

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS**



**FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LA POCA  
CAPACITACIÓN RESPECTO A LAS REFORMAS DE LAS LEYES  
TRIBUTARIAS**

**TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO (A) EN CIENCIAS JURÍDICAS**

**PRESENTADO POR:**

**CRUZ DE SANCHEZ, EUGENIA IVONNE  
ZANCO MERINO, JOSE ISAÍAS**

**DOCENTE ASESOR**

**LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO**

**CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, AGOSTO, 2,016**

**CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, AGOSTO, 2,016**

**TRIBUNAL CALIFICADOR**

Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata  
(Presidenta)

Lic. Samuel Merino Guzmán  
(Secretario)

Lic. Eugenio Tevez Castillo  
(Vocal)

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

Msc. Roger Armando Arias Alvarado  
RECTOR

Dr. Manuel de Jesús Joya Abrego  
VICERRECTOR ACADEMICO

Dra. Ana Leticia Zavaleta De Amaya  
SECRETARIA GENERAL INTERINA

Licda. Nora Beatriz Meléndez  
FISCAL GENERAL INTERINA

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata  
DECANA

Dr. José Nicolás Asencio Hernández  
VICEDECANO

Msc. Juan José Castro Galdámez  
SECRETARIO

Lic. René Mauricio Mejía Méndez  
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

Lic. Miguel Ángel Paredes B.  
DIRECTOR DE PROCESOS DE GRADUACIÓN

Licda. María Magdalena Morales  
COORDINADORA DE PROCESOS DE GRADUACIÓN DE LA ESCUELA DE  
CIENCIAS JURÍDICAS

## **AGRADECIMIENTOS**

A Dios todo poderoso, a quien dedico este triunfo por haberme guiado dotado de sabiduría e inteligencia.

A mi querida madre

Lidia Cruz Molina, por haberme traído a este lindo y bendito mundo, que nunca dejo de encomendarme a dios orando permanentemente a dios todo poderoso para que lograra mi propósito.

A mis hijos

Isaías Bladimir, Erick Elí, e Iván Isaac; todos de apellidos Sánchez Cruz. Que siempre estuvieron a mi lado animándome y dándome fuerzas para seguir adelante y no desistir del objetivo de lograr este triunfo académico.

A mi esposo

Licenciado José German Nieto Medrano, quien fue mi inspiración para comenzar y culminar mi formación académica ya que de forma incondicional me ha servido de apoyo en este proceso y darle gracias a Dios todo poderoso por poner personas idóneas como él.

Al staff de catedráticos

Quienes de forma muy profesional me transmitieron su conocimiento y enseñanza, hasta lograr mi objetivo; especialmente a la doctora Evelyn Beatriz Farfán, licenciado Eugenio Tevés Castillo, al licenciado Samuel Merino, quienes conformaron el tribunal calificador de mi tesis.

*Eugenia Ivonne Cruz De Sánchez*

A Dios le doy las infinitas gracias por darme salud y conocimiento durante estos años de estudios y por qué a todo lo largo de este camino me dio las fuerzas necesarias para poder continuar y llegar al final del camino y dedicarle este triunfo que sin él no fuera posible haberlo logrado.

A mi madre por darme la vida y todo el amor y sabiduría que se necesita y ser el motivo de luchar cada día y ser la inspiración para superarme y continuar esforzándome y siempre dar lo mejor de sí mismo. Y a mi padre por enseñarme que en la vida hay que ser personas de bien y a mis hermanos que me han dado su apoyo incondicional para seguir adelante y no darse por vencido y luchar por los sueños y forjar nuestro camino para dotarnos de la sabiduría y el conocimiento para afrontar la vida.

Agradezco a todas las personas que indistintamente me dieron su apoyo y a todos los licenciados/as que me transmitieron su conocimiento, y experiencias de sus vidas y motivarnos a seguir y mostrarnos que en la vida se lucha por lo que se quiere y no desistir ante las adversidades que se nos presentan.

