consumos, resistiéndose el Estado-ciudad de Atenas a la utilización de gravámenes de carácter personal, lo que condujo a la consecuencia que las contribuciones personales fueron voluntarias.<sup>1</sup> Así como Roma en razón de los incrementos de las fuentes de recursos que se dio como consecuencia de sus conquistas bélicas se produjo un enriquecimiento técnico de los instrumentos impositivos para que se perfeccionaran en los tiempos del Imperio, bajo una regulación jurídica, que tenía como objetivo establecer y mantener su hegemonía en el mundo mediante la explotación tributaria de las poblaciones sometidas; es decir que los impuestos no se cobraban a los ciudadanos sino que al enemigo que se había vencido.<sup>2</sup>

En tiempos de Augusto floreció una reforma fiscal donde se establecía un equilibrio presupuestario que estaba básicamente dirigido a una unificación financiera y a una determinación exacta de la materia imponible. En el Sistema Tributario Visigótico este estaba destinado a cubrir los gastos de un

---

<sup>1</sup> SOLER, H. Osvaldo: *Derecho Tributario*, Tercera Edición; Editorial La Ley; Buenos Aires, Año 2000, Pág. 57

<sup>2</sup> *Ibíd*em, Pág. 58



cuerpo nacional en gestión. En donde Sainz de Bujanda afirmando que los visigodos introdujeron dos novedades importantes la primera, que es la autonomía del patrimonio fiscal y la segunda la fundamentación del deber de contribuir en el vínculo general del súbdito. Durante el tiempo transcurrido desde la caída del Imperio Romano hasta la Revolución Francesa, que abarca dos periodos que en la historia se conocen con la denominación de Edad Media y Edad Moderna el impuesto muto su carácter de instituto de derecho público para convertirse en signo de servidumbre.<sup>3</sup>

Durante la Edad Moderna, al desaparecer el feudalismo los señores pierden la autonomía que ejercían sobre sus posesiones, constituyéndose las primeras naciones europeas, organizadas en Estados y aquí se fortalece el poder monárquico cediendo la economía urbana su lugar a la economía nacional.<sup>4</sup> Los tributos en la India siempre fueron pesados aunque moderados en comparación con los que soportaban los habitantes de la península. La tributación en tiempo de la Edad Moderna, se caracteriza por el acento absolutista de los regímenes implementados y la lenta evolución de una tributación con predominio de gravámenes indirectos, hacia otra en la que prevalecieron los impuestos indirectos. Es precisamente que derivada la Revolución Francesa en el régimen napoleónico, para sostener las guerras entre Francia y Gran Bretaña, en este último país se establece, en 1798 el primer impuesto a la renta.

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

---

<sup>3</sup> ASOREY y Otros; *Tratado de Tributación*; Derecho Tributario, Parte General; Tomo I; Edición; Editorial Astrea de Ricardo Desalma; Buenos Aires, Año 1999, Pág.42.

<sup>4</sup> SOLER, Ob. Cit, Pág. 60.

### 1.1.1 Tributación en la Edad Antigua:

El derecho financiero adquiere un notable desarrollo en las monarquías absolutas del antiguo oriente, como Egipto y Babilonia, debido a las necesidades ocasionadas por las guerras, lo que hizo que la administración fiscal ocuparan un lugar preponderante dentro de la administración estatal. Los relieves Egipcios y los documentos fiscales Babilónicos, nos dan una idea mas o menos precisa de la importancia y diversidad de los tributos cuya administración en la primera época fue descentralizada, y generalmente encomendada a la actividad religiosa, y que con el tiempo se sometió a una enérgica centralización, pues se formó un cuerpo de funcionarios, quienes con el auxilio de la contabilidad pudieron determinar con alguna exactitud, cual era la obligación fiscal de cada súbdito; también ayudaron a la fijación de las bases tributarias, como el Catastro y el Registro Fiscal.<sup>5</sup>

En Grecia, los gastos públicos eran demasiado pequeños en aquella época, ya que esos se producían con ocasión de fiestas religiosas, pero no siempre resultaba por lo que la mayoría de veces eran costeadas por algunos ciudadanos en servicio honorífico a la ciudad.<sup>6</sup> A Grecia se le puede estudiar en dos períodos: 1) en Grecia Antigua y 2) Grecia Clásica. En la época de las monarquías hereditarias (Grecia Antigua), había una nobleza poderosa, porque poseía la tierra. Y sólo podía ser ciudadano el que contribuía con bienes propios a determinados gastos públicos o sociales; tener o no tener derechos políticos dependía, por ejemplo, de poder mantener un caballo de guerra.

---

<sup>5</sup> DERAS DE REYES S., y Otros *“Principios Generales de los Impuestos y Consideraciones sobre la Ley de Alcabala”*, Tesis presentada para optar al grado de Doctor en Jurisprudencia, Universidad de El Salvador, 1974, p. 21.

<sup>6</sup>DERAS DE REYES, S., y Otros Op cit. p. 23

En estos primeros tiempos de la monarquía los ingresos del Estado procedían principalmente del patrimonio privado del Rey, consistente en tierras y ganado; más tarde se sumaron ciertas tasas por la administración de justicia, y por el usufructo de los bienes comunales.<sup>7</sup> El impuesto para las fiestas populares se le denominaba **Liturgia**, y existía la **Eisfora** que era un impuesto de guerra aplicado al capital.<sup>8</sup> Pero poco a poco, los ciudadanos griegos sintieron que las rentas de los bienes de la Corona no bastaban para atender a todos los gastos colectivos, ellos querían para sus actos de culto religioso el máximo esplendor, para las fiestas la mejor música, para sus calles limpieza y embellecimiento. Se hizo necesario acudir a los **impuestos indirectos**, esto es, a los que gravan los gastos y consumos familiares; la relación entre ingresos y gastos públicos aparecía por primera vez en la historia de la Humanidad.<sup>9</sup>

En la Grecia Clásica, Atenas encabeza la Liga de Estados, que le pagan una cuota anual para construir navíos y equipar soldados. Aquí las tierras recién conquistadas se reparten entre los campesinos asalariados y se dictan disposiciones para remediar la pobreza de amplios sectores de la población.<sup>10</sup> Pero con el aumento de los gastos militares, más tarde se hizo necesario encontrar la forma de procurar al Estado más ingresos; y es así como el Estado-ciudad de los siglos IV y V a. de c., contaba ya con un sistema tributario de acuerdo a sus necesidades. Según B. Laum, se distinguía por tres características: a) predominio de las prestaciones

---

<sup>7</sup> Ibidem p. 24

<sup>8</sup> QUERALT, Juan Martín, et al, "*Curso de Derecho Financiero y Tributario*", Novena Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1998, p. 25

<sup>9</sup> [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm). a las nueve horas del día 15 de Agosto de 2008.

<sup>10</sup> QUERALT Juan Martín, op cit. p.28.

voluntarias; b) por una imposición predominantemente indirecta; y c) por una administración según el sistema de Arrendamiento.<sup>11</sup>

Los esclavos y metecos contribuían para con el Estado de forma forzada, pues se les sometía a trabajos en las minas de plata de Laurión, o se les gravaba con contribuciones especiales por el ejercicio del comercio o la industria.<sup>12</sup> Los aliados también estaban sometidos a las contribuciones fiscales, en esta fecha surgen con el carácter de estabilidad, los impuestos directos como el de aduanas sobre la importación y la exportación, así como ciertos impuestos al consumo y tráfico, como complemento a las prestaciones voluntarias, pero su recaudación no la verificaba ninguna dependencia del Estado, sino que se efectuaba por el sistema de arrendamiento, este sistema que estuvo vigente en muchos países, aun en la edad media, tiene una inmensa importancia, y sustituye al presupuesto formal.<sup>13</sup>

Al mismo tiempo, el sentido comunitario de los atenienses hizo que el Tesoro Público fuese una especie de bolsa común para distribuir bienes entre el pueblo. Los ciudadanos acomodados que asistían a los juegos de las fiestas oficiales debían dar dos óbolos para que los pobres pudiesen disfrutar igualmente de los espectáculos.<sup>14</sup> Y cuando esto no bastaba, se repartía lo que sobraba cada año del presupuesto del Estado; estos repartos y los partenones que surgen en todas las acrópolis de Grecia reducen los fondos públicos y los dejan sin reservas para casos de necesidad o para gastos de

---

<sup>11</sup> DERAS DE REYES, S, y otros, op cit. p. 28.

<sup>12</sup> Ibidem., p. 30.

<sup>13</sup> Idem.

<sup>14</sup> [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm) a las diez horas con treinta minutos del día 15 de agosto de 2008.

guerra. En tales ocasiones no hubo más remedio que establecer **impuestos directos**, los que gravan la renta o el patrimonio de los ciudadanos.<sup>15</sup>

Estas prestaciones tributarias no libraban a los ciudadanos pudientes de la obligación de financiar coros que participaban en las fiestas organizadas por el Estado, o equipar y mantener un navío de combate en tiempos de guerra.<sup>16</sup> El destino de Roma como conquistadora y gobernadora de pueblos determinará algunos de los rasgos más característicos y constantes de su Hacienda Pública; así, el arrendamiento de las tierras de dominio público aportadas por las victorias de las regiones representará una importante fuente de recursos; hasta aquí la Hacienda Pública de Roma era eminentemente patrimonial, pues las rentas de sus bienes constituían la principal fuente de sus ingresos. No menos sustanciosos para las arcas del Estado eran los botines arrebatados a los vencidos y los tributos que estos debían pagar a Roma.<sup>17</sup>

Durante la etapa republicana, por lo general, el ciudadano romano no pagaba impuestos directos. Pero con ocasión de guerras había de realizar determinadas prestaciones monetarias que tenían el carácter de préstamos forzosos, pues eran reembolsadas con las ganancias de las propias guerras.<sup>18</sup> Pero el ritmo de las conquistas, no iba seguido de la preparación de los funcionarios, se adoptó también el sistema del arrendamiento, que aprovechaban ciertos arrendatarios e incluso ciertas sociedades capitalistas para asegurarse un monopolio y despojar cada vez más a las provincias recién conquistadas.<sup>19</sup>

---

<sup>15</sup> Op cit

<sup>16</sup> DERAS DE REYES, S, y Otros, op cit. p. 33.

<sup>17</sup> [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm) a las diez horas con treinta minutos del día 15 de agosto de 2008.

<sup>18</sup> Ídem.

<sup>19</sup> DERAS DE REYES, S, y Otros, op cit. p. 40.

El estancamiento del imperio Romano trae como consecuencia la decadencia de su hacienda fundada en la expansión territorial; la introducción de nuevos impuestos especialmente sobre las ventas, y la sustitución del sistema del arrendamiento, por la administración imperial, solo sirven para retardar su decadencia, que no pueden contener, pues las necesidades del Estado exceden a sus ingresos. Así se llega la época de Dioclesiano, a la supresión del viejo sistema financiero, quien lo sustituye por una nueva orientación económica, que fija precios de tasa y salario; y esta reforma ya no respeta los privilegios de los ciudadanos Romanos los cuales eran tradicionales.<sup>20</sup>

La reforma del emperador Dioclesiano a finales del siglo III a. de c., formalizó la venta de plazas al mejor postor; el mecanismo era sencillo, el gobierno requería una cantidad determinada de dinero para cubrir su presupuesto. Así pues, vendía mediante un pago adelantado una jurisdicción territorial a un individuo o sindicato de individuos que se encargaría de cobrar los impuestos en ese territorio, el comprador asumía los riesgos, pero a cambio podía quedarse con los excedentes cobrados.<sup>21</sup> Se establece un sistema tributario basado en el patrimonio sobre la tierra marcadamente de productos, con sistema de cupo y el impuesto de capitación, pero conservando los antiguos impuestos sobre la venta y el consumo.

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

---

<sup>20</sup> Idem.

<sup>21</sup> [www.consejerofiscal.com/default.asp?tabid=74](http://www.consejerofiscal.com/default.asp?tabid=74) a las catorce horas del día 16 de agosto de 2008.

toda la economía. Los monopolios estatales limitaban la actividad del comercio individual o privado y regulaba la producción, ni siquiera esto satisfizo las necesidades del fisco quien se llevaba además la mayor parte de los beneficios mediante impuestos, tasas, aduanas, patentes, etc.<sup>22</sup>

A lo largo del tiempo, fueron muchos los tributos que estableció Roma, sobre las ciudades pesó un **impuesto territorial** que se repartía en proporción al valor de los bienes inmuebles. Ciertas provincias recaudaban los **diezmos** o décimas partes de los frutos de la tierra y enviaban su importe a la capital del Imperio.<sup>23</sup> En las vías romanas se cobraban **portazgos** que eran derechos para entrar en las ciudades, y **pontazgos** que eran derechos para pasar por los puentes; se exigió un gravamen sobre las herencias entre parientes lejanos, se cobraron tasas sobre el precio de venta de los esclavos y por darles la libertad, impuestos sobre las ropas de las elegantes romanas y sobre objetos muebles.<sup>24</sup>

### 1.1.2 Tributación en la Edad Media:

En la Edad Media las finanzas no constituyeron un todo unitario, y en ella se distinguen tres períodos, así: a) la primera edad media o época del feudalismo, caracterizado por el predominio de la economía natural; b) la época del apogeo de la Edad Media, caracterizada por una economía monetaria expansionada por la aportación de metales preciosos debida a Italia; y c) la tardía Edad Media, caracterizada por el florecimiento del poder de los principios territoriales y de las ciudades.<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> Idem.

<sup>23</sup> [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm) a las quince horas del día 16 de agosto de 2008.

<sup>24</sup> Idem.

<sup>25</sup> DERAS DE REYES, S, y Otros, op cit. p. 50.

En los azarosos tiempos que siguieron a la desaparición de la autoridad y unidad de Roma, muchos hombres libres confiaban sus pequeñas propiedades y ellos mismos se entregaban a un gran señor latifundista a cambio de protección; junto a esta costumbre se difundió la de los soberanos, que concedían a sus súbditos y funcionarios grandes porciones de terreno para compensarles por los servicios civiles o militares prestados; hacia el siglo VIII ambos fenómenos se fundieron en una forma única de contrato o relación personal: el vasallaje.<sup>26</sup>

Los vasallos, a cambio de la protección del señor, debían prestar a éste numerosos servicios, sobre todo el de combatir a su lado en las frecuentes guerras contra belicosos vecinos, y tenían que pagarle cuantiosas rentas. Y si en la época imperial romana habían aumentado los tributos en dinero, estas rentas medievales se pagaban generalmente en especie. Importa advertir que estas llamadas “rentas” tenían mucho de “tributos”, porque se imponían por los señores feudales. Pero se llegó a más, dentro del dominio eminente del señor o soberano estaban incluidas las personas. Dedicarse al comercio o a la industria y ejercer un oficio eran tareas que pertenecían al señor feudal, por lo que era necesario su permiso o su licencia para poder realizar tales actividades. Este permiso o licencia llevaba consigo el pago de una cantidad. Se trata de las regalías, que se amparan en las prerrogativas de la Corona respecto de sus súbditos.<sup>27</sup>

En el último escalón de la jerarquía humana estaban los siervos de la gleba, adscritos a la tierra. Estaban obligados a prestaciones gratuitas de trabajo para el mantenimiento de los caminos, la reparación del castillo feudal, el

---

<sup>26</sup> [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm) a las nueve horas del día 19 de agosto de 2008.

<sup>27</sup> Idem.



cultivo de las tierras del señor, tributos de peaje, rentas de todo tipo.<sup>28</sup> Cuando esta clase de ingresos, y los obtenidos mediante la venta de bienes patrimoniales no bastaron para atender a los gastos públicos y privados del rey, fue necesario acudir a los subsidios de los súbditos, así se reanuda la historia del impuesto.<sup>29</sup>

En el reino Franco de la primera Edad Media, los ingresos de la Hacienda pública llevan marcados rasgos Germánicos o Romanos. De origen Germano son los provenientes de la organización común de la defensa y de la administración de la justicia, así como los presentes ofrecidos al Duque, al Rey o a los Señores; y de origen Romano los provenientes de impuestos y contribuciones forzosas y los de aduanas.<sup>30</sup> En esta época las necesidades estatales son escasas y se cubren en su mayor parte con aportaciones voluntarias en especie. Este estado de cosas dura hasta el siglo XIII. El patrimonio del Rey continúa siendo la fuente principal de ingresos del soberano. Los gastos para la defensa, son insignificantes, pues los ciudadanos libres han de procurarse por su cuenta el equipo necesario en caso de guerra; el que no dispone de bienes suficientes paga una multa que le libra del servicio militar. Otros ingresos provienen de la venta de privilegios para el ejercicio del comercio y tráfico, y del impuesto especial que con este mismo motivo pagan los judíos.<sup>31</sup>

Entran a formar parte del sistema tributario durante los siglos XV y XVI una serie de impuestos de consumo, como por ejemplo sobre la cerveza y el vino. La hacienda de las ciudades imperiales, consiste en un conjunto de

---

<sup>28</sup> GARCIA CABRERA, C y Otros, *“El grado de eficacia del procedimiento de Liquidación oficiosa para el Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y Prestación de Servicios e Impuesto sobre la Renta”* Tesis para Optar al grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas de la Universidad de El Salvador, 2007, pág. 60.

<sup>29</sup> Idem.

<sup>30</sup> DERAS DE REYES Sy Otros. p. 52.

<sup>31</sup> Idem. Pág. 56

impuestos muy diferentes en cada caso. Al impuesto sobre el patrimonio o impuesto territorial, se le da el nombre de pedido, Schoss o contribución al tesoro; entre los impuestos al consumo los más importantes son las aduanas y accisas.<sup>32</sup>

Luego viene el período de Las Cortes, en el cual el pueblo, cansado de las exigencias de los reyes, se rebelan en ocasiones de forma tumultuosa; los reyes, ante la oleada de alzamientos populares, ceden en ocasiones y aceptan consultar a sus súbditos a la hora de imponer tributos y de decidir la aplicación de los mismos, comienzan a ser pagados los tributos para atender determinados gastos públicos y el contribuyente se va a convertir en el principal protagonista de la resistencia frente al rey. Ejemplos típicos de estas limitaciones del poder real se dieron en Las Cortes reunidas en León (año 1188) y en la Carta Magna de Inglaterra (año 1215), que proclamó el principio de que el impuesto ha de ser consentido por quien tiene que pagarlo.<sup>33</sup>

En acuerdos de este tipo entre los gobernantes y las Cortes está el origen remoto del **Presupuesto Público**, como documento que aprueba el Parlamento y por el que se autoriza al Gobierno a recaudar determinados ingresos y a realizar determinados gastos a lo largo del año. Con este control del Parlamento, la Hacienda Pública corre menos peligro de ser utilizada por reyes y gobernantes a su antojo, y se introduce un cierto orden en la obtención de ingresos y en la realización de gastos. Pero poco a poco, los señores medievales se fueron doblegando, así se formaron grandes naciones unidas y sometidas a la soberanía absoluta de un monarca, a este

---

<sup>32</sup> Idem

<sup>33</sup> [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm) a las diez horas del día 19 de agosto de 2008.

periodo de la Edad Media se le conoce como: de **las Monarquías Absolutas**.<sup>34</sup>

Estos reyes y sus sucesores se esfuerzan por construir Estados fuertes, para lo cual gobiernan con mano firme, en nombre del bien común. Y en nombre de ese bien común y de esa necesidad de un Estado fuerte, tratarán de lograr una Hacienda Pública con más medios, con una mejor organización y con un principio de autocontrol.<sup>35</sup> Luego surge el enfrentamiento entre naciones por apetencias territoriales y conflictos de intereses económicos o dinásticos, y mantener un ejército exige considerables recursos financieros, que la Hacienda Pública obtiene recaudando tributos, no siempre equitativos.<sup>36</sup>

Para hacer frente a los gastos colectivos no bastan los **impuestos directos**, que se reducían casi exclusivamente a los que gravaban a los propietarios de tierras; hay que multiplicar los **impuestos indirectos**, que recaen sobre toda clase de artículos y productos de consumo. Se implantó el impuesto del “papel sellado”, que gravaba todos los documentos oficiales, de él será heredero el Impuesto de Timbre del Estado, que durante tantos años ha proporcionado importantes ingresos al Tesoro Público, y aún hoy día perduran figuras tributarias muy semejantes.<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> Idem.

<sup>35</sup> GARCIA CABRERA, C. Y Otros, Ob Cit., Pág. 63

<sup>36</sup> Idem.

<sup>37</sup> [www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6) a las once horas del día 19 de agosto de 2008.

### 1.1.3 Tributación en la Edad Moderna:

En la edad moderna la Hacienda Pública se perfecciona y ajustan los catastros, se suprimen los privilegios de la nobleza y del clero, y se perfeccionan los diferentes impuestos.<sup>38</sup>

A partir del siglo XVII se generaliza la imposición sobre la propiedad agrícola, se empieza gravando al propietario de la tierra, aunque estuviera arrendada - ello supone un avance de la *tributación directa* en relación con el antiguo Impuesto de capitación y pone de relieve una aproximación del tributo a la complejidad que va adquiriendo el régimen de propiedad privada.<sup>39</sup>

La Revolución Industrial, determina cambios que van a reflejarse en los sistemas tributarios, la propiedad mobiliaria alcanza una entidad considerable, las fórmulas societarias y la representación del capital en títulos valores determina una creciente acumulación de poder económico en manos de socios, accionistas, industriales, etc., y es así como van apareciendo impuestos reales sobre bienes inmuebles y sobre títulos valores y también los primeros impuestos personales sobre la Renta.<sup>40</sup> Es característica de esta época la historia financiera de Prusia en la cual los ingresos fiscales procedían de la contribución, exacción que caía sobre las demarcaciones campesinas, la cual se pagaba en dinero o en especie, y servía para la manutención del ejército, y de la accisa de los ciudadanos, que se componía a su vez del impuesto sobre las bebidas, cereales y carne, de las aduanas a la importación de comestible, de una especie de impuesto

---

<sup>38</sup> DERAS DE REYES S y otros Pág. 65.

<sup>39</sup> Ibidem. Pág. 67.

<sup>40</sup> Ibidem. P. 68

sobre las ventas, de un impuesto sobre el ganado, así como de un impuesto territorial y de un impuesto de clases sobre los artesanos.<sup>41</sup>

Al derrumbarse Prusia, era imperioso reorganizar las devastadas finanzas, es así como el edicto financiero de 1810 tenía como finalidad reducir el número de los impuestos, simplificar su recaudación y conseguir una mas justa distribución de la carga tributaria, mediante la abolición de los privilegios fiscales. Este nuevo impuesto de clases conduce por evolución al impuesto clasificado sobre la renta de 1851 en cuyas tarifas aparece por vez primera la idea de la Progresividad fiscal.<sup>42</sup> La reforma tributaria de Niquel entre 1891 y 1893 y la Ley del Impuesto sobre la Renta del 20 de Junio de 1891, facilita en Prusia, el tránsito al moderno sistema tributario personal; los antiguos impuestos de clase y clasificado sobre la Renta se transformaron en un Impuesto General sobre la Renta con una tarifa que va desde 0.66 hasta el 4%. Este impuesto grava toda la renta procedente de fuentes estables, como del capital, de la tierra, del comercio e industria, de la actividad lucrativa y de derechos a percepciones periódicas.<sup>43</sup>

En 1893 se añade al Impuesto sobre la Renta un impuesto “complementario” sobre el Patrimonio. Esta reforma tributaria orgánica permite a Prusia obtener un sistema tributario que por estructura lógica y por su consiguiente simplicidad y claridad, supone un enorme adelanto sobre las concepciones financieras de todos los grandes Estados.<sup>44</sup> En la fase que comienza a mediados del siglo XIX y se acentúa a partir de la tercera década del siglo XX, se va perfeccionando el sistema de imposición directa, de tal manera que se añade, de forma generalizada, el impuesto personal sobre la renta de personas físicas y el Impuesto sobre la Renta de Sociedades. Se aspira a

---

<sup>41</sup> DERAS DE REYES S y otros Pág. 69.

<sup>42</sup> CECILIA CABRERA y Otros, Ob Cit. Pag. 68

<sup>43</sup> DERAS DE REYES S y otros Pág. 70.

<sup>44</sup> Idem. Pág. 75.

conseguir una auténtica adecuación de las cargas fiscales a la capacidad económica de los contribuyentes, coincidiendo con la incorporación a los distintos textos constitucionales del principio de capacidad económica como criterio material de justicia tributaria.<sup>45</sup>

## **1.2 Antecedentes del Derecho Tributario en El Salvador.**

En la Edad Moderna al derecho tributario suele dividírsele asimismo en dos grandes partes: una primera denominada parte “general” en la que se incluyen los principios rectores de la disciplina entre los cuales se cuentan las garantías individuales que constituyen un freno a la potestad estatal, así como la distribución de dicha potestad entre las distintas jurisdicciones y todas aquellas otras cuestiones que por afectar a la aplicación de todos y a cada uno de los tributos, se agrupan sistemáticamente en un cuerpo de doctrina orgánico. La segunda parte se denomina “especial” y comprende los diferentes gravámenes que integran un sistema tributario. La parte general es el resultado de la investigación a cerca de los principios que habrán de ser utilizados para resolver los problemas que se presenten en la aplicación de los tributos, es decir, de ellas se obtienen las herramientas que habrán de servir para elaborar las soluciones en cada caso concreto. La parte general comprende principios de la imposición, con reglas básicamente del derecho constitucional y la relación jurídica tributaria, comprensiva de la obligación tributaria (prestación generalmente pecuniaria y sus elementos como hecho imponible, sujeto, extinción) y los deberes tributarios no patrimoniales de dar, hacer y no hacer. En nuestro país han existido dos tipos de regulaciones de las ventas el primero fue la Ley de Papel Sellado y Timbres y la otra es la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de

---

<sup>45</sup> QUERALT, Juan Martín, op cit. p. 98.

Servicios. La Ley de Papel Sellado y Timbres<sup>46</sup> , se promulgo en 1915, pero con esta ley no se logro satisfacer las necesidades del Estado, por lo que en 1986 se creo otra Ley de Papel Sellado y Timbres<sup>47</sup> , con lo que se aumento la tasa del impuesto del 1% al 5%, pero este tipo de impuesto resultaba demasiado oneroso para los contribuyentes pues gravaba cada etapa de comercialización, además de no responder a la necesidad del Estado de tener muchas exenciones y requerir controles permanentes de inventarios. Por lo antes mencionado se modernizo el sistema tributario de El Salvador, el 24 de Julio se emite la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la cual entro en vigencia el 1 de Septiembre de 1992 con una tasa del 10% pero en 1995 fue reformada y cambia su tasa que era del 10% para convertirse en el 13% que es la que tenemos hoy en día.

### **1.3 Teoría General de los Tributos.**

#### **1.3.1 Generalidades.**

Tradicionalmente (hasta el siglo XIX) se ha reconocido a los tributos solo la misión de allegar recursos al Estado con el propósito de satisfacer necesidades publicas. <sup>48</sup>Y hay que recordar que no son los tributos los únicos recursos con que cuenta el Estado para hacer frente a los gastos que, con fines de interés general, esta obligado a realizar, pero, actualmente son los mas importantes. Los recursos no tributarios pueden provenir de arrendamiento de bienes propiedad del Estado, de herencias, legados o donaciones. De los recursos que el Estado obtiene de su propio patrimonio,

---

<sup>46</sup> Ley de Papel Sellado y Timbres, D.L. 1 Junio de 1915, D.O. No 147, Tomo 78 del 25 de Junio de 1915.

<sup>47</sup> Ley de Papel Sellado y Timbres, D.L. No. 284 del 31 de Enero de 1986 y D.O. No. 33, Tomo 290 del 19 de Febrero de 1986.

<sup>48</sup> SOLER H. Osvaldo; Derecho Tributario. Económico, Sustancial, Administrativo, Penal; 2da Edición; Editorial La Ley; Buenos Aires; año 2005; pag.24

sin detraer riqueza de la economía privada, encontramos otros, los tributarios, que son recaudados de los particulares a través de la creación de tasas, contribuciones e impuestos.<sup>49</sup>

El fundamento de la tasa consiste en la prestación por parte del Estado de un servicio publico generalmente de uso individual y por tanto indivisible; el de la contribución de mejoras del beneficio particular obtenido por una obra o gasto publico, y finalmente el del impuesto es la capacidad contributiva de los individuos y se recaudan para satisfacer los servicios públicos indivisibles.

A partir de la primera década del siglo XX, se añade a la función meramente fiscal de los impuestos, otra no menos importante consistente en utilizarlos con fines sociales y económicos procurando, a través de su influencia sobre la conducta de los contribuyentes, implementar políticas redistributivas de riqueza, antiinflacionarias o activantes del desarrollo económico.<sup>50</sup> Los fines económicos de la política fiscal, precisamente, adquieren una importancia capital, a partir de la convicción de que el estímulo que se consigue en los distintos sectores económicos con medidas tributarias es de mayor eficacia del que se lograría aplicando otras medidas de política financiera.

