



El Salvador – Febrero 2011 – Edición N° 2.

adesaelsalvador.blogspot.com

LA DETERMINACIÓN DE OFICIO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL EN EL SALVADOR.

Colaboración de Henry Orellana Sánchez.¹

SUMARIO

1. Introducción. 2. Los tributos municipales. a. Impuestos municipales. b. Tasas municipales. c. Contribuciones especiales municipales. 3. La interpretación de la norma tributaria municipal. 4. El procedimiento de fiscalización. 5. El procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria municipal. a. Procedencia. b. Procedimiento. 6. Recursos. 7. Impugnación en sede judicial. a. Contencioso Administrativo. b. Amparo contra ley autoaplicativa. 8. La prescripción en la Ley General Tributaria Municipal. 9. Conclusiones.

¹ Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Escuela Superior de Economía y Negocios. Abogado asociado a la firma Mena Guerra y Asociados. Comentarios: henry.orellana@hotmail.com.

1. Introducción.

Nuestra Constitución consagra una serie de derechos y garantías a favor de los ciudadanos, muchos de los cuales, limitan el ejercicio del poder del Estado en diferentes áreas o ámbitos de libertad. Por cuestiones sociológicas, dichas esferas constitucionales han sido más palpables en el ámbito del Derecho Penal. Sin embargo, resulta interesante encontrar que los aludidos derechos y garantías también se reflejan en otras ramas jurídicas de suma importancia histórica como lo es el Derecho Tributario general.

Surge entonces el Derecho Tributario Municipal como una rama del Derecho Tributario, que a su vez se encuentra también limitada por los mismos principios y garantías constitucionales. Sin embargo, la práctica ha demostrado que en El Salvador, los municipios suelen ignorar tales preceptos.

Así, desde hace varios siglos se han venido desarrollando una serie de principios que fungen como límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, los cuales se han ido incorporando a las diferentes constituciones de los países, forjando así lo que hoy conocemos como Derecho Tributario Constitucional, cuya mayor aportación es sentar las bases que reglan el poder impositivo del Estado tanto en lo relativo a la acción estatal dirigida a la determinación y percepción de las contribuciones, como las correlativas garantías jurisdiccionales de los contribuyentes².

Ahora bien, dadas las características de los Estados modernos, y como fruto de la descentralización y autonomía de entes administrativos locales, los Municipios también gozan de potestad tributaria dentro de su circunscripción territorial.

Surge entonces el Derecho Tributario Municipal como una rama del Derecho Tributario, que a su vez se encuentra también limitada por los mismos principios y garantías constitucionales. Sin embargo, la práctica ha demostrado que en El Salvador, los municipios suelen ignorar tales preceptos.

Leyes de impuestos municipales con características confiscatorias; tablas tributarias progresivas; falta de estudios técnicos para determinar la cuantía del tributo y su base imponible; tasas municipales sin contraprestación alguna; contribuciones especiales

² LINARES QUINTANA, Segundo, *"El poder impositivo y la libertad individual"* Alfa, Buenos Aires, 1951. p. 11.

municipales que no responden a sus fines y que confiscan el patrimonio de los contribuyentes; y sobre todo, prácticas arbitrarias en los procedimientos administrativos. Todos son ejemplos de los abusos que hoy en día cometen los Municipios en contra de los contribuyentes.

De igual forma, los ciudadanos muchas veces también ignoran cuáles son sus derechos, y por ende, adoptan una posición pasiva respecto de los abusos sufridos, siendo objeto de verdaderas violaciones constitucionales a sus esferas jurídicas.

Por lo anterior, el presente trabajo estudiará el procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria municipal desde una visión teórica y práctica, a efectos de dilucidar la conjugación de los principios y derechos constitucionales en la materia, por ser esta actuación de la Administración el momento en que los mismos se encuentran más latentes. Para tales efectos, se abordará la teoría general de los tributos municipales y sus características especiales. De igual forma, se profundizará en la interpretación de la norma tributaria municipal, por ser esta una de las principales causas que dan origen a las arbitrariedades de la Administración. Posteriormente, abordaremos el procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria municipal propiamente dicho con sus características. Estudiaremos también los recursos administrativos y acciones judiciales con que cuenta el Administrado para hacer valer sus derechos. Por último, analizaremos el tema de las distintas clases de prescripción que contiene la Ley General Tributaria Municipal, así como su interpretación y aplicación.

(...) muchas veces también ignoran cuáles son sus derechos, y por ende, adoptan una posición pasiva respecto de los abusos sufridos, siendo objeto de verdaderas violaciones constitucionales a sus esferas jurídicas.

2. Los tributos municipales.

Los tributos, en general, pueden ser entendidos como los recursos que se ofrecen al Estado para procurarle los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades³. Además, el tributo como prestación con carácter coactivo debida por los

³ JARACH, Dino, "El hecho imponible", tercera edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004. p. 9.

particulares al Estado, es el efecto de una relación jurídica normada por el Derecho, que encuentra sus límites formales y materiales en un acto normativo emanado de un ente competente⁴.

De forma más específica, el Art. 3 inciso 1° de la Ley General Tributaria Municipal (LGTM) define los tributos municipales como “(...) las prestaciones, generalmente en dinero, que los Municipios en el ejercicio de su potestad tributaria exigen a los contribuyentes o responsables en virtud de una ley u ordenanza, para el cumplimiento de sus fines”.

De las definiciones antes apuntadas podemos extraer las siguientes características de los tributos⁵:

- i. El tributo es una prestación pecuniaria;
- ii. El tributo implica el ejercicio del poder de coerción del Estado;
- iii. El tributo es unilateral, es decir, no existe necesariamente una prestación directa por parte del Estado, lo cual es completamente cierto en el caso de los impuestos municipales, no así en el caso de las tasas municipales y contribuciones especiales. En estos, la unilateralidad se manifiesta en que no necesariamente debe existir una contraprestación equivalente, tal y como más adelante estudiaremos.
- iv. El tributo debe tener origen en un acto materialmente legislativo, pues le es aplicable el principio *nullum tributo sine lege*.
- v. El tributo tiene como finalidad sufragar los gastos públicos.

La particularidad especial de los tributos municipales radica en su ámbito espacial de aplicación, ya que los mismos se instauran con la finalidad de hacer llegar a la Administración Municipal los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines dentro de su circunscripción territorial, lo que usualmente también se inspira en políticas de

La particularidad especial de los tributos municipales radica en su ámbito espacial de aplicación, ya que los mismos se instauran con la finalidad de hacer llegar a la Administración Municipal los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines dentro de su circunscripción territorial.

⁴ Ibid., Óp. Cit. p. 10.

⁵ SCHINDEL, Ángel, “Tratado de Tributación. Derecho Tributario” Volumen 1, obra dirigida por Horacio García Belsunce, editorial Astrea, Buenos Aires, 2003. p. 567.

descentralización del gobierno, cuyo objetivo es que las autoridades locales puedan tomar decisiones propias sobre su esfera de competencias.

a. Impuestos municipales.

Los impuestos municipales constituyen los tributos exigidos por los municipios sin contraprestación alguna individualizada (Art. 4 LGTM), y estos deben ser decretados por la Asamblea Legislativa (Art. 131 Ord. 6° Cn.).