Muchas gracias a todos en especial a Dios por su infinito amor, y a mi compañera por la paciencia que me tubo durante la culminación de nuestra carrera académica.

*José Isaías Zanco Merino*

## ÍNDICE

### RESUMEN

INTRODUCCIÓN.....|ERROR! MARCADOR NO DEFINIDO.

### **CAPÍTULO I: RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA ..... I**

#### 1.1 Derecho Tributario

1.2. Aproximaciones Conceptuales sobre la Relación Jurídica Tributaria .....4

1.3. Nacimiento y Objeto de la Relación Jurídica Tributaria.....5

1.4. Naturaleza Jurídica de la Relación Jurídico Tributaria .....7

1.5. Elementos de la Relación Jurídica Tributaria .....12

#### 1.6. Elementos Subjetivos de la Relación Jurídica Tributaria

1.6.1. Sujeto Activo de la Relación Jurídica Tributaria ..... 13

1.6.2. Sujeto Pasivo de la Relación Jurídica Tributaria ..... 15

1.7. Elemento Objetivo de la Relación Jurídica Tributaria.....18

1.7.1 Obligación Tributaria, Elemento Objetivo de la Relación Jurídica Tributaria ..... 19

1.7.2 Hecho Generador, Elemento Objetivo de la Relación Jurídica Tributaria.....	22
<b>CAPITULO II: FORMAS DE EXTINGUIR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS .....</b>	<b>26</b>
2.1 Medios de Extinción de las Obligaciones Tributaria.....	30
2.2 Formas de extinción de la obligación tributaria en los Códigos Tributarios de América Latina .....	33
2.3 Los Medios de Extinción de la Obligación Tributaria en el Derecho Positivo Salvadoreño .....	33
2.3.1 Formas de Extinción de la Obligación Tributaria reguladas en la Ley Tributaria Municipal.....	35
2.3.2 Formas de Extinción de la Obligación Tributaria reguladas en el Código Tributario .....	37
2.3.3 Formas de Extinción de la Obligación Tributaria reguladas en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano.....	39
2.4 Aproximación Conceptual de las Formas de Extinguir las Obligaciones Tributarias.....	44
2.5 El Pago de la Obligación Tributaria	
2.6 La Compensación .....	48
2.7 La confusión.....	52
2.8 La Prescripción .....	53

CAPITULO III: FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA REGULADAS EN LOS ORDENAMIENTOS JURÍDICOS POSITIVO-VIGENTES Y SU OPERATIVIDAD EN LA PRÁCTICA JURÍDICA TRIBUTARIA .....	57
3.1 El Pago, sus Modos y la Forma de Ejecución de Conformidad al Código Tributario .....	60
3.1.1 Modos de Pago .....	62
3.1.2 Pago en Efectivo: Formas de Ejecución	63
3.1.3 Nota del Tesoro y Cheques como Título Valor .....	63
3.1.4 Pago por Retenciones, Percepciones o Anticipo a Cuenta .....	64
3.1.5 Pago por Terceros .....	66
3.1.6 Lugar y Plazo para realizar Pagos .....	66
3.2 Mora en el Pago	
3.3 Orden de Imputación de Pagos.....	68
3.4 El Pago, sus Modos y la Forma de Ejecución de Conformidad a la Ley General Tributaria Municipal	
3.5 Compensación y su Operatividad de Conformidad al Código Tributario .....	70
3.5.1 Plazo para la Aplicación de la Compensación, Aplicación de Saldos a favor del Sujeto Pasivo y la Improcedencia de Saldos Aplicados .....	72
3.6. Compensación y su Operatividad de Conformidad a la Ley General Tributaria Municipal.....	75

3.7. Confusión y su Operatividad de Conformidad al Código Tributario.....	76
3.8. Prescripción y su Operatividad de Conformidad al Código Tributario .....	77
3.8.1 Interrupción de la Prescripción .....	79
3.8.2 Computo para alegar Prescripción de la Obligación Sustantiva e Imprescriptibilidad por Retenciones y Percepciones	
3.9 Prescripción y su Operatividad de Conformidad a la Ley General Tributaria Municipal ...	80
CONCLUSIONES.....	82
RECOMENDACIONES .....	87
BIBLIOGRAFÍA.....	88

## RESUMEN

Como resultado de la investigación desde una perspectiva doctrinaria y jurídica, se obtuvo que las formas de extinguir las obligaciones tributarias, son los medios que los administrados pueden utilizar para solventar sus cargas fiscales, aduaneras y municipales, y así no caer en mora.