El tributo en el Estado contemporáneo a través de la evolución política y jurídica occidental ha ido adquiriendo caracteres particulares comunes a todos ellos que los diferencian de los demás tipos de ingresos públicos, y que revisten el carácter de esenciales dentro del ordenamiento jurídico actual. Al mismo tiempo se han puesto de manifiesto algunas características adicionales para determinados tributos, que adquieren la suficiente importancia como para justificar el establecimiento de categorías específicas. Es decir habría entre ellos una relación de género a especie. Este enfoque es

---

<sup>49</sup> SOLER H. Ob Cit. Pág. 26

<sup>50</sup> *Ibidem* pág. 29



generalmente admitido por la doctrina contemporánea del derecho tributario autónomo, comenzando por la Alemana de principios de siglo y su continuadora inmediata, la Italiana. Pero talvez ha tenido en España y en los Países de América Latina una aplicación más rigurosa, pues en estos se estudia y define el tributo como género, en forma independiente a sus distintas especies. En otras doctrinas como la francesa, el estudio del tema se ha centralizado en el impuesto, indudablemente la especie más importante y cuyos elementos son prácticamente coincidentes con los del tributo.<sup>51</sup>

La enorme importancia que van adquiriendo los impuestos y su utilización con fines socioeconómicos, fueron dando, paralelamente, un mayor desarrollo a la teoría tributaria, tanto desde el punto de vista económico jurídico, al amparo de una cada vez más compleja variedad de gravámenes que integran los denominados sistemas tributarios.

El principal elemento de los tributos es su origen legal, ya que sin Ley no puede existir un tributo, es por ello que es imprescindible para su existencia la Ley, es decir, un cuerpo normativo de donde emane. Se trata de establecer una obligación, y sin ley no se le puede obligar a alguien a hacer determinado mandato, y con el tributo va aparejada una obligación que quiere decir una imposición de una obligación por voluntad unilateral del Estado, exigiéndolas para satisfacer necesidades del país.

Es por ello que decimos que la forma en que el Estado obtiene ingresos es a través de los tributos por lo que los definimos como aquellas prestaciones generalmente dinerarias de carácter coactivo impuestas por el Estado u otro ente público en virtud de una ley para obtener los ingresos necesarios y

---

<sup>51</sup> VALDES COSTA, R., Curso de Derecho Tributario, Tomo I, Primera Edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970, Pág. 215.

lograr el cumplimiento de sus fines. En la legislación Uruguaya se define el tributo como la prestación pecuniaria, destinada a cubrir los gastos públicos, que el contribuyente esta obligado a pagar al Estado en cuanto ocurre el hecho previsto en la Ley como presupuesto de su obligación; en esta definición se pueden ver los elementos la Ley en sentido formal, y material el carácter personal del vinculo, la naturaleza pecuniaria y el destino.

Así podemos decir que en varios países se establece la definición del tributo porque tiene un carácter universal.

#### **1.3.1.2 Definiciones de Tributo.**

Los tributos constituyen los ingresos más importantes del Estado o de los entes públicos, por ser los que entradas les procuran. El tributo según Sainz de Bujanda “no es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios. Este mecanismo consiste en hacer surgir a cargos de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la ley. El tributo<sup>52</sup>, pues es una obligación cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente publico acreedor el ingreso tributario. En tal sentido, podemos definir el tributo como la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente publico para subvenir a las necesidades de este, que la ley hace nacer directamente de la realización de estos hechos que una misma establece”.

---

<sup>52</sup> La Ley Tributaria Municipal en su Artículo 3 Inc. 1 define que Son Tributos Municipales, las prestaciones, generalmente en dinero, que los Municipios en ejercicio de su potestad tributaria exigen a los contribuyentes o responsables, en virtud de una ley u ordenanza, para el cumplimiento de sus fines.

El modelo de Código Tributario para América Latina dice: “Tributos<sup>53</sup> son las prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”<sup>54</sup>

### **1.3.1.3 Características de los tributos.**

1. Los tributos son generalmente recursos de carácter monetario aunque en ocasiones pueden consistir en la entrega de bienes de naturaleza no dineraria, pero susceptible de valoración económica.<sup>55</sup> Es decir que son prestaciones generalmente dinerarias. Pero según el Art. 3 de la Ley General Municipal pueden ser excepcionalmente en especie. Como ejemplo las contribuciones especiales que es una especie de tributo en el Art. 11 C. T. se establece su definición.
2. Los tributos traen carácter coactivo. Son obligaciones impuestas por el Estado u otro ente publico de manera unilateral, sin tomar en cuenta la voluntad del contribuyente.<sup>56</sup> Es decir que tienen carácter coactivo, por que son impuestas por el Estado o Municipalidad en su caso u otro ente publico en forma unilateral prescindiendo de la voluntad del sujeto pasivo ya que es obligatorio.
3. Los tributos existen en virtud de una ley. Los tributos deben ser impuestos por medio de la ley. No pueden imponerse contribuyentes

---

<sup>53</sup>En el Código Tributario en su Artículo 11 establece que los Tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

<sup>54</sup> “El Manual de Derecho Financiero de Kury de Mendoza establece que en consecuencia, se puede decir que los tributos son prestaciones, generalmente en dinero, de carácter coactivo impuestas por el Estado u otro ente publico, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines”.

<sup>55</sup> MENDOZA, Kury, Manual de Derecho Financiero, Primera Edición, año 1993, El Salvador, Pág. 239,240, 241, 242.

<sup>56</sup> *Ibidem*.

sino en virtud de una ley y para el servicio publico”.<sup>57</sup> Podemos decir que son impuestos en virtud de una ley u ordenanza en caso de las contribuciones especiales.

4. Los tributos tienen carácter contributivo. Su destino es cubrir los gastos que demande el cumplimiento de sus fines. Los fines del Estado están recogidos básicamente, en nuestra Constitución, en su Art. 1.<sup>58</sup> Este carácter contributivo permite distinguir los tributos de las penas pecuniarias, como las multas o sanciones que, si bien producen un beneficio económico, no están predestinadas a este fin, sino a reprimir al trasgresor de la ley. Estas constituyen una contribución por regla general que es de financiar el gasto publico.

#### **1.3.1.4 Clasificación de los Tributos.**

Su clasificación es tripartita en impuestos, tasas y contribuciones especiales, esta clasificación es la que adopta nuestro ordenamiento jurídico y también es la misma en otros países como España, Italia y América Latina.

En el campo doctrinal, se advierten divergencias con respecto a su clasificación. Einaudi, nos dice al respecto: “toda clasificación es arbitraria, y no es preciso exagerar su importancia atribuyéndole mas de la que corresponde a un útil instrumento de estudio y aclaración”. Hay autores, como el mismo Einaudi, que no incluyen las tasas como tributos, por considerarlas refundida en los impuestos, en las contribuciones especiales, o en los precios públicos o políticos, etc.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> *Ibíd*em

<sup>58</sup> *Ibíd*em.

<sup>59</sup> FARFAN DE MATA, E., Separata del curso de Derecho Administrativo-Tributario. Aspectos generales de derecho tributario. Universidad de El Salvador. Pág. 14

En la actualidad en la doctrina jurídica tributaria predomina la clasificación tripartita en impuestos, tasas y contribuciones, la que es prácticamente unánime en Italia, España y en América Latina.<sup>60</sup>

Los tributos se clasifican en impuesto, tasas y contribuciones especiales. Esta clasificación tripartita es la más difundida en la doctrina. Confirmada en la Sentencia con número de referencia 198-R-2002 de las catorce horas y cinco minutos del día uno de diciembre de dos mil tres<sup>61</sup>.

El inc. 2 del Art. 3° de la Ley General Tributaria Municipal establece: “Son tributos Municipales, los impuestos, tasas, y las contribuciones especiales municipales”.<sup>62</sup>

En nuestro país la clasificación es tripartita.

Podemos recordar que el tributo es el genérico en cuanto el impuesto es una especie del tributo.

#### **1.3.1.4.1 Impuestos.**

Doctrinariamente el impuesto es un presupuesto de hecho el cual depende únicamente de la voluntad del Estado, la tasa y contribuciones especiales es un presupuesto de hecho con la particular de que resulta de la Ley. Tiende a confundirse con el tributo. Art. 4 Ley General Tributaria Municipal Según el Art. 4 lo define de la siguiente manera “son impuestos municipales, los

---

<sup>60</sup> VALDES COSTA, R, Op Cit. Pág. 232

<sup>61</sup> El Estado, en ejercicio de su poder de imperio, está facultado para la determinación de tributos, dentro de los límites formales y materiales establecidos por la ley. Doctrinariamente, son tres los tributos regulados: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

<sup>62</sup> KURY DE MENDOZA, S. y otros, Op Cit. Pág. 239, 240, 241,242.

tributos exigidos por los Municipios, sin contraprestación alguna individualizada”.

Podemos definir al impuesto como aquel tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad Estatal relativa al contribuyente de forma directa. Así también podemos decir que son impuestos municipales los tributos exigidos por la municipalidad sin contraprestación alguna para el contribuyente.

En el Artículo 13 del Código Tributario establece lo siguiente: “impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador esta constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo”.

Los Redactores del Modelo de Código Tributario para América Latina expresaron, en la exposición de motivos que: “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.<sup>63</sup>

Para Belisario Villegas, el impuesto es el tributo exigido por el Estado a quien se encuentra en las situaciones consideradas por la Ley como generadoras de la obligación tributaria (hecho imponible), situaciones ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores, el hecho imponible, por la circunstancia de no implicar actividad estatal alguna referida al obligado, no tiene otro camino que relacionarse no con las acciones gubernamentales que atañen o beneficien al contribuyente, sino con sus

---

<sup>63</sup> KURY DE MENDOZA, S. y otros, Op Cit. Pág. 239, 240, 241,242.

rentas, bienes o consumos. Por lo que la naturaleza jurídica del impuesto, es la sujeción a la potestad tributaria del Estado.<sup>64</sup>

En la Sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo con numero de referencia 107-S-2000 de las nueve horas del día cuatro de mayo de dos mil uno, establece que se debe entender por impuestos.<sup>65</sup>

De dicha definición se infiere, como características, fundamentales del impuesto, las siguientes:

1. Es un tributo, es decir una prestación contributiva, generalmente pecuniaria, exigida por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines”.
2. El hecho imponible es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Esta es la nota característica del impuesto en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, como las tasas y las contribuciones especiales, no aparece contemplado ningún servicio o actividad administrativa.

#### **1.3.1.4.1.1. Clases de Impuestos.**

---

<sup>64</sup> VILLEGAS, Belisario, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8° edición, Editorial ASTRE Buenos Aires Argentina, 2003, págs. 157 y 158

<sup>65</sup> entendiendo el vocablo "impuestos" los tratadistas de la materia como "una prestación pecuniaria, obtenida por un ente público de los particulares, por vía de autoridad, a título definitivo y sin contraprestación, para cubrir los gastos públicos".

## **A. Impuestos Directos e Indirectos.**

Dentro de la teoría económica de la imposición suele entenderse por “Impuestos directos aquellos que recaen sobre el patrimonio o sobre la renta obtenida- sean rentas parciales o renta global de los distintos sujetos, reputándose en cambio indirectos los que tienen por objeto la circulación o tráfico de la riqueza y las diversas modalidades del consumo o renta gastada”. Directos. Que son aquellos que imponen la obligación al sujeto pasivo de pagar el impuesto sin facultarlo legalmente para resarcirse o recuperar el impuesto pagado fuera de la relación jurídica tributaria a una persona distinta. Ejemplo de impuesto directo en el impuesto sobre la renta

El alcance jurídico del término se le debe a Sainz de Bujanda, quien expresa que es “preferible hablar de métodos impositivos directos y métodos impositivos indirectos” porque se hace alusión a todo un sistema de aplicación del tributo a una manera de establecer y ordenar la tributación.

El impuesto es directo cuando no se prevé la translación jurídica de la cuota tributaria. En cambio es indirecto cuando se le concede al sujeto la facultad resarcirse de lo pagado al ente público. Indirectos. La norma de la posibilidad del resarcimiento del impuesto pagado a otro sujeto que no forma parte de la relación jurídica. Ejemplo de impuesto indirecto, el IVA. Valdez Costa expresa: “La acepción respecto de la cual, en términos generales existe acuerdo en referir como impuestos directos, los impuestos a la renta y al patrimonio, por una parte, y como indirectos, los impuestos al consumo y a las transacciones por otra”.<sup>66</sup>

Según la doctrina referente a los aspectos generales del derecho tributario establece otra clasificación:

---

<sup>66</sup> KURY DE MENDOZA, S. y otros, Op Cit. Pág. 239, 240, 241,242.



Impuestos Directos: los que gravan la renta o riqueza (impuesto sobre la renta). Mario Leoncio Ayala Guevara citando a Sainz de Bujanda establece que “es directo, cuando la obligación esta a cargo de una persona sin conceder a esta, facultades legales para resarcirse del impuesto pagado”. Por ejemplo: Tributación sobre el patrimonio, Impuesto de Vialidad serie “A”, Catastral, de Registro y Matricula de Comercio. Y la Tributación sobre los Ingresos: Impuesto sobre la Exportación de Café, Impuesto sobre la Renta. En el impuesto directo podemos decir que el sujeto no puede recargar en otro el pago del impuesto.<sup>67</sup>

Impuestos Indirectos: son los que gravan el uso o desplazamiento de esta renta o riqueza, en la misma cita de Leoncio Ayala se señala que los impuestos indirectos son “cuando la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado. Por ejemplo: Tributación sobre el Consumo: Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles Corporales y a la Prestación de Servicios, Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas y Vinos; sobre Cigarrillos; sobre el Azúcar; sobre Matriculas de Vehículos; Licencias sobre Cervezas y Bebidas Gaseosas, sobre Películas Cinematográficas, sobre Pasajes Aéreos y Marítimos, sobre Espectáculos Públicos, sobre Fósforos y Cerillos. Tributación sobre Documentos y Negocios: Impuesto de Especies Valoradas (libretas para pasaporte timbres del servicio exterior). Y Tributación sobre el Comercio Exterior: Impuesto de Importación y a la Exportación. <sup>68</sup>En el impuesto indirecto aquí el sujeto esta facultado por la ley, trasladando el pago del impuesto a otros sujetos.

---

<sup>67</sup> FARFAN DE MATA, E., Op Cit. Pág. 16

<sup>68</sup> Ibidem.

En conclusión, se denominan Directos porque se aplican en forma inmediata a la materia gravada, es decir, a la renta por el solo hecho de ser percibida y a la riqueza por el solo hecho de existir. En esta forma, el titular de la obligación tributaria paga el impuesto desde el momento que obtiene un ingreso de renta o simplemente por ser dueño de un determinado bien.

Recordemos que la renta se diferencia de la riqueza en que en la primera se percibe periódicamente, como ocurre con el interés del dinero, mientras la segunda constituye un acervo acumulado, como sucede con la suma de dinero de donde proviene el interés.

Los impuestos Indirectos gravan la renta o riqueza en una segunda etapa, cuando el dueño las emplea en algún fin determinado, como adquirir un bien (Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces).

## **B. Impuestos Reales y Personales.**

Sainz de Bujanda propone la distinción así: “El impuesto real es aquel que grava una manifestación de riqueza que puede ser pensada prescindiendo de su relación con una determinada persona. Por ejemplo, la renta que produce un edificio puede ser gravada sin tomar en cuenta el sujeto que habrá de pagar el impuesto”.<sup>69</sup> Impuestos reales. Son los que gravan una manifestación de riqueza la cual puede ser pensada prescindiendo de su relación con un sujeto determinado es decir se grava la manifestación de riqueza independientemente quien sea el sujeto pasivo que va a pagar. Como ejemplo tenemos el Art. 1 de la ley del IVA. Es así como encontramos que también son definidos como aquellos que gravan manifestaciones aisladas de capacidad contributiva por ejemplo la posesión de un bien o la

---

<sup>69</sup> KURY DE MENDOZA, S. y otros, Op Cit. Pág. 245,246, 247.

percepción de un dividendo, manifestaciones estas de riqueza que pueden muy bien estar compensadas por otros hechos económicos negativos.<sup>70</sup>

“El impuesto personal por el contrario, grava una manifestación de riqueza que no puede ser pensada sino en relación a una determinada persona”. En el impuesto personal la persona entra, pues, a formar parte de la propia existencia del hecho imponible. Impuestos personales. Cuando se grava una manifestación de riqueza esta no puede ser pensada sino en relación con una persona determinada. En este caso el sujeto viene a formar parte del hecho generador, no pueden existir los elementos objetivos desvinculados del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Como ejemplo podemos mencionar la Renta en donde el Art. 1 de dicha ley establece que el periodo fiscal comprende desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año fiscal. También es definido como los que recaen en cambio sobre todos los elementos que integran el concepto de capacidad contributiva total del contribuyente o del núcleo familiar que el integra.<sup>71</sup>

### **C. Impuesto Subjetivos y Objetivos.**

Son impuestos subjetivos aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo son tomadas en cuenta en el momento de cuantificar la deuda tributaria. Ej. El gravamen de las sucesiones, el impuesto sobre transferencia de bienes raíces, el IVA.<sup>72</sup> Impuestos subjetivos. Que son aquellos que toman en cuenta la situación personal del sujeto pasivo al determinar o cuantificar la deuda tributaria es decir la situación personal del sujeto al momento de determinar la deuda tributaria. Ejemplo el Art. 33 de la ley del impuesto sobre la renta.

---

<sup>70</sup> VALDES COSTA, R, Op Cit, Pág. 279

<sup>71</sup> Ibidem. Pág. 279

<sup>72</sup> KURY DE MENDOZA, S. y otros, Op Cit. Pág. 245,246, 247.

Impuestos Objetivos. Son aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar la deuda. Ejemplo el IVA<sup>73</sup> Impuesto objetivo. Es aquel en que las circunstancias personales del sujeto al momento de determinar o cuantificar el tributo o la deuda tributaria no se toman en cuenta la situación o circunstancia personal del sujeto pasivo. Ejemplo la transferencia de bienes raíces. Impuesto de cigarrillos, fosalud, etc.

#### **D. Impuestos Periódicos e Instantáneos.**

Son impuestos periódicos: Aquellos en los que el presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo o el de realización progresiva. En estos casos, es necesario fraccionar la duración del hecho imponible en diferentes periodos, llamados periodos impositivos, a cada uno de los cuales corresponde el nacimiento de la obligación de tributaria.<sup>74</sup>

Son impuestos instantáneos aquellos cuyo presupuesto de hecho se agota con su propia realización ejemplos el gravamen de las sucesiones, el impuesto sobre transferencia de bienes raíces y el IVA.<sup>75</sup>

Existen otras clasificaciones según la doctrina donde podemos mencionar las siguientes:

- a) Predominantemente con fines fiscales. Exclusividad del interés fiscal para financiar el gasto publico.<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> *Ibíd*em

<sup>74</sup> KURY DE MENDOZA, S. y otros, Op Cit. Pág. 248, 249.

<sup>75</sup> *Ibíd*em.

<sup>76</sup> FARFAN DE MATA, E., Op Cit. Pág. 16

- b) Predominantemente con fines extrafiscales.<sup>77</sup> Como por ejemplo podemos mencionar el impuesto a la exportación cuya finalidad es meramente técnica comercial o sea que ingrese menos producto al país y busca limitar las exportaciones.
- c) Impuesto Proporcional. Es el que mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada.<sup>78</sup>
- d) Impuestos Progresivos. Es aquel en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta<sup>79</sup>.

#### **1.3.1.4.1.2. Características de los Impuestos.**

- Constituye un tributo;
- Son impuestos en virtud de una ley.

#### **1.3.1.4.2 Tasas.**

Este tipo de tributo se establece ya que el Estado presta servicios de carácter individualizado; por lo tanto podemos definir esta clase de tributo como aquel cuya obligación tiene como hecho generador la prestación real o potencial de un servicio publico o actividad estatal que afecte o beneficie de un modo particular al sujeto pasivo o contribuyente y cuyo producto no puede tener un destino ajeno que la financiación del servicio o actividad estatal que constituye el presupuesto de la obligación.<sup>80</sup> Así como también lo

---

<sup>77</sup> Ibidem. Pág. 17

<sup>78</sup> VALDES COSTA, R Op Cit. Pág. 281

<sup>79</sup> Ibidem. Pág. 281

<sup>80</sup> En el Art. 5 de la Ley General Tributaria Municipal se establece su definición “que las tasas municipales es el tributo que se caracteriza por conceder al contribuyente real o presuntamente un servicio público de naturaleza administrativa o jurídica prestado por la municipalidad”.

encontramos regulado en otra normativa secundaria.<sup>81</sup> Además la Sala de lo Contencioso Administrativo se ha pronunciado sobre las tasas en la sentencia con numero de referencia 198-R-2002<sup>82</sup>.

También la Sala de lo Constitucional en la Sentencia de Amparo, Interlocutoria del expediente M699-2000 dictada a las diez horas y diez minutos del día veinticuatro de mayo de dos mil dos, se pronuncio sobre la definición de tasa.<sup>83</sup>

Sainz de Bujanda establece que “EL impuesto ha de pagarse en función del nivel de la riqueza – patrimonio y renta – de los sujetos, en tanto de la tasa habrá de cuantificarse por la participación efectiva de cada sujeto, en las ventajas o beneficios que la prestación del servicio le procura. Afinando mas el razonamiento, dentro de una escrupulosa técnica jurídica, se llego a esta conclusión, el impuesto se paga por el contribuyente sin contra prestación por parte del ente publico, en tanto que la tasa si origina el derecho a una contraprestación: La obtención del servicio”.

---

<sup>81</sup> El Art. 14 del Código Tributario establece que tasa “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio publico individualizado al contribuyente.” y en su Inc. 2 establece que “No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”.

<sup>82</sup>Las tasas, entendidas como tributos, se encuentran sometidas a determinados principios, entre ellos: Principio de Legalidad Tributaria, Principio de Proporcionalidad y Principio de Razonabilidad o Equidad. De los principios referidos, nos merece especial atención el Principio de Legalidad Tributaria, él cual establece que todos los elementos del tributo –la tasa, para el caso concreto– deben estar previamente determinados por la ley o norma jurídica pertinente. Respecto de las tasas municipales, éstas pueden ser creadas mediante ordenanzas municipales, de acuerdo a lo prescrito por el art. 204 N° 1 de la Constitución.

<sup>83</sup> En relación a las tasas, la Sala de lo Constitucional se ha pronunciado en los siguientes términos: "la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada con el contribuyente.

Los redactores del Modelo de Código para América Latina, por su parte sostuvieron que las tasas y contribuciones deben estar definidas en función de dos elementos: “Las características del hecho generador y el destino del tributo, ambos se consideran indispensables para caracterizar estos tributos, no solo frente a los impuestos sino también frente a los precios”. El hecho generador de la tasa esta caracterizado por la prestación efectiva o potencial de un servicio publico, individualizado en la persona del contribuyente y que es inherente al Estado.

La tasa fue definida en el Art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina. “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio publico individualizado en el contribuyente. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no incoherentes al Estado”.

La ley General Tributaria Municipal por su parte nos dice en el Art. 5 que: “Son tasas municipales, los tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios”.<sup>84</sup>

En la Jurisprudencia con numero de referencia 107-S-2000 establece que "tasas" son entendidas como "derechos o contribuciones establecidas por un ente en sus funciones de Derecho Público, como una contraprestación por los servicios que presta" tales como el alumbrado público, aseo, cementerio, etc.

#### **1.3.1.4.2.1 Características.**

---

<sup>84</sup> KURY DE MENDOZA S. y otros, Op Cit. Pág. 252.

- La tasa es un tributo, lo que significa que es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley para el cumplimiento de sus fines.
- El hecho imponible esta constituido por la prestación no vinculada de un servicio o la realización de una actividad obligatoria por parte del Estado, que esta vinculado con el obligado al pago.
- Los sujetos. En cuanto al sujeto activo de la tasa este debe ser un ente publico ya que; como hemos señalado el presupuesto objetivo consiste precisamente en la actuación de un ente publico. El sujeto pasivo es la persona beneficiada o afectada por la actuación de dicho ente, que en muchos casos el mismo solicita.<sup>85</sup> Es inherente al Estado el servicio prestado; y
- Destino del producto de la tasa al financiamiento del servicio que origina la obligación.<sup>86</sup> El producto ósea lo recolectado de la tasa tiene que ser utilizado para el financiamiento de dicho servicio como ejemplo el tren de aseo, el alumbrado eléctrico.

De la Sentencia de Amparo, Interlocutoria del expediente M699-2000 dictada a las diez horas y diez minutos del día veinticuatro de mayo de dos mil dos, podemos extraer las siguientes características de la tasa: (1) es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio; (2) debe ser creada por ley; (3) su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago; (4) el producto de la recaudación es exclusivamente destinado al servicio o actividad respectiva; (5) debe tratarse de un servicio o actividad divisible a fin

---

<sup>85</sup> *Ibíd.*

<sup>86</sup> KURY DE MENDOZA S. y otros, Op Cit. Pág. 252.



de posibilitar su particularización; y (6) la actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal, es decir que se trata de actividades que el Estado no puede dejar de prestar porque nadie más que él está facultado para desarrollarlas.

#### **1.3.1.4.2.2 Clasificación.**

Estas se clasifican en las siguientes:

a) Tasas estatales. Que son los ingresos que forman parte de la Hacienda Pública y percibidos por la administración del Estado incluyendo las instituciones oficiales autónomas (no incluye el municipio). Art. 223 Ord. 4 y 131 Ord. 6 de la Cn. Como ejemplo podemos mencionar el pago en concepto de registro de la propiedad raíz e hipoteca y el pago del registro de comercio a la hora de inscribir una empresa "X".

b) Tasas municipales. Son reconocidas como los ingresos de los municipios, así como lo establece el Art. 63 del Código Municipal, que establece "son ingresos del municipio."... Ord. 1 "el producto de los impuestos, tasas y contribuciones municipales" y el Art. 204 Cn. Que prescribe lo siguiente "la autonomía del municipio comprende:" Ord. 1 "crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones publicas para la realización de obras determinadas dentro de los limites que una ley general establezca.

Una vez aprobadas las tasas o contribuciones por el Concejo Municipal se mandara a publicar el acuerdo respectivo en el Diario Oficial, y transcurrido los ocho días después de su publicación, será obligatorio su cumplimiento". Ejemplo La Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la Ciudad de San Salvador, emitida por Decreto numero uno, el 23 de Marzo de 1992 (publicada en el D.O. No 67, Tomo 315, del 7 de Abril de 1992), que contiene las tasas por servicios prestados por las

municipalidades, a saber: Registros y documentos, Certificaciones y Constancias, Higiene Alumbrado y Nomenclatura, Baños, Lavaderos y Servicios Sanitarios Municipales, Alumbrado Publico, Servicios de Aseo, Saneamiento Ambiental y Ornato, Nomenclatura de la Ciudad, Rastros y Tianguis, Estacionamientos, Cementerios, Rótulos, Etc.

#### **1.3.1.4.3 Contribuciones Especiales.**

El Modelo de Código Tributario para América Latina, en su Exposición de Motivos, cuando se refiere a las tasas y contribuciones, establece tal como se expreso anteriormente que la diferencia entre estas y los otros tributos esta dada por dos elementos: como lo son el hecho generador y el destino del tributo. Dicho modelo define las contribuciones especiales en su Art. 17, que establece “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 constituyen el presupuesto de la obligación”.<sup>87</sup>

Las contribuciones especiales son tributos que se deben en razón de beneficios, ya sean individuales o de grupo sociales derivados de la realización de obras o de actividades especiales del Estado. Así como también se encuentra definida en La Ley General Tributaria Municipal.<sup>88</sup>

Las contribuciones especiales las podemos definir como aquel tributo que se caracteriza por prestar al contribuyente real o presuntamente un beneficio especial derivados de obras públicas o actividad determinada prestada por

---

<sup>87</sup> KURY DE MENDOZA S. y otros, Op Cit. Pág. 255

<sup>88</sup>El Artículo 6 de la Ley General Tributaria Municipal establece que “contribución especial municipal es el tributo que se caracteriza por que el contribuyente recibe real o presuntamente, un beneficio especial, derivado de la ejecución de obras publicas o de actividades determinadas, realizadas por los municipios”

los municipios. Así como aquel tributo que se debe en razón de un beneficio individual o de grupo social derivado de una actividad u obra pública especial realizada por el Estado. Y el Art. 15 del C. T. lo define que es obligatorio si esta establecido en una ordenanza municipal que son las que crean estas contribuciones especiales aprobadas a través de las ordenanzas municipales pero pueden ser por ley. Ejemplo el proyecto del alumbrado eléctrico.

En la referencia 107-S-2000 establece que "contribuciones" es "la prestación en dinero obtenida por un ente público, del sector de los particulares que reciben beneficios directos o indirectos, de una obra pública realizada, por el beneficio diferencial que reciben, en relación a los demás contribuyentes".

#### **1.3.1.4.3.1. Características.**

1. Al igual que el impuesto y la tasa es un tributo, es decir, una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una Ley, para el cumplimiento de sus fines.
2. El hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o incremento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado.