(...) los impuestos municipales únicamente pueden gravar la actividad económica realizada en la circunscripción del municipio o la propiedad inmobiliaria radicada en el mismo, siendo lo usual que las leyes de impuestos municipales en El Salvador se decanten por gravar la actividad económica antes que la propiedad inmobiliaria.

De conformidad con el Art. 125 LGTM, el hecho generador de los impuestos municipales puede recaer sobre las empresas comerciales, industriales, financieras y de servicios, sea cual fuere su giro o especialidad; sobre cualquier otra actividad de naturaleza económica que se realice en la comprensión del Municipio; y sobre la propiedad inmobiliaria situada en el mismo.

Debemos acotar que la redacción del artículo antes citado no resulta del todo clara, pues parece que el sujeto pasivo del tributo municipal son las empresas en relación a la actividad económica que realicen, lo cual constituye una impropiedad semántica del legislador. Debemos aclarar que la “empresa” constituye únicamente el vehículo para realizar la actividad económica que da paso al hecho generador, pero no puede considerársele como contribuyente. Lo cierto es que los sujetos pasivos del pago de tributos

municipales son los contribuyentes –sean comerciantes sociales o individuales- en razón de la actividad económica que efectúen dentro del municipio a través de sus empresas.

Por lo anterior, podemos asegurar que los impuestos municipales únicamente pueden gravar la actividad económica realizada en la circunscripción del municipio o la propiedad inmobiliaria radicada en el mismo, siendo lo usual que las leyes de impuestos municipales en El Salvador se decanten por gravar la actividad económica antes que la propiedad inmobiliaria.

b. Tasas municipales.

Las tasas municipales son los tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los municipios (Art. 5 LGTM).

Puede afirmarse entonces que quien paga una tasa obtiene algo a cambio: la posibilidad de utilizar en beneficio propio terrenos de dominio público, el derecho a que la administración le preste determinado servicio público o el derecho a que la administración realice una actividad que ha sido provocada por el sujeto pasivo, con motivo del pago de una tasa. La necesaria existencia de una actividad administrativa constituye la nota definitoria de la tasa. Si no hay actividad administrativa, no puede haber tasa⁶.

Ahora bien, nos importa analizar lo dispuesto en los incisos 2 y 3 del Art. 130 LGTM, los cuales establecen los criterios para determinar el monto de las tasas municipales. Los incisos citados expresan:

“Para la fijación de las tarifas por tasas, los Municipios deberán tomar en cuenta los costos de suministro del servicio, el beneficio que presta a los usuarios y la realidad socio-económica de la población.

Los Municipios podrán incorporar en la fijación de las tasas por servicios, tarifas diferenciadas, las cuales no podrán exceder del 50% adicional al costo del servicio prestado o administrado, y cuyo producto se destinará al mejoramiento y ampliación de dichos servicios”.

De la lectura de las normas citadas, podemos extraer que si bien el Municipio debe considerar elementos como el costo de la prestación del servicio a efectos de determinar su tarifa, dicho ente no se encuentra vinculado a una relación de correspondencia

(..) si bien el Municipio debe considerar elementos como el costo de la prestación del servicio a efectos de determinar su tarifa, dicho ente no se encuentra vinculado a una relación de correspondencia financiera entre servicio y prestación, gozando de discrecionalidad para cuantificarlo.

⁶ Vid. QUERALT, Juan Martín y otros, “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, vigésima edición, Tecnos, Buenos Aires, 2009. P.77.

financiera entre servicio y prestación, gozando de discrecionalidad para cuantificarlo. Tal es así, que otros de los parámetros previstos son el beneficio que presta a los usuarios y la realidad socioeconómica de la población, circunstancias que inclusive podrían llevar a un Municipio a establecer tarifas inferiores al costo de prestar del servicio en razón de su importancia crítica para la población.

En cuanto a la relación costo-servicio que caracteriza a las tasas, debemos manifestar que es admitido por la doctrina mayoritaria que el monto de la tasa exceda el costo del servicio, por lo que esta tarifa no puede ser considerada por esa única circunstancia como jurídicamente inválida, ya que no es necesario que exista una igualdad matemática o una equivalencia estricta.

En cuanto a la relación costo-servicio que caracteriza a las tasas, debemos manifestar que es admitido por la doctrina mayoritaria que el monto de la tasa exceda el costo del servicio, por lo que esta tarifa no puede ser considerada por esa única circunstancia como jurídicamente inválida, ya que no es necesario que exista una igualdad matemática o una equivalencia estricta. Pero tampoco podemos dejar de lado que resulta lógico que debe existir una prudente, razonable y discreta proporcionalidad entre el costo y el servicio prestado a los contribuyentes⁷.

c. Contribuciones especiales municipales.

La autora Catalina García Vizcaíno define las contribuciones especiales como toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales⁸.

Las contribuciones especiales pueden clasificarse en dos categorías:

⁷ TEJEIRO, Guillermo, "Tratado de Tributación. Derecho Tributario" op. cit. p. 857

⁸ Véase, GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, "Derecho Tributario" tomo I, Parte General, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, p. 131. Según nuestra Sala de lo Constitucional, "Las contribuciones especiales son los tributos que se exigen para la satisfacción de intereses generales mediante la realización de obras o actividades especiales del Estado que conllevan a la vez ventajas y beneficios individuales o de grupos sociales; el ejemplo típico es la pavimentación de calles" (Sentencia de Amparo, 450-2000, de 14-VI-2002.)

- i. De mejoras: es la contribución especial cuyo beneficio para los contribuyentes deriva de obras públicas; y
- j. Parafiscales: son las contribuciones especiales recaudadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo.

Por su parte, el Art. 6 LGTM nos dice que las contribuciones especiales municipales se caracterizan porque el contribuyente recibe, real o presuntamente, un beneficio especial derivado de la ejecución de obras públicas o de actividades determinadas realizadas por los municipios, lo cual se corrobora y complementa con la lectura del Art. 146 LGTM⁹

De lo expuesto por las normas citadas, podemos afirmar que las contribuciones especiales municipales corresponden a aquellas denominadas “de mejoras”, por lo que su objeto será la financiación de obras tales como pavimentación de calles, introducción de alcantarillados, instalación de iluminación eléctrica, apertura de caminos vecinales y otras obras comunales, ya sean urbanas o rurales (Art. 147 LGTM).

3. La interpretación de la norma tributaria municipal.

Tal y como lo hemos apuntado, a través de los tributos el Estado obtiene de los ciudadanos los recursos necesarios para la consecución de sus distintos fines: salud, educación, seguridad pública, etc. Ahora bien, la norma tributaria regula la forma y modo en que el Estado percibe esos tributos, y a la vez, brinda seguridad jurídica al sujeto pasivo sobre los alcances y límites a los que está sujeta la potestad tributaria de la Administración Pública.

Sin embargo, debemos tomar en cuenta que es hasta el momento en que se interpreta y aplica la norma cuando se materializa la protección a los derechos y garantías del ciudadano. Por lo anterior, importa considerablemente el tema de la interpretación de la norma tributaria, ya que aplicar la ley exige un doble proceso, tanto el de precisar el

⁹ Art. 146 LGTM: “Los ingresos que las municipalidades obtengan por la aplicación del tributo definido en el artículo 6 de esta Ley no podrán tener un destino ajeno a la financiación de las obras públicas correspondientes. En el caso de obras públicas, la prestación tiene como límite total el costo de las mismas y como límite individual el beneficio especial real o presunto de los receptores del mismo.”

alcance de la norma, como el de prever en ellas los múltiples y complejos hechos producidos, reconduciéndolos a sus previsiones¹⁰.

