

## **EL PROCEDIMIENTO DE COBRANZA DE LAS RESOLUCIONES DEFINITIVAS EMITIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**ANA LUCRECIA MELGAR DE VELASCO**  
**ANALISTA JURIDICO TRIBUTARIO - TAIIA**

### **Introducción:**

El presente estudio pretende analizar el procedimiento de cobranza de parte de la Dirección General de Tesorería, respecto de las resoluciones definitivas emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos. Para lo cual considero necesario recordar que la finalidad primordial de la Administración Tributaria es la recaudación fiscal, y parte de ella proviene de las gestiones realizadas en los procedimientos de cobranza ejecutados en nuestro país y conforme a la normativa tributaria.

Conforme a lo anterior hago las siguientes consideraciones:

### **Ejecutividad y Ejecutoriedad:**

Las resoluciones definitivas emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos, en las cuales se determinan obligaciones tributarias tales como el pago de impuestos, ya sea este Impuesto sobre la Renta, Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), impuestos específicos e incluso sanciones tributarias o administrativas, lo que se pretende es buscar el acatamiento de dichas obligaciones tributarias, para lo cual la doctrina otorga a estas resoluciones administrativas, un carácter de ejecutoriedad y ejecutividad para volverse efectivas.

Estos dos conceptos de ejecutoriedad y ejecutividad del acto administrativo, han sido desarrollados de manera clara en la obra del jurista Roberto Dromi, "Derecho Administrativo", la misma que ha sido retomada por mi parte para el presente análisis.

Expone el tratadista argentino Roberto Dromi que los actos administrativos se dictan para ser ejecutados, es decir, están llamados a producir efectos jurídicos, previstos y determinados.

En razón de lo anterior, es que gozan de la característica de "**Ejecutividad**", la cual significa que el acto administrativo, tiene que cumplirse, es obligatorio y exigible; todo ello, junto con lo que implica el concepto de eficacia o capacidad de ser puesto en práctica, para producir los llamados efectos jurídicos.

Por otra parte además de la ejecutividad también gozan por su misma naturaleza de "**Ejecutoriedad**", la cual debe entenderse más que una característica como una facultad o privilegio de la Administración que posee la capacidad de poner en práctica, por sus propios medios, el acto administrativo; lo cual conlleva a que las autoridades fiscales puedan ejecutar sus actos sin acudir antes los órganos jurisdiccionales para lograr de éstos la ejecución de los mismos.

Esta facultad es contraria a la que podemos observar en Derecho Privado, ya que la Administración Tributaria, se halla libre de tener que acudir ante Juez para que sea él quien califique su pretensión y declare que el acto está conforme a derecho, ya que la presunción de legalidad en los actos administrativos obvia tal vía, determinándose por sí mismo con fuerza ejecutiva.

Ahora bien, expuestos los dos conceptos se vislumbra que no es lo mismo Ejecutividad con Ejecutoriedad; ya que la primera constituye la característica del acto de ser exigible a partir de su notificación; mientras que la ejecutoriedad es la

posibilidad que ese acto, que ya por sí mismo es exigible, pueda ser ejecutado por la misma Administración, la que a su vez puede acudir a diversas medidas de coerción para asegurar su cumplimiento. En otras palabras el acto administrativo es ejecutivo y ejecutorio, siendo claro que la primera es una cualidad sustancial y la segunda meramente instrumental.

Sin embargo, vale aclarar que no todo los actos dictados por la Administración Tributaria ejercen su facultad de ejecutoridad, sino que muchas resoluciones administrativas hayan su fiel cumplimiento por medio del pago voluntario.

### **Procedimiento de Cobranza en período voluntario:**

El artículo 267 de nuestro Código Tributario, establece que una vez verificado el incumplimiento de una obligación tributaria, ya sea el caso de deudas autoliquidadas o liquidadas oficiosamente, la Administración Tributaria, específicamente la Dirección General de Impuestos Internos, procederá a remitir la deuda para su cobro a la Dirección General de Tesorería, dependencia que posee dicha capacidad de acuerdo a los establecido en la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, a través de los artículos:

Art. 63 letra b): *"" "Recaudar oportunamente todos los ingresos tributarios y no tributarios (...)" ""*

Art. 67: *"" "Establécese la facultad privativa de la Dirección General de Tesorería, para realizar el cobro de las obligaciones tributarias que, por aplicación de leyes y reglamentos se encuentran pendientes de pago al haber vencido los términos señalados (...)" ""*

Así las cosas, la relaciona Dirección General de Tesorería tendrá un plazo de treinta días hábiles para dar inicio al cobro, habiéndose notificado el requerimiento de cobro al contribuyente deudor, ésta le concederá un plazo de veinte días para que efectúe el pago, si vencido el anterior plazo y el deudor no atendiere tal requerimiento de cobro, se emplazará a éste para que dentro de un nuevo plazo de veinte días hábiles comparezca ante la Administración Tributaria y precise la forma de pago, además de rendir fianza.