La contribución se diferencia del impuesto en que el producto de este se destina a la financiación de servicios generales o necesidades publicas genéricas, sin que se haga alusión a posibles beneficiarios indirectos o directos concretos. Y de la tasa, en que la actividad administrativa productora del beneficio o del aumento del valor no se dirige inmediatamente al beneficiario, sino a la colectividad, aunque repercuta en su favor. Como

ejemplo tenemos que son las que exige la municipalidad para la financiación de obras de pavimentación, alumbrado, etc.<sup>89</sup>

---

<sup>89</sup> KURY DE MENDOZA, S. y otros, Op Cit. Pág. 256.

## CAPITULO II.

### LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.

#### 2. La Presunción.

Las primeras manifestaciones sobre la existencia de la presunción, se encuentran en los escritos de los latinos antiguos, quienes entendieron que praesumere era conjeturar, usurpar funciones en los campos personales o públicos, adoptar una pose, figuración, calidad no propia; fingir atributos. Alternativamente el aristócrata latino, por lo general cultivado mentalmente, la reprobó, considerándola la indigna de análisis, controversia, planteándola como simple sospecha.<sup>90</sup>

#### 2.1 Definiciones.

El doctrinante Vito Gianturco afirma que “el repetirse de forma normal los mismos fenómenos, de orden natural y psicológico, en determinadas circunstancias según la experiencia estadística y las constataciones experimentales –probando y volviendo a probar-, induce a la consideración de que aquello que sucede y a sucedido continuara verificándose en el porvenir en las mismas circunstancias y bajo las mismas condiciones”<sup>91</sup>

Para Nicola Framarino del Malatesta la define como “el raciocinio de la presunción deduce de lo conocido lo desconocido, partiendo del principio de identidad en tanto que el raciocinio del indicio infiere lo desconocido de lo conocido, mediante el proceso de causalidad”.<sup>92</sup>

---

<sup>90</sup> RODRIGUEZ, Alfonso Orlando, *La Presunción de Inocencia, Principios Universales*, Segunda Edición, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, Medellín, Colombia, 2001, Pág. 25.

<sup>91</sup> *Los Indicios en el Proceso Penal*, traducción de Julio Romero Soto, 1975, Pág. 18

<sup>92</sup> *Lógica de las Pruebas en Materia Criminal*, Volumen I, Editorial Temis, 1981, Pág. 239.

Francesco Carnelutti la entiende en dos sentidos en primer lugar, como objeto utilizado para la deducción al definir el indicio, basado en la experiencia y supone o presume la existencia de un hecho indicador y en segundo lugar, como la deducción misma. “hay presunción cuando de la existencia de un hecho conocido se deduce la de uno desconocido”.<sup>93</sup>

Pietro Ellero, afirmo que “las presunciones no son mas que circunstancias probabilísimas tenidas como ciertas, pero que, sin embargo, pueden ser contradichas”.<sup>94</sup> En suma es el testimonio ofrecido por el sentido común, diferente al indicio debiéndose probar; aquella que da por comprobada solo con iluminar la mente del juzgador, por lo que al negarse, debe probarse lo contrario.<sup>95</sup>

Lessona, citado por Rocha Alvira, definió: “la presunción como medio de prueba resulta, de un razonamiento o del cual de la existencia de un hecho reconocido ya como cierto, según medios legítimos, se deduce por el legislador en general, o por el juez en el caso especial del pleito, la existencia de otro hecho que es necesario probar”.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> *Sistema de Derecho Penal*, Editorial Temis, Segunda Edición, Pág., 441.

<sup>94</sup> *De la Certidumbre en los juicios Criminales o Tratado de la Prueba en Materia Penal*, Pág. 39

<sup>95</sup> El mismo comentarista amplio su definición en la Pág. 38 de la misma obra: “de hecho, el juicio penal, que llamaremos definitivo, resulta y depende de otros precedentes y auxiliares. Acuden a la mente del juez una masa tal de conocimientos que, si pretendiese darse cuenta de todos no acabaría nunca. Juzga, sin duda, según los datos que se le ofrecen: pero no de todos tiene y exige la prueba. Algunos se repuntan por los como probados en virtud de un supuesto de su certidumbre, sin que ni así propio ni a otros explique el motivo. De aquí resulta lo erróneo de aquel principio, según el cual, un criminal no debe tenerse por cierto a no serlo probado, a menos que se conceptué verdadera prueba, cierta tacita admisión o su equivalencia, por asentimiento del legislador o del común sentir, ¡bueno estaría si el juez hubiera de exigir y ofrecer una prueba expresa y determinada de cada hecho!. Ahora bien, este sustituto de la prueba, merced al cual una circunstancia de hecho se tiene por cierta, llamase presunción”.

<sup>96</sup> *De la Prueba en Derecho*, Pág. 153

El Español Joaquín Escribe sostuvo que la conjetura es la forma “como generalmente los hombres se conducen, o de las leyes ordinarias de la naturaleza; o la consecuencia que la ley o el juez dé de un hecho desconocido o incierto”.<sup>97</sup>

Para Caravantes “la palabra presunción se compone de la preposición prae y el verbo sunco, que significan tomar anticipadamente; porque por las presunciones se forma o deduce un juicio u opinión a cerca de las cosas y de los hechos, antes de que estos se nos demuestren o aparezcan por si mismos”.<sup>98</sup>

La presunción es el mecanismo por el que se supone hechos o actos de la vida, basado en lo ordinario, en lo común y de interés en concreta circunstancia en tiempo y espacio. Es producto de la actividad mental del hombre que, valido de una metodología lógico-racional, lanza a juicio, conceptos genéricos que la experiencia indica, la mayoría de las veces como acertados.<sup>99</sup>

Así también otros autores establecen sobre la presunción.<sup>100</sup>

## **2.2 Clases de Presunción.**

La presunción se clasifica en legal y judicial.

---

<sup>97</sup> Diccionario de la legislación y la Jurisprudencia edit , Pág. 1444

<sup>98</sup> CABANELLAS Y ALCALA- ZAMORA. Diccionario enciclopédico de derecho usual, Tomo VI, Pág. 390.

<sup>99</sup> RODRÍGUEZ, Alfonso Rolando, Op Cit. Pág. 28.

<sup>100</sup> Para Orlando Alfonso Rodríguez “la presunción descansa sobre cimientos ordinarios, comunes, uniformes; sobre hechos físicos y morales aceptados por la sociedad, faro para dilucidar concretas situaciones y asistido por la lógica, se fija pautas generales de valor y eficacia para nuevas situaciones. Se presume a cada momento, por todo interés, objetivo no demostrado; en el campo jurídico como extra y meta jurídico y en las llamadas pruebas históricas. En el testimonio, la confesión, el documento, el dictamen pericial, se presume la veracidad en lo consignado, mientras no se controvierta o ponga en duda; como también se presume el acierto y legalidad del fallo del juez Ibidem Pág. 29.

### 2.2.1 Presunción legal.

Es un juicio lógico del legislador, que partiendo de un hecho conocido, acepta como existente otro desconocido, plasmado en un mandato jurídico. Es un procedimiento de técnica jurídica, en concepto su forma artificiosa, destinada a hacer eficaz una norma. La política que orienta las actividades jurídicas, solo alcanza a fijar los contenidos objetivos del derecho posible, al estructurar la metodología para su realización social. El juicio debe estar ligado a un hecho generalizado o concreto, para considerarse presunción.

¿Qué es una presunción legal ya sea *iuris et de iure*, ya sea *iuris tantum*? No es otra cosa que un mandato legislativo con el cual ordena tener por establecido algún hecho siempre que otro hecho, indicador del primero, haya sido controlado suficientemente ha dicho Antonio Dellepiane. Además la presunción legal suele subclasificarse en presunción *iuris et de iure* o en presunción absoluta y en presunción *iuris tantum* o relativa. Así como también encontramos la presunción Mixta.<sup>101</sup>

---

<sup>101</sup> La primera es de origen latino de pleno y absoluto derecho sin admitir prueba en contrario, es imperativa de orden público sus críticos afirman que no se presumen sino que se estatuye. Significa admitir sin demostración ni necesidad de prueba en una declaración de la ley del derecho ciudadano en el evento de no justificar los hechos que la fundamentan algunos sostienen que en estricto sentido no es presunción, por no admitir prueba en contrario no ser susceptible de controversia y por ende de desvirtuarse es en verdad un mandato jurídico, sin relación con la prueba del raciocinio judicial, es de la esencia del derecho sustantivo. Esta se caracteriza el sistema de prueba legal de importancia en el pretérito. Y la segunda es una expresión latina que significa que la ley admite prueba en contrario; y se considera cierta mientras no se prueba en contrario puede demostrarse la inexistencia del hecho legalmente presumidos, aunque prima fácil sean ciertos por antecedentes y o circunstancias esta impregnada de probabilidades, no exenta de error, son supletivas es una verdad probable sin excluir la verdad real, hace sus veces hasta manifestarse en toda su plenitud. También encontramos la Mixta que se define como la presunción que siendo legal esta ubicada entre la presunción absoluta y la relativa, aunque cercana a esta. Admite prueba en contrario, por tanto, puede ser desvirtuada en su premisa menor, pero no por todos los medios de prueba, sino uno en específico, en la medianía, por un documento; o en otras oportunidades, en caso excepcionales se admiten que se pruebe en contrario ante precisas circunstancias. Actualmente no tiene presencia en el ámbito jurídico punitivo, por estar en abierta contravía del principio de libertad probatoria.



Es decir que las presunciones legales son las que establecen los legisladores fundamentándolas de hechos que conocen consecuentemente dándole como un valor a esos hechos los hacen mandatos.

### **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.<sup>102</sup>

### **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.<sup>103</sup>

#### **2.2.2 Presunción Judicial.**

También se le conoce como presunción hecho (facti), simples, judiciales o de hombre (hominis). No esta consagrada en la ley, sino que de hecho y es el juez, el hombre quien después de un proceso de razonamiento la establece y la aplica. Si la presunción en general tiene una estructura basada en el silogismo, esta no es la excepción. En efecto la premisa mayor viene dada por la experiencia; la premisa menor, por el hecho supuesto; la conclusión, sacada de la inferencia de la premisa menor de la premisa mayor. La función de la presunción judicial es eminentemente personal y sirve de guía al funcionario para la valoración de la prueba.

---

<sup>102</sup> MERINO GONZÁLES, S. y otros El Procedimiento de Liquidación, tesis para optar al grado de licenciatura en ciencias Jurídicas, universidad de El Salvador, Pág. 115

<sup>103</sup> Ibidem Pág.115

No debe ser la consecuencia de hipótesis subjetiva, sino de elementos externos, materiales objetivos que faltándoles hilación y coherencia con el objeto de la prueba no dan la suficiente claridad quedándose en el laberinto de la duda o de la probabilidad.<sup>104</sup>

### **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.

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.<sup>105</sup>

De lo anterior se colige que en el C.T. se adopta la clasificación establecida en el artículo 45 de nuestro Código Civil, según el cual las presunciones 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.<sup>106</sup>

### **2.3 Desarrollo Histórico del Principio de Presunción de Inocencia**

Presunción: procede del latín “presuntio-onis” que quiere decir: cosa que por ministerio de ley se tiene por verdad, lo que tiene carácter absoluto o

---

<sup>104</sup> RODRÍGUEZ, Rolando Alfonso, Op Cit. Pág. 47, 48,49.

<sup>105</sup> MERINO GONZÁLES, S y otros Op Cit. Pág. 116

<sup>106</sup> Ibidem. Pág 116

preceptivo, en contra de la cual no vale ni se admite prueba. La que por ordenamiento legal se reputa verdadera en tanto que no exista prueba en contrario.

Inocencia: procede del latín “Innocentia” que significa: Estado y calidad del alma, que esta limpia de culpa, excepción de toda culpa, en un delito o en una mala ocasión.

Se advierte, que en esos conceptos se dan dos ideas muy diferentes: uno, que se podría llamar “sustancial” solo se da cuando de verdad no existe culpa, otra de alcance puramente formal se establece mediante la declaración de inculpabilidad pronunciada por quien corresponda, con entera independencia de que la persona enjuiciada sea o no sea en realidad inocente en sentido sustancial ya que eximir significa “libertad, desembarazar de cargos, obligaciones cuidados culpas.”<sup>107</sup>

Presunción de hombre o de juez: Expresión análoga pero poco frecuente, a la de presunción juris tantum. La establecida por la ley u otra norma compulsiva, pero que admite probanza en contrario.<sup>108</sup>

Presunción de inocencia: La que ampara, en los enjuiciamientos del tipo liberal, a los acusados cuya responsabilidad debe probar el acusador para fundar la condena.

Definición legal de presunción de inocencia en su artículo 45 del Código Civil, establece que de presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o

---

<sup>107</sup> GÓMEZ RODRÍGUEZ, D. y otros, la Presunción de Inocencia como Garantía del Debido Proceso Penal a partir de los Acuerdos de Paz en El Salvador 1994, Pág.30-32

<sup>108</sup> Ibidem Pág...33

circunstancias que dan motivo a la presunción se llama legal se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume aunque sean 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. Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.<sup>109</sup>

Con el origen de la presunción de inocencia en la época de la Santa Inquisición en el Siglo XVI, el acusado deja de ser un sujeto procesal y se convierte en un objeto donde se seguía una dura persecución por parte de los acusadores. En el Sistema Inquisitivo para lograr una represión de los delitos y defender la sociedad se le consideraba un rigor necesario.

La presunción de inocencia que aparece reglada en la mayoría de sistemas constitucionales, y consecuentemente desarrollado por sistemas procesales penales, no fue un principio creado por un tratadista en particular, sino mas bien su origen remonta a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, promulgada por la Revolución Francesa de 1789, que en su art. IX, lo enuncia Así: “siendo todo hombre presunto inocente hasta que sea declarado culpable si se juzga indispensable su detención, la ley debe reprimir severamente todo rigor que no sea necesario para asegurar su persona.”<sup>110</sup>

Este principio de inocencia que se remonta a épocas anteriores a la Revolución Francesa tuvo su consagración legislativa en la Declaración de

---

<sup>110</sup>FLORES CUBA, Blanca Lidia y otros, *El principio Constitucional de Presunción de Inocencia en materia Penal*, Año 1997, UES. Pág.4, 6 y 8.

los Derechos del Hombre y el Ciudadano en 1789 que estableció que todo hombre debía “presumirse” inocente.<sup>111</sup> Esto se repite en textos legales y constitucionales hasta hoy en día y es así como en el Artículo 8 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos párrafo 2 dice que “toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad”. La utilización de la expresión “presunción” de inocencia ha dado lugar a que diversos autores consideren que la misma puede ser desvirtuada y establece precisamente la presunción contraria. En realidad no estamos en presencia de una “presunción” sino de un “estado jurídico”, que solo puede ser destruido mediante el dictado de una condena.<sup>112</sup>

Así mismo Claria Olmedo y Vélez Mariconde se inclinan por denominarlo “estado de inocencia” afirmando el primero que ese estado se goza desde antes de la iniciación del proceso y no se destruye con la denuncia, la acusación se requiere de una sentencia penal condenatoria basada en autoridad de cosa juzgada, dice el segundo que todo ciudadano debe reputarse inocente hasta que sea demostrada su culpabilidad, cuando este no se demuestre, el imputado debe ser absuelto sin exigir la demostración de su inocencia, y debe reintegrarse a la sociedad, precisamente porque su inocencia es presunta.

Este principio ha sido de aplicación muy discutida en el campo del derecho penal tributario, admitiendo varios autores la posibilidad de la implementación del principio inverso, según el cual es el contribuyente quien debe probar su inocencia, admitiéndose incluso la existencia de presunciones legales de culpabilidad o de intención dolosa. El principio de la presunción de inocencia es definido por Serra Domínguez como “aquella actividad intelectual del

---

<sup>111</sup> SOLER, Ob. Cit, Pág. 189

<sup>112</sup> CABRERA, Op cit Pág. 35.

juzgador, realizada en la fase de fijación por la cual se afirma un hecho distinto del afirmado por las partes instrumentales, a causa del nexo causal o lógico existente entre ambas afirmaciones”. Es decir que la persona que tiene a su cargo hacer la valoración de una actividad realizada por una persona primeramente debe de ser demostrada por medio de instrumentos idóneos y a consecuencia de dicho análisis debe de pronunciarse sobre una valoración ya sea mostrándose a favor o en contra de la persona a quien se le imputa haber realizado dicha actividad.

Otra explicación de desarrollo histórico del Principio de Presunción de Inocencia es la que establece la página web de espacios jurídicos<sup>113</sup>

---

<sup>113</sup> Para algunos autores su génesis se encuentra en la Revolución Francesa de 1879 con la “Declaración de los derechos del Hombre y del Ciudadano”, ya que en ella se consagró por primera vez la presunción de inocencia como una garantía procesal para los procesados o inculpados de hechos delictuosos. Aquella Declaración en su artículo noveno sentenció “presumiéndose inocente a todo hombre hasta que haya sido declarado culpable, si se juzga indispensable arrestarlo, todo rigor que no sea necesario para asegurar su persona debe ser severamente reprimido por la ley”.

Verdaderamente tal afirmación fue en forma directa y concreta, la reacción frente al régimen inquisitivo que imperaba en aquella época con anterioridad a la Revolución.

*“El fundamento histórico de la norma remite a la Revolución Francesa y reconoce entonces una raíz poderosa: la de impedir que los sometidos a proceso fueran tratados como verdaderos reos del delito imputado (...). Considerado como una suerte de protección contra los excesos represivos de la práctica común, el principio se constituyó, en un desarrollo posterior, en un freno a los desbordes policiales y judiciales y fortaleció la idea de que la inocencia presumida de todo acusado sólo podía ser desestimada a través de una imputación fundada en pruebas fehacientes que no dejaran duda de la responsabilidad y que esa prueba debía ser aportada por los órganos de la acusación, porque el acusado no necesita acreditarla*

A raíz de este dogma imperativo nacido de la Revolución Francesa, que actualmente continua teniendo plena vigencia y operatividad, algunos autores han sostenido por una parte, que a favor del imputado existe una presunción de inocencia que lo ampara durante la sustanciación del proceso; otros en cambio consideran que esa presunción sólo podría aceptarse en algunos casos; y otros simplemente, la impugnan, la rechazan, alegando que se trata de un absurdo nacido del empirismo francés.

## 2.4 Antecedentes Históricos Constitucionales de la Presunción de Inocencia en El Salvador.

Los derechos humanos nacieron en la declaración del hombre y del ciudadano aprobada al 26 de agosto de 1789 en la que se cristalizó el ideario de la revolución francesa y la declaración de derechos Bill of Rights constituidas por las primeras diez enmiendas a la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica de 1791.<sup>114</sup>

En momentos anteriores al Siglo XVIII, se puede mencionar grandes antecedentes de declaraciones como la Carta Magna Inglesa en ella se omitía la mayor parte de derechos humanos hoy generalmente aceptados además no era un documento democrático ya que otorgaba derechos únicamente a miembros de la Iglesia Aristocracia, es a dos declaraciones, la Francesa y la Norteamericana a quienes le corresponde el merito de haber

---

No obstante, no existe discusión en la doctrina en aceptar que dicha presunción se halla plasmada a nivel supranacional en documentos internacionales como Convenciones y Declaraciones de Derechos humanos, como aquella que expresa que: *“toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad”*

Hacia finales del siglo XIX y principios del siglo XX surgieron corrientes encontradas, sobre todo aquellas que rechazaban en forma absoluta la existencia de tal presunción a favor del imputado, así V.gr. encontramos a los doctrinarios Italianos; entre ellos Garófalo el que consideraba que el principio debilita la acción procesal del estado, porque constituye un obstáculo para tornar eficaces resoluciones en contra de los inquiridos, especialmente en materia de prisión preventiva, hasta favorecer la libertad de los imputados, aún cuando ello pudiera constituir un peligro común y una provocación a la víctima del delito, aún cuando la culpabilidad fuese evidente por confesión o flagrancia.

Sencillamente basta pensar en los casos de custodia preventiva, en el secreto de la instrucción y en el hecho mismo de la imputación. Si el hecho de la imputación tiene por presupuesto suficientes indicios de delincuencia, ella debería constituir por lo menos, una presunción de culpabilidad; razón por la cual resulta un absurdo admitir justamente lo contrario, esto es, la presunción de inocencia [www.wespaciosjuridicos.com](http://www.wespaciosjuridicos.com) 17/10/08 5:30p.m.

<sup>114</sup> RUBIANES, CARLOS J. Manual de derecho Procesal Penal tomo II, edit depalma, 1997, Pág..232

hecho una detallada enumeración de derechos, de haber reconocido tales derechos a todos los hombres y de haber servido de ejemplo a otros países quienes primero en sus legislaciones internas y posteriormente en declaraciones, Pactos y Tratados Internacionales han reconocido el respeto universal de derechos a los hombres.<sup>115</sup>

Las diez primeras enmiendas de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica ponen un interés a los derechos del procesado penal y es en las enmiendas IV, V, VI y VIII en las que retoman el tema, en la IV se estableció sobre el derecho del pueblo a la seguridad de sus personas, domicilios, papeles y efectos contra registros y detenciones arbitrarias. En la enmienda V se establece como órgano de acusación el Gran Jurado, la garantía del non bis in ídem, el derecho de no auto incriminarse y del debido proceso. En la enmienda VI se garantiza los derechos a un juicio rápido y público, por el jurado; el derecho del acusado a que se le informe de la acusación, se le caree de testigos que declaren en contra suya, se les obligue a comparecer a los testigos que cite en su favor y a tener a un abogado que lo defienda, finalmente la enmienda VIII dispone que no se exigirá al procesado fianzas excesivas para otorgarle la libertad.<sup>116</sup>

La declaración francesa se ocupa en tan solo dos de sus diecisiete artículos del proceso penal los cuales son el art. 7 en el cual se dispone que ningún hombre puede ser acusado, arrestado ni detenido mas que en los casos determinados por la ley y según las formas prescritas por ellas, y el art. 9 donde establece el principio de que : “ se presume que todo hombre es inocente hasta que haya sido declarado culpable” es esta dirección el legislador francés seguía las ideas de Beccaria quien ya había afirmado que a

---

<sup>115</sup> Ibidem pág. 233

<sup>116</sup> GÓMEZ RODRÍGUEZ, Op. cit. 35



un hombre no se le puede llamar reo antes de la sentencia del juez, ni la sociedad puede negarle su protección pública.

Para el pensamiento republicano y liberal, se aprecia a este principio como un verdadero punto de partida de toda la comprensión del proceso penal asignándosele un contenido indiscutible, que influye sobre las principales instituciones procesales (la prueba, la sentencia, la situación del imputado, las medidas de coerción, etc.) Cuando la Constitución de Argentina disponía que ningún habitante del territorio de un país sea penado sin juicio previo, proclama el viejo aforismo de que nadie será considerado culpable sino ha sido declarado en sentencia por un juez.

En México el principio fue aceptado tomándolo de la declaración francesa, por Decreto Constitucional para la libertad de la América mexicana sancionado en Apatzingan, el 22 de Octubre de 1814 cuyo artículo dispone “todo ciudadano se reputa inocente, mientras no se declare culpable”. Este decreto nunca tuvo vigor; durante la independencia de México los constituyentes se inspiraron en otra fuente como la declaración Norteamericana y la presunción de inocencia no aparecía en las posteriores Constituciones; pero como México ha suscrito la Convención Americana sobre derechos humanos el cual establece sobre la presunción de inocencia en su art. 8.2 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y políticos la cual en su art. 14.2 recoge sobre el principio de presunción de inocencia, las normas transcritas anteriores forman parte del derecho positivo mexicano es por ello que la presunción de inocencia es norma vigente en México.<sup>117</sup>

Se puede decir que los inicios del principio de presunción de inocencia se remota a la Revolución Francesa 1789 con la Declaración de los Derechos

---

<sup>117</sup>ZAMORA PIERCE Jesús, *Garantías del proceso Penal*, Editorial Porrúa, México, 1996. Pág. 169.63

del Hombre y del Ciudadano, se encontraban una serie de principios fundamentales de una nueva sociedad fundamentada en la revolución.

En tal declaración el objeto fundamental era de definir los Derechos Naturales inalienables y sagrados del hombre y del ciudadano en la cual se especificaba: “los hombres nacen y permanecen libres en iguales derechos; la libertad individual, la libertad de palabra, la libertad de conciencia, la seguridad y la resistencia a la opresión, derecho a la propiedad que proclamaban como derechos naturales e imprescriptibles del hombre y del ciudadano; al proclamar inviolable el derecho a la propiedad privada, la declaración legitimaba con ello la desigualdad en la posesión de los bienes y la explotación del desposeído por el poseedor.

En El Salvador, la regulación del Principio Constitucional de Presunción de inocencia, inicia en el año de 1824, con la Constitución de la República de El Salvador en su capítulo IX – El crimen, en su art. 62; el cual lo enuncia Así: “Ningún salvadoreño podrá ser preso sin precedente sumario del hecho por el cual deba ser castigado y sin previo mandamiento del juez por escrito que ordene la prisión”.<sup>118</sup>

Aunque no se regula expresamente, se encontraba implícito dentro de este artículo. En 172 años de independencia se han contado con 3 Constituciones Federales, una como estado Miembro de la primera Federación, doce como Estado unitario, 3 reformas sustanciales, y varias constituciones frustradas. Fue hasta el año de 1983; como un principio innovador, y que literalmente dice: “Toda persona a quien se le impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa.”

---

<sup>118</sup> Ibidem pág.174.

De ahí que a la garantía constitucional en virtud de la cual nadie puede ser privado de sus derechos sin a ver sido oído y vencido en juicio, se introduce otra garantía procesal en el caso de las personas acusadas de algún delito. Se establece, en primer lugar, la presunción de inocencia.

Es un principio universalmente reconocido y su texto en su inciso primero está tomado del artículo 11.1 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de las Naciones Unidas. Adicionalmente, se garantiza a toda persona detenida, acusada formalmente o no, el derecho a ser informado de las razones de su detención en forma inmediata esto es en el acto mismo de su detención y de modo que le sea comprensible, explicándole de la misma manera sus derechos.

Podría decirse que la Constitución vigente ha incorporado a sus textos nuevos valores y principios, algunos de los cuales solo se encontraban plasmados en las leyes ordinarias, o en los tratados o convenios Internacionales.

Desde la Constitución de 1983 hasta la fecha ha sufrido una reforma el art.12 Cn. Así el 27 de abril de 1991 en la ciudad de México, fueron celebrados los Acuerdos de Paz de El Salvador y gracias a las negociaciones logradas se firmaron dichos acuerdos, y el cual se enuncia Así: “Toda persona ha quien se le imputa un delito, tiene derecho a que se presuma su inocencia, mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren las garantías del debido proceso”.<sup>119</sup>

Debe tenerse en cuenta que la elevación de rango constitucional del principio de presunción de inocencia se suscitó en la constitución de 1983 lo que se justifico por la comisión de estudios del Proyecto de Constituciones en los

---

<sup>119</sup> Ibidem Pág.12, 13

siguientes términos: “además de la garantía constitucional en virtud de la cual nadie puede ser privado de sus derechos sin haber sido oído y vencido en un juicio, se introduce otra garantía procesal en el caso de las personas acusadas de algún delito.”<sup>120</sup>

## **2.5 Aspectos Doctrinarios de La Presunción de Inocencia**

Aspectos Doctrinarios de La Presunción de Inocencia de la Forma como se Plantea el Principio de Inocencia surgieron diversas posiciones como las siguientes:

### **2.5.1 Escuela Clásica del Derecho Penal**

Entre las posiciones de los expositores de la escuela clásica del Derecho Penal figuran: Francesco Carrara: proclama la presunción de inocencia de la siguiente manera: “Hay a favor del imputado... la presunción de inocencia que ajuste a todo, y esta presunción es asumida por la ciencia penal, que hace de ella su bandera para oponerla al acusador y al inquisidor, no con el fin de detener el movimiento de ellos, en su legítimo curso, sino con el fin de restringirlos en sus modos, encadenándolos a una serie de preceptos que sean freno para el arbitrio, obstáculo para el error y en consecuencia protección del ciudadano.

El postulado de que parte la ciencia en esta segunda serie de estudios es la presunción de inocencia y así la negación de la culpa... Aquí dice ella: protejo a este hombre porque es inocente, así lo proclamo hasta que no hayais probado su culpabilidad.... Con los modos y formas que yo prescribo, y que debéis respetar porque ellos proceden también de dogmas de absoluta razón”. Por otra parte, y en la misma dirección Luccini; enseña que no ya por consideraciones unilaterales o por motivos sentimentales, sino que en

---

<sup>120</sup>Corte Suprema de Justicia, publicaciones especiales de la de 1997 Pág. 122

obsequio a los principios de razón evaluando los intereses sociales en su esencial plenitud, frente al estado de imputación del individuo perseguido, surge y se contrapone la “presunción de inocencia” que en todo el curso del proceso debe equilibrarlo”, la cual es corolario lógico del fin racionalmente asignado al proceso.<sup>121</sup>

Si tal fin práctico consiste en el descubrimiento de la verdad con respecto a la imputación del delito, es natural que se contraponga a ella la hipótesis de que el imputado sea inocente, es decir, que todo ciudadano debe reputarse tal hasta que no sea declarada su culpabilidad.