La doctrina especializada ha reconocido distintos métodos interpretativos para la norma tributaria, lo cual nos introduce a la interrogante sobre si son de aplicación los métodos universalmente difundidos sobre la hermenéutica jurídica, o si por el contrario, resulta menester valerse de métodos particulares, o basta hacerse uso de ambos.

(El Método de la Significación Económica) detenta en sí mismo el fin práctico de permitir a los aplicadores de la norma apartarse del formalismo conceptual y prescindir de las formas y apariencias jurídicas para aplicar la legislación conforme a la realidad de los hechos económicos, la cual no siempre coincide con aquella, de modo tal que la norma fiscal cumpla así la función prevista.

Para centrarnos en el objeto de nuestro estudio, enfocaremos nuestra atención en el método conocido como “Método de la Significación Económica”¹¹ recogido por nuestra Ley General Tributaria Municipal, que en su artículo 8 que dispone:

Art. 8.-Las normas de ordenamiento tributario municipal se interpretarán con apego a las reglas y métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significado económico. Las palabras empleadas en dicho ordenamiento se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que haya definición expresa.”

Dicho método detenta en sí mismo el fin práctico de permitir a los aplicadores de la norma apartarse del formalismo conceptual y prescindir de las formas y

apariencias jurídicas para aplicar la legislación conforme a la realidad de los hechos económicos, la cual no siempre coincide con aquella, de modo tal que la norma fiscal cumpla así la función prevista¹².

¹⁰ Véase, CASÁS, JOSÉ OVALDO, “Derecho y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de ley tributaria”, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2005,” p. 684

¹¹ También conocido como “Método de la Realidad Económica”, cuyo génesis legislativo en el derecho comparado se encuentra en la Ordenanza Tributaria de la República Federal de Alemania del 13 de septiembre de 1919, que en su Art. 4º original disponía “Al interpretar las leyes tributarias ha de tenerse en cuenta sus finalidades, su importancia económica y el desenvolvimiento de las circunstancias.”

¹² Véase, CASÁS, JOSÉ OVALDO, “Derecho y Garantías Constitucionales del Contribuyente...” p. 689

La aplicación de este método no implica que las leyes deban ser interpretadas económicamente; simplemente la interpretación es jurídica y tiene en cuenta que las instituciones jurídicas no dependen del *nomen juris* que les asignen los otorgantes de un acto o el legislador, sino de su verdadera esencia jurídica. Es necesario otorgar primacía a la verdad jurídica subjetiva, en concordancia con el adecuado servicio de justicia que debe brindar el Estado¹³.

Por lo anterior, podemos afirmar que el intérprete y aplicador de la norma tributaria municipal salvadoreña debe aplicar las normas tributarias a la real situación configurada desde el punto de vista económico, tomando en cuenta los parámetros jurídicos previstos en el ordenamiento secundario y en la Constitución¹⁴, dentro de los que se cuenta el Derecho de Propiedad y la consecuente proscripción de la confiscatoriedad del tributo y la doble tributación, lo cual es también ratificado el Art. 13 LGTM¹⁵. Entonces, aún y cuando la facultad de interpretar administrativamente las ordenanzas de creación de tributos municipales a través de normas generales corresponda a los Concejos Municipales (Art. 78 LGTM), dicha facultad siempre podrá ser objeto de control bajo los parámetros expuestos en los Art. 8 y 13 LGTM.

4. El procedimiento de fiscalización.

El procedimiento para la determinación de oficio de la obligación tributaria tiene su génesis en la facultad fiscalizadora de la Administración Tributaria Municipal contemplada en el Art. 82 LGTM¹⁶, el cual instaura las diligencias previas a realizar para dar paso al procedimiento aludido.

¹³ Véase, GARCÍA VIZCAÍNO, CATALINA, “Derecho Tributario” op. cit. p. 265.

¹⁴ Vid. Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 20-III-2001, en proceso bajo referencia 159-A-2000: “(...)la preeminencia e interpretación conforme a la Constitución es vinculante no sólo para entes jurisdiccionales, sino de manera general para todo funcionario, ya que el artículo 235 de la Constitución señala: “Todo funcionario civil o militar, antes de tomar posesión de su cargo, protestará bajo su palabra de honor ser fiel a la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución, ateniéndose a su texto cualesquiera que fueren las leyes, decretos, órdenes o resoluciones que la contraríen...”

¹⁵ La norma citada dispone: “NORMAS DE INTERPRETACION DEL HECHO GENERADOR. 13.-Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico se interpretará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Quando el hecho generador se establezca en consideración a conceptos económicos, el criterio para interpretarlo tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”

¹⁶ La Sala de lo Contencioso Administrativo, refiriéndose al proceso análogo de liquidación de Ofido, antes contenido en los Art. 150 y SS derogados de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y ahora contemplado en los Artículos 174¹⁶ y 183 y SS del Código Tributario, ha expresado: “La liquidación de oficio de impuestos es un acto administrativo que forma parte de un procedimiento encaminado a la determinación final del

Así, bajo un íterin adecuado, previo al procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria (Art. 106 LGTM), es necesario que la Administración Tributaria Municipal notifique al ciudadano la orden de control, inspección, verificación e investigación; los periodos o ejercicios, impuestos y obligaciones a controlar, verificar, inspeccionar e investigar; y la designación de un auditor que efectué materialmente la diligencia, tal y como lo dispone el Art. 82 LGTM.

Lo anterior encuentra su lógica en dos puntos trascendentales:

a) En la necesidad de la Administración de valerse de personas que por su profesión u oficio sean expertos capaces de determinar contablemente el correcto cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos.; y

(el) dictamen o informe de auditoría no constituye en modo alguno una valoración de los hechos que se investigan, sino que por el contrario, recogen el resultado de una investigación ordenada, la cual, examinada por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades legales, servirá de base para resolver lo pertinente.

b) Para evitar persecuciones innecesarias en contra de los administrados, quienes se verán amenazados en sus derechos.

Posterior al cumplimiento de sus deberes, el auditor designado procederá a emitir informe sobre los puntos investigados, lo cual podrá servir a la Administración para dar inicio a un procedimiento administrativo de determinación de oficio de la obligación tributaria, en el cual se deberán respetar todas y cada una de las garantías de los ciudadanos, asegurándoles, entre otros, su derecho de defensa (Art. 82 inciso 1° segunda parte LGTM, 11, 14 Cn.).

impuesto adeudado por un contribuyente, dicho acto debe comprender la individualización del contribuyente sea este persona natural o jurídica, el tipo de tributo de que se trate y el período que comprenda la relación de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan. Por medio del acto de liquidación de oficio de impuestos se cuantifica la obligación a satisfacer, obligación que ya preexistía por haberse materializado el hecho generador previsto por el legislador” (Sentencia de 5-XII-2000, dictada en proceso bajo referencia 111-R-99).

(..) el informe de auditoría deberá ser notificado de forma íntegra al administrado, por cuanto es necesario que este conozca los puntos en él contenidos y que pudiesen dar origen a cargos contrarios a sus intereses, todo en aras de potenciar el derecho de defensa y la garantía de audiencia.