Este procedimiento de cobranza permite como medios para solventar la deuda tributaria el pago en:

- a) Dinero en efectivo.
- b) Con títulos específicamente autorizados para tal efecto.
- c) Por un cheque certificado.
- d) Mediante acreditación de retenciones de impuestos, anticipos a cuenta o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución.

Asimismo, en la normativa tributaria se estipulan facilidades de pago, que son únicamente concedidas para el Impuesto sobre la Renta, las cuales consisten en que los contribuyentes podrán solicitar pago a plazo ante Tesorería, en el momento de la presentación de la declaración de Renta e incluso después que una resolución de liquidación se encuentre líquida, firme y exigible, pudiendo otorgársele hasta un plazo máximo de seis meses continuos para su pago a cuotas iguales y sucesivas, sin que pueda prorrogarse más. Ahora bien, cuando la deuda sea igual o superior a veintidós salarios mínimos mensuales, deberá rendirse fianza conforme a lo establecido en los artículos 221 letra e) y 222 del Código Tributario.

Ahora bien, cuando la deuda persiste a pesar de haber agotado la vía del cobro administrativo, la Dirección General de Tesorería posee las facultades para continuar con el procedimiento ejecutivo; respecto de ello quiero destacar que

existen tres tipos de procedimientos o modelos para la ejecución de las resoluciones emitidas por la Administración, los cuales son:

**1) El modelo judicial:** Se caracteriza porque las labores propias de la recaudación en fase ejecutiva, consistente en el embargo y enajenación de bienes del deudor, son realizados por la autoridad judicial competente.

**2) El modelo administrativo:** En este modelo los propios órganos administrativos de recaudación son los que realizan las actuaciones coactivas sobre el patrimonio del deudor para obtener el importe líquido necesario para cancelar el débito público; entre las características de este modelo podemos mencionar: a) Es exclusivamente administrativo; b) Es impulsado de oficio; y c) No es acumulable a los procedimientos judiciales o a otros procedimientos de ejecución.

**3) El modelo mixto:** Su característica principal es que el embargo de bienes del deudor es realizado por la propia Administración Tributaria, pero con la necesaria intervención, previa o posterior de una autoridad judicial.

Para el caso de El Salvador es difícil establecer el tipo de modelo adoptado por nuestros legisladores, ya que si bien es cierto presenta rasgos de un modelo puramente judicial porque nos encontramos dependientes de la autoridad judicial, (Fiscalía General de la República) para ejecutar el embargo y la enajenación de bienes del deudor; también se muestra como un modelo mixto, al permitir que la Administración Tributaria efectúe retenciones sobre pagos efectuados al contribuyente deudor, tal como lo reconoce nuestro Código Tributario en su artículo 273-A.

**Procedimiento de Cobranza en Período Ejecutivo:**

Para ello es menester determinar que resoluciones administrativas posee fuerza ejecutiva, ya que a pesar que la doctrina les confiere a las referidas resoluciones las facultades de ejecutividad y ejecutoridad, el legislador lo ha querido plasmar en su normativa tributaria, por medio del Código Tributario, en su artículo 269, el cual establece:

*""Tienen fuerza ejecutiva:*

- a) Las liquidaciones de tributos y sus modificaciones, contenidas en las declaraciones tributarias y correcciones presentadas, así como las certificaciones de éstas emitidas por la Administración Tributaria;*
- b) Las liquidaciones de oficio, en firme;*
- c) Los demás actos de la Administración Tributaria que, en firme, impongan sumas a favor del Fisco;*
- d) Las garantías y cauciones prestadas a favor del Estado para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, conjuntamente con el acto administrativo, debidamente ejecutoriado, que declare el incumplimiento de la obligación garantizada;*
- e) Las sentencias y demás decisiones judiciales ejecutoriadas que se pronuncien en materia tributaria, anticipos, retenciones, percepciones, subsidios, multas e intereses, así como las certificaciones que de éstas se emitan por la Administración Tributaria.*

f) *Las certificaciones de cuenta corriente tributaria que sobre la existencia y cuantía de la deuda expida la Administración Tributaria. ""*.

Lo anterior se encuentra en armonía con lo dispuesto en el artículo 457 numeral 8, del Código de Procedimientos Civiles y Mercantiles, en el cual se otorga fuerza ejecutiva a los demás documentos que, por disposición de ley tengan reconocido tal carácter.

Hecha la anterior aclaración paso a desarrollar el procedimiento de ejecución realizado por la autoridad judicial competente, que para el caso de nuestro país es la Fiscalía General de la República tal como se encuentra plasmado en el artículo 270-A del Código Tributario.

Como primer paso: la Fiscalía General de la República realiza una investigación y comprobación sobre la existencia y situación de los bienes del deudor; para que de ser posible pueda aplicar las medidas cautelares que son desarrolladas en los artículos 273-B y 274 del Código Tributario, las cuales por no ser objeto del presente estudio no desarrollaré.

Segundo paso: la referida Fiscalía interpondrá la demanda de Juicio Ejecutivo ante los tribunales judiciales del país, haciéndose valer por medio de una certificación del adeudo del contribuyente, expedida por la Dirección General de Tesorería.