Cuando esta no se demuestre, el imputado debe ser absuelto sin exigir la demostración de inocencia, y debe por preexpuesto suficientes indicios de delincuencia, ella deberá de constituir por lo menos una presunción de culpabilidad, por presupuestos suficientes indicios de delincuencia, ella deberá de constituir por lo menos, una presunción de culpabilidad.

¿Cómo admitir a lo contrario, que esto es una presunción de inocencia?....

Oliva Salinas en su tesis cita a: Mortara y Aloisi: para ambos la presunción de inocencia “es una máxima errónea... que ha seducido a muchos intelectos proclives a la debilidad, y que ha tenido una suerte que no merecía.

Podemos y debemos de estar de acuerdo en que el imputado no es un delincuente declarado; pero decir que la delincuencia no debe presumirse en su daño es muy diverso que decir que se debe presumir su inocencia.<sup>122</sup>

La presunción de inocencia protege a todos los sujetos que no sean sospechosos de haberlo cometido, cesa de ser protegido con aquella

---

<sup>121</sup> FLORES CUBA, Op Cit, Pág...36

<sup>122</sup> OLIVA SALINAS, M, La Violación de la Presunción de Inocencia por parte de los Medios de Comunicación Social, tesis para optar al grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 1995, Pág...40

presunción... tomada a la letra haría imposible el ejercicio de la acción penal porque siempre es absolutamente ilícitos obrar contra el inocente”

Las posiciones contrapuestas entre los representantes de cada una (Clásica – Positiva), en relación a la presunción de inocencia se formulan las siguientes críticas:

- Para quienes sostienen la primera tesis, es evidente que caen en un exceso verbal, al sostener que a nadie debiera privarse de su libertad si no hasta el fin de proceso, cuando ha quedado plenamente comprobada la existencia del delito y la responsabilidad penal del imputado.
- En cuanto a los expositores de la segunda tesis, por una parte se reconoce la crítica de Manzini quien ataca con indudable fundamento la forma gramatical de expresar el principio de inocencia, puesto que se trata de una presunción en el sentido técnico de la palabra. Pero al igual que en el primero de los casos, su posición tampoco es aceptada, ya que sustenta una presunción de culpabilidad, cuando se decreta la detención provisional por parte del juez que se refleja en su decisión, la cual puede obedecer a un acto arbitrario o ilegal por parte del mismo.

### **2.5.2 Escuela Contemporánea del Derecho Penal.**

Han surgido nuevas posturas que superan la problemática apuntada, como la del eminente procesalista Alfredo Vélez Mariconde que afirma: “El principio de Inocencia no se consagra en una presunción legal<sup>123</sup>, sino un estado jurídico

---

<sup>123</sup> OSSORIO, Manuel Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Pág.605

del imputado, el cual es inocente hasta que sea declarado culpable por sentencia firme, y este no opta, claro esta a que durante el proceso pueda existir una presunción de culpabilidad del juez capaz de justificar medidas coercitivas de seguridad<sup>124</sup>”.

## **2.6 Presunción de Inocencia.**

### **2.6.1 Definiciones**

Asimismo Eugenio Florián, señala que “la Presunción de inocencia; que algunos autores llaman estado de inocencia. Ese estado o presunción no se destruye con la imputación (denuncia, acusación, indagatoria), ni con los actos jurisdiccionales del proceso (auto de detención provisional, elevación a plenaria. etc.), porque ellos están edificados sobre bases de probabilidad.

La presunción de inocencia o estado de inocencia perdura a través del proceso y solo desaparece con el agotamiento del juicio previo y la sentencia condenatoria, con carácter definitivo, si es que el proceso no es susceptible de revisión, lo cual hace muy discutible que aquella haga transito de cosas juzgadas<sup>125</sup>

Serra Domínguez, dice al respecto que “la Presunción de Inocencia es aquella actividad intelectual del Juzgador, realizada en la fase de fijación, por la cual se afirma un hecho distinto del afirmado por las partes instrumentales, a causa del nexo causal o lógico existente entre ambas afirmaciones”.

---

<sup>124</sup> VÉLEZ MARICONDE, Alfredo. *Derecho Procesal Penal.*, Primera Edición, Editorial Pág...38.

<sup>125</sup>. JIMÉNEZ LONDOÑO, Hernando. *Derecho Procesal Penal.* Primera Edición, Editorial Pág...38

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos ha establecido que la Presunción de Inocencia significa que nadie puede ser condenado por un delito “mientras no se establezca plenamente su culpabilidad”.

En conclusión la Presunción de Inocencia es una actividad creada por el Juez en base a las pruebas que establecen un hecho diferente del afirmado.

La sala de lo contencioso administrativo reconoce que la presunción de inocencia es un derecho fundamental de toda persona natural o jurídica, frente al Estado que se ha reservado el monopolio de “ ius ponendi”. Tal potestad es una de las esenciales del Estado, y a la vez la más peligrosa para el respeto de los derechos fundamentales. Por tal motivo solamente será factible la imposición de una sanción o condena cuando exista una prueba de garantía y solvencia que acredite la realización por parte del sujeto infractor del ilícito. De ahí que la presunción de inocencia del inculpado desplaza sobre la autoridad estatal la carga de la prueba de los hechos tipificados como infracción. Sentencia definitiva 61-0-2003 15:10 12-10-2004

Así también se puede establecer la de Presunción de Inocencia esta reconocida mundialmente, y hasta se puede encontrar definiciones de ello en Internet en paginas tales como monografias.com.<sup>126</sup>

## **2.7. Presunción de Inocencia: Concepto.**

---

<sup>126</sup> El **principio de inocencia** o **presunción de inocencia** es un principio jurídico penal que establece la inocencia de la persona como regla. Solamente a través de un proceso o juicio en el que se demuestre la culpabilidad de la persona, podrá el Estado aplicarle una pena o sanción.

La presunción de inocencia es un principio de orden constitucional, y por lo tanto, integral el conjunto de garantías que gozan todos los habitantes de la Nación



“El mencionado principio es aquel conforme el cual la persona sometida a proceso disfruta de un estado o situación jurídica que no requiere construir sino que incumbe hacer caer al acusador”.<sup>127</sup>

La garantía es a “ser tratado como inocente”, lo cual no implica que de hecho lo sea, y es por ello que dicha garantía subsiste aunque el juzgador posea total certeza de su culpabilidad; ya que en la realidad una persona es culpable o inocente al momento de la comisión del hecho delictuoso.

El imputado goza durante el proceso de la situación jurídica de un inocente. Así es un principio de derecho natural aquel que indica que “nadie puede ser penado sin que exista un proceso en su contra seguido de acuerdo a los principios de la ley procesal vigente. Ahora bien, a este principio corresponde agregar lo que en realidad constituye su corolario natural, esto es, la regla de la presunción de inocencia, la cual se resuelve en el enunciado que expresa que todo imputado debe ser considerado como inocente (para nosotros debe decirse no culpable hasta que una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada afirme lo contrario”<sup>128</sup>

La inviolabilidad de la defensa en juicio exige que el imputado sea tratado “como un sujeto de una relación jurídico procesal”, contraponiéndose a que sea tratado como un objeto pasivo en la persecución penal, o sea una persona con el rótulo de inocente al cual se lo nutre de determinados derechos para poder responder a la acusación a la cual deberá enfrentar

## **2.8 Naturaleza Jurídica.**

---

<sup>127</sup> D´ALBORA. Francisco J., *Código Procesal Penal de la Nación*, Editorial Lexis Nexis, 2002. pág. 25,

<sup>128</sup> Ibidem.

La Naturaleza Jurídica de la Presunción de Inocencia es importante por que así se comprende su funcionamiento dentro de un debido proceso. Es por ello que en la doctrina, el tratadista Guerra San Martín Benlloch y López, calificaban la presunción de inocencia como “un derecho subjetivo publico, autónomo e irreversible del que esta investida toda persona física acusado de un delito y consistente en desplazar sobre la persona acusada, la carga cumplida de la prueba de los hechos de acusación, obligando tanto al juez como al tribunal, a declarar la inocencia si tal prueba no tiene lugar”.<sup>129</sup>

De lo anterior se derivan dos aspectos importantes: el de la presunción de inocencia como exigencia de la inversión de la carga de la prueba, en el sentido material sobre la parte acusadora, y el de la presunción como verdad provisional que ampara a todo acusado, de modo que la falta de pruebas de su culpabilidad ha de dar lugar necesariamente a una sentencia absolutoria.

La Presunción de Inocencia constituye un derecho fundamental consagrado a nivel constitucional que incide en el espacio valorativo, pero que trasciende al mismo para encuadrarse en el aspecto objetivo de la prueba.

Cuando se trate de verdaderas pruebas fehacientes es importante constatar previamente si estas han sido obtenidas y practicadas con observación de las garantías procesales y los derechos fundamentales, tal como lo manifiesta Vescovi “lo que se pretende es que en el proceso se respeten las formalidades legales que constituyen preciadas garantías de la libertad, la defensa y el debido proceso”.<sup>130</sup>

## **2.9 Características del Principio de Presunción de Inocencia.**

---

<sup>129</sup> GÓMEZ RODRÍGUEZ, D Op Cit Pág. 40

<sup>130</sup> Ibidem Pág. 40

El principio de inocencia al igual que las demás garantías constitucionales en conjunto tienen las siguientes características:

**a) Supremas o Constitucionales:**

Las garantías constitucionales se dicen que son supremas, porque se encuentran instituidas en nuestra Constitución de la República, que es nuestra máxima ley. En el artículo 246 inciso segundo primera parte de nuestra constitución se encuentra definida la preeminencia de la Constitución, cuando dice: "La constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos".

**b) Unilaterales, Publicas y Oponibles al Estado:**

Esto se debe a que el principio de presunción de inocencia al igual que las demás garantías constitucionales depende exclusivamente del Estado, a través de las distintas dependencias del Órgano Judicial (Juzgado de Paz, Juzgados de Primera Instancia, Cámaras, Salas y Corte Suprema de Justicia). El Estado al instituir estas garantías se constituye como el único obligado a hacerlas respetar para que los derechos que protegen estas, queden a salvo de la inobservancia total o parcial de la ley; por lo que las personas a quienes se dirigen tales garantías, "no tienen que hacer absolutamente nada para que sus derechos sean respetados por las autoridades, basta que su actuación no traspase el marco establecido para cada garantía en la Constitución; como se ve, no hay obligación, mas que de parte de la autoridad<sup>131</sup>".

**c) Inalienables:**

---

<sup>131</sup> BAZDRESH, Luis. *Granitas Constitucionales*. Segunda Edición, Pág.31

Las garantías constitucionales, no pueden enajenarse, transferirse, o transmitirse a ningún título puesto que le pertenece en forma indisoluble al individuo, sin que por ninguna circunstancia puedan separarse de él.

**d) Irrenunciables:**

Esto implica que no se puede renunciar al derecho de disfrutar de las garantías constitucionales, no obstante es lícito en ciertas situaciones, que el afectado por alguna violación de sus derechos en un caso concreto pueda abstenerse del derecho invocar la garantía violada<sup>132</sup>.

El sistema adoptado en la Constitución de la República de El Salvador de 1983, requiere la manifestación expresa del individuo afectado por una violación determinada, para que la garantía vulnerada pueda ser efectiva; por lo que se determina que nuestro control de garantías no es de oficio, sino a petición de parte.

**e) Imprescriptibles:**

Las garantías Constitucionales no prescriben nunca, o lo que es lo mismo no se extinguen con el transcurso del tiempo.

**f) Permanentes:**

Son permanentes las garantías Constitucionales, ya que mientras el derecho exista, la garantía estará lista para actuar en caso de ser vulnerada; se puede decir que es un atributo implícito del derecho que protegen.

**g) Imprescindibles:**

---

<sup>132</sup> Asamblea Legislativa, Constitución de la República. Pág.5 Decreto No. 6, de fecha 8 de enero de 1962, publicado en el Diario Oficial No.110, tomo 194, de fecha 16 del mismo mes y año, adoptada por Decreto Constituyente No. 3, de fecha 26 de abril de 1982, publicado en el Diario Oficial No. 75, Tomo 275, de la misma fecha,.

Porque dentro de todo proceso penal las garantías constitucionales son una necesidad de todo individuo, y su existencia no esta sujeta al cumplimiento de ninguna condición para poder ser adquiridas.

**h) Absolutas:**

Implica que su respeto efectivo, puede reclamarse independientemente a cualquier persona, sea esta una persona natural, o a cualquier otra que se encuentre revestida de autoridad jurisdiccional por parte del Estado.

**i) Universales o Generales:**

Las garantías Constitucionales son generales, porque nuestro sistema penal, protege a todo ser humano. Se extienden a todo el género humano, en todo tiempo y lugar, sea cual fuere su sexo, condición, raza, etc.

**j) Inviolables.**

Lo que se pretende al hablar de inviolables, es evitar todo atentado o violación en general, es decir, que pueda producirse por parte de cualquier persona o autoridad en contra de los derechos o garantías proclamados tanto por nuestra Constitución, por el Código Procesal Penal, leyes afines y por tratados, que nuestro país haya suscrito en materia de garantías procesales.

Lo anteriormente expresado como lo demuestra la practica penal salvadoreña, es evidente el irrespeto a las garantías constitucionales y principalmente las relacionadas al debido proceso legal, por parte de quienes están obligado a garantizar su observancia, constituye por consiguiente derechos constantemente vulnerados.

## **2.10 Contenido de la Presunción de Inocencia.**

Tradicionalmente, la doctrina como la jurisprudencia, ha ubicado la presunción de inocencia como el natural y obvio desarrollo de *favor rei*, incluso del in dubio pro reo.

Esta presunción es la manifestación lógica e inmediata status innocentiae del que es titular todo ciudadano y aquello son una consecuencia de esta. La condición de inocente de todo ciudadano es anterior al Estado y a cualquier garantía judicial consignada en las codificaciones positivas. La condición de inocente del ciudadano, y por ende el derecho que judicialmente se le respeta hasta la sentencia ejecutoriada que lo condene, es el producto de milenios de cultura jurídica.<sup>133</sup>

Inocente, en la acepción académica del término es aquel que se halla libre del delito que se le imputa. Todo hombre tiene derecho a ser considerado inocente mientras no se pruebe que es culpable. “Mientras no sean declarados culpables por sentencia firme, los habitantes de la Nación gozan de un estado de inocencia, aún cuando con respecto a ellos se haya abierto causa penal y cualesquiera sea el progreso de la causa. Es un estado del cual se goza desde antes de iniciarse el proceso y durante todo el periodo cognoscitivo de este (...)”<sup>134</sup>

Otras definiciones se de inocente<sup>135</sup>

---

<sup>133</sup> RODRÍGUEZ, Rolando A. Op Cit Pág. 117

<sup>134</sup> CLARIA OLMEDO, *Tratado de Derecho Procesal Penal*, Tomo I, edit print Pág. 230.

<sup>135</sup> Inocente, en la acepción académica del término es aquel que se halla libre del delito que se le imputa. Todo hombre tiene derecho a ser considerado inocente mientras no se pruebe que es culpable. “*Mientras no sean declarados culpables por sentencia firme, los habitantes de la Nación gozan de un estado de inocencia, aún cuando con respecto a ellos se haya abierto causa penal y cualesquiera sea el progreso de la causa. Es un estado del cual se*

La inocencia es un estatus, una condición, un derecho connatural con el hombre mismo, existente antes de toda forma de autoridad y de Estado, que puede ser cuestionada cuando la sociedad ha llegado a un nivel de organización tal que cuenta con sistemas de enjuiciamiento y de sanciones, con mecanismos jurídicos-legales capaces legítimamente de declarar a un ciudadano responsable penalmente, imponiéndole como consecuencia, un reproche manifestación de una intervención estatal en su orbita individual; todo en defensa de intereses generales. Esa condición natural y derecho político fundamental de carácter inalienable e irrenunciable, que es la inocencia, en desarrollo de un proceso jurídico, esta amparada por una presunción, que es un mecanismo, por la que todo hombre procesado legalmente, debe ser tratado como inocente, durante la investigación, juzgamiento, hasta el fallo condenatorio con transito a cosa juzgada.<sup>136</sup>

Siendo que la presunción tiene una estructura silogística, un proceso lógico que parte de una premisa mayor constituida por unos hechos ordinarios, generales, constantes, desemboca en una consecuencia lógica y racional según reglas, leyes y máximas de la experiencia.<sup>137</sup>

El derecho de inocencia como la presunción que lo protege, por esta sola circunstancia evidente, le da autonomía como derecho primario, esencial de todo ser humano, sin que nada tenga que ver con el favor rei o el in dubio pro reo. Además de lo anterior la autonomía a este derecho fundamental, se deriva de su expreso reconocimiento y consagración en convenios, pactos y tratados internacionales, como un derecho y garantía de orden fundamental, que vinculan y obliga a todos los Estados partes, si es que no existe reserva

---

*goza desde antes de iniciarse el proceso y durante todo el periodo cognoscitivo de este.*  
www.espaciosjuridicos.com 17/10/08 5:15 p.m.

<sup>136</sup> RODRÍGUEZ ALFONSO, R. Op Cit Pág. 320

<sup>137</sup> Ibidem Pág. 321

al respecto, por lo que su aplicabilidad es de origen supranacional; de obligatorio cumplimiento en el derecho interno.

Es deber político del Estado proteger la condición de inocencia del ciudadano con la premisa mayor de la presunción; en la consideración, que el hombre delincuente es la excepción y el caso concreto no debe imponerse sobre la generalidad. La inocencia a través de la actuación estatal, no se investiga ni declara, cuando se le cuestiona se presume; se investiga, juzga y declara la responsabilidad penal en sentencia, desvirtuando que ese hombre dejó de ser inocente, delinquiró. Esta presunción es moral desde sus cimientos, desarrollo y conclusión; políticamente aceptada. Esta edificada sobre bases, usos, costumbres y reglas de conducta de amplia acogida por la comunidad.<sup>138</sup>

Frente al monopolio del poder penal por parte del Estado, surge el imperativo de auto limitación en las facultades de ejercer ese poder para con los individuos. En tal sentido, mucho mas que el simple reconocimiento de atributos esenciales de la persona humana, la noción de garantías constitucionales representa la fijación de límites al uso del poder estatal y a la persecución penal; dichos límites se desarrollan en la legislación bajo el enunciado de principios o valores esenciales referidos a la persona y son de obligatoriedad e ineludible observancia para los funcionarios encargados de aplicar la ley. La garantía de la presunción de inocencia significa en términos generales, que ninguna persona puede ser sometida a sanción alguna si previamente no se ha determinado su culpabilidad en sentencia firme, y que tal atributo no se deprecia aunque el acusado haya sido detenido in fraganti o existan otros elementos directamente incriminatorios, pues su estado de

---

<sup>138</sup> SOTELO VÁZQUEZ, L. la presunción Constitucional de Inocencia en el Proceso Penal, Cuadernos de Derecho Judicial, CNJ Madrid. Pág.. 255



inocencia habrá de resultar destruido únicamente como consecuencia de juicio contradictorio.<sup>139</sup>

El derecho a la inocencia es un derecho fundamental del ciudadano, aplicable a todo proceso en que eventualmente conduzca a la imposición de una sanción; invocable y reclamable a todas las ramas del poder publico. El Español Joan Picó I Junio, en su obra “Las Garantías Constitucionales del Proceso”, al respecto sostiene: “la presunción de inocencia que como garantía propia del proceso penal, se resume en la idea básica de que toda persona acusada de una infracción sancionaría es inocente mientras no se pruebe lo contrario, es aplicable, mas allá del mismo, a todo acto del poder publico, sean administrativos o judicial, mediante el cual se castiga una conducta de las personas, definida en la ley como infractora del ordenamiento jurídico. Por lo tanto, también despliega sus efectos protectores en el orden administrativo disciplinario”.<sup>140</sup>

El derecho a la presunción de inocencia, además de su obvia proyección objetiva como limite de la potestad legislativa y como criterio condicionado de las interpretaciones de las normas vigentes, opera su eficacia en un doble plano: uno incide en las situaciones extraprocesales y constituye el derecho a recibir la consideración y el trato de no autor o participe en hechos de carácter delictivo, y determina por ende el derecho a que no se apliquen las consecuencias o los efectos jurídicos vinculados a hechos de tal naturaleza y dos despliega su virtualidad, fundamentalmente, en el campo procesal, con influjo decisivo en el régimen jurídico de la prueba.

Desde este punto de vista, el derecho a la presunción de inocencia significa que toda condena debe ir precedida siempre de una actividad probatoria,

---

<sup>139</sup> CONSEJO nacional de la judicatura, lecturas sobre derechos humanos, onusal, san salvador. Pág. 194,195

<sup>140</sup> Ibidem Pág. 260

impidiendo la condena sin pruebas. Además, significa que las pruebas tenidas en cuenta para fundar la decisión de condena han de merecer tal concepto jurídico y ser constitucionalmente legítimas. Significa, así mismo, que la carga de la actividad probatoria pesa sobre los acusadores y que no existe nunca carga del acusado sobre la prueba de su inocencia, consigna o Joan Picó I Junio.<sup>141</sup>

Hay que tomar en cuenta que en la presunción de inocencia nadie es culpable hasta la sentencia condenatoria con transito a cosa juzgada. Solo en sentencia, con la suficiente y necesaria motivación, se desvirtúa la premisa menor de la presunción demostrando que el procesado, en concreto, infringió el código que protege intereses sociales. Y de que en el desarrollo del proceso, se debe observar y respetar íntegramente el debido proceso. Al procesado, en desarrollo de la actuación judicial se le debe rodear de todas las garantías judiciales para que defienda su primario derecho de inocente. La vulneración de una sola de ellas, vicia la actuación de nulidad. Además la presunción de inocencia tiene plena vigencia en el desarrollo de la actuación procesal. La sola sindicación, y el hecho de decretarse apertura de investigación o de proferirse una medida cautelar en contra del procesado ni de abrirle forma o juicio, para nada afecta la presunción que protege la condición de inocente. No se disminuye ni se atenúa, por que solo hasta la declaración final, con transito a cosa juzgada, sellada o cerrada, se puede tener como desvirtuada la premisa menor de la presunción que protege al ciudadano.

## **2.11 Importancia Política de la Presunción de Inocencia.**

---

<sup>141</sup> JOAN PICO, J. *Las garantías constitucionales del Proceso 1º edición, edit Blosch Barcelona* Pág. 155

El Estado, como organización jurídica de la sociedad, debe proteger los intereses generales como los de cada uno de sus integrantes en particular. Cuando se da un atentado contra uno o varios intereses apuntalados dentro del sistema jurídico político, se produce una reacción institucionalizada, en defensa de esos intereses generales, sin desconocer que el sindicado, como parte de la sociedad debe tenérsela como inocente, hasta que se le investigue, juzgue y sentencia. La función estatal es doble.

Los derechos fundamentales, connaturales con el hombre, deben ser respetados por el Estado, para el buen suceso de su realización integral y digna. Implica un costo ingente para la sociedad, que uno de sus integrantes, haya roto el código de comportamientos generales atacando uno de sus intereses vitales, jurídica y políticamente protegidos. Debe tenerse presente que el hecho endilgado como delictivo, por si solo ya ha causado un daño social, material y moral, aumentando al condenarse a un inocente siendo preferible acudir al menor mal, no condenar. El riesgo del doble daño material y moral es evidente: el causado con la acción fuera de los cánones legales y la potencialidad de condenar a un inocente. Si el daño social es mayúsculo y los medios de prueba comprometen seriamente al ciudadano procesado, mayor trascendencia institucional adquiere la presunción de inocencia; los mecanismos legales deben estar prestos a garantizarla.

El hombre procesado legalmente, tiene el legítimo derecho de proteger su condición natural de inocente con la premisa mayor del silogismo. Es deber político del Estado desvirtuar la presunción de inocencia a través de la premisa menor, demostrando con medios de prueba allegados al proceso de manera regular, legal y oportuna, que ese hombre en concreto delinquirió. El Estado no puede atacar ni desconocer la premisa mayor, la generalidad de los hombres no delinque, porque es un imposible que frente a una ley moral y legítima, representativa de los intereses de la sociedad, la mayoría de los

hombres delinquen. De todas formas esta generalidad le sirve de defensa al ciudadano procesado para desarrollar su defensa a partir de esa premisa, se presume su inocencia. Puede el Estado afectar la premisa menor, demostrando por las causas constitucionales y legales que ese hombre específico, vulnera los intereses apuntalados dentro del sistema jurídico-político.

Cesar de Beccaria<sup>142</sup> fue el primero en defender el derecho del procesado a no ser tenido como culpable, sin haberse condenado: “a ningún hombre puede llamársele reo antes de la sentencia del juez y la sociedad no puede retirarle la protección pública sino cuando queda sentenciado que el violó los pactos bajo los cuales fue aceptado en la sociedad. ¿Qué derecho sino el de la fuerza será el que de potestad al juez para imponer penas a un ciudadano mientras se duda si es reo o inocente?”.

Sobre esto ha comentado Jaime Vega Torres<sup>143</sup>: “no hay ciertamente, en esta norma una mención expresa de la presunción de inocencia, pero a pesar de ello, la aproximación a dicho precepto reviste grandísimo interés, si se trata de esclarecer el significado que pueda tener esa presunción”.

Es una crítica contra la consagración constitucional del derecho fundamental de la inocencia, que califica de ambigua, recogiendo el discurso del positivismo. Empero, es correcta la fórmula italiana que consagra: “l'imputato non é considerato colpevole sino alla condanna definitiva”.

Francesco Carrara,<sup>144</sup> iniciador de la escuela clásica en defensa de la presunción de inocencia, afirma en su opúsculos de derecho criminal: “el

---

<sup>142</sup> BECCARIA, Cesar, *Tratado de los delitos y de las penas*, Prologo y traducción de Constancio Bernaldo de Quirós, Editorial José M. Cajica, Puebla, México, 1965, Pág. 250.

<sup>143</sup> *La presunción de inocencia y la prueba en el proceso penal*, Pág. 20

<sup>144</sup> CARRARA, Francesco, *Programa de Derecho Criminal*, Volumen II, Tercera Edición, Corregida, Bogota, Editorial Temis, S.A. 1979, Pág. 420.

procedimiento penal tiene como impulso y fundamento una sospecha; que, al anunciarse que se ha consumado un delito, designa verosímilmente a un individuo como autor o participe de el; y de este modo autoriza a los funcionarios de la acusación adelantar investigaciones para la comprobación del hecho material, y para dirigir sus averiguaciones contra ese individuo”.

Pero frente a esta sospecha se alzan a favor del acusado la presunción de inocencia que asiste a todo ciudadano; y esta presunción se toma de la ciencia penal, que de ella ha hecho su bandera para oponerla al acusador y al investigador, no con el fin de detener sus actividades en su legítimo curso, sino con el objeto de restringir su acción, encadenándola a una serie de preceptos que sirvan de freno al arbitrio, de obstáculo al error y por consiguiente de protección a aquel individuo.

“este es el fin del procedimiento penal que constituye el objeto de la segunda parte de la ciencia penal. Pero el postulado del cual parte la ciencia en esta segunda serie de estudios, es la presunción de inocencia, que es como quien dice la negación de la culpa. Ella, como en la primera parte, no le permite a la autoridad que este ante un culpable; ya no dice: ‘protejo a este culpable para que no lo castigéis mas allá de la justicia medida, violando los principios y los criterios que he establecido sobre dogmas racionales para determinar esa medida’. Aquí la ciencia dice lo contrario y afirma: ‘protejo a este hombre porque es inocente, y como tal lo proclamo mientras no hayáis probado su culpabilidad; debéis probarla en los modos y con las formalidades que yo prescribo y que vosotros debéis respetar, porque también proceden de dogmas racionales absolutos”.

Framarino Dei Malatesta,<sup>145</sup> dice: “el hecho que nos lleva a resumir la inocencia del acusado es su condición de hombre, la cual hace que este quede incluido en la especie humana, que de ordinario es inocente, y por esto mismo nos lleva a deducir la presunción de inocencia o, en otros términos la probable inocencia del procesado. La calidad de hombre que tiene el acusado, que constituye la parte material de la presunción, salta a la vista y se prueba por sí misma, y por ello es, inútil enunciarla; y el hecho consiguiente de pertenecer el hombre a la especie humana es también una verdad evidente que no necesita enunciarse”.

Eugenio Florián<sup>146</sup> reflexiona sobre la presunción de inocencia de la siguiente manera: “no hay duda, pues, que el régimen del libre convencimiento parece inútil y peligroso admitir, a propósito de las pruebas, una institución que ya no encuentra modo de manifestarse con arreglo a este sistema la presunción de inocencia no puede tener mas significado practico que el que le da el principio de que para condenar se requiere la prueba de la imputación, sin la cual el reo debe ser absuelto. La presunción de inocencia no puede significar otra cosa sino que en la duda no es permitido condenar, y así, para que pueda dictarse absolución, habrá que esperar que resulte probada la negación del hecho que se imputa, sino que bastara que no se haya obtenido la comprobación de este hecho. El delito se exterioriza o manifiesta siempre un movimiento corporal, aunque sea fugaz y hasta imperceptible, y a veces en un cambio, movimiento que se realiza en el mundo exterior.