Se debe tomar en cuenta que este dictamen o informe de auditoría no constituye en modo alguno una valoración de los hechos que se investigan, sino que por el contrario, recogen el resultado de una investigación ordenada, la cual, examinada por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades legales, servirá de base para resolver lo pertinente.

Si la Administración determina el posible incumplimiento de obligaciones tributarias (Art. 105 LGTM), entonces procede dar paso al procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria¹⁷ contemplado en el Art. 106 LGTM, el cual inicia con la notificación y transcripción al

contribuyente de las observaciones y cargos que tuviere en su contra, incluyendo las infracciones que se le imputen.

Cabe mencionar que el informe de auditoría deberá ser notificado de forma íntegra al administrado, por cuanto es necesario que este conozca los puntos en él contenidos y que pudiesen dar origen a cargos contrarios a sus intereses, todo en aras de potenciar el derecho de defensa y la garantía de audiencia¹⁸.

Debemos hacer notar que el resultado de esta función de verificación y control, y la posible iniciación de un procedimiento de determinación de oficio del impuesto, llega finalmente a una resolución que puede incidir negativamente la esfera patrimonial del administrado, por lo tanto es primordial que éste pueda ejercer su defensa sobre los mismos.

¹⁷ Vid. Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 28-II-2000, en proceso bajo referencia 57B-98: "Cuando la Autoridad Tributaria Municipal, luego de la recepción en término o extemporánea de un balance auditado tuviera algún reparo en los estados financieros presentados, debe acudir a los mecanismos establecidos en la Ley para determinar su exactitud o veracidad, pero no puede realizar actos extra legales (...)"

¹⁸ Vid Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 28-II-2000, en proceso bajo referencia 57B-98: "la notificación del informe de auditoría, en todo caso, debe llevarse a cabo antes que se emita la resolución de determinación impositiva, pues con ello el contribuyente conoce plenamente el resultado de la investigación recabada por el auditor designado, y por tanto tiene oportunidad de defenderse, presentando las alegaciones y pruebas que estime pertinentes para desvanecer los hechos, omisiones e infracciones imputadas en su contra, de lo contrario sería imposible que el contribuyente conozca los cargos que se le atribuyen, con lo cual no puede ejercer una real defensa. En el caso de autos, el desconocimiento del resultado de la investigación efectuada por el auditor, impidió que el contribuyente pudiera cuestionar y debatir dentro del procedimiento"

5. El procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria municipal.

a. Procedencia.

De conformidad con el Art. 105 LGTM¹⁹, existen tres causales que habilitan la instrucción del procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria, razón por la cual podemos sostener que la potestad de la Administración está reglada por dicho artículo y, únicamente cuando sucedan los supuestos de hecho previstos por la norma, se podrá dar inicio al procedimiento administrativo antes aludido.

La primera de las causales referidas nos dice que procede la determinación de oficio del tributo cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar declaraciones estando obligado a hacerlo, o hubiere omitido el cumplimiento de la obligación a que se refiere el Art. 108 LGTM. Esta última norma expresa que cuando no proceda declaración del sujeto pasivo ni sea necesaria la determinación de la administración tributaria, una vez se produzca el hecho generador, los contribuyentes o responsables procederán al cumplimiento de la obligación respectiva, sin perjuicio de las facultades de verificación y control de dicho cumplimiento que competen a la administración tributaria municipal.

Actualmente, las municipalidades proceden a enviar estados de cuenta a los administrados, los cuales cuantifican todos los períodos que se reportan como adeudados, esperando que los sujetos pasivos procedan a integrar el pago requerido. Sin embargo, cuando el contribuyente no ha cancelado los tributos municipales, la Administración debe aplicar el Art. 105 Ord. 1° LGTM y dar inicio al procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal.

¹⁹ Art. 105 LGTM: “Mientras no prescriba la facultad correspondiente, la administración tributaria municipal, procederá a determinar de oficio, la obligación tributaria, y tendrá lugar en estos casos:

1º Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar declaraciones, estando obligado a hacerlo, o hubiere omitido el cumplimiento de la obligación a que se refiere el Art. 108 de esta Ley.

2º Cuando la administración tributaria municipal tuviere dudas razonables sobre la veracidad o exactitud de las declaraciones presentadas, o no se agregaren a éstos, los documentos anexos exigidos.

3º Cuando el contribuyente no llevare contabilidad, estando obligado a ello por esta Ley y otro ordenamiento legal o no la exhibiere al serle requerida, o la que llevare no reflejare su capacidad económica real.”

Los artículos 105 y 108 LGTM recogen, entre otros supuestos, un caso de usual ocurrencia en nuestro medio. Nos referimos a la situación en la cual la Administración Tributaria no ha percibido el pago de los tributos municipales por parte del contribuyente (obligación a la cual hace alusión el Art. 108 LGTM citado). Actualmente, las municipalidades proceden a enviar estados de cuenta a los administrados, los cuales cuantifican todos los períodos que se reportan como adeudados, esperando que los sujetos pasivos procedan a integrar el pago requerido. Sin embargo, cuando el contribuyente no ha cancelado los tributos municipales, la Administración debe aplicar el Art. 105 Ord. 1° LGTM y dar inicio al procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal. Caso contrario, estaría violando la garantía del debido proceso legal, pues con el Estado de Cuenta se encuentra determinando de oficio y sin procedimiento previo la obligación tributaria municipal, por lo que dicho documento hace las veces de la resolución el Art. 106 Ord. 7 LGTM, y como tal, es apelable. Esto último se corrobora con lo dispuesto en el segundo inciso del Art. 123 LGTM cuando expresa que *“Cuando de las situaciones previstas en el Art. 108 de la presente Ley, surja la emisión de mandamientos de ingreso, el contribuyente o responsable también podrá interponer recurso de apelación (...)”*.

La segunda causal que habilita la instrucción del procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal es la contenida en el Art. 105 Ord. 2° LGTM, el cual expresa que es procedente iniciarlo *“Cuando la administración tributaria municipal tuviere dudas razonables sobre la veracidad o exactitud de las declaraciones presentadas, o no se agregaren a éstos, los documentos anexos exigidos”*.

Para interpretar de forma adecuada el término **duda razonable**, es necesario realizar una interpretación normativa coherente, lo cual da pie a dos soluciones complementarias entre sí, que en adelante expondremos:

1.- La primera de las soluciones aludidas nos remite a lo contemplado en el Art. 102 LGTM, (Determinación mediante declaración), por cuanto es en este caso cuando la determinación de la obligación la realiza el sujeto pasivo, siendo coherente que pudiese surgir duda en la Administración sobre el contenido de la declaración. Lógicamente, la duda razonable debe referirse estrictamente a la declaración; de lo contrario, estaríamos ante una inconsistencia de la norma por constituirse una competencia ilimitada, pues bastaría que la Administración Tributaria adujere cualquier tipo de duda para proceder a la

determinación de oficio, sin importar que la duda goce de razonabilidad o no. Por lo anterior, podemos afirmar que una interpretación adecuada nos obliga a realizar una integración normativa que brinde coherencia al ordenamiento, lo que nos lleva a afirmar que el Art. 105 Ord. 2° LGTM encuentra aplicabilidad cuando la determinación del tributo la realizó el sujeto pasivo.