La investigación da a conocer los diferentes cuerpos normativos a los cuales los administrados deben abocarse para la mayor comprensión, en la aplicación de las diferentes formas de extinguir la obligación tributaria, al igual da a conocer sus plazos y ante que instituciones deben acudir, y los procedimientos aplicables según sea el caso.

En el desarrollo de la investigación se logró obtener un resultado sobre la recopilación del marco jurídico nacional e internacional, que regulan las formas de extinguir la obligación tributaria entre los cuerpos normativos nacionales podemos mencionar: Código tributario, Ley General Tributaria Municipal, entre los internacionales tenemos: el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

La investigación expone una serie de propuestas al Ministerio de Hacienda, Asamblea Legislativa, y a los administrados para que entre ellos logren unificar esfuerzos con una finalidad encaminada a crear mecanismos para minimizar el desconocimiento de las formas de extinguir las obligaciones tributarias, y así El Estado pueda conseguir los ingresos suficientes para la consecución del bien común como lo establece nuestra carta magna en su artículo uno, consagrando a la persona humana como el principio y el fin del Estado para garantizar, asegurar a los habitantes de la República el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social.

## **ABREVIATURAS Y SIGLAS**

**Cn:** Constitución de la República de El Salvador.

**CC:** Código Civil de El Salvador.

**C.Tr:** Código Tributario.

**CAUCA:** Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

**RECAUCA:** Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

**COMIECO:** Consejo de Ministros de Integración Económica Centroamericana.

**SAC:** Sistema Arancelario Centroamericano.

**SIECA:** Secretaria de Integración Económica Centroamericana.

**ODECA:** Organización de Estados Centroamericanos

## INTRODUCCIÓN

Desde un marco generalizado el derecho se define: como el conjunto de normas impero-atributivas, de carácter coercible, exterior y heterónomo, que rigen a una sociedad, el cual clasifica sus ramas en tres grandes divisiones: derecho público, derecho privado y derecho social, en la primera división se consagra el derecho tributario, siendo este el conjunto de normas de orden público, que imponen y atribuyen derechos y obligaciones, a los contribuyentes o administrados en relación a la carga de tributar.

Esta rama del derecho público, a su vez clasifica sus normas jurídicas en dos tipos: normas sustantivas y normas formales, las cuales desde su génesis se supeditan al apareamiento del principio de legalidad que debe estar prescrito y tipificado en la norma jurídica, y cumplir con los presupuestos establecidos por la misma norma jurídica, el cual fue propugnado por El estado de derecho, dicho principio en el contexto practico se traduce en el imperativo, de que, todo tributo debe estar enmarcado y tipificado en la norma jurídica, por ello a esto se le denomina y conoce como principio de legalidad tributaria.

Las formas de extinguir las obligaciones tributarias a grandes rasgos constituyen figuras jurídicas excepcionales y legales, mediante las cuales desaparece y termina la razón que le dio origen al deber contributivo esto es, los presupuestos que configuran la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo (Estado), y el sujeto Pasivo (contribuyente, administrado, tercero o responsable solidario).