Pero si la presunción de inocencia queda reducida a esto, su nombre no corresponde en manera alguna a la institución de la prueba, ya que se trata

---

<sup>145</sup> FRAMARINO DEI MALATESTA, Nicolás, *Lógica de las Pruebas en materia criminal*, Tercera reimpresión, de la Cuarta Edición, Tomo II, Bogota, Editorial Temis, S.A., 1997, Pág., 365.

<sup>146</sup> FLORIAN, Eugenio, *De las pruebas penales*, Dos Tomos, Tercera reimpresión, de la Tercera Edición, Bogota, Editorial Temis, S.A., 1998, Pág. 225.

simplemente de un criterio de lógica. En el fondo no se presume nada, y la acusación debe probarse. Y dicho en términos mas claros: los hechos, en el sentido o en otro, deben comprobarse en el proceso y por el proceso”.

Así también lo expone Alberto M. Binder en el libro *Introducción al Derecho Penal*.<sup>147</sup>

Antonio Dellepiane,<sup>148</sup> en su obra “*Nueva Teoría de la Prueba*” al respecto dice: “toda persona se presume inocente y libre de cualquier obligación mientras no se pruebe suficientemente lo contrario”. Así mismo Guillermo Cabanellas comenta sobre la presunción de Inocencia en el *Diccionario Enciclopédico de derecho usual*.<sup>149</sup>

---

<sup>147</sup> La primera derivación de esa garantía, que al mismo tiempo, es uno de los fundamentos políticos, es el mandato constitucional de que nadie puede ser considerado culpable sin una sentencia, obtenida en un juicio que lo declare como tal. Por imperio constitucional entonces toda persona es inocente y así debe de ser tratada mientras no se declare en una sentencia judicial su culpabilidad. A partir de ello y sobre ello es que empieza a construirse un escudo protector frente al poder arbitrario, que es el cometido de todas las garantías que se juegan el proceso penal. Se ha dicho que este principio implica un estatus de inocencia, una presunción de inocencia, o un derecho a ser tratado como inocente. Pág. 123

<sup>148</sup> DELLEPIANE, Antonio, *Nueva Teoría de la Prueba*, con informe académico de Luis Liard, Quinta Edición, Bogota, Editorial Temis S. A., 1955, Pág. 101.

<sup>149</sup> Guillermo Cabanellas dice: “en materia penal existe una suposición que, aun no escrita en la ley o códigos, no resulta menos fundamental: consiste en la presunción de inocencia. En virtud de la misma, la carga de la prueba del delito y de la participación del procesado incumbe al acusador, pues la duda beneficia al acusado; y este debe ser tratado como inocente, hasta que no se pronuncie contra el la condena definitiva. Por ello los jueces no han de ver automáticamente en el acusado al culpable, por más que a ello tiende los legos sin más que la acusación fiscal. Compensadoramente, no haya que ser tan inocente, ahora como juez, para estimar que la condena solo surge de prueba plena; basta también los indicios vehementes, numerosos, concordes y bien interpretados”.

Uchini, citado por Vélez Mariconde,<sup>150</sup> sostiene: “no ya por consideraciones unilaterales o por motivos sentimentales, sino en obsequio a los principios de razón y evaluando los intereses sociales en su esencia y plenitud, frente al estado de imputación del individuo perseguido, surge y se contrapone la presunción de inocencia, que en todo el curso del procedimiento debe atemperarlo y equilibrarlo”, que es “corolario lógico del fin racionalmente asignado al proceso. Si tal fin práctico consiste en el descubrimiento de la verdad o respecto a la imputación del delito, es natural que se contraponga a la hipótesis de que el imputado sea inocente, es decir, que todo ciudadano debe reputarse tal hasta que no sea demostrada su culpabilidad. Cuando esta no se demuestre, pues, el imputado debe ser absuelto sin exigir la demostración de su inocencia y debe reintegrarse a la sociedad sin mancha alguna”.

El autor citado entiende que “la presunción de inocencia constituye la primera y fundamental garantía que la ley de procedimientos asegura al ciudadano, presunción iuris, como suele decirse, ósea válida hasta la prueba en contrario, hasta que no se haya demostrado la verdad de la imputación mediante la sentencia de condena”.

Hay que tomar en cuenta que el Principio de presunción de Inocencia es una garantía Constitucional consecuentemente debe de ser respetada en todos los ámbitos del Derecho<sup>151</sup>

---

<sup>150</sup> VÉLEZ MARICONDE, Alfredo, *Estudios de Derecho Procesal Penal*, actualizada por Manuel N. Nayan y José I. Cafferata Nores, Dos tomos, Córdoba Argentina, Editorial Córdoba, 1982, Pág. 128.

<sup>151</sup> La presunción de inocencia, calificada también como un estado jurídico, constituye hoy un derecho fundamental reconocido constitucionalmente. Lejos de ser un mero principio teórico de derecho, representa una garantía procesal insoslayable para todos; es la máxima garantía del imputado y uno de los pilares del proceso penal acusatorio.



### **2.1.2. La Presunción de Inocencia y La Carga de la Prueba.**

La carga de la prueba es de suma importancia en todo proceso, la presunción de inocencia no puede ser destruida mediante sospecha atribuyendo la carga de la prueba a quien acusa y puede sancionar cubriendo los hechos y la culpabilidad.<sup>152</sup>

De este modo lo primero que debemos analizar es lo relativo a la carga de la prueba, ya que como hace el imputado para demostrar su inocencia como sabemos no debe de probar su inocencia este sino el otro es decir el órgano o institución quien lo acusa aportando pruebas suficientes de su participación en lo que lo acusan, y en su momento oportuno poniéndolas a disposición del juez del proceso, los documentos que lo involucren. Pero también hay que tomar en cuenta que no es prohibido de que el propio imputado aporte elementos a su vez que tiendan a discriminarlo o que desvirtúen las pruebas contrarias, en caso de que existan. Lo que se pretende establecer es que el estado de inocencia una condición jurídica natural que la persona posee, su presunción debe ser destruida con pruebas, siendo encargado de aportarlas aquel a quien le corresponda la función acusadora.<sup>153</sup>

Según Sánchez Escobar establece que derivado de la presunción de Inocencia se reconocen aspectos sustanciales, es que al justiciable no le incumbe probar nada, todos los extremos de la acusación que versa sobre la imputación del injusto y de la culpabilidad debe ser probados por quien ejerce la acusación; por lo que en materia de hechos probatorios no hubiese certeza de demostración y subsistiese duda, debe según el estado el cual se acredite y situación dubita, favorecerse al acusado. Subyace aquí el antiquísimo

---

<sup>152</sup> CAFFERATTA NORES, J, La Prueba en el Proceso penal, edit. De palma, Buenos Aires, 1998, pág. 220

<sup>153</sup> Ibidem pág. 221

aforismo “satius esse imputinum reliqui facinus nocentis quam innocentem damnan” o “ es preferible dejar impune al culpable de un hecho punible que perjudicar a un inocente.”<sup>154</sup>

Así también en virtud de la presunción de inocencia, la carga de la prueba recae sobre acusaciones y el acusado tiene el beneficio de la duda. No puede suponerse a nadie culpable al menos que se haya demostrado la acusación fuera de toda fuerza razonable. Además la presunción de inocencia implica el derecho a ser tratado de conformidad con este principio, por lo tanto todas las autoridades públicas tienen la obligación de no prejuzgar el resultado de un proceso<sup>155</sup>.

En el proceso penal, la prueba es el modo mas confiable para descubrir la verdad real y la mayor garantía contra las arbitrariedades de las decisiones judiciales, en este punto, cuando la prueba resista insuficiente hace que los jueces lleguen a un estado de probabilidad por cuanto coexisten elementos positivos y negativos. Es por esto que se vuelve necesario examinar los estados intelectuales y su trascendencia en las distintas etapas del proceso, así en el inicio del mismo no se requiere que exista en el juez un convencimiento sobre la verdad del objeto que se presente para su investigación. Para vincular a una persona al proceso como posible responsable del delito se requieren motivos bastantes para sospechar de su participación punible, el estado de probabilidad hace posible la elevación a juicio de un proceso y es después del debate oral y publico que debe obtenerse la certeza sobre la culpabilidad del imputado, y en base a esta es

---

<sup>154</sup> SÁNCHEZ Escobar, Carlos Ernesto. *Limites Constitucionales al Derecho Penal*. CNJ, agosto 2004.

<sup>155</sup> B Serie de Capacitaciones Professional N°3 Derechos Humanos y Prisión Preventiva, *Manual de Normas Internacionales en material de Prisión Preventiva*, Naciones Unidas New York y Ginebra 1994, Pág..10

que se basa una sentencia de condena; así se ha establecido en la sentencia del 23 de febrero del año 2000.<sup>156</sup>

Con respecto a la carga probatoria hay que tomar en cuenta que en esta garantía constitucional del estado de inocencia tiene una innegable proyección en todos los procesos. El estado de inocencia esta impuesto por la ley a favor del imputado, debiendo ser destruido ese estado por las pruebas de cargo que ofrece el fiscal o el que acusa o en los sistemas procesales inquisitivos por la prueba que recolecta el propio juez. Si bien el imputado no debe probar su inocencia, ya que la establece la misma ley, por ello es sin perjuicio del derecho que tiene a ofrecer pruebas de descargo, que demuestren esa inocencia. En este sentido se afirma que “el imputado, a su vez, goza de un estado de inocencia que no requiere ser construido sino que ha de ser destruido, por lo cual no tiene la carga de probar su inocencia.... Sin perjuicio de la facultad de ofrecer prueba que estime favorable”.<sup>157</sup>

Durante todo el desarrollo del proceso penal el imputado goza de su estado de inocencia, por lo cual el único título legítimo que puede exhibir el Estado para privarlo de su libertad es una sentencia condenatoria firme que destruya ese estado de inocencia. Por ello, en virtud de ese estado de inocencia, las medidas de coerción personal son de carácter excepcional, al solo fin de cautelar la persona del imputado para que no eluda la acción de la justicia. Por la aplicación de este estado de inocencia, la persona tiene derecho a su libertad personal antes y durante el proceso penal.

---

<sup>156</sup> Líneas y Criterios Jurisprudenciales de los Tribunales de Sentencia 2000 y 2001, CSJ, Centro de Documentación Judicial, Primera Edición, San Salvador, Sección de Publicaciones de la CSJ, 2002. Pág. 19.

<sup>157</sup> RUBIANES, Carlos, *Manual de Derecho Procesal Penal*, Tomo II, Primera Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1977, Pág. 239.

La persona goza de un estado jurídico de inocencia que no necesita ser construido. Al contrario, a los órganos públicos predispuestos compete destruirlo, y acreditar acabadamente su culpabilidad. Si estos fracasan en su intento y no logran probar fehacientemente la existencia del hecho y la participación punible del imputado, el estado de inocencia reconocido por el ordenamiento legal se mantiene, prevaleciendo sobre el caudal probatorio, que si bien lo puso en tela de juicio, careciendo de la envergadura legalmente exigida para destruirlo.<sup>158</sup>

La presunción de inocencia tiene directa e íntima relación con la prueba judicial, en la medida y proporción que aquella se mantiene, mientras no se le desvirtúa con la aportación en contrario de esta.

Si el Estado acredita válida y legalmente la prueba para desvirtuar la premisa menor de la presunción, ese ciudadano, debe ser declarado en sentencia penalmente responsable; de lo contrario, sigue en la titularidad de su derecho primigenio. Para llegar allí es menester desarrollar un proceso judicial y practicar la prueba con todas las garantías constitucionales y legales.

Joan Pico I Junio, sobre este aspecto dice: “el derecho a la presunción de inocencia solo puede ser desvirtuado cuando el juicio de culpabilidad se apoye en pruebas legalmente practicadas bajo los principios de contradicción, igualdad, publicidad, oralidad, inmediación”.

En el desarrollo del proceso judicial, la presunción de inocencia no amerita apoyo probatorio, opera por sí mismo de manera inmediata, dada la generalidad de que los hombres no delinquen, siendo lo excepcional que uno de sus integrantes infrinja el régimen jurídico.

---

<sup>158</sup> CAFFERATA NORES, José, Op Cit, Pág. 132.

Presumir la inocencia tan pronto surge la sindicación contra un ciudadano, que de inmediato es potencial sujeto pasivo de una acción estatal que eventualmente puede conducir a la desvirtuación de la premisa menor de la presunción, trae consigo la dispensa de no entrar a probar esa genérica condición de inocente, que respondiéndole a los acusadores aportar la prueba para condenar es el desarrollo del axioma probatio incumbit ei qui discit, non qui negat, que es lo mismo que la prueba le incumbe a quien afirma mas no ha quien niega.

En el campo punitivo, no existe el concepto de la distribución de la carga de la prueba, que caracteriza los procedimientos privados, como el civil, sino que es del resorte exclusivo del acusador. Tiene entonces, importante repercusión en relación con la carga de la prueba<sup>159</sup>, que por su consagración constitucional de este principio le corresponde enteramente al Estado, a través de organismos especializados, con jurisdicción y competencia dentro de los marcos del debido proceso, el deber, la obligación social y política en aras de defender los intereses generales de entrada demostrar la existencia del hecho, la infracción a la ley penal, como la culpabilidad y consecuente responsabilidad del procesado. Es el onus probandi, entendido como

---

<sup>159</sup> El concepto de carga de la prueba tiene orígenes en el derecho civil, por lo que cada una de las partes procesales tenía como su obligación la demostración de sus pretensiones procesales, apareciendo, con buen recibo en otras ramas del derecho procesal, como en el derecho público, especialmente en el derecho procesal penal “para hacer valer en juicio los propios derechos, se atribuyen a las partes poderes procesales de contenido diverso, tendente de cualquier manera que sea todos ellos ha producir un determinado resultado jurídico, esto es, el pronunciamiento de una providencia jurisdiccional. El Prius de tales poderes esta constituido por la capacidad de ser parte y de obrar en el concreto proceso; los respectivos poderes están dirigidos a configurar sucesivamente situaciones procesales favorables a los respectivos titulares, ya sea con la presentación de la demanda al juez ya sea con el cumplimiento de determinadas actividades probatorias. Dada la naturaleza instrumental de tales poderes, es natural que el ejercicio de ellos dependa considerablemente de la entidad de los intereses respectivamente hechos valer; intereses que, en otras palabras, condicionan el interés procesal de las partes en hacer valer los propios derechos ante el juez” dice Gian Antonio Micheli, en su obra la carga de la prueba. Pág. 82

obligación, interés, facultado deber jurídico del Estado de probar, para desvirtuar la premisa menor de la presunción, en el sentido que el imputado no es inocente, y así debe declararse en sentencia. Por el contrario, el ciudadano procesado, titular del derecho primigenio a la inocencia, esta dispensado de probar su inocencia, por que con base a la premisa mayor de la presunción, la generalidad de los hombres no delinquen y el imputado por el hecho de ser integrante de esa sociedad, le da derecho a ser tratado como inocente, correspondiéndole a esta -a través de sus instituciones- probarle que delinquiró; de acuerdo con el axioma: quienes acusan deben tener pruebas, qui accusare volunt, probationes habeare debent.

“El derecho a la presunción de inocencia impone todo un conjunto de garantías constitucionales de la actividad probatoria en el proceso penal, esto es, la presunción de inocencia conlleva toda una serie de reglas de la actividad probatoria”, dice el Tratadista Español Ignacio Diez Picazo Gimenez.

Este principio opera en todo los sistemas procesales: llámese sistema acusatorio, inquisitivo o mixto, es el Estado, el que investiga, juzga y condena al ciudadano procesado, demostrándole la ocurrencia del hecho y su responsabilidad penal a través de la carga de la prueba<sup>160</sup> para desvirtuar la premisa menor que ampara la condición de inocente del ciudadano procesado.

## **2.13 Jurisprudencia**

---

<sup>160</sup> “El derecho fundamental a la presunción de inocencia no solamente exige que la convicción del juzgador se base en una minima actividad probatoria de cargo, sino que impone tambien que las pruebas en las que el tribunal base sus convicciones hayan sido practicadas con todas las garantías. Dicho llanamente, las pruebas de cargo han de ser verdaderas pruebas”. Comentarios a la Constitución Española de 1978, Tomo III, Corte Generales dirigida por Oscar Alzaga Villamil, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1996, Pág. 115.

El Tribunal Constitucional Español en referencia a esta temática ha sostenido:

“El derecho a la presunción de inocencia, que alcanza rango de derecho fundamental tras su constitucionalización en el Art. 24.2 de la norma suprema, ha dado lugar a una constante jurisprudencia constitucional que se asienta sobre las siguientes notas esenciales: a) como consecuencia de la vigencia de esta presunción constitucional la carga material de la prueba corresponde exclusivamente a la acusación y no a la defensa, de tal manera que, en el proceso penal recae la carga de la prueba en las partes acusadoras, quienes han de probar en el juicio los hechos constitutivos de la pretensión penal, sin que se pueda constitucionalmente exigir a la defensa una probatio diabólica de los hechos negativos; b) por prueba en el proceso penal, como regla general, tan solo cabe entender la practicada bajo la inmediación del órgano jurisdiccional decisor y la vigencia de los principios constitucionales de contradicción y publicidad, esto es, las pruebas a las que se refiere el Art. 741 son las pruebas practicadas en el juicio; c) de la anterior regla general, tan solo cabe exceptuar lo supuestos de prueba preconstituida y anticipada, que no alcanza a cualquier acto de investigación sumarial, sino tan solo aquellos, con respecto de los cuales se prevé su imposibilidad de reproducción en el juicio oral siempre que se garantice el ejercicio del derecho de defensa o la posibilidad de contradicción; d) por consiguiente, no constituyen, en si mismo, actos de prueba, los atestados de la policía judicial que procesalmente gozan del valor de denuncias (Art. 297 LECr), por lo que no constituye un medio sino, en su caso, un objeto de prueba; e) por la misma razón, tampoco son medios de prueba las declaraciones de la policía, vertidas en el atestado, sino que se hace necesario, de conformidad con lo establecido en los Arts. 297.2 y 727 de la LECr, que tales funcionarios presten declaración en el juicio oral debiendo, en tal caso ser apreciadas sus

manifestaciones como declaraciones testificales, en cuanto se refieran a hechos de conocimiento propios, y f) observadas las anteriores prevenciones, así como la obligación de razonamiento de la prueba, el órgano jurisdiccional de instancia, es soberano en la libre apreciación de la prueba, sin que pueda este tribunal entrar a conocer acerca de la valoración de la prueba efectuada por el juez o tribunal ordinario, toda vez que este tribunal constitucional no constituye tribunal de apelación alguno”.

“La presunción de inocencia que limitadamente venía siendo un mero principio teórico, en el ámbito de la jurisdicción criminal, a través del axioma ‘in dubio pro reo’, relacionado con la valoración benigna de las pruebas en caso de incertidumbre, paso a convertirse en un amplio derecho fundamental al constitucionalizarse su existencia en el Art. 24.2 de la ley suprema, haciéndose vinculante para todos los poderes públicos y dotándolas de la protección del amparo constitucional, representado por su contenido insoslayable de garantía procesal que determina la exclusión de la presunción inversa de culpabilidad de cualquier persona durante el desarrollo del proceso por estimarse que no culpable hasta que así se declare en sentencia condenatoria, al gozar, entre tanto, de una presunción ‘iuris tantum’ de ausencia de culpabilidad, hasta que su conducta sea reprochada por la condena penal, apoyada la acusación pública o privada que, aportando pruebas procesales, logra su aceptación por el juez o tribunal en relación a la presencia de hechos subsumibles en el tipo delictivo, haciendo responsable al sujeto pasivo del proceso, correspondiéndole a aquellos órganos judiciales, al sentenciar, apreciar y valorar las pruebas efectivamente practicadas, con arreglo a su conciencia o convencimiento íntimo personal”.<sup>161</sup>

---

<sup>161</sup> SENTENCIA, Tribunal Supremo Español, noviembre 29 de 1986, ref. 126



Sobre el mismo tema sostuvo la misma corporación judicial: “La presunción de inocencia es un derecho fundamental en virtud del cual incumbe a quien acuse aportar las pruebas destructoras de aquella presunción iuris tantum.

Tiene, pues, razón la representación de los recurrentes cuando afirma que no puede imputarse, en principio, a un ciudadano la carga de probar su inocencia, pues en efecto, esta es la que inicialmente se presume como cierta hasta que no se demuestre lo contrario”.<sup>162</sup>

“La presunción de inocencia exige para ser desvirtuada, en primer lugar, que la sentencia condenatoria se fundamente en auténticos actos de prueba y, en segundo, que dicha actividad probatoria sea efectivamente incriminatoria, para lo cual se hace necesario que la evidencia que origine su resultado lo sea tanto con respecto a la existencia del hecho punible como en todo lo atinente a la participación que en el tuvo el encausado”.<sup>163</sup>

Según la Jurisprudencia establece que La Presunción de Inocencia es un principio básico en materia de la prueba, para desvirtuarla es necesario llegar a una certeza jurídica de que el acusado es responsable penalmente, esto a lo expresado por Carlos Climent Duran que sostiene: “Que quiérase o no, en la declaración de la víctima late una sospecha objetiva de inevitable parcialidad, concluyendo el autor, que en definitiva se puede considerar como un principio básico en materia de valoración de la prueba testifical el que de que no basta solo con el testimonio de la víctima para destruir la presunción de inocencia, sino que el mismo ha de ir acompañado de otras pruebas o indicios objetivos que corroboren su credibilidad y disipen la inicial sospecha objetiva de imparcialidad que soporta la víctima por su condición de tal”. Análisis que tiene su razón de ser en el principio de presunción de

---

<sup>162</sup> SENTENCIA Tribunal Supremo Español, de diciembre 21 de 1983, ref. 124

<sup>163</sup> SENTENCIA, Tribunal Constitucional Español, de noviembre 25 de 1989 ref. 150

inocencia en la Sentencia del 26 de Septiembre de 2000, Tribunal de Sentencia de Sensuntepeque.<sup>164</sup>

Así también se ha pronunciado la Sala de lo Constitucional, se fundamenta en el art.12 Cn. y extiende el principio de presunción de inocencia a toda suerte de infracciones, ya fueren penales, tributarias o administrativas. De acuerdo a estos criterios, no pueden establecerse sanciones de ningún tipo si no hubiere culpa, si no se probare la culpabilidad de la persona. Extiende el principio de presunción de inocencia a toda suerte de infracciones, ya fueren penales, tributarias o administrativas. De acuerdo a estos criterios, no pueden establecerse sanciones de ningún tipo si no hubiere culpa, si no se probare la culpabilidad de la persona. Asimismo en la sentencia con referencia numero 155-m-99 de fecha veintiocho de agosto de dos mil uno se pronuncia de la misma manera.<sup>165</sup>

---

<sup>164</sup> SENTENCIA, Sala de lo Contencioso Administrativo, del 26 de septiembre del 2000, ref. 156-m-00

<sup>165</sup> SENTENCIA, Sala de lo Constitucional, de 26 de octubre del 2000, ref. 66-h-99.

## CAPITULO III

### EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION OFICIOSA.

#### 3. Relación Jurídica Tributaria.

El derecho tributario material prevé los aspectos sustanciales de la relación jurídica que se traba entre el Estado y los sujetos pasivos con motivo del tributo.

El derecho tributario material tiene la trascendental función de regular la relación jurídica que unirá al acreedor Estado y a los deudores contribuyentes durante el lapso que transcurra entre la creación de un tributo dirigido a ciertas personas y su pago por estos últimos (o al menos, la finalización de los derechos para lograr ese logro). Para tal misión esta complementado por otro sector que le esta indisolublemente unido, el derecho tributario formal este ultimo proporcionara las reglas mediante las cuales se comprobara la legitimidad de la creencia fiscal y la forma en que esta se convertirá en el importe dinerario liquido que ingresara al tesoro publico.<sup>166</sup>

El derecho tributario material estudia básicamente el hecho imponible, y todas las consecuencias jurídicas que de el emanan sus normas establecen tacita o expresamente quien es el sujeto activo, quienes son sujetos pasivos y quienes pueden ser los obligados al pago (capacidad jurídica tributaria). Abarca asimismo las circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible (exenciones y beneficios tributarios). Comprende los elementos indispensables para fijar la magnitud de la pretensión pecuniaria fiscal (elementos cuantitativos), así

---

<sup>166</sup> BELISARIO VILLEGAS, H.; *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*; Octava Edición; Editorial Astrea, Buenos Aires; 2002, Pág. 317-318.

como los medios extintivos de la obligación tributaria. Regula por último, otros importantes aspectos como la solidaridad, el domicilio y los privilegios. Es al derecho tributario material quien le corresponde investigar si existe o no la “causa” como elemento jurídico integrante de la relación obligacional.<sup>167</sup>

Relación Jurídica Tributaria Principal: es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a su pago. Tiene identidad estructural con la obligación del derecho privado y las diferencias surgen de su objeto, que es el tributo.<sup>168</sup>

Si el vínculo entre dos sujetos significa la facultad legal concedida a uno de ellos para exigir determinado comportamiento de otro, tal vinculación constituye una relación jurídica por que necesariamente debe ser normada por el derecho.

Esa relación jurídica puede ser definida en un doble sentido:

a) como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización del hecho imponible) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago)

b) Como la vinculación establecida por esa norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa pretensión, integran la consecuencia jurídica de haberse producido el hecho imponible.

Es dable observar la estructura lógica de las normas que regulan la relación jurídica tributaria principal en ella encontramos dos partes diferenciadas: una

---

<sup>167</sup> *Ibíd.* Pág. 322

<sup>168</sup> CARRERA RAYA, F.; *Manual de Derecho Financiero*, Volumen I, Madrid; Editorial Ejea; 1993, Pág. 52.

el supuesto hipotético (el hecho imponible) y que cumplido en la realidad torna aplicable el mandato de pago tributario, y dos el mencionado mandato, al hecho imponible como consecuencia jurídica de su realización.<sup>169</sup>

### **3.1 Destinatario Legal Tributario**

La creación normativa de un tributo implica como primer paso la descripción de una circunstancia hipotética (hecho imponible) que el legislador espera se produzca respecto de una persona, en un momento preciso y en lugar preestablecido.

Acaecido el hecho imponible la consecuencia potencial es que una persona deba pagar el tributo al fisco. Ese hecho imponible no puede ser arbitrariamente elegido, sino que debe exteriorizar capacidad contributiva de un individuo. Ese individuo es quien debe recibir por vía legal el detrimento pecuniario que significa el tributo. Lo llamamos “destinatario legal tributario”, por que ha el esta dirigida la carga patrimonial de aquel tributo cuyo hecho imponible tuvo en cuenta su capacidad contributiva.

El destinatario legal tributario es, en consecuencia, aquel que queda encuadrado en el hecho imponible. Ello sucede porque es quien ejecuta el acto o se haya en la situación que la ley elige como presupuesto hipotético del mandato de pago de un tributo.

Pero la circunstancia de que el destinatario legal tributario realice el hecho imponible no significa forzosamente que ese mandato de pago vaya ha el dirigido y que, consecuentemente, se convierta en sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal.

---

<sup>169</sup> Ibídem Pág. 63.

Será sujeto pasivo si el mandato contenido en la norma lo obliga ha el mismo a pagar el tributo; en tal caso, el destinatario legal tributario se denomina “contribuyente”.

No será sujeto pasivo si el mandato de la norma obliga a un tercero ajeno al hecho imponible (el sustituto) a efectuar el pago tributario. El destinatario legal tributario queda entonces excluido de la relación jurídica tributaria principal, y el único sujeto pasivo es el sustituto. Esto no significa que el destinatario legal tributario se libera de sufrir por vía legal la carga pecuniaria que el tributo contiene. Pero el destinatario excluido recibe esa carga, no en virtud de la relación jurídica con el fisco sino en virtud de la relación jurídica del resarcimiento que debe satisfacer a aquel que pago por el (el sustituto).<sup>170</sup>

### **3.2 Elementos de la Obligación Tributaria**

Sujeto Activo. El Estado que en un primer momento es titular de la potestad tributaria, se transforma en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal. En el primer caso (titular de la potestad tributaria) el Estado actúa básicamente mediante uno de los poderes que lo integran (el poder legislativo). La segunda actuación (la derivada de su sujeción activa en la relación jurídica tributaria principal) es atribución de otro poder del Estado (el poder ejecutivo).

Suele también suceder que el Estado delegue la recaudación y administración de ciertos ingresos tributarios a otros centros públicos, a fin de que estos cuenten con financiamiento autónomo (caso de las llamadas “contribuciones parafiscales”).

---

<sup>170</sup> DE JUANO, Manuel; *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*; Editorial Rosario; Molachino, 1963, Pág. 99.