(...) debemos reflexionar que la duda que dé paso al procedimiento de determinación de oficio del tributo goce del adjetivo de “**razonable**”, el cual únicamente puede concurrir al amparo de las diligencias de auditoría previamente realizadas, en cuyo informe deberán plasmarse los elementos que fundamenten la duda y que permitan al administrado desvirtuar tal duda de conformidad con el Art. 106 LGTM

2.- La segunda solución tiene su asidero en el procedimiento de fiscalización contemplado en el Art. 82 inciso primero, segunda parte, LGTM, del cual ya hemos hablado. En este sentido, si es el caso que el informe de auditoría determina que existen inconsistencias entre lo declarado y los hallazgos de la fiscalización, entonces la Administración podrá fundar la duda razonable sobre las declaraciones, por cuanto tendrá indicios que lo consignado en tales declaraciones no es conforme a la realidad, siendo procedente entonces llevar a cabo el procedimiento previsto en el Art. 106 LGTM.

De igual forma, debemos reflexionar que la duda que dé paso al procedimiento de determinación de oficio del tributo goce del adjetivo de “**razonable**”, el cual únicamente puede concurrir al amparo de las diligencias de auditoría previamente realizadas, en cuyo informe deberán plasmarse los

elementos que fundamenten la duda y que permitan al administrado desvirtuar tal duda de conformidad con el Art. 106 LGTM.

La tercera causal que habilita la instrucción del procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal concurre cuando el contribuyente no llevare contabilidad, estando obligado a ello por la misma LGTM u otro ordenamiento legal o no la exhibiere al serle requerida, o la que llevare no reflejare su capacidad económica real. Lo anterior nos sitúa ante el incumplimiento de los deberes formales del sujeto pasivo contenidos

particularmente en el Art. 90 LGTM, ya sea por omisión, o bien porque la documentación presentada carezca de veracidad por no reflejar su capacidad económica real.

Lo cierto es que, en todo caso, la Administración Tributaria Municipal necesita ejercer su facultad de verificación y control para determinar la concurrencia de tales supuestos, lo cual nos lleva a afirmar que previo al inicio del procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria municipal, debe instruirse el proceso de fiscalización al que hace alusión el Art. 82 LGTM, pues se constituye en el único medio previsto para que el Municipio pondere la concurrencia de alguno de los supuestos contenidos en el Art. 105 LGTM.

b. Procedimiento.

Siguiendo con el trámite para la determinación de oficio del tributo, luego de notificado el informe de auditoría los respectivos cargos (Art. 82 LGTM), y habiendo determinado la Administración la concurrencia de alguno de los supuestos previstos en el Art. 105 LGTM, el contribuyente contará con quince días prorrogables (Art. 106 Ord. 2° LGTM) para formular y fundamentar sus descargos, cumplir con los requerimientos que se le hicieren, y ofrecer las pruebas pertinentes. De más está manifestar que este plazo se instaura primordialmente para procurarle al interesado el momento procesal oportuno para que ejerza su defensa²⁰.

Ahora bien, aún y cuando el Art. 106 Ord. 2° LGTM contemple la posibilidad de que la Administración pueda efectuar requerimientos al sujeto pasivo del tributo, esto no debe interpretarse como una habilitación para que en esta etapa la Administración Tributaria Municipal ejerza la facultad de verificación y control, pues el momento procesal oportuno ha

(...) aún y cuando el Art. 106 Ord. 2° LGTM contemple la posibilidad de que la Administración pueda efectuar requerimientos al sujeto pasivo del tributo, esto no debe interpretarse como una habilitación para que en esta etapa la Administración Tributaria Municipal ejerza la facultad de verificación y control, pues el momento procesal oportuno ha concluido.

²⁰ Vid. Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, de 18-XII-200, en proceso bajo referencia. 60-D-99: "La garantía de audiencia en los procedimientos tributarios abre la posibilidad de que se hagan valer los distintos intereses en juego y que éstos sean adecuadamente confrontados por la administración tributaria antes de adoptar una decisión definitiva."

concluido. Lo anterior es así porque en esta etapa el administrado tiene la oportunidad de defenderse, pero para tal efecto debe conocer previamente y a cabalidad cualquier tipo de señalamiento o imputación que se le atribuya; por lo que no es dable que la Administración continúe investigando, ya que está inhibida a efectuar nuevos señalamientos e imputaciones. El objeto del procedimiento, al menos en cuanto al cuadro fáctico, queda fincado en el informe de auditoría y en el auto que da inicio al procedimiento, no pudiendo este variar *a posteriori*, para no afectar el derecho de defensa y la seguridad jurídica del ciudadano.

Posterior a la contestación aludida en el Art. 106 Ord. 2° LGTM, se abre un plazo de prueba por quince días en los cuales el administrado deberá presentar la prueba ofrecida, y la Administración podrá ordenar de oficio o a petición de parte la práctica de otras diligencias (Art. 106 Ord. 3° LGTM), considerando en todo caso la limitante expuesta en el párrafo anterior. Es decir, que cualquier tipo de prueba que “para mejor proveer” ordene la Administración, deberá limitarse a los puntos contenidos en el informe de auditoría y en el auto de inicio del procedimiento.

Si el contribuyente o responsable no formula y fundamenta sus descargos, o no cumple con los requerimientos que se le hicieren, o no presenta ni ofrece pruebas dentro de plazos señalados a que se refiere el ordinal 2° de este artículo, caducará su derecho a presentarla posteriormente (Art. 106 Ord. 4° LGTM). Si manifestare su conformidad con las observaciones y cargos, la administración tributaria municipal procederá a efectuar el acto de determinación y dejar constancia de la conformidad; y el contribuyente, por su parte, a hacer efectivo el pago (Art. 106 Ord. 5° LGTM), no existiendo la posibilidad de entablar un recurso posterior.

Vencido el plazo probatorio, la Administración contará con quince días para determinar la obligación tributaria e imponer sanciones, si se hubiese cometido una contravención (Art.

Una de las características de un régimen administrativo puro, es que los actos administrativos gocen de presunción de legitimidad y sean ejecutorios *per se*, es decir, que la misma Administración pueda ejecutarlos por sí y ante sí, o hacerlos efectivos aún de forma forzosa que es la llamada prerrogativa de autotutela.

106 Ord. 6° LGTM). El acto administrativo que ponga fin al procedimiento deberá observar estrictamente los requisitos contenidos en el Art. 106 Ord. 7° LGTM.

De esta resolución, procede interponer el recurso de apelación contemplado en el Art. 123 LGTM para seguir su procedimiento respectivo.

6. Recursos.

El sistema de derecho público salvadoreño coloca a la Administración en una posición jurídica de superioridad en relación al ciudadano gracias a la atribución de determinadas potestades y privilegios. En tal sentido, entre las características esenciales o “atributos” de los actos administrativos podemos contar: a) la presunción de legalidad; b) la ejecutoriedad; c) ejecutividad; y d) obligatoriedad²¹.

Una de las características de un régimen administrativo puro, es que los actos administrativos gocen de presunción de legitimidad y sean ejecutorios *per se*, es decir, que la misma Administración pueda ejecutarlos por sí y ante sí, o hacerlos efectivos aún de forma forzosa que es la llamada prerrogativa de autotutela. Sin embargo, en El Salvador, ni la Constitución ni las leyes secundarias le otorgan a la Administración dicho privilegio de forma genérica; por ende, en respeto al principio de legalidad, la regla general es que la entidad administrativa deba necesariamente acudir ante los tribunales ordinarios a hacer efectivo el acto administrativo correspondiente²². Tal es el caso del cobro judicial que se contempla en el Art. 115 LGTM, aunque existen excepciones en otras leyes secundarias.