Se tienen diferentes cuerpos normativos en El Salvador, que regulan la obligación tributaria y además establecen la clase de tributo a aplicar, el porcentaje del impuesto, plazos para efectuar el pago de dichos impuestos establecidos por la norma, en una relación jurídica tributaria derivada de un hecho generador de tipo regional, interno estatal, y municipal, las cuales y

paralelamente conciben la forma en la que se extinguirá la obligación tributaria. En ese contexto, las formas de extinguir las obligaciones tributarias, como parte fundamental del derecho tributario sustantivo constituyen un conjunto de figuras jurídicas, mediante las cuales, el contribuyente puede solventar la obligación impuesta por mandato de ley revestido del principio de legalidad tributaria, situación que demanda el conocimiento de estas, debido, a que, el ente contralor de los impuestos (El Estado), no propone capacitaciones, conferencias y talleres al respecto siendo necesarios por el hecho de que la administración pública constantemente amplía, reforma y deroga el catálogo de leyes de carácter tributario, las cuales implícita o explícitamente establecen la forma en la que se deben solventar las cargas impuestas por la administración pública.

Conocer cómo se configuran en el contexto practico las formas de extinguir las obligaciones tributarias reconocidas en los diferentes cuerpos normativos salvadoreños e internacionales, que establecen la obligación impositiva de tributar en una relación jurídica entre la administración (fisco) y los administrados (contribuyentes), así como determinar en qué medida la poca capacitación del catálogo de leyes tributarias existentes y nuevas, todo esto inhiben la positivización del derecho tributario sustantivo.

Explicar las formas de extinguir la obligación tributaria, prescritas por las normas tributarias nacionales e internacionales: Código Tributario, Código Aduanero Uniforme Centroamericano y Ley General Tributaria Municipal, el conocer sobre estas leyes, pueden inhibir el desconocimiento de los administrados y contribuyentes, así como el procedimiento para hacerlas valer y los presupuestos a cumplir para su aplicación.

Si mayor es la publicidad y capacitación de las formas de extinguir las obligaciones tributarias reconocidas y prescritas en los diferentes cuerpos normativos vigentes y generales que establecen la obligación impositiva de

tributar, en una relación jurídica entre el fisco y los administrados, menor será el desconocimiento del catálogo de leyes tributarias existentes.

El conocimiento de la doctrina con respecto al derecho tributario sustantivo, y sus componentes, permiten desarrollar una mejor comprensión sobre las formas de extinguir la obligación tributaria, las cuales en el contexto actual son desconocidas por los contribuyentes.

En ese sentido, se hace necesario hacer un estudio de las formas de extinguir las obligaciones tributarias debido a que su reconocimiento en las normas jurídicas tributarias, permite a los administrados solventar sus cargas tributarias ante la administración.

La investigación resulta de importancia debido a que el Derecho Tributario, constituye un instrumento y una herramienta en la recaudación fiscal para las arcas del Estado, que apareció con el principio de legalidad, propugnado por El Estado de Derecho y puesto en práctica en el Estado Constitucional de Derecho, debido a que es el marco jurídico constitucional el que preceptúa al tributo, como institución mediante la cual puede lograrse, el desarrollo económico, social, humano, cultural y el objetivo principal del Estado es lograr el bien común por parte del Estado hacia sus administrados.

El principio de legalidad tributaria, se expresa con el aforismo latino “Nullum Tributum Sine Lege”, situación que implica que todo tributo debe de estar expresamente reconocido, prescrito y regulado en la ley, así como las formas en que se pueden extinguir las obligaciones de tributar, en ese contexto el objeto de estudio de esta investigación está orientado a conocer las formas de extinguir las obligaciones tributarias, en los diferentes cuerpos normativos como: Código Tributario, Código Aduanero Uniforme Centroamericano y Ley General Tributaria Municipal, ya que la administración tributaria poco o nada realiza capacitaciones sobre estos cuerpos normativos por ello y para la mejor

compresión de estos, se tienen tres capítulos, los cuales se describen de la siguiente manera:

El capítulo I, hace alusión a la relación tributaria desde un punto de vista doctrinal, la cual es de vital importancia comprender, el sentido que tienen las formas de extinción de la obligación tributaria dentro del derecho tributario, y como se configuran dentro de la norma jurídica, las cuales limitan y atacan derecho de obligaciones tributarias que se configuran en una relación de derecho o relación jurídica tributaria, mediante la cual, el sujeto pasivo permanece obligado por mandato de ley, a solventar su situación tributaria ante el sujeto activo, al momento de enmarcarse dentro del contexto del hecho generador prescrito y establecido en la norma jurídica, cumpliendo con el principio de legalidad tributaria.