Sujetos Pasivos. Hay gran diversidad de doctrina sobre la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria principal.

a) la primera corriente (creemos que mayoritaria) divide los sujetos pasivos en dos categorías: contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo a estos últimos diversas especies, entre las cuales esta la sustitución tributaria.

b) otra vertiente doctrinaria considera que solo el sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujeto pasivo, a los restantes pagadores.

c) una tercera postura estima que únicamente reviste la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto. Se excluye al responsable como sujeto pasivo.

Otros autores afirman que solo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente paga el tributo al fisco pero nunca quien únicamente esta obligado a resarcir al que pago por el.<sup>171</sup>

Héctor Belisario Villegas propone otra postura ya que el adopta la división tripartita entre los sujetos pasivos en: los contribuyentes el cual es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por si mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a titulo propio. Los sustitutos que es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo y por disposición del la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazándolo de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por tanto, quien paga “el lugar de”. El responsable solidario es el tercero también ajeno al acaecimiento del

---

<sup>171</sup> DE LA GARZA, Sergio; *Derecho Financiero Mexicano*; México, Porrúa, 1969, Pág. 125.

hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento.<sup>172</sup>

### **3.3 El Hecho Imponible.**

#### **3.3.1 Noción y Terminología.**

Llamamos hecho imponible al acto o conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.

La literatura jurídica alemana y suiza han denominado al hecho imponible con el nombre de Steuer-Tattispecie; los autores brasileños se inclinan generalmente por el termino de hecho generador gran parte de la doctrina italiana le dan el nombre de fattispecie. Varios autores sostienen la expresión soporte fáctico; algunos utilizan la voz objeto del tributo, otros denominan este concepto como hecho tributario; cierta doctrina se inclino por la locución situación jurídica tributaria. En derecho aduanero suele hablarse de hecho gravado. No obstante, la denominación que con mas fuerza se ha opuesto a la de hecho imponible es la de presupuesto de hecho, que acepta encumbrados autores como Valdés Costa.<sup>173</sup>

#### **3.3.2 Concepto.**

Es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la

---

<sup>172</sup> A diferencia del sustituto, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que hacer el deudor a titulo propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a titulo de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a titulo ajeno que esta "al lado de".

<sup>173</sup> BELISARIO VILLEGAS, H, Op Cit. Pág. 348.



obligación tributaria. El hecho imponible<sup>174</sup> representa la noción o concepto fundamental en la estructura del tributo y en la teoría para su explicación.<sup>175</sup> El hecho imponible<sup>176</sup> es un inicio de la obligación tributaria, un nacimiento que origina consecuentemente una obligación para el sujeto que la realice, mientras no exista este hecho no puede haber obligación.

Definición legal: el art. 58 del Código Tributario establece que el Hecho generador es el establecido por la ley por cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Es decir, una vez que el sujeto pasivo realice el hecho generador da inicio para la obligación tributaria y cuando es consumado es en ese momento donde se independiza la obligación tributaria

La Sala de lo Contencioso Administrativo en la Sentencia del día veintinueve de mayo de mil novecientos noventa y cinco, con su numero de Referencia 20-I-94; en donde establece que en consecuencia, el hecho generador del impuesto se materializa en ser poseedor del patrimonio neto existente a la

---

<sup>174</sup> El hecho imponible o hecho generador, es el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria. Tal como señala Dino Jarach, en su obra "El hecho imponible", la relación tributaria obliga a una persona hacia el Estado u otra entidad pública al pago de una suma en dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley; es así que por voluntad de la ley, la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del fisco, se hacen depender del verificarse un hecho jurídico, el titulado presunción legal del tributo, o hecho imponible. (Sentencia del día veintinueve de mayo de mil novecientos noventa y cinco. Ref. 20-I-94)

<sup>175</sup> PÉREZ NÚÑEZ, G. *El Hecho Imponible, No Sujeción y Exención y Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, Pág. 85

<sup>176</sup> El hecho imponible o hecho generador tambien es conocido en otros países como "hecho gravable", "hecho tributable", "hecho gravado", "presupuesto de hecho", etc., a este respecto la comisión que elaboro el Proyecto del Modelo de Código Tributario par América Latina, eligió denominarlo como hecho generador, por estimar que tal expresión presenta una amplia significación que se ajusta mejor a la situación que se procura describir y por el hecho que es de uso corriente en varios países; sin embargo, los miembros de la Comisión reconocen que la misma no esta exenta de objeciones.

fecha señalada, y que el establecimiento de tal patrimonio implica se conjuguen los activos y pasivos de ese mismo año, puede afirmarse que los activos y pasivos cuantificables preceden lógicamente al nacimiento de la obligación tributaria. Efectivamente, no es dable pretender dentro del marco legal tributario, emplear para la determinación de la base imponible, una obligación que a ese momento, por no haberse dado aún la configuración del hecho imponible, no ha surgido como deuda.

En virtud de lo anterior, se colige que el establecimiento del patrimonio, cuya posesión es el presupuesto legal hipotético o hecho imponible, precede al surgimiento de la obligación tributaria, no siendo posible en concordancia con los principios tributarios, pretender una vez configurada tal obligación, retrotraerse al momento del establecimiento de la base imponible, para emplear el impuesto como pasivo deducible.

### **3.4 Funciones del hecho imponible.**

Las funciones que desarrolla son tres: de génesis de la obligación tributaria, de identificación de cada tributo y función como índice de capacidad económica.<sup>177</sup>

\* Función de génesis u origen de la obligación tributaria.

Desde esta perspectiva es que el hecho imponible es considerado como la vida de la relación jurídica tributaria ello lo hace constitutiva de una obligación

\* Función de identificación del tributo.

---

<sup>177</sup> PÉREZ NÚÑEZ, G. Op Cit. Pág. 89

Esta función es utilizada directamente para configurar cada tributo, en el sentido en que cada concreta figura de impuesto (tasa o contribución especial) con base a cada hecho imponible es que se diferencian.

\* Función como índice o materialización de capacidad económica.

Este ultimo elemento en la caracterización del hecho imponible es la función de índice o manifestación de capacidad económica, a través de los diversos hechos imponibles es que deben de contribuir en función de la capacidad económica establecido en la el Código tributario.

### **3.5 Estructura del hecho imponible.**

El hecho imponible presenta una estructura en la cual pueden diferenciarse varios elementos los cuales se establecen a continuación.

#### **3.5.1 Elemento material. El objeto del tributo.**

Este elemento viene a tener relación con la riqueza o manifestación de capacidad económica incorporada en el mismo hecho imponible, a la vez este elemento viene a coincidir con el objeto del tributo, es necesario diferenciar entre el objeto como tributo y como objeto- fin o riqueza que realmente pretende gravar el mismo tributo.

#### **3.5.2 Elemento subjetivo.**

Este elemento es entendido como la relación, de hecho o jurídica, en que debe de encontrarse respecto del elemento material del tributo la persona obligada a satisfacerlo.

#### **3.5.3 Elemento espacial.**

El hecho imponible presenta una dimensión, una relación con el ordenamiento establecida con criterios territoriales y dentro de los supuestos establecidos por el ordenamiento jurídico

#### **3.5.4 Elemento temporal.**

El concepto básico al respecto es el devengo, entendido como el momento en que la Ley considera perfeccionado el hecho imponible; quiere decir que es el momento en que se ha realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria o el derecho de crédito a favor del sujeto activo.

#### **3.6 Determinación Oficiosa Tributaria.**

Para que la obligación tributaria se haga efectiva en una suma concreta que ingrese en las actividades estatales, se requiere de un procedimiento determinado y además que existan los órganos o dependencias necesarios y competentes para cumplirlo; es por ello que en la legislación tributaria salvadoreña, a partir de la entrada en vigencia del Código Tributario, se regula la institución de la Determinación Tributaria en la Sección Segunda del Capítulo Tres de dicho Código bajo la competencia de la Administración Tributaria, tratando de que se realice una aplicación homogénea para todos los tributos.

Ya que así todas las personas que integran una comunidad establecida deben de aceptar el deber de contribuir al Estado de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento del gasto público.<sup>178</sup>

Como primer punto es necesario comprobar que con respecto a determinada persona se ha producido lo que la ley establece el nacimiento de la

---

<sup>178</sup> FOLCO, Carlos María, *Procedimiento Tributario*, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2000, p. 241.

obligación, es decir el hecho imponible; como segundo punto se debe establecer, según el tributo de que se trate (impuestos, tasas y contribuciones especiales), cuál es el valor o medida de la materia imponible, es decir su base imponible; y como tercer punto debe aplicarse a estas medidas de lo imponible; la tasa o alícuota respectiva. Sólo así contaremos con la cifra líquida a pagar por el contribuyente, la cual será, en definitiva, la suma recaudada.<sup>179</sup>

Jarach, institucionaliza el concepto de Hecho Imponible entendiendo que la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del mismo de forma concreta que pueda subsumirse en la definición legal del Hecho Imponible abstracto, agregando que el Hecho Imponible no crea por si solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley. La conexión entre el Hecho Imponible y la norma demuestran que el primero es un hecho jurídico, es decir, un hecho que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos.<sup>180</sup>

La Determinación Tributaria Giuliani Fonrouge y Navarrine, la definen como “el acto o conjunto de estos actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.<sup>181</sup>

Villegas, conceptúa la Determinación Tributaria refiriéndose al “acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeatur”); en su caso, quién es el obligado a pagar el

---

<sup>179</sup> BELISARIO VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1972, p. 171.

<sup>180</sup> FOLCO, Carlos María, Op Cit., p. 242.

<sup>181</sup> GARCÍA VIZCAINO, C., *Derecho Tributario*, Tomo II, Segunda Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 36.

tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“quantum debeat”)”.<sup>182</sup>

### **3.7 Naturaleza Jurídica de la Determinación Oficiosa.**

La Determinación de Oficio tiene carácter administrativo, que se manifiesta cuando el organismo recaudador la fórmula, sin conocimiento de parte, de modo que aunque le sean requeridos elementos al responsable, no cabe la posibilidad de que éste formule alegaciones antes de que se emita; es decir, antes del dictado de la Determinación no se aplica el principio de contradicción, audiencia o bilateralidad.<sup>183</sup>

Jarach, entiende que aún en estos casos la Determinación tiene naturaleza jurisdiccional, de modo que si no se cumplió la obligación en mayor o menor medida, la pretensión tributaria que la declara puede compararse con una sentencia constitutiva, sino a una sentencia de simple accertamento declarativa, o, de considerársela junto con la orden de pagar, a una sentencia condenatoria, dado que el acto de Determinación no produce una modificación de la relación jurídica existente, sino que viene a afirmar su existencia.<sup>184</sup>

Para Otto Mayer, la Determinación tiene que limitarse a declarar lo que la ley ha querido, pero lo hace de forma obligatoria; en lo sucesivo, aquélla será el fundamento directo de la ejecución. Esto constituye la esencia misma de la

---

<sup>182</sup> Ídem.

<sup>183</sup> GARCIA VIZCAINO, C., Op. cit., p. 37.

<sup>184</sup> Idem.

categoría de Actos Administrativos que se designan con el nombre de decisiones.<sup>185</sup>

### **3.8 Formas de la Determinación del Impuesto**

La mayoría de la doctrina sostiene que hay tres formas de practicar la determinación del impuesto 1. Por el sujeto pasivo o autodeterminación mediante declaraciones juradas; 2. Por el fisco o de oficio y 3. Mixta por los particulares y el fisco conjuntamente.<sup>186</sup>

#### **3.8.1 Autoliquidación**

Esta forma de liquidación consiste en la cuantificación de la deuda tributaria por el mismo sujeto pasivo, que presupone ya la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico tributario, comenzando por la calificación de los datos y hechos relacionados Sainz de Bujanda define la autoliquidación como “un tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que este no se limita a comunicar a la oficina gestora de la hacienda publica la realización del hecho imponible y los elementos necesarios para que la administración determine la cuantía adecuada, sino que lleva a cabo por si mismo esa fijación de la suma debida, lo que permite proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la administración le notifique ningún acto administrativo de liquidación”<sup>187</sup>

---

<sup>185</sup> Idem., p.38.

<sup>186</sup> GARCÍA VIZCAINO, C; Derecho Tributario; Tomo II; Segunda Edición; Editorial Depalma; Argentina; 2000; Pág. 39.

<sup>187</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.; *Los Métodos de Determinación de Bases Imponibles y su Proyección sobre la Estructura del Sistema Tributario en Hacienda y Derecho*; Volumen IV; 1966, Pág. 502.

### 3.8.2 Liquidación de Oficio

En el ordenamiento legal tributario salvadoreño pese a su importancia no aparece definición del Procedimiento de Liquidación de Oficio, por ello se hace necesario profundizar en el concepto, para así dejar clara la forma de aplicación de dicha institución jurídica. Según la doctrina podemos entender por Procedimiento de Liquidación “La serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”<sup>188</sup>

La Liquidación de Oficio es también definida como “aquella manifestación unilateral -provisional o definitiva- de la Administración, sobre el an y el quantum de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso. De acuerdo con ello, la noción del acto de liquidación se completa con el contenido jurídico estructural que encierra.”<sup>189</sup>

Alemán Bolaños cita a Giannini, en donde establece que la liquidación consiste precisamente, en el acto o la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda tributaria, con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente.<sup>190</sup>

García Vizcaíno cita a Giuliani Fonrouge y Navarrine, definen a la determinación tributaria como el acto o conjunto de actos emanados de la

---

<sup>188</sup> KURI DE MENDOZA, S., “*Manual de Derecho Financiero*”, Primera Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993, p. 414.

<sup>189</sup> QUERALT, Juan Martín, Op. cit. p. 339.

<sup>190</sup> ALEMAN BOLAÑOS, V. y Otros, *Incidencia de los actos y resoluciones emitidos en el proceso para la determinación oficiosa de los impuestos de Renta e IVA por parte de la DGII y la Vulneración del Derecho Patrimonial de los contribuyentes*; Tesis para optar al grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas de la universidad de El Salvador, 2004, Pág. 85.



administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.<sup>191</sup>

Martínez Genique, es citado por Alemán Bolaños en donde este la define como el conjunto de operaciones que, partiendo de una situación base de imposición, objeto de calificación con arreglo a las pertinentes normas tributarias, desemboca en el señalamiento de una deuda tributaria, que queda amparada en un acto administrativo.<sup>192</sup>

Villegas conceptúa la determinación tributaria refiriéndose al “acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an deleatur”); en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cual es el importe de la deuda (“quantum deleatur”).<sup>193</sup>

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

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

---

<sup>191</sup> GARCIA VIZCAINO, C.; *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas*; Tomo I; Segunda Edición; Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999; Pág. 210.

<sup>192</sup> ALEMAN BOLAÑOS, V.; Op Cit. Pág. 85

<sup>193</sup> BELISARIO VILLEGAS, Héctor, Op Cit. Pág. 314

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

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

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

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

6) Como característica externa, habría que añadirse la exigencia de notificación de las actuaciones, como requisito esencial para su eficacia. Notificaciones que realiza la Administración Tributaria en el transcurso del procedimiento de liquidación oficiosa, valiéndose de los diferentes medios para dar conocimiento a los interesados – contribuyentes, responsables, terceros extraños – sus decisiones u otros actos que puedan afectarlos, como intimaciones de pago, requerimientos de informaciones o de declaraciones juradas, citaciones para comparecencia, la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas e informe de auditoria, la notificación del propio acto de liquidación de oficio, etc.

Con la función y el contenido antes descrito, el acto de liquidación se presenta como un acto administrativo<sup>194</sup>, dotado de presunción de legitimidad, el cual al no ser recurrido o no comprobarse lo contrario a través de los medios de impugnación que otorga la legislación tributaria, adquiere la calidad de firmeza y como consecuencia lógica su exigibilidad, como lo establecido en los Arts.74 y 75 C.T.<sup>195</sup>

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

En el sentido sustancial, radica su esencial diferencia en que en la liquidación definitiva, se ha comprobado completamente el hecho generador, que es en otras palabras, la que ha sido girada una vez que la DGII entiende que

---

<sup>194</sup> Alemán Bolaños en su tesis Incidencia de los actos y resoluciones emitidos en el proceso para la determinación oficiosa de los impuestos de Renta e IVA por parte de la DGII y la Vulneración del Derecho Patrimonial de los contribuyentes; establece que el Acto Administrativo se define como toda declaración, disposición o decisión de la autoridad estatal –ejecutiva, legislativa o judicial- independiente, centralizada o no, autónoma o semiautónoma, nacional o local, emitido en ejercicio de sus funciones administrativas, generadora de un efecto de derecho que incide en la esfera jurídica de los administrados, y susceptible de control jurisdiccional.

<sup>195</sup> KURI DE MENDOZA, S., Op Cit, pág. 520-522

dispone de todos los datos y elementos de juicio necesarios para llevar a cabo la cuantificación del impuesto, como resultado de la valoración de la prueba que se aportó por el contribuyente dentro del procedimiento para la determinación oficiosa de los impuestos, que regula el Art.186 C.T.<sup>196</sup>

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

En el sentido procedimental la distinción entre la liquidación provisional y definitiva, consiste en que la primera no produce vinculación definitiva ni para el sujeto ni para la Administración, la cual puede ser rectificadas sin limitación alguna por esta última cuando a su juicio los informes de auditoría que la contienen son diminutos, o podrá perfectamente ordenar un nuevo informe cuando adolezcan de deficiencias y no le instruyan lo suficiente para realizar una justa liquidación, o cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique, de conformidad a lo estipulado en el Art.174 Inc. 4º C.T.<sup>197</sup>

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

---

<sup>196</sup> *Ibíd.* Pág. 523

<sup>197</sup> ALEMÁN BOLAÑOS, V.; *Op Cit.* Pág. 91

Cabe aclarar, que la liquidación definitiva es inmodificable, es decir, que una vez pronunciada la voluntad de la Administración sobre la cuantía del impuesto, cerrando y concluyendo el procedimiento de liquidación oficiosa por medio de resolución, de conformidad al Art.186 C.T., ésta no podrá modificarla o revocarla posteriormente, quedando dicha competencia en caso de la presentación de recursos por parte del sujeto pasivo y de acuerdo a su procedencia expedita a los Tribunales respectivos.<sup>198</sup>

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

En suma, las Liquidaciones Provisionales nacen, pues, sin vocación de permanencia, estando llamadas a ser rectificadas por la definitiva, de acuerdo a lo establecido en el Art.186 C.T., aunque no necesariamente ha de darse una corrección si del resultado de la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas no se ha arrojado nuevos hechos o elementos a los tenidos en cuenta para la Liquidación Provisional. Ahora bien, por encima de la clasificación expuesta, debe de quedar claro que ambas liquidaciones participan del contenido, naturaleza y efectos descritos del acto de liquidación.<sup>199</sup>

---

<sup>198</sup> Ibídem Pág. 93

<sup>199</sup> KURI DE MENDOZA, S., Op Cit, pág. 526

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

### **3.9 Teorías sobre el valor de la Determinación Oficiosa**

Algunos autores, especialmente italianos (Ingrosso, Allorio, Griziotti, Berliani), han entendido que la determinación tiene carácter constitutivo de la obligación tributaria. Es decir, para que nazca esta no basta la configuración del hecho imponible, sino que también es necesaria la determinación para perfeccionar su existencia; de lo contrario, no hay obligación tributaria.<sup>200</sup>

Otros autores, entre quienes se haya prácticamente la totalidad de la doctrina tributaria argentina (Giuliannini), sostiene que la determinación tiene carácter declarativo, implicando el mero reconocimiento de la obligación tributaria.<sup>201</sup>

En efecto, la obligación tributaria nace al configurarse el hecho imponible, en la medida en que no se hayan producido hipótesis neutralizantes (exenciones y beneficios tributarios), independientemente de su determinación. Ello no importa considerar que esta sea innecesaria ya que constituye una condición para que el fisco pueda reclamar eficazmente su crédito tributario sin perjuicio de su posibilidad de requerir ciertos pagos provisorios a cuenta. Pero, como dice Villegas<sup>202</sup>, no hay que confundir “carácter constitutivo” con “condición de eficacia”, dado que la determinación consiste en una “face ineludible” para hacer líquido y exigible el crédito fiscal.<sup>203</sup>

Para la determinación crea un estado de certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente. Ratifica que se produjo el

---

<sup>200</sup> QUERALT, Juan Martín, Op Cit. Pág. 311

<sup>201</sup> *Ibidem* Pág. 90

<sup>202</sup> BELISARIO VILLEGAS, Héctor, Op Cit. Pág. 320

<sup>203</sup> QUERALT, Juan Martín, Op Cit. Pág. 315

hecho imponible, que no se configuraron hipótesis neutralizantes totales, la medida de la deuda, que esta no se extinguió, etc.<sup>204</sup>

El efecto declarativo de la determinación produce las siguientes consecuencias salvo disposición en contrario:

a) Las valoraciones cualitativas y las apreciaciones cuantitativas referentes a la obligación tributaria tiene en cuenta el momento de configuración del hecho imponible, y no el de la determinación.

b) La vinculación del contribuyente con el hecho imponible es considerada en el momento en que se configura, y por ende, este rige para establecer sus condiciones personales, carga de familia y demás circunstancias relevantes para la tributación, así como las exenciones, exoneraciones y beneficios tributarios.

c) El fallecimiento del contribuyente después de configurado el hecho imponible, pero antes de la determinación carece de influencias sobre ellas, al transmitirse a los sucesores la obligación tributaria resultante.

d) El régimen normativo sustantivo es el aplicable al momento de la configuración del hecho imponible y no el vigente a la fecha de la determinación.

e) La derogación de la ley tributaria después de ocurrido el hecho imponible, pero antes de la determinación, no impide que esta sea efectuada.

f) El régimen de caducidad (plazos, causales de suspensión e interrupción) es gobernado por la legislación en vigor al momento de producirse el hecho imponible.<sup>205</sup>

---

<sup>204</sup> Ibídem Pág. 317

### **3.10 Métodos para la Determinación Oficiosa de los Impuestos.**

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

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

En este caso se desarrollan los dos métodos de acuerdo a la doctrina, no obstante nuestra legislación incluye una tercera que es la base Mixta. Pero en la actualidad la doctrina reconoce como método para determinar de oficio a los impuestos la base mixta.

#### **3.10.1 Base Cierta**

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

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

La Determinación del método sobre base cierta se establecerá por el conocimiento cierto de la materia imponible, y será obligatoria cuando el contribuyente lleve en forma legal sus libros o sus registros contables y la documentación que los respalde. Sobre ésta, deben considerarse los

---

<sup>205</sup> ALEMAN BOLAÑOS, V. Op Cit. Pág.



elementos existentes que permitan conocer en forma directa y concreta el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, debe de haber una apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos, sirviéndose para ello las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que amparen en poder del contribuyente.<sup>206</sup>

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.

### **3.10.2 Base Presuntiva o Estimación de Oficio**

Ocurre cuando el Fisco carece de elementos que le permitan conocer con exactitud, la magnitud de la materia imponible, como por ejemplo, ante la falta de comprobantes, o si la contabilidad del responsable se encontrara con deficiencias que imposibiliten aplicar el método de Determinación sobre Base Cierta, es aquí donde se utilizará el método indiciario o indirecto, de carácter excepcional y de aplicación subsidiaria.<sup>207</sup>

- a.) De carácter excepcional por cuanto requiere ejercitar facultades específicas otorgadas por la ley.

---

<sup>206</sup> MARTÍN, José María, *Derecho Tributario Procesal*, Segunda Edición, 1987. p. 59.

<sup>207</sup> GARCÍA CABRERA, C y Otros, “*El grado de eficacia del procedimiento de Liquidación oficiosa para el Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y Prestación de Servicios e Impuesto sobre la Renta*” Tesis para Optar al grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas de la Universidad de El Salvador, 2007, pág. 60.

b.) De aplicación subsidiaria, sólo cuando el Fisco esté imposibilitado de practicar la Determinación sobre Base Cierta.

Al faltar las características de certeza y exactitud del método de base cierta, se da origen a que sea el Fisco quien determine la obligación tributaria, de acuerdo al régimen de las presunciones, originando el mayor grado de probabilidad posible al que pueda arribarse en el caso concreto. A ésta base se le conoce también como Base Estimativa, Indicial o Presunta.<sup>208</sup>

Es en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión normal con el hecho generador del impuesto permitan inducir o presumir la cuantía del impuesto, es decir, se aplica cuando no hay elementos certeros y exactos que determinen el quantum de la obligación.

Esta base, se radica básicamente en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de una más grande dificultad en su comprobación en razón de que se enfatiza a elementos presuntivos que pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los sujetos pasivos, entre estos elementos están:

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

---

<sup>208</sup> Ibídem Pág. 65

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

El Art.191 C.T., hace referencia a las presunciones legales expresando: “se presume el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por éste Código o las leyes tributarias, la presunción se llama legal”.

Además en el Art.192 de la misma normativa hace referencia a las presunciones de Derecho, el cual reza: “Si por expresión de este Código o de las leyes tributarias se establece que se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”.

El Código Civil<sup>209</sup> también regula las presunciones legales y de derecho, dichas presunciones se establecen en el Art.45 expresando: “se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas”, clasificándolas a la vez en Presunción Legal que es la determinada por la ley permitiendo prueba en contrario, y en Presunción de Derecho para la cual es inadmisibile prueba contraria. La Administración Tributaria debe utilizar hechos que razonablemente permitan inferir con cierto grado de certeza, la verdadera magnitud de la materia imponible.

Nuestro legislador instituyó la figura jurídica del uso de los indicios para la determinación de los impuestos de timbres, como otros, regulado por diversas leyes el universo tributario; y en ausencia de las pruebas directas

---

<sup>209</sup> Las presunciones legales y de derecho que regula el Código Civil, serán aplicadas supletoriamente a las del Código Tributario.

instrumentales señaladas en dicho artículo, estableció como garantía para asegurar el interés fiscal.

La aplicación de indicios en liquidaciones impositivas, sobre la base de lo sostenido por la doctrina se da en situaciones: “cuando el contribuyente no lleva libros, ni posee elementos de contabilidad o éstos son deficientes; si la autoridad fiscal procuró obtener elementos probatorios y libros de contabilidad, sin lograr su obtención; si el contribuyente niega sistemáticamente los datos sobre el movimiento de su comercio y los antecedentes suministrados carecen de fuerza probatoria; si en general, el contribuyente no cumple con el deber de colaboración e imposibilita la verificación; si la declaración jurada ofrece dudas en cuanto a su veracidad o carece del respaldo de pruebas fehacientes”; en estos casos aunque no son los únicos, la Administración Tributaria puede efectuar la determinación impositiva por medio de presunciones las que pueden establecerse mediante la comprobación de indicios. Sostiene la doctrina que la autoridad debe reunir al conjunto de hechos o circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuesto material del tributo, permiten inducir en el caso particular la existencia y monto de la obligación. Doctrinariamente, se sostiene que esos elementos deben guardar una relación normal con la situación a considerar y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas; de tal manera que las cifras o promedios generales que aplique se estimen sobre la base de la actividad de la contribuyente o, si no, adaptarse a las características recogidas en actividades de la misma naturaleza. (Sentencia del día veintiséis de enero de mil novecientos noventa y seis. Ref. 11-Z-94)

### **3.10.3 Base Mixta.**

En la legislación salvadoreña, además de las bases citadas, utiliza también la base mixta; de acuerdo al Art.184 C.T. la cual se considera que es la más justa y equitativa de las bases anteriores, ya que es el resultado de la aplicación de la base cierta y la presuntiva, a este efecto la administración 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.<sup>210</sup>

Es claro que la administración tributaria no puede hechar mano al sistema de la estimación de oficio para fundar la invalidez de las declaraciones juradas del contribuyente, sino que debe proceder exactamente a la inversa. Es decir, debe impugnar la validez de las declaraciones del contribuyente basándose en la falta de sustentación jurídica de los elementos en los que la misma se basa y la falta de elementos para determinar con exactitud la real carga tributaria; esas son las condiciones necesarias para abrir el camino a la determinación de oficio en base presunta.<sup>211</sup>

### **3.11 La Determinación en el Derecho Comparado**

Este procedimiento considerado por Hensel, como la ultima ratio fisci, se encuentra previsto bajo diferentes modalidades en la generalidad de los ordenamientos jurídicos tributarios, citando a mero título de ejemplo al Derecho Tributario Español (“estimación indirecta” o “estimación

---

<sup>210</sup> GARCIA CABRERA, C y Otros, Op Cit, pág. 60.

<sup>211</sup> ALEMÁN BOLAÑOS, V.; Op Cit. Pág. 94.

administrativa subsidiaria”), italiano (accertamento sintético) y alemán (schätzung).<sup>212</sup>

En el Modelo de Código Tributario para países de América y Europa, elaborado por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios, se establece la facultad de determinación de los tributos, previéndose la “determinación sobre base presunta”.<sup>213</sup>

Sobre el particular, cabe examinar lo siguiente:

a) El régimen de estimación directa en la Ley General Tributaria de España<sup>214</sup> ha venido a sustituir al régimen de estimación por jurados, presentando las siguientes características esenciales:

- Resulta de aplicación subsidiaria respecto al régimen de estimación directa;
- Existe una conducta legalmente incorrecta del contribuyente;
- Las bases estimadas tienen carácter presuntivo;

---

<sup>212</sup> QUERAT, Juan Martín, Op Cit. Pág. 340

<sup>213</sup> Ibídem

<sup>214</sup> Ley General Tributaria de España, BOE No 302, de fecha 18 de diciembre de 2003, 44987, 23 186 ley 58/2003. El Artículo 50 de dicha ley establece que “cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumpla sustancialmente sus obligaciones contables las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta...”