La Ley General Tributaria Municipal contempla expresamente la presunción de legalidad de los actos administrativos en su Art. 75²³. En consecuencia, podemos afirmar que si el contribuyente no está de acuerdo con el acto administrativo por medio del cual se determina el tributo municipal o duda de su legalidad, habrá de asumir la carga de impugnarlo a través del recurso de apelación, que es el único recurso previsto por la ley

²¹ SANCHEZ TORRES, Carlos Ariel, “Acto Administrativo. Teoría General”, tercera edición, Legis, Buenos Aires, 2004. p. 95.

²² MENA GUERRA, Ricardo, “Génesis del Derecho Administrativo en El Salvador”, San Salvador, 2005. p.77

²³ Art. 75 LGTM: “Los actos de la administración tributaria municipal se presumirán legítimos salvo prueba en contrario, siempre que se realicen por funcionarios competentes o sus delegados, con las formalidades y requisitos previstos en Leyes, Acuerdos, Ordenanzas, Reglamentos o normas administrativas correspondientes. Igualmente se presumirán legítimos, los actos de liquidación de tributos municipales, multas, intereses, notificaciones, requerimientos, avisos, citaciones, cobros y otros similares, realizado por la administración tributaria municipal por medio de sistemas computarizados, cuando estos documentos contengan además de la firma impresa del funcionario o delegado correspondiente, los datos e informaciones necesarias para la correcta comprensión de su contenido.”

General Tributaria en su Art. 123, y cuyo agotamiento es indispensable para la habilitación de la acción contenciosa administrativa, salvo los casos de nulidades de pleno derecho (Art. 7 LJCA inciso final).

Dicho recurso deberá interponerse “para ante el Concejo” en el plazo de tres días²⁴ después de notificada la resolución de la cual se recurra. Es decir que deberá interponerse ante el funcionario que dictó la resolución respectiva, quien, salvo la extemporaneidad del recurso, deberá limitarse a admitir el recurso en ambos efectos y a remitirlo al Concejo.

La configuración del recurso de apelación resulta bastante curiosa, ya que su sola interposición suspende de forma automática la ejecución del acto administrativo (Art. 123 inciso 4° LGTM), lo cual riñe con el principio de autotutela declarativa y ejecutiva y sus secuelas de ejecutividad inmediata del acto administrativo; pero, al fin y al cabo, es una consecuencia de la configuración del régimen de derecho administrativo salvadoreño.

Si el apelante dejare transcurrir el término del emplazamiento sin mostrarse parte, el Concejo Municipal declarará desierto el recurso, lo cual constituye un castigo a la falta de diligencia del apelante. Sin embargo, llama la atención que pueda existir un pronunciamiento de este tipo por dos razones:

En primer lugar, porque la configuración del procedimiento es en extremo engorrosa y dilatoria, sobre todo en este paso de “mostrarse parte”, el cual no tiene ninguna utilidad práctica. En el recurso de apelación, primero se debe interponer el mismo, luego mostrarse parte, y no es sino hasta la tercera intervención del apelante en que tiene la oportunidad de expresar agravios. Creemos que hubiese bastado un solo acto procesal

La configuración del recurso de apelación resulta bastante curiosa, ya que su sola interposición suspende de forma automática la ejecución del acto administrativo (Art. 123 inciso 4° LGTM), lo cual riñe con el principio de autotutela declarativa y ejecutiva y sus secuelas de ejecutividad inmediata del acto administrativo; pero, al fin y al cabo, es una consecuencia de la configuración del régimen de derecho administrativo salvadoreño.

²⁴ Debe tomarse en cuenta que el Art. 123 LGTM únicamente hace alusión a la palabra “días”, razón por la cual debe interpretarse que estos son corridos y no hábiles.

para cubrir estas etapas, es decir, con la interposición del recurso y en el mismo acto exponer agravios y ofrecer la prueba pertinente, claro está, con una ampliación prudencial para el plazo de interposición.

La segunda de las razones por las cuales consideramos que no es procedente declarar desierto el recurso en esta etapa, deviene en la posibilidad de que existan violaciones manifiestas a derechos y garantías constitucionales, como por ejemplo, la determinación

Es indudable que el legislador de la LGTM tuvo en mente el viejo proceso civil para diseñar el trámite del recurso de apelación.

Sin embargo, creemos que no es posible extrapolar de forma llana las características del mismo, pues la naturaleza jurídica de lo que aquí se discute resulta completamente distinta.

de oficio del tributo municipal sin la instrucción de un procedimiento previo cuando el recurrente ha manifestado ya que no está de acuerdo con la misma, y en consecuencia, apela. En tal caso, debemos recordar que todo juez lo es también de la constitución²⁵.

Continuando con el trámite de la apelación, si el apelante hubiere comparecido en tiempo, se le mandará oír dentro de tercero día, para que exprese todos sus agravios, presente la prueba instrumental de descargo y ofrezca cualquier otra prueba.

Reiteramos nuevamente que lo más conveniente hubiese sido concentrar las etapas anteriores en una sola, ampliando razonablemente el plazo para la interposición del recurso, con lo cual se ahorraría

tiempo y recursos tanto para la Administración como para el administrado.

Debe considerarse que de conformidad con el inciso 7° del Art. 123 LGTM, la prueba testimonial se tomará en cuenta si hubiere principio de prueba de otra naturaleza, lo cual no tiene ningún sentido técnico, por cuanto el recurso de apelación constituye una nueva etapa de conocimiento en la cual el juzgador deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto. Además, los motivos de la apelación también pueden dirigirse a atacar aspectos específicos del procedimiento como actuaciones arbitrarias que no consten en actas, para

²⁵ Art. 235 Cn.: *“Todo funcionario civil o militar; antes de tomar posesión de su cargo, protestará bajo su palabra de honor, ser fiel a la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución, atendiéndose a su texto cualesquiera que fueren las leyes, decretos, órdenes o resoluciones que la contrarién, prometiendo, además, el exacto cumplimiento de los deberes que el cargo le imponga, por cuya infracción será responsable conforme a las leyes.”*

lo cual la prueba testimonial se vuelve en un elemento indispensable para sustentar los extremos procesales.

Posteriormente, si el apelante ofreciere prueba distinta a la instrumental, el Concejo abrirá a prueba por ocho días para recibirla y recoger de oficio la que estime necesaria. Esta etapa procesal constituye un resabio del antiguo modelo procesal del derecho común, que genera dilaciones innecesarias. La prueba documental, en caso de contar con ella, puede ser aportada junto con el primer escrito de apersonamiento o indicar su ubicación, con lo cual también se reduciría el trámite del proceso.

Por último, vencido el término probatorio o el de la audiencia de expresión de agravios, cuando no se diere la apertura a prueba, el Concejo, dentro del término de ocho días, pronunciará la resolución correspondiente.

Es indudable que el legislador de la LGTM tuvo en mente el viejo proceso civil para diseñar el trámite del recurso de apelación. Sin embargo, creemos que no es posible extrapolar de forma llana las características del mismo, pues la naturaleza jurídica de lo que aquí se discute resulta completamente distinta. El recurso de apelación contemplado en el Art. 123 LGTM no deriva de un previo procedimiento contencioso *inter partes*, sino del ejercicio de la potestad tributaria del Municipio.