Tercer paso: la referida Dirección General de Tesorería emitirá mandamientos de ingresos, para que con ellos se realicen los pagos totales o parciales de las obligaciones, durante el proceso ejecutivo y antes de la sentencia definitiva.

El embargo, que es la figura significativa de este tipo de procedimiento de cobro y estará a cargo de licenciados en ciencias jurídicas que sean empleados de la Administración Tributaria, quienes no estarán obligados a rendir fianza para el cobro judicial, como es requerido para los demás ejecutores de embargos, por el artículo 106 numeral 3 de la Ley Orgánica Judicial.

Finalizado el embargo, la Fiscalía General de la República continuara con los demás pasos a seguir del proceso ejecutivo, conforme lo desarrolla nuestro código de procedimientos civiles y mercantiles, llevando dicho proceso hasta la etapa de adjudicación.

### **Acciones de Cobro de la Administración Tributaria:**

La Administración Tributaria cuenta con facultades como ejercer acciones de cobro, respecto de aquellas deudas tributarias líquidas, firmes y exigibles, a través de retenciones efectuadas a los contribuyentes.

Y es que la Dirección General de Tesorería puede retener a un deudor hasta un veinticinco por ciento, sobre los pagos que realicen los pagadores de las instituciones públicas, municipalidades, Órganos del Estado y personas naturales o jurídicas, a contratistas o subcontratistas por la ejecución de obras o prestación de servicios.

De igual manera podrá efectuar retenciones hasta del diez por ciento del monto adeudado sobre los pagos recibidos en concepto de salarios, bonificaciones o retribución por los servicios prestados o ventas efectuadas.

Las anteriores facultades de la Administración Tributaria se encuentran respaldadas por el Art. 273-A del Código Tributario, el cual además de lo expuesto, establece que en los casos en que la deuda no excede de tres salarios mínimos, la



Dirección General de Tesorería podrá ordenar retener hasta un máximo del cuarenta por ciento de la deuda, en cada pago, hasta obtener su cancelación. Ahora bien, el valor a retener no podrá superar el límite salarial inembargable establecido en la legislación laboral para aquellas personas naturales que sean asalariadas.

### **Procedimiento para ejecución de las Garantías:**

La ejecución de las garantías procede cuando una vez incumplida la obligación por parte del afianzado o vencido el plazo para el cual se constituyó la fianza, sin que la obligación afianzada haya sido cumplida o la fianza haya sido renovada, la Administración Tributaria procederá a notificar al afianzador para el cumplimiento de las obligaciones afianzadas.

El afianzador deberá efectuar el pago correspondiente al primer requerimiento de parte de la Administración Tributaria, el cual deberá ser el plazo de quince días hábiles.

Los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria encargados del cobro y recaudación de tributos, serán responsables civil y patrimonialmente, sin perjuicio de la responsabilidad Penal que diere lugar, por el no reclamo de las garantías cuando sea procedente, por el incumplimiento de lo establecido en el Artículo 270 literales a) y b) del Código Tributario, o cuando prescriban las deudas tributarias por causas imputables a ellos.

### **CONCLUSIÓN**

Con el presente estudio se ha dejado entrever que la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo emitido por la Dirección General de Impuestos Internos, es válido por sí solo, y es que hago dicha observación, en

razón que la mayoría de los ingresos de nuestro Estado provienen de la recaudación tributaria, la misma que puede mejorar al actualizar la normativa tributaria en pro de la independencia judicial para el procedimiento de cobro coercitivo.

Y es que este problema no es único para El Salvador, por el contrario, es compartido por la mayoría de los países latinoamericanos, por lo que diversos tratadistas establecen que la problemática tiene sus orígenes en factores como: los vacíos legales en la normativa tributaria, la falta de facilidades de pago, ya que esta es exclusiva para el Impuesto sobre la Renta, y sobre todo por encontrarnos dependientes del cobro judicial por medio de la Fiscalía General de la República.

Es importante resaltar que en países como Bolivia, Ecuador, México, Perú y República Dominicana el procedimiento o el modelo de ejecución es el administrativo; esto quiere decir que se encuentra a cargo de la Administración el procedimiento de cobro, desde la liquidación de impuesto hasta la enajenación de los bienes embargados, el mismo que ha sido sugerido por el Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

Lo anterior, en base a que la Administración Tributaria goza de la llamada *potestad de autotutela* o potestad de declarar por sí misma la existencia de un derecho, lo que conlleva desde la liquidación tributaria hasta exigir su cumplimiento utilizando incluso la coacción, lo anterior sin necesidad de acudir a una autoridad judicial.

Por tanto, concluyo que las finalidades del Estado sólo son posibles si se realizan a través de los impuestos, por lo que la cobranza de ellos es un factor determinante para llegar a obtener la óptima de las recaudaciones, haciendo por lo tanto, necesario el renovar nuestra normativa tributaria, a pesar que dicha situación que provocaría un cambio significativo para las oficinas fiscales.