El desarrollo del capítulo II, tiene como objeto de estudio de análisis propiamente de la extinción de las obligaciones tributarias, ya que las mismas operan para poner fin a los efectos jurídicos de la relación jurídica-tributaria entre el sujeto activo (Estado), y el sujeto pasivo (contribuyente principal, administrado, tercero o responsable solidario). Es decir, en este capítulo se estudian los modos de extinguir la relación tributaria desde un punto de vista doctrinal, y su configuración en los diferentes cuerpos normativos vigentes, debido a que las mismas connotan conductas que la doctrina no ha dejado de lado y que la norma tributaria acoge, ya que, mediante las mismas termina la razón que le dio origen al deber contributivo de los contribuyentes para poder solventar su situación fiscal, ante la administración pública, y así obtener una mayor liquidez dentro de las arcas del Estado para la consecución del bien común.

En lo que respecta al capítulo III, se desarrollan las formas de extinguir las obligaciones tributarias, desde el contexto práctico jurídico en el Código

Tributario, Código Aduanero Uniforme Centroamericano y la Ley General Tributaria Municipal, con el objeto de conocer y limitar el desconocimiento de los mismos, se desarrolla la forma en que se ejecutan, aplican, solicitan y como deben realizarse los distintos procedimientos y requisitos que deben cumplir, y plazos, porcentaje, periodo de imposición según cada precepto prescrito en los distintos cuerpos normativos.

Finalmente, las conclusiones a las cuales arribamos una vez realizada la investigación, y de igual forma se presentan las recomendaciones, que creemos pudieran contribuir a corregir algunas debilidades o aspectos negativos del problema objeto de estudio, desde un punto de vista general, en la que se plantea y enuncia la situación problemática, que constituye el hilo conductor de la investigación, para un mejor conocimiento sobre las formas de extinguir la obligación tributaria plasmadas en el marco jurídico tributario salvadoreño.

## **CAPÍTULO I: RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA**

En este capítulo se realizara un análisis doctrinario sobre las definiciones de la relación jurídica tributaria, para una mayor comprensión la relación jurídico tributaria es el vínculo que une al Estado con el administrado donde el Estado adquiere la calidad de sujeto activo, ejerciendo su poder de imperio sobre los administrados, que adquieren la calidad de sujeto pasivo, que es quien soporta la carga impuesta por El Estado de cumplir su obligación la cual consiste en pagar el tributo, y solventar la deuda fiscal, así se configura la relación jurídica tributaria entre ambos sujetos.

Es importante destacar los elementos que intervienen en dicha relación, en adelante se conocerá más sobre la relación jurídica tributaria, lo cual lo convierte en tema de sumo interés y por eso se dedica este capítulo al desarrolla del análisis de dicho tema.

### **1.1 Derecho Tributario.**

En el contexto generalizado de la práctica forense, se concibe al derecho tributario como una división o rama del derecho público<sup>1</sup>, y un instrumento de recaudación estatal supeditado al principio de legalidad<sup>2</sup>, que debe estar prescrito en la norma, y se configura e instaura con el apareamiento del Estado de Derecho. Esta noción no es ajena en el presente siglo en el que se transita

---

<sup>1</sup> Mario Augusto Saccone, *Manual de Derecho Tributario*, Ed. La Ley, s., ed., (Argentina, 2002), IX, Prefacio. Este autor concibe que es extraño considerar al Derecho Tributario “*como el último nacido en la familia de las ramas del Derecho, cuando, en realidad, en el Estado moderno constitucional, es la primera manifestación.*”

<sup>2</sup> Adolfo Arrijoa vizcaíno, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 15ª ed., (México, 2001), 267. Para este autor el principio de legalidad es un criterio aplicable a todo el ordenamiento jurídico y en consecuencia también se encuentra