Ahora bien, tampoco podemos pretender aplicar de forma irreflexiva los principios contenidos en el nuevo Código Procesal Civil y Mercantil, pues obedecen a una estructura procesal extremadamente opuesta y está informado por otros principios procesales.

Ahora bien, tampoco podemos pretender aplicar de forma irreflexiva los principios contenidos en el nuevo Código Procesal Civil y Mercantil, pues obedecen a una estructura procesal extremadamente opuesta y está informado por otros principios.

Por lo anterior, los aplicadores de la norma deberán tener presente que la interpretación e instrucción de las fases del procedimiento deberá efectuarse a la luz de los principios y garantías constitucionales.

7. Impugnación en sede judicial.

a. Contencioso Administrativo

De conformidad con los artículos 2 letra c de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa y el Art. 124 LGTM, la resolución pronunciada por el Concejo Municipal para resolver el recurso de apelación es susceptible de ser impugnada en sede judicial interponiendo la acción contenciosa administrativa.

Dado que el procedimiento que se instruye en sede contencioso administrativa escapa a los fines del presente artículo, centraremos nuestra atención en algunas breves consideraciones sobre aspectos prácticos atinentes a la impugnación de los actos administrativos firmes en sede municipal que determinan tributos.

En primer lugar, debemos manifestar que la experiencia indica que la gran mayoría de litigios judiciales en esta materia se originan debido a la errónea interpretación y aplicación de las normas tributarias sustantivas y procedimentales. Asimismo, se ha detectado que la Administración Tributaria Municipal forma su criterio desde momentos anteriores a la instrucción de la fiscalización; razón por la cual los procedimientos de determinación de oficio y la apelación misma suelen perder utilidad. Lo anterior se comprueba cuando los Municipios delegan a un miembro del Concejo Municipal para que dirija la fiscalización y el procedimiento de determinación de oficio que confirma los presuntos hallazgos de la fiscalización, y posteriormente, en el recurso de apelación, ese mismo miembro del Concejo Municipal integra dicho ente para conocer del recurso. Dicha situación desemboca en una violación al Art. 16 Cn., que dispone: “Un mismo juez no puede serlo en diversas instancias en una misma causa²⁶.”

(...) se ha detectado que la Administración Tributaria Municipal forma su criterio desde momentos anteriores a la instrucción de la fiscalización; razón por la cual los procedimientos de determinación de oficio y la apelación misma suelen perder utilidad.

²⁶ Respecto de la finalidad de esta disposición, la Sala de lo Constitucional ha manifestado: "siendo que en toda instancia se juzga una determinada situación fáctica –juzgamiento que, como se ha señalado, consiste en el examen y decisión de los hechos que integran la relación sustancial controvertida– es que el constituyente, en el art. 16 Cn., establece la prohibición de que un mismo juez lo sea en diversas instancias en una misma causa. Y es que, además, debe recordarse que la existencia de diferentes grados de conocimiento, que implican la posibilidad de un nuevo examen de la situación fáctica, obedece a la necesidad de eliminar los vicios e irregularidades cometidas en las instancias previas y, consecuentemente, de obtener una recta aplicación del Derecho o actuación de la ley en aras a una mayor justicia.

Otro aspecto recurrente es el cómputo de los plazos de prescripción. En algunas ocasiones, los municipios pretenden determinar tributos municipales aduciendo que tienen quince años como plazo para efectuarlo, citando como norma habilitante el Art. 42 LGTM. Sin embargo, dicha norma hace alusión a la prescripción de deudas tributarias ya determinadas, y no a aquellas que están por determinarse. Es el Art. 107 LGTM el que dispone que la Administración tiene tres años para determinar tributos, y por ende, resulta ser ésta la norma aplicable. Sobre este punto volveremos más adelante.

Asimismo, suele ocurrir que la Administración omite llevar a cabo la fiscalización y control, y en muchos casos, también deja de lado la instrucción del procedimiento de determinación de oficio del tributo, procediendo a determinar el mismo sin respetar el debido proceso legal. Lo anterior genera una causal de “Nulidad de Pleno Derecho” que habilita la interposición de contencioso administrativo en los términos detallados en el Art. 7 inciso final LJCA, tema respecto del cual ya hemos hablado.

De igual forma, la Administración Tributaria Municipal en ocasiones aplica el procedimiento previsto en el Art. 131 del Código Municipal para instruir el recurso de apelación, siendo lo correcto aplicar el Art. 123 LGTM.

Otro tema de trascendencia capital lo encontramos en el Art. 105 LGTM. Así, resulta muy frecuente que la Administración, no obstante que lo cite como norma habilitante, no fundamenta materialmente en el referido artículo el inicio de un procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal, pues rara vez hace coincidir los supuestos de hecho previstos en la norma con los supuestos hallazgos.

Todas las situaciones aquí mencionadas son solo una muestra de los errores más frecuentes que cometen las distintas administraciones tributarias municipales, las cuales

Dentro de este contexto, puede señalarse además que esta prohibición se fundamenta en el estatuto de imparcialidad que debe caracterizar al juzgador. En efecto, el juzgador que ha conocido previamente la cuestión de fondo, en sus aspectos jurídicos y fácticos, aportando su propia solución sobre tales extremos, difícilmente puede conservar su objetividad para reexaminar el juicio de hecho que ha realizado (...)

(...) resulta muy frecuente que la Administración, no obstante que lo cite como norma habilitante, no fundamenta materialmente en el referido artículo el inicio de un procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal, pues rara vez hace coincidir los supuestos de hecho previstos en la norma con los supuestos hallazgos.

pueden y deben ser alegadas en el contencioso administrativo, recordando que el enfoque de este es conocer sobre la legalidad de los actos impugnados.

b. Amparo contra ley autoaplicativa.

Generalidades.

Una norma es autoaplicativa cuando reúne dos condiciones esenciales: a) que el particular se encuentre dentro de la situación prevista por la norma ; y b) que no se exija ningún ulterior acto de actividad para que aquel esté obligado a hacer o dejar de hacer algo. En otras palabras, una ley es autoaplicativa cuando basta el imperativo de la norma para que el particular no pueda dejar de cumplirla²⁷.

En tal sentido, el amparo contra ley autoaplicativa procede contra una norma general que es directamente operativa y no precisa de ningún acto posterior de ejecución o de aplicación, produciendo efectos jurídicos concretos desde su emisión, causando lesiones a la normativa constitucional desde su entrada en vigencia; en consecuencia, es susceptible de ser revisada desde la perspectiva constitucional a través del amparo²⁸. Es decir que la operatividad inmediata de una norma implica que su sola promulgación y vigencia origina ya una vulneración aún antes de cualquier acto aplicativo de la misma al caso particular del individuo.

Ventajas.

En ocasiones, dada la trascendencia constitucional de las normas tributarias municipales, es menester recurrir ante la Sala de lo Constitucional para impugnar las mismas y evitar que estas sigan surtiendo sus efectos. Ahora, es recomendable adoptar la vía del amparo contra ley autoaplicativa en relación a las ventajas que este cauce procesal aporte al ciudadano.

En primer lugar, mediante este vía es posible obtener la suspensión de los efectos de los actos impugnados, lo cual se traduce en que, durante la tramitación del proceso, el demandante no estará obligado a pagar los tributos que el municipio le cobra, sin generarse durante este tiempo intereses ni multas. Podemos citar como ejemplos de este tipo de pronunciamiento las resoluciones de las ocho horas con cuarenta y tres minutos

²⁷Vid. Sentencia definitiva pronunciada en el amparo 259-2000, el 10-07-2003.

²⁸Vid. Sentencia definitiva pronunciada en el amparo 192-99, el 30-04-2001.

del día once de diciembre de 2009 pronunciada en el proceso de amparo 578-2009; y resolución de las nueve horas con veintiún minutos del día nueve de abril de 2010, pronunciada en el proceso de amparo 561-2009.

Por otra parte, se convierte en un medio efectivo para eliminar por completo el cobro por tributos municipales que se le realice al ciudadano, y sus efectos se extienden tanto hacia el futuro como al pasado. Es decir que el demandante no estará obligado a pagar aquellos impuestos que se le hayan determinado y cobrado antes del pronunciamiento de la sentencia definitiva.

Debemos agregar que tampoco existe un plazo de prescripción para interponer el proceso de amparo contra ley autoaplicativa en razón de su objeto.

8. La prescripción en la Ley General Tributaria Municipal.

La Ley General Tributaria Municipal establece, entre otros, dos tipos de prescripciones en razón de su objeto. Así, el Art. 42 del citado cuerpo legal dispone que “El derecho de los Municipios para exigir el pago de los tributos municipales y sus accesorios, prescribirá por la falta de iniciativa en el cobro judicial ejecutivo durante el término de quince años”.

Efectuando una interpretación lógica de la disposición citada, podemos afirmar que el plazo de prescripción al que se hace alusión se refiere a deudas que ya han sido determinadas, y en consecuencia son líquidas y pueden ser exigidas vía judicial. Lo anterior es coherente con el cauce procesal idóneo al que hace referencia el Art. 42 cuando se refiere a “el cobro judicial ejecutivo”. Y es que la vía ejecutiva únicamente puede ser intentada para efectos de cobrar deudas determinadas y no por determinar, por cuanto la naturaleza jurídica de dicha vía ejecutiva no permite discutir la existencia y cuantificación de las obligaciones (objeto de juicios ordinarios).

(...) mediante este vía es posible obtener la suspensión de los efectos de los actos impugnados, lo cual se traduce en que, durante la tramitación del proceso, el demandante no estará obligado a pagar los tributos que el municipio le cobra, sin generarse durante este tiempo intereses ni multas.

Entonces, si una deuda determinada no es exigida en vía ejecutiva en el plazo de 15 años, ésta se encuentra prescrita.

El segundo tipo de prescripción es el regulado en el Art. 107 LGTM cuando dispone “La facultad de la administración tributaria municipal para determinar la obligación tributaria prescribirá en el plazo de tres años (...)”. Siempre bajo un ideario informado por la lógica hermenéutica, la referida disposición hace alusión a aquellas deudas que no han sido determinadas por la administración. Es decir que el plazo de prescripción opera a efectos de que el Municipio proceda a determinar el tributo en un plazo menor a tres años, de lo contrario, habrá prescrito la potestad.

Por tanto, si una deuda no fue determinada en el periodo de tres años, la administración no podrá avocarse a efectuar tal determinación, que es lo que sucede en nuestro caso particular. En términos sencillos: la facultad para cobrar deudas prescribe en 15 años. La facultad para determinar tributos prescribe en 3 años.

9. Conclusiones.

Por tanto, si una deuda no fue determinada en el periodo de tres años, la administración no podrá avocarse a efectuar tal determinación, que es lo que sucede en nuestro caso particular. En términos sencillos: la facultad para cobrar deudas prescribe en 15 años. La facultad para determinar tributos prescribe en 3 años.

En el presente trabajo se ha pretendido exponer desde una visión práctica y teórica, los elementos principales que configuran el procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria municipal, entendiendo que el mismo se encuentra informado por distintas figuras contenidas a lo largo de la Ley General Tributaria Municipal, las cuales son de capital importancia para comprender el procedimiento aludido en su correcta dimensión.

Presentamos a continuación nuestras conclusiones principales:

a. Los sujetos pasivos de los tributos municipales son los contribuyentes sociales o individuales y no sus empresas, las cuales

únicamente constituyen el vehículo para desarrollar sus actividades económicas.

- b. Los Municipios deben acatar los límites impuestos en la Constitución para el ejercicio de su potestad tributaria, por lo que deben abstenerse de crear impuestos a través de tasas municipales. No basta denominar el tributo como tasa. Dicho arbitrio debe cumplir además con las características primordiales que le informan.
- c. Las leyes tributarias municipales deben ser interpretadas y aplicadas conforme a la realidad de los hechos económicos, de manera que la norma cumpla con su finalidad.
- d. La gran mayoría de leyes de impuestos municipales en El Salvador violan los derechos de tributación en forma equitativa, la prohibición de no confiscatoriedad, seguridad jurídica y propiedad de los contribuyentes.
- e. Las actuaciones de la Administración tributaria Municipal deben adecuarse a las exigencias previstas en los Art. 82, 105 y 106 LGTM, debiendo en todo caso procurar salvaguardar el derecho de defensa del contribuyente.
- f. Todo procedimiento de determinación de oficio del tributo municipal debe iniciarse a partir de las diligencias previstas en el Art. 82 LGTM y previa constatación de alguna de las causales del Art. 105 LGTM
- g. El objeto del procedimiento de determinación de oficio se fija desde la etapa de fiscalización, quedando limitada la Administración para variarlo durante la instrucción del procedimiento.
- h. El único recurso administrativo en contra de la determinación de tributos es la apelación.
- i. El recurso de apelación está configurado atendiendo a anacronismos que lo vuelven extremadamente burocrático y tardado.
- j. Los contribuyentes pueden interponer demandas contencioso-administrativas en contra de los actos que determinen impuestos de manera ilegal. El objeto de dicha

Los Municipios deben acatar los límites impuestos en la Constitución para el ejercicio de su potestad tributaria, por lo que deben abstenerse de crear impuestos a través de tasas municipales. No basta denominar el tributo como tasa. Dicho arbitrio debe cumplir además con las características primordiales que le informan.

acción deberá centrarse en demostrar la ilegalidad del acto administrativo que se impugna.

- k. Los contribuyentes también pueden hacer uso de demandas de amparo contra leyes autoaplicativas, a efectos de que no se les apliquen las normas tributarias impugnadas. Dicha vía resulta ser bastante ventajosa para el contribuyente.
- l. Al efectuar el cómputo de la prescripción debe identificarse si se efectúa en razón de tributos ya determinados o por determinar, pues los plazos son distintos en uno y otro caso.

COORDINACIÓN DE DIFUSIÓN DEL CONOCIMIENTO DE ADESA. CODICO

Coordinadores.

Carlos Roberto Sánchez.

Carlos Guzmán Sánchez.

Roberto Miranda.

adesaelsalvador.blogspot.com



Misión de ADESA

Ser una asociación gremial de abogados enfocada en el fortalecimiento profesional y académico de la comunidad jurídica y el fortalecimiento del Estado de Derecho en El Salvador, a través de la discusión propositiva y la incidencia en temas jurídicos y de desarrollo.