- Es aplicado por órganos gestores de la administración tributaria;
- Las decisiones deben tomarse conforme a las normas ordinarias que presiden el desarrollo del procedimiento administrativo;
- Como lógica conclusión de cuanto antecede, los actos administrativos correspondientes serán recurribles.<sup>215</sup>

b) En el derecho italiano, respecto a los impuestos directos sobre la renta, mediante el DPR<sup>216</sup> se estableció la procedencia del accertamento sintético cuando exista un incumplimiento (total o parcial) de la obligación de declarar, ante la inexistencia o serias deficiencias de la contabilidad, por graves violaciones a los deberes contables o causa de fuerza mayor y por obstrucción o entorpecimiento a la fiscalización.<sup>217</sup>

Micheli, puntualiza que la oficina de impuestos puede determinar la renta empresarial de forma puramente inductiva, siempre sobre la base de datos o informes obtenidos, con la facultad de prescindir total o parcialmente de los resultados del balance y de las anotaciones contables cuando existan, valiéndose de presunciones simples, aunque no sean graves, precisas y concordantes. En definitiva, puede partir de meros indicios, obtenidos también sin necesidad de contradictorios con el contribuyente, ascendiendo de un hecho conocido al desconocido (existencia y consistencia de la renta), sin soporte de anotaciones en los casos de mas grave incumplimiento por

---

<sup>215</sup> FOLCO, Carlos Maria; Op. Cit. Pág. 256.

<sup>216</sup> Decreto de la Presidencia de la Republica de 29 de Septiembre de 1973, No 600.

<sup>217</sup> FOLCO, Carlos Maria; Op. Cit. Pág. 256

parte del contribuyente, cuando este último no ha indicado en su declaración la renta empresarial o cuando no resulto del acta de inspección que haya llevado los documentos de conformidad con las normas legales, o los haya sustraído a la inspección o cuando no hayan estado disponibles por causa de fuerza mayor o cuando a la declaración no la haya acompañado el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias o también cuando las omisiones y la falsa indicaciones liquidadas como consecuencia de inspecciones y de verificaciones sean tan graves, numerosas y repetidas como para hacer inaceptable, en su conjunto, dichos documentos por falta de la garantía propia de una contabilidad sistemática.<sup>218</sup>

c) Respecto de la Shäizung, la Ordenanza Tributaria de 1977 establece los pasos en que procede la estimación.<sup>219</sup>

Para el derecho alemán la shäizung resulta solamente un medio subsidiario, cuya aplicación procede cuando la oficina de hacienda esta imposibilitada de practicar la determinación.<sup>220</sup>

### **3.12 El Procedimiento de Liquidación Oficiosa.**

En nuestro ordenamiento tributario no esta regulado por una Ley General Tributaria o una Ley de Procedimientos Tributarios, es por ello que corresponde a cada ley impositiva el tratamiento de todas aquellas actividades que tienen por objeto dar efectividad material a las normas

---

<sup>218</sup> ALEMAN BOLAÑOS, V. Op Cit. Pág. 96-97.

<sup>219</sup> Párrafo 162, O. T.: “No 1. Cuando la autoridad financiera no pueda averiguar o calcular los fundamentos de la imposición deberá estimarlos. En este caso se tendrán en cuenta todas las circunstancias relevantes para la estimación. No 2. Deberá procederse en especial a la estimación cuando el obligado tributario no consigna proporcionar aclaraciones suficientes sobre los datos por el comunicado o rehúse suministrar ulterior información o prestar declaración bajo juramento, o infrinja el deber de colaboración...”

<sup>220</sup> FOLCO, Carlos Maria, Op Cit. Pág. 257.



reguladoras del tributo determinando así la cuantía de las deudas tributarias y procediendo a su cobro.

El procedimiento liquidatorio como señala Sainz de Bujanda<sup>221</sup> es la “serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria”. De acuerdo a este concepto podemos decir que la mayor o menor complejidad de dicho acto varía de acuerdo a cada tributo del que se este tratando, ya que en el caso de los tributos de cuota fija, es simple su aplicación ya que la norma establece la suma que debe pagarse de acuerdo a cada hecho imponible. Y cuando estemos frente a los tributos de cuota variable, este se vuelve un poco mas complejo ya que se deben tomar en cuenta todos los elementos que inciden en la cuantificación de la deuda, porque estos se vuelven necesarios a la hora de la determinación del importe.

### **3.12.1 Concepción tradicional del procedimiento liquidatorio.**

En nuestro país se seguía un procedimiento que hoy en día es superado; pero dicho procedimiento se podía realizar de la siguiente manera:

1. El contribuyente se presentaba ante la Administración central o ante cualquier delegación fiscal del país, este presentaba una declaración donde se establecía todos aquellos datos reveladores y necesarios para la determinación de la deuda impositiva.
2. Una vez presentada dicha documentación por el contribuyente, la Administración tributaria presentaba una liquidación temporal sujeta a verificación.
3. En esta fase y con la liquidación por eliminar que practicaban los receptores de declaraciones, se procedía a la comprobación que

---

<sup>221</sup> SAINZ DE BUJANDA, F; *Lecciones de Derecho Financiero*; Novena Edición; Universidad Complutense; Facultad de Derecho; Madrid; 1991; Pág. 312.

efectuaban los auditores fiscales de la Administración Tributaria y cualquier observación se marginaba en recepción.

4. Como resultado del trabajo de campo practicado por los auditores, se emitía así una liquidación definitiva de impuestos, que podía ya confirmar o modificar lo determinado por los receptores.<sup>222</sup>

Dicho procedimiento se aplicó hasta 1950, más que todo con relación al impuesto sobre la renta; en el caso de los impuestos de timbres, por su naturaleza documentaria, se presentaba una situación sui generis, ya que el impuesto se pagaba por estampilla, las cuales eran adquiridas en la Administración tributaria a fin de adherirlas en la declaración de este impuesto; el total de estampillas pegadas establecía el monto total del impuesto resultante a pagar, en consideración al volumen de ventas por el período declarado, de este modo se establecía las cuatro fases del procedimiento liquidatorio.

El nuevo régimen de las autoliquidaciones. El procedimiento anteriormente mencionado resultaba factible en aquellos sistemas donde el número de contribuyentes es bajo, no así en aquellas cuyo número de contribuyentes es elevado ya que dicho procedimiento se vuelve lento y oneroso debido a la masividad de documentos declarativos a recibir, verificar y liquidar.

Según Sainz de Bujanda<sup>223</sup> se producía “una alteración en el procedimiento tradicional, y aparece la figura de las autoliquidaciones o declaraciones-liquidables.” Ya que en este caso 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

---

<sup>222</sup> KURI DE MENDOZA, S., Op Cit, pág. 530

<sup>223</sup> SAINZ DE BUJANDA, F; Op Cit. Pág. 312.

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 provisional, es por eso necesario que el contribuyente tenga clara su obligación de practicar operaciones de liquidación tributaria.

En nuestro país el instituto de las autoliquidaciones esta generalizado con relación a todos los impuestos de carácter interno, pero ante la dificultad de contar con un procesamiento automático de datos en línea, en la practica administrativa se ha orientado a considerar algunas declaraciones como liquidaciones provisionales, sujetas a verificación posteriormente mediante una inspección, en donde resulta que al igual que en otros sistemas tributarios, el procedimientos de liquidación aplicable a la generalidad de los tributos salvadoreños se estructuran en dos fases.<sup>224</sup>

1. De iniciación, encomendada básicamente al contribuyente en virtud de las autoliquidaciones
2. De comprobación y liquidación administrativa, en la que la inspección de los tributos ha adquirido un protagonismo esencial.

### **3.13 Procedimiento de Liquidación Oficiosa.**

El procedimiento de Liquidación Oficiosa de los Impuestos, consiste prácticamente en una tarea administrativa de mera aplicación del contenido sustancial de las leyes de los respectivos impuestos y el Código Tributario,<sup>225</sup>

---

<sup>224</sup> KURI DE MENDOZA, S., Op Cit, pág. 535

<sup>225</sup> Decreto Legislativo No 230 de fecha 14 de Diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial No 241, Tomo 349, Fecha de Publicación 22 de Diciembre de 2000.

por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, institución en quien recae dicha competencia, según lo estipulado en los Arts. 22 y 23 C.T. y Art. 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos (LODGI)<sup>226</sup>, pero sin efectos ni incidencia sobre él.

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

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

Ya en concreto, se considera que son cinco las fases o etapas que integran en el Código Tributario el procedimiento de liquidación oficiosa, que son:

---

<sup>226</sup> Decreto Legislativo No 451 de fecha 22 de Febrero de 1990, publicado en el Diario Oficial No 56, Tomo 306 de fecha 07 de Marzo de 1990.

iniciación del proceso de fiscalización, fiscalización, liquidación provisional, inicio del procedimiento administrativo y la liquidación definitiva.

### **3.13.1 A. Iniciación del Procedimiento de Fiscalización.**

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

Una vez seleccionado el contribuyente sujeto a fiscalización, la Administración procede a emitir una resolución mediante la cual designa al Auditor Tributario que realizará la fiscalización, así como el impuesto y los períodos o ejercicios sujetos a verificación, teniendo dicho funcionario las facultades que para tal efecto otorga el Art. 173 CT.; acto administrativo que es conocido como “Auto de Designación” el cual surtirá sus efectos cuando el contribuyente conozca de la misma, de acuerdo a las reglas de notificación que establece el Art. 165 CT.

### **3.13.2 B. Procedimiento de Fiscalización.**

El procedimiento de fiscalización como función y como actividad administrativa de instrucción desplegada en el procedimiento de liquidación oficiosa, consiste en un acto administrativo por el que la Administración Tributaria no sólo comprueba y verifica los datos declarados y aportados por el contribuyente, sino que investiga otros que pudieran haberse ocultado, y, en general verifica todas las circunstancias, los datos, elementos y

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

Por lo dicho, la Administración Tributaria no supone actuar sobre los hechos (calificándolos y valorándolos), sino también sobre el derecho, al tener que liquidar el tributo, asumiendo tanta relevancia el juicio de fiscalización sobre el ordenamiento jurídico como sobre los datos y hechos inspeccionados. De actividad meramente probatoria se pasa, pues, a actividad aplicativa de las normas jurídicas; esto es, a una actividad materialmente coincidente con la que se desarrolla en el proceso el Órgano Judicial.<sup>227</sup>

Este procedimiento tiene un marcado carácter inquisitivo y su finalidad primordial no es otra que comprobar la correcta aplicación de la ley tributaria sustantiva por parte de los contribuyentes<sup>228</sup>. Ese carácter inquisitivo, consiste en una función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas y averiguaciones como medio de prueba en un procedimiento posterior, que normalmente será el de liquidación regulada en el Art. 186 C.T., pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso en uno penal.

Jurídicamente, la Fiscalización se ha estructurado desde siempre como un auténtico procedimiento, basado en la atribución al cuerpo de auditores que

---

<sup>227</sup> QUERALT, Juan Martín, Et. Al, Curso de Derecho Financiero y Tributario, 12ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid 2001, Pág. 368.

<sup>228</sup> FOLCO, Carlos María, Op. Cit., Pág. 173.

forman parte de la Administración Tributaria, de un elenco de potestades expresadas mediante un Auto de Designación, según lo establece el Art. 174 CT., que constituyen el límite de las actuaciones a dictar en el referido procedimiento, las que a su vez deben estar orientadas a respetar los principios generales que rigen todas las actuaciones de la Administración Tributaria que se encuentran reguladas en el Art. 3 CT.

Es de mencionar que uno de los derechos fundamentales con los que cuenta el contribuyente frente a todas las actuaciones de la Administración Tributaria, es precisamente, el de conocer en su totalidad el contenido de las mismas, según lo establece el Art. 165 CT., para resguardar en todo momento el Derecho de Defensa que se encuentra establecido en el Art. 11 Cn.; por otra parte, frente a las mismas se configuran deberes concretos del particular resumibles en una situación jurídica subjetiva de sujeción a dichas potestades.<sup>229</sup>

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

#### **3.13.3 D. Liquidación Provisional de Los Impuestos.**

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

---

<sup>229</sup> QUERALT, Juan Martín, ET AL. Op. Cit., Pág. 363.

por la Administración, previo el procedimiento administrativo de liquidación oficiosa.

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

#### **3.13.4 E. Inicio del Procedimiento para la Determinación Oficiosa de los Impuestos.**

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

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



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

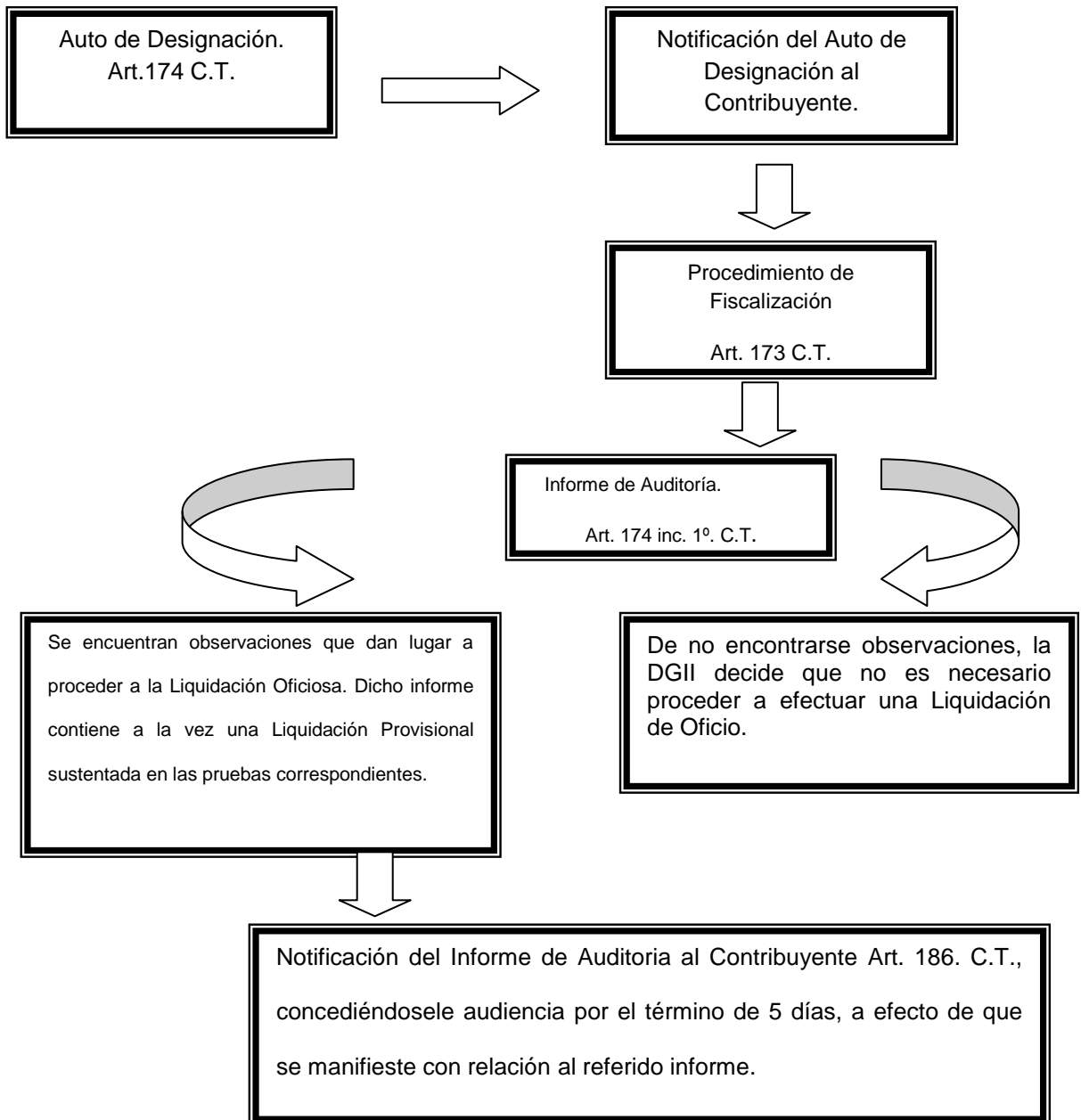
Como consecuencia de lo anterior, pueden suceder las siguientes situaciones: la primera, que el sujeto pasivo no haga uso de su derecho, en cuyo caso se da por entendido que el contribuyente se encuentra conforme con lo que se le imputa, emitiéndose en consecuencia el informe y la resolución de mérito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

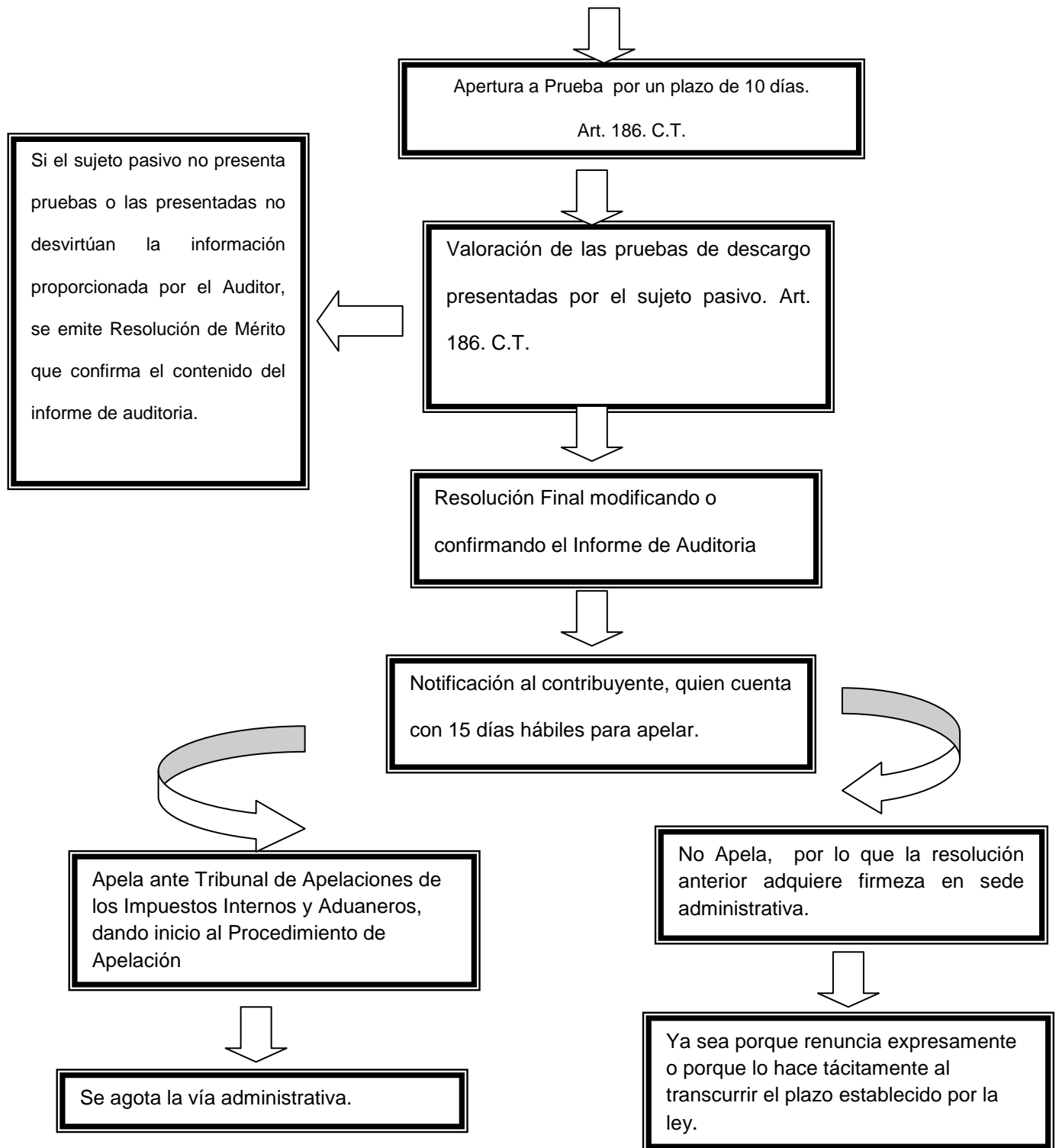
### **3.13.5 E. Liquidación Definitiva.**

Concluidas las actuaciones antes referidas, es el Departamento de Tasaciones, el encargado de dictar la resolución, mediante la cual procede a

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

Gráficamente el procedimiento de liquidación oficiosa se resume de la siguiente manera:





## CAPITULO IV

### LA VULNERACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN OFICIOSA.

#### 4. La Vulneración

Hay que tomar en cuenta que se entiende por Vulneración:

Vulnerar: transgredir, quebrantar, violar una ley o precepto. Dañar perjudicar herir.<sup>230</sup>

Con significados actuales el dañar, perjudicar, infringir, quebrantar.<sup>231</sup>

Vulnerable: susceptible de herida o lesión; por tanto, todo hombre o mujer, moralmente, quien, por sus antecedentes pocos ejemplares, puede ser objeto de censura que lo incapaciten para el ejercicio de ciertos cargos o que resulta blanco de las criticas, ante la opinión publica, si pretende competir con lo moralmente sanos.

Vulnerabilidad: Índole o carácter de lo vulnerable.

Vulneración: acción o efecto de vulnerar. Lesión, pese a la defensa material opuesta. Impacto positivo en persona o cosa.<sup>232</sup>

De las definiciones anteriores se puede establecer que vulneración en el aspecto tributario, es una acción que puede o no cometer la Administración Tributaria cuando quebranta una Ley o Preceptos dañando los Derechos del Contribuyente

---

<sup>230</sup> DE SANTO, Víctor, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas Sociales y de Economía, 3ª edición, editorial Universidad, Buenos Aires, Pág. 973.

<sup>231</sup> CABANELAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, tomo VIII, 21ª edición, editorial Heliasta Buenos Aires, Pág. 448

<sup>232</sup> Ibidem Pág. 448

## **4.1 Liquidación de oficio.**

### **Etapas del Procedimiento de Liquidación de Oficio.**

Son cinco las etapas o fases que integran en el Código Tributario el Procedimiento de Liquidación Oficiosa, las cuales son:

- Iniciación del Proceso de Fiscalización.
- Fiscalización.
- Liquidación Provisional.
- Inicio del Procedimiento Administrativo.
- Liquidación Definitiva.

Como equipo de trabajo consideramos que el principio de presunción de inocencia es una garantía consagrada en declaraciones internacionales así también se recoge en la Constitución en el art.12, por lo que consideramos que es uno de los principios mas importantes que posee toda persona por lo tanto debe de respetarse en todas las áreas del Derecho, como se debe también respetar en el Derecho Tributario en cual de acuerdo a nuestra investigación realizada en los capítulos anteriores nos compete determinar en que etapa se ve vulnerado dicho principio en el Procedimiento de Liquidación de Oficiosa ya que es nuestro fundamental tema de estudio.

Es así como hemos identificado que se vulnera este principio en la etapa de la liquidación provisional que es cuando se practica sobre hechos y bases imponibles que solo presunta y probablemente son ciertos que están a expensas a ser confirmadas mediante el procedimiento para la liquidación oficiosa regulado en el art. 186 del C. T., como sucede con la liquidación que

se realiza por el auditor tributario en el informe de auditoria que rinde a la administración tributaria de conformidad al art. 174 inc. 3ro del CT.

Es por ello que en esta fase se le ve vulnerado el principio de presunción de inocencia al contribuyente ya que cuando la administración tributaria inicia el procedimiento sin conocimiento de parte, iniciándola a través de la Unidad de Programación y Evaluación Tributaria (UPECT), a la cual le corresponde la selección de los contribuyentes de acuerdo a sus lineamientos de fiscalización, de modo que aunque le sean requeridos elementos al contribuyente no cabe la posibilidad de que este formule alegaciones mientras se esta efectuando dicho procedimiento de auditoria, es decir, que mientras se procede a emitir una resolución hecha o realizada por el auditor tributario encargado de realizar la fiscalización el contribuyente no se le da la oportunidad de ejercer su derecho de contradicción, audiencia o bilateralidad, vulnerando así unos de sus Principios fundamentales como es su presunción de inocencia ya que hasta que se presenta el informe denominado informe de auditoria se le da la oportunidad al contribuyente para que manifieste su conformidad o no con el contenido de dicho informe y es hasta entonces cuando el contribuyente no esta conforme con el contenido del mismo se le da un termino de 10 días para que aporte las pruebas que estime pertinentes y desvirtuar el informe elaborado por el auditor y así poder comprobar sus motivos de inconformidad. Este informe de auditoria esta rompiendo con su estatus jurídico y condición de inocente ya que esta condenando al contribuyente a pagar una cuantía considerándolo culpable sin tener una resolución definitiva y firme.

Por lo que este procedimiento tiene un marcado carácter inquisitivo y su finalidad primordial no es otra que investigar y documentar el resultado de las pesquisas y averiguaciones como medio de prueba en un procedimiento posterior que normalmente será el de liquidación art. 86 del C. T., pero que muy bien y fácilmente pudiera desembocar en otro sancionador e incluso penal afectando seriamente al contribuyente. Ya que desde un inicio no se protege su presunción de inocencia porque le determinan un importe a pagar y ni siquiera darle la oportunidad al contribuyente desde el momento de iniciar la auditoria sino que hasta que pesa sobre el un informe de auditoria condenándolo a pagar una determinada cuantía.

Posteriormente el procedimiento de liquidación oficiosa llega un momento en que se le da al contribuyente la oportunidad de desvirtuar el informe presentado por la administración tributaria pero ya en la iniciación se le han vulnerado los principios fundamentales.

Consideramos que la administración tributaria al realizar el procedimiento de fiscalización debe de respetar la prelación correcta del uso de las bases (cierta, indicial presunta o estimativa y la mixta), ya que si el contribuyente tiene toda la documentación necesaria para que se le sea aplicado la base cierta con documentos que en base a la ley son idóneos y que permitan determinar de manera inequívoca el hecho generador como la cuantía del impuesto ya que existe menos probabilidad a que se le vulnere su derecho de presunción de inocencia ya que se le esta haciendo la auditoria con documentos que arrojen datos certeros ocasionando así un informe mas transparente con resultados mas exactos y justos para el contribuyente y así poder evitar que se le vulnere su condición de inocencia. Y solo en el caso



que la información que este proporcione sea deficiente y se utilizara las otras dos bases (estimativa, indicial o presunta y la mixta) por que al aplicar estas bases como en el caso de la presunta daría pie a la vulneración de derechos del contribuyente y uno de ellos es la presunción de inocencia ya que cuando el auditor se dispone a realizar el informe de fiscalización ya sea sobre base presunta o mixta se expone mas a realizar dicho informe solo con indicios tomando en cuenta que estos son parámetros de aplicación que conllevan a la necesidad de razonar y hacer constar la realización de todas las gestiones tendientes a la búsqueda y análisis de los documentos que muchas veces podrían resultar no muy certeros ocasionando así un daño muchas veces irreparable para el contribuyente vulnerando así su condición de inocencia.

Consideramos importante mencionar que la Dirección General de Impuestos Internos debe interpretar la ley Tributaria conforme a la Constitución permitiendo así al contribuyente hacer uso de sus derechos Constitucionales antes de emitir el resultado de la Auditoria o Fiscalización y así evitar vulnerar derechos como lo es la de Presunción de Inocencia ya que este principio es un Derecho Fundamental que despliega efectos en el ámbito del Derecho Sancionador; las infracciones y Sanciones Tributarias participan de esa naturaleza y es incuestionable que la Presunción de Inocencia debe regir en este ámbito.

Se han vistos casos en los cuales al contribuyente se le ha realizado la auditoria o fiscalización y no se le ha dado a conocer el resultado de dicha auditoria antes de la resolución no haciendo este uso de su derecho de defensa y así este poder defender su condición de inocente antes los ilícitos que se le reprochan mucho menos las cantidades que correspondían a los

impuestos y multas que le habían impuesto en mencionado informe de auditoria por lo que al contribuyente puede quedarle solo dos opciones pagar dentro del plazo que establece la ley o interponer recurso de apelación ya que si no se le hubiere omitido al contribuyente el dictamen o informe de auditoria este hubiera podido controvertirlo si así lo estimaba pudiendo así defender su derecho a la presunción de inocencia mediante su derecho de defensa si no que no se le da dicha oportunidad y se le procede de una vez a realizar la gestión de cobro del impuesto, multas e intereses lo que es inconstitucional ya que su Presunción de inocencia o condición de inocente no se le fue respetada y directamente se le cobro vulnerado así si Presunción de Inocencia ya que probablemente se le estaría imponiendo multas o intereses injustos o que ni tiene.

Como se puede observar en la jurisprudencia con referencia 66-h-99

Recordemos que el Procedimiento de Liquidación Oficiosa se puede liquidar sobre tres métodos, según el art. 184<sup>233</sup> del Código Tributario, sobre:

**4.1.1 Base Cierta,** la cual es que toma en cuenta los elementos existentes que permiten conocer en forma directa el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo Sobre ésta, deben considerarse todos aquellos elementos materiales y concretos que permitan una apreciación objetiva de la realidad económica de los sujetos pasivos y que permita conocer en forma directa: a) el Hecho Generador, la percepción de una renta, la transferencia de un bien mueble o inmueble o la prestación de un servicio, etc.; b) la cuantía de ese hecho fáctico, es decir de esa realidad jurídica o económica que permite

---

<sup>233</sup> Art. 184 del Código Tributario citado anteriormente.

establecer la base sobre la cual debe recaer el quantum de la obligación o sea la medida de la carga tributaria que debe soportar el sujeto pasivo en virtud de los supuestos normativos, declaraciones del contribuyente y en los registros que conforme a la ley está obligado a llevar; debe entenderse la contabilidad, comprobantes de cualquier naturaleza y cualquier otro elemento de soporte indubitable que obre en poder contribuyente.

En suma, hemos llegado a establecer que esta base, es una de las mas justas que regula el Código Tributaria, sin embargo se podría vulnerar el Principio de Inocencia al contribuyente cuando la Administración Tributaria de forma inquisitiva realiza el procedimiento, como por ejemplo al designar al auditor directamente ella no dándole la oportunidad al contribuyente de elegir uno él; pudiendo este auditor actuar de una forma parcial, ya que es designado por la Administración Tributaria, la cual es la interesada en determinar un impuesto y que lo pague el contribuyente, por lo mismo que es la que tiene la función de recaudar para suplir las necesidades del Estado. Lo que le interesa en dicho momento es recabar pruebas para tener soporte de liquidar de oficio.

**4.1.2 Base Estimativa, Indicial o Presunta**, es en cuanto el merito a los hechos y circunstancias que por relación o conexión normal con el hecho generador del impuesto permite inducir o presumir la cuantía del impuesto. Esta segunda opción que tiene la Administración Tributaria para determinar oficiosamente el impuesto de un contribuyente, a diferencia de la primera, se fundamenta básicamente en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de una más grande dificultad en su comprobación en razón de que se enfatiza a elementos presuntivos que pueden inducir a una errónea

apreciación de la realidad económica de los sujetos pasivos, entre estos elementos están: los indicios que son parámetros un tanto disfrazados que utilizados inadecuadamente pueden inducir a presumir una realidad diferente y además de estos, también encontramos las llamadas presunciones que por su naturaleza o calificación jurídica, se denominan legales, de derecho y judiciales.

Posteriormente se desarrollara esta método de liquidación de oficio, ya que consideramos es la mas propicia a vulnerar el principio de presunción de inocencia en el contribuyente.

**4.1.3 Base Mixta**, es decir en parte sobre base cierta y en parte sobre estimaría, indicial o presunta. Esta última a diferencia de la anterior, puede considerarse como la más justa y equitativa, ya que es una conformación o resultado de la aplicación de la base cierta y base presuntiva, donde no solo se analizaran documentos o registros sino también otros elementos que conjugados adecuadamente pueden dar resultados justos que no afecten el derecho de propiedad de los contribuyentes.

## **4.2 Liquidación sobre base presunta.**

El Procedimiento de Liquidación Oficiosa cuando es sobre base presunta, se fundamenta en elementos subjetivos y eso da pie para crearse elementos necesariamente presuntivos que conlleven a una dificultad para comprobarse ya que se puede concluir en una apreciación equivocada de la capacidad del sujeto pasivo sin tener certeza sobre su realidad económica es aquí donde se estaría vulnerando el Principio de Presunción de Inocencia y este constituye un Derecho Fundamental en el cual solo sobre pruebas cumplidas

el sujeto puede ser sancionado por lo tanto este estatus jurídico no puede ser destruido solo por sospechas o puras presunciones del sujeto activo quien acusa es el que tiene el deber legal de demostrarlo.

Una de las causas por las que se estaría vulnerando la Presunción de inocencia es que la administración Tributaria solo le interesa la recaudación de los impuestos sin tomar en cuenta que cuando se calcula el importe de la deuda sobre la base presunta se estaría vulnerando dicho principio y esto tiene como consecuencia la poca atención al respeto del principio constitucional que a la vez se considera un derecho fundamental de todo contribuyente. Así como también la falta de conocimiento del contribuyente sobre dicho procedimiento hace que este sea vulnerable ante la administración Tributaria; en el procedimiento de liquidación el informe de auditoria debe de llevarse a cabo antes de la emisión del acto de determinación impositiva, pues el contribuyente así conoce del resultado de la investigación recabada por los auditores y así estos tienen la oportunidad de defenderse, presentando así sus alegaciones fundadas en derecho, así como las pruebas para desvanecer dichas presunciones imputadas en su contra, por que de lo contrario se le estaría atribuyendo al contribuyente cargos que los pongan en desventaja pues se le estaría vulnerando su derecho fundamental como lo es la presunción de inocencia.

En esta apartado es de mucho interés la liquidación sobre base presunta, esta procede solo cuando la Administración Tributaria no pudiera establecer el tributo para el contribuyente y la obligación que este tiene.<sup>234</sup> Es decir que

---

<sup>234</sup> Art. 189. Procedencia. Cuando la Administración tributaria no pudiere cualquier circunstancia determinar el tributo o la obligación fiscal con conocimiento cierto de la materia imponible, lo estimara en función de los elementos conocidos que permitan presumir la existencia y magnitud de la base imponible y de las obligaciones tributarias respectivas.

la Administración tributaria tiene un impedimento por el cual no puede tener conocimiento cierto del hecho generador ni la cuantía del mismo, por lo que estimara de conformidad a la existencia de elementos ciertos y conocidos que permitan presumir la base imponible. Es aquí donde entra la administración tributaria a investigar de lo que tiene conocimiento y de ahí tomarlo en cuenta para hacer sus presunciones.

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

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

Esta base se fundamenta en elementos subjetivos que, por su naturaleza son de mayor dificultad para su comprobación en razón de que enfatiza elementos de presunción que pueden inducir a una errónea apreciación de la realidad económica de los sujetos pasivos, es por ello que se estaría vulnerando la Presunción de Inocencia, por que hay que recordar que es un estatus jurídico el que tiene el contribuyente ante la Administración tributaria

el cual solo puede ser desvirtuado mediante una resolución firme y en el caso en el que la Administración tributaria se fundamente en presunciones no es suficiente para considerar al contribuyente obligado a pagar un impuesto basado en hechos que no son presentes sino de antecedentes que ha realizado.

#### **4.2.1 Los Indicios.**

La Administración Tributaria tiene ciertos indicios los cuales ha destacado para que de ellos se pueda presumir el tributo y la obligación<sup>235</sup>.

Los indicios son los hechos y circunstancias los cuales realizan los contribuyentes; hay que tomar en cuenta que se entiende por hechos, se dice que es difícil establecer una definición que se interrelacione con el derecho<sup>236</sup>

---

<sup>235</sup> Art. 190 inciso 1ª La estimación de oficio sobre base presunta se fundara en los hechos y circunstancias que por vinculación normal con el hecho imponible o generador propio de cada tributo, permitan deducir en cada caso en particular la existencia del monto de aquel. Para tales efectos la Administración Tributaria podrá utilizar indicios tales como: el capital invertido en las exportaciones económicas, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros ejercicios o periodos fiscales, el monto de las compras y ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, los valores que se importen, el valor y rotación de los inventarios, el rendimiento normal del negocio o exportación o el de empresas similares, los gastos generales de aquellos, el valor del activo fijo y circulante, los márgenes típicos de comercialización, los salarios, el monto de alquiler del negocio y de la casa habitacional, el capital improductivo, el nivel de vida del contribuyente, el movimiento de las cuentas bancarias, el monto de los intereses que se pagan, razones financieras, coeficientes técnicos, u otros elementos de juicios similares que hubieren en poder de la Administración o que suministren los agentes de retención, bancos cámaras o asociaciones empresariales y gremiales, instituciones publicas y otras.

<sup>236</sup> Formular una definición de los hechos que responda a las exigencias propias del derecho es un reto complejo y difícil, en el cabe deslizarse hacia un fácil realismo cognoscitivo, o refugiarse en un sutil escepticismo. BLANQUER, David "Los Hechos Ficciones y Pruebas en el Derecho Administrativo" taking facts seriously, tirant monografías 468, valencia 2002 pág. 93.

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

Quien se planteara en términos generales de definir lo que constituye un hecho se encontraría frente a un problema muy complejo, en efecto ninguna descripción es apta para captar y agotar el hecho y ni siquiera se puede sostener que esta pueda ser descrito completamente por una sencilla, e incluso intensa proposiciones<sup>237</sup>

Los hechos son sucesos de la naturaleza o actos humanos caracterizados por su existencia externa, y por lo tanto susceptibles de ser percibidas por los sentidos en forma directa e inmediata<sup>238</sup>

Según el autor Guasp el hecho es aquello que existe realmente en el espacio o en el tiempo.<sup>239</sup>

En lo que respecta a la Liquidación sobre base presunta los hechos son determinados actos que realizan los contribuyentes son como un dato extrajudicial que dan pie para que la administración tributaria haga sus presunciones, quiere decir que de esos indicios se presume el tributo y la obligación, solamente son hechos de los cuales se vale la administración

---

<sup>237</sup> TARUFFO, Michelle, la prueba de los hechos, edit. Trotta, pag.93

<sup>238</sup> Jaime Guasp, Juez y Hechos en el Proceso Civil, trabajo publicado en el libro recopilatorio, estudios jurídicos. Edit civitas.

<sup>239</sup> Hechos Ficciones Pruebas y presunciones en el Derecho Administrativo Taking Fac. seriously David Blanquer, edit. Tirant to blanch, Valencia 2006 pag 71 y 72 g



tributaria, de un hecho o un indicio es difícil establecer una realidad para un caso concreto y presente, es por ello que la Presunción de Inocencia del Contribuyente se encuentra en una vulneración porque se considera culpable fundamentándose solo de puros hechos los cuales pasan a ser presunciones, los cuales no pueden romper con su inocencia, pero sin embargo la Administración tributaria utiliza esos indicios para hacer sus propias presunciones presumiéndole una obligación tributaria.

Jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo<sup>240</sup>

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

1. El capital invertido en las exportaciones económicas.
2. Las fluctuaciones patrimoniales.
3. El volumen de las transacciones y utilidades de otros ejercicios o períodos fiscales.

---

<sup>240</sup> La aplicación de indicios en liquidaciones impositivas, sobre la base de lo sostenido por la doctrina se da en situaciones: “cuando el contribuyente no lleva libros, ni posee elementos de contabilidad o éstos son deficientes; si la autoridad fiscal procuró obtener elementos probatorios y libros de contabilidad, sin lograr su obtención; si el contribuyente niega sistemáticamente los datos sobre el movimiento de su comercio y los antecedentes suministrados carecen de fuerza probatoria; si en general, el contribuyente no cumple con el deber de colaboración e imposibilita la verificación; si la declaración jurada ofrece dudas en cuanto a su veracidad o carece del respaldo de pruebas fehacientes”; en estos casos aunque no son los únicos, la Administración Tributaria puede efectuar la determinación impositiva por medio de presunciones las que pueden establecerse mediante la comprobación de indicios. Sostiene la doctrina que la autoridad debe de reunir al conjunto de hechos o circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuesto material del tributo, permiten inducir en el caso particular la existencia y monto de la obligación. Doctrinariamente, se sostiene que esos elementos deben guardar una relación normal con la situación a considerar y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas; de tal manera que las cifras o promedios generales que aplique se estimen sobre la base de la actividad de la contribuyente o, si no, adaptarse a las características recogidas en actividades de la misma naturaleza. (Sentencia del día veintiséis de enero de mil novecientos noventa y seis. Ref. 11-Z-94)

4. El monto de las compras y ventas efectuadas.
5. La existencia de mercaderías.
6. Los valores que se importen.
7. El valor y rotación de los inventarios.
8. El rendimiento normal del negocio o explotación o el de empresas similares.
9. Los gastos generales de aquellos.
10. El valor del activo fijo y circulante.
11. Los márgenes típicos de comercialización.
12. Los salarios.
13. El monto del alquiler del negocio y de la casa de habitación.
14. El capital improductivo.
15. El nivel de vida del contribuyente.
16. El movimiento de las cuentas bancarias.
17. El monto de los intereses que se pagan.
18. Razones financiera.
19. Coeficientes técnicos, u otros elementos de juicios similares que obren en poder de la administración o que suministren los agentes de retención, bancos, cámaras o asociaciones empresariales y gremiales, instituciones públicas y otras

Estos indicios no tiene una certeza para que la Administración Tributaria establezca la cuantía ya que pueden variar de acuerdo a cada mes la situación del contribuyente en su negocio ya que no todos los meses en un negocio se va a vender lo mismo siempre hay una variación por lo tanto también va a variar la cuantía a pagar del impuesto y es así como se puede llegar a la imposición de una cuantía elevada sin haber sido eso exactamente lo que se tendría que pagar, en suma es por eso que la administración

Tributaria vulnera el Principio de inocencia atribuyéndole y condenado a pagar una cuantía que carece de efectiva certeza al contribuyente.

Los hechos enunciados anteriormente son situaciones conocidas de los cuales se sirve la administración tributaria y lo llevan a establecer sus presunciones. La administración tributaria se limita a hacer un juicio de cognición al constatar la existencia o veracidad de los hechos, cuando aparece un margen de apreciación, hace un juicio de valoraciones de las circunstancias que conocen de los contribuyentes.

La presunción es una institución procesal que tiene por finalidad el conocimiento indirecto de unos hechos sospechados pero inciertos. La presunción permite pasar de la simple conjetura a una certeza verosímil. Consiste en la admisión de la existencia de un hecho sin necesidad de probarlo directamente, bastando con acreditar otro hecho distinto que tiene con el primero una vinculación lógica o natural.<sup>241</sup>

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

De los indicios mencionados anteriormente se puede establecer:

**Control Directo de Operaciones**, es la presencia de la Administración fiscalizando operaciones del negocio en períodos de 10 días de un mismo

---

<sup>241</sup> Ibidem Pág. 212.

mes, o 4 meses de un mismo ejercicio comercial; con lo cual se saca un promedio total de ventas o prestaciones de servicio, que se multiplica por el total de días hábiles comerciales del mes fiscalizado, o aplicarse a los demás meses no controlados del mismo ejercicio comercial, Art.194 CT.

En este indicio puede verse como la Administración tributaria puede fiscalizar el negocio de un contribuyente las veces que establezca en un mes, desde el punto de vista de su garantía Constitucional de la Presunción de Inocencia en cuanto es un estatus jurídico que posee el contribuyente, se le esta tratando ya como un culpable porque desde el momento en que la Administración Tributaria va a fiscalizarlo las veces que establezca en un tiempo determinado lo esta considerando como en culpable. Desde el punto de vista de la presunción de inocencia en cuanto a la carga de la prueba, la administración tributaria esta recabando con todo su poder, en cambio al contribuyente en este periodo no se le da la oportunidad de hacer nada, solamente dar la información necesaria y que la administración tributaria considere conveniente para poder realizar sus presunciones de eso que el contribuyente le proporcione, se debería dar al contribuyente en esta etapa una oportunidad para que el establezca a algún perito que este investigando junto con la Administración Tributaria para que no sea tan inquisitivo el procedimiento

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

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

**Nivel de vida del contribuyente**, este es un indicio en el cual toman el nivel de vida del contribuyente, puede ser un nivel alto o bajo eso depende del negocio que tenga y de sus ingresos de ello y de otros ingresos extras que no sean de su negocio sino de otras situaciones.

Es injusto que la Administración Tributaria tome en cuenta este indicio solo porque cuando llega a la auditoria ve que este tiene un nivel que para ella le parezca alto o mas o menos cómodo ya que solo por tener ciertas comodidades no quiere decir que el contribuyente lo haya obtenido solo del negocio al cual le han llegado ha fiscalizar sino que dichas comodidades pudo averlas obtenido de otras fuentes de ingresos como remesas, herencia etc., y no solo del negocio y es ahí donde vemos que la administración actúa inequívocamente al aplicar este indicio ya que no es justo para el contribuyente y es así como dicha Administración vulnera el Principio de Presunción de inocencia en este indicio ya que no se le esta dando la oportunidad de comprobar en dicha etapa su verdadero nivel económico y no solo por una apariencia.

## **CAPITULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **5.1 CONCLUSIONES**

1. Los tributos son de suma importancia ya que desde la edad antigua son reconocidos por los Estados como medios de recaudación para satisfacer sus necesidades es así como se sigue haciendo hasta nuestros tiempos, ya que la mayor parte de ingresos que tiene el Estado es a través de los tributos.
2. El Principio de Presunción de Inocencia es un Derecho Fundamental y una garantía que está reconocido internacionalmente y en nuestra Constitución, por lo que debe ser respetado ya que no debe tomarse como letra muerta sin hacerlo valer, ya que no puede existir un Estado Constitucional y Democrático de Derecho, sino se reconoce y respeta la mencionada garantía.
3. El Procedimiento de Liquidación Oficiosa es inquisitivo ya que la Administración Tributaria de oficio impone al Auditor no dándole al contribuyente la oportunidad de elegirlo también, o establecer uno imparcial para ambas partes.
4. El Procedimiento de Liquidación Oficiosa cuando utiliza el método de base presunta vulnera el Principio de Presunción de Inocencia ya que calcula el impuesto sobre estimaciones siendo estas no lo

suficientemente certeras para considerar al contribuyente culpable, así mismo en la mayoría de los casos no es acorde con la realidad, ya que se convierten en meras especulaciones las cuales no son suficientes para destruir el estatus de inocencia del contribuyente y al condenar con base a dicho método se vulnera la mencionada garantía.

5. La Administración Tributaria no cuenta con estrategias adecuadas y suficientes para divulgar los derechos y deberes de los contribuyentes, lo que provoca que el contribuyente desconozca criterios de aplicación de las leyes tributarias, no respetando así sus derechos uno de ellos la presunción de inocencia.
6. Los contribuyentes, muchas veces incumplen sus obligaciones formales o sustantivas de manera consiente lo que se debe a la poca cultura tributaria que existe en el país, es decir, de la escasa conciencia que existe en algunos contribuyentes de aportar al financiamiento de las actividades del Estado.
7. En muchas ocasiones la Dirección General de Impuestos Internos no aplica adecuadamente la ley, lo cual vulnera derechos en el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos, uno de ellos es el estado de inocente del que goza el contribuyente, ya que las actuaciones de los Auditores Fiscales y de los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos muchas veces exceden las facultades que la ley les otorga.

8. La Dirección General de Impuestos Internos durante el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos, emite actos y resoluciones contrarios a la ley, ya que en muchas ocasiones esta actúa de forma imparcial, no respeta el Debido Proceso, ni la presunción de inocencia, al no darle oportunidad a los contribuyentes de que ejerzan su Derecho de Defensa, vulnerando así sus derechos.
  
9. Los contribuyentes tienen la percepción de que la Dirección General de Impuestos Internos efectúa un procedimiento de liquidación oficiosa que no es plenamente eficaz, porque actúan en muchos casos con subjetividad y los criterios que aplican son poco transparentes, vulnerando así sus derechos.
  
10. No existe en la Legislación Tributaria, una definición de Liquidación de Oficio de los Tributos, y es un término que posee amplias acepciones; y de gran relevancia es definir su contenido, por lo que se vuelve necesario que se incorpore al Código Tributario por parte de los Legisladores, la definición al término, así como también de incorporar un plazo determinado para ejecutar el procedimiento de fiscalización, y dictar la resolución que se emite luego de la audiencia y apertura aprueba.



## **5.2 RECOMENDACIONES.**

1. La Administración tributaria para evitar la vulneración de la Presunción de Inocencia del contribuyente debería de dar a conocer íntegramente el contenido del informe de Auditoría al contribuyente, en la etapa de la Liquidación Provisional ya que es ahí donde el Auditor Tributario ha formulado el informe de auditoría dirigido a la DGII para que el contribuyente desde ese momento este enterado de los hechos y circunstancias que presuntamente ciertos determinan su situación tributaria y desde ese momento puede manifestar su conformidad o no con el contenido del mismo sino que la administración tributaria le da esta oportunidad al contribuyente ya dentro del inicio del procedimiento hasta en ese momento le da a conocer el contenido del informe de auditoría y solo le da 5 días para que manifieste su conformidad o no con el contenido del mismo.
2. La Administración Tributaria debería en el caso que el sujeto pasivo no este conforme con los hechos que se le manifiestan en el informe de auditoría darle mas tiempo para aportar pruebas que le sirven para comprobar sus motivos de inconformidad ya que el sujeto pasivo solo cuenta con 10 días y estos muchas veces no son suficientes para que el contribuyente reúna todas las pruebas que necesite ya que pueda que necesite prueba documental que no le es posible recabar en el periodo de 10 días si no mas, por lo que consideramos que deberá de tener derecho a un periodo mínimo de 20 días que le sean suficiente de obtener las pruebas mas pertinentes y seguras para comprobar su inocencia.

3. Que la Administración Tributaria al liquidar de oficio el impuesto utilice solamente la base cierta, en dichas liquidaciones y en caso extraordinarios la base mixta no tomando en cuenta la base presunta para así evitar que haya menos probabilidades a que se vulnere la presunción de inocencia del contribuyente
4. Se recomienda a la Administración Tributaria, implementar más políticas tributarias que ayuden a los contribuyentes a tomar conciencia y a crearles una cultura de cumplimiento de las obligaciones tributarias, que ayudarían a disminuir el índice de fiscalizaciones a realizar, por parte de la administración tributaria.
5. Se le recomienda a la Administración Tributaria, que organice foros, y seminarios sobre la aplicación de la leyes tributarias, donde el contribuyente sea participe en la propuesta de alternativas para solucionar los diferentes problemas que se dan, creando una cultura de conocimiento de la materia tributaria que sería de gran beneficio a todos los administrados y facilitaría las funciones de misma administración tributaria.
6. Se les recomienda a los contribuyentes llevar la contabilidad al día y en orden, y cumplir con las obligaciones formales y sustantivas que la ley tributaria les impone, con lo cual evitarán ser sujetos a un Procedimiento de Liquidación Oficiosa de los impuestos.

7. En relación a los Auditores Fiscales, se debe evitar que estos se excedan en las atribuciones que la ley les otorga para realizar su labor, ya que vulnera el estado de inocencia del que gozan los contribuyentes y para ello la Dirección General de Impuestos Internos debe mejorar los controles que ejerce sobre ellos por medio de supervisores, no limitándose a controlar únicamente aspectos de carácter administrativo, debiendo ampliar el control al campo de trabajo de los Auditores, es decir, en las actuaciones que estos realizan al fiscalizar a los contribuyentes de los impuestos, con la finalidad de que estos actúen sin prejuicios en contra del contribuyente sujeto a verificación y comprobación, y apliquen criterios de interpretación imparciales de las normas tributarias, con lo que se evitará que sus actuaciones se vean afectadas por vicios de ilegalidad; garantizando el interés del fisco de obtener ingresos, mientras que del lado del contribuyente garantizarle adecuadamente sus derechos.
  
8. Durante el Proceso para la Determinación Oficiosa de los impuestos, a la Dirección General de Impuestos Internos se le recomienda que su actuación esté apegada a la legalidad, ya que como ente administrativo está obligado al estricto cumplimiento de la Constitución y de las leyes; ya que así es como se pretende respetar dichos derechos y principios al momento de determinar de oficio los impuestos, haciendo cumplir la normativa tributaria como corresponde, de igual manera debería de hacerlo cuando de la investigación resulte que el contribuyente aplica inadecuadamente la ley en su perjuicio económico, para que deje de ingresar al Fisco pagos que no corresponden de conformidad a la ley.

9. Si existiera en la Legislación Tributaria, una definición de Liquidación de Oficio de los Tributos, ya que es un término que posee amplias acepciones; y es de gran relevancia definir su contenido, por lo que recomendamos que se incorpore al Código Tributario por parte de los Legisladores, la definición al término, además de incorporar un plazo determinado para ejecutar el procedimiento de fiscalización, y para dictar la resolución que se emite luego de la audiencia y apertura aprueba, con lo cual se realizaría un Procedimiento de Liquidación Oficiosa mas eficiente, dando cumplimiento a una pronta y efectiva administración de justicia.

## BIBLIOGRAFIA.

### LIBROS

ASOREY y Otros; *Tratado de Tributación*; Derecho Tributario, Parte General; Tomo I; Edición; Editorial Astrea de Ricardo Desalma; Buenos Aires, Año 1999.

BELISARIO VILLEGAS, Héctor; *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*; Octava Edición; Editorial Astrea, Buenos Aires; 2002.

CARRERA RAYA, Francesco; *Manual de Derecho Financiero*, Volumen I, Madrid; Editorial Ejea; 1993.

DE JUANO, Manuel; *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*; Editorial Rosario; Molachino, 1963.

DE LA GARZA, Sergio; *Derecho Financiero Mexicano*; México, Porrúa, 1969.

FOLCO, Carlos María, *Procedimiento Tributario*, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2000.

GARCÍA VIZCAINO, C., *Derecho Tributario*, Tomo II, Segunda Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000.

GARCIA VIZCAINO, C.; *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas*; Tomo I; Segunda Edición; Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999.

KURI DE MENDOZA, Silvia y Otros, “*Manual de Derecho Financiero*”, Primera Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993.

PÉREZ NÚÑEZ, G. *El Hecho Imponible, No Sujeción y Exención y Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

QUERALT, Juan Martín, et al, "*Curso de Derecho Financiero y Tributario*", Novena Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1998.

SAINZ DE BUJANDA, F.; *Los Métodos de Determinación de Bases Imponibles y su Proyección sobre la Estructura del Sistema Tributario en Hacienda y Derecho*; Volumen IV; 1966.

SAINZ DE BUJANDA, F; *Lecciones de Derecho Financiero*; Novena Edición; Universidad Complutense; Facultad de Derecho; Madrid; 1991.

SOLER H. Osvaldo; *Derecho Tributario. Económico, Sustancial, Administrativo, Penal*; 2da Edición; Editorial La Ley; Buenos Aires; año 2005.

SOLER, H. Osvaldo: *Derecho Tributario*, Tercera Edición; Editorial La Ley; Buenos Aires, Año 2000.

VALDES COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Primera Edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970.

## **TESIS**

ALEMAN BOLAÑOS, Víctor y Otros, *Incidencia de los actos y resoluciones emitidos en el proceso para la determinación oficiosa de los impuestos de*

Renta e IVA por parte de la Dirección General de Impuestos Internos y la Vulneración del Derecho Patrimonial de los contribuyentes; Tesis para optar al grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas de la Universidad de El Salvador, 2004.

DERAS DE REYES Santos, y Otros *“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.

GARCIA CABRERA, Cecilia y Otros, *“El grado de eficacia del procedimiento de Liquidación oficiosa para el Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y Prestación de Servicios e Impuesto sobre la Renta”* Tesis para Optar al grado de Licenciatura en Ciencias Jurídicas de la Universidad de El Salvador, 2007.

## **LEGISLACION**

Constitución de la Republica de El Salvador. Decreto N ° 6, de fecha 8 de Enero de 1962, publicado en el Diario Oficial No, 110, Tomo 194, de fecha 16 del mismo mes y año, adoptada por Decreto Constituyente No. 3, de fecha 26 de abril de 1982, publicado en el Diario Oficial No. 75, Tomo 275, de la misma fecha.

Código Tributario. Decreto Legislativo No 230 de fecha 14 de Diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial No 241, Tomo 349, Fecha de Publicación 22 de Diciembre de 2000.

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

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

Ley General Tributaria Municipal. Decreto Legislativo No 86 de fecha 17 de Agosto de 1991, publicado en el Diario Oficial No 242, Tomo 313 del 21 de Diciembre de 1991.

Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos Decreto Legislativo No 451 de fecha 22 de Febrero de 1990, publicado en el Diario Oficial No 56, Tomo 306 de fecha 07 de Marzo de 1990.

### **SEPARATA**

FARFAN DE MATA, Evelyn, Separata del curso de Derecho Administrativo-Tributario. Aspectos generales de derecho tributario. Universidad de El Salvador.

### **FUENTES ELECTRONICAS**

[www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union\\_texto/guia6.htm](http://www.agenciatributaria.es/pct/profesores/union_texto/guia6.htm) Historia de los Tributos 15 de Agosto de 2008 10:30



[www.monografias.com](http://www.monografias.com) La Presunción de Inocencia. Definiciones, 19 de Julio de 2008 3:00 PM

[www.espaciosjuridicos.com](http://www.espaciosjuridicos.com) La Presunción de Inocencia, 17 de Octubre de 2008 a las 5:30 PM

[www.consejerofiscal.com/default.asp?tabid=74](http://www.consejerofiscal.com/default.asp?tabid=74). Clasificación y Características de los Tributos, 16 de Agosto de 2008 2:00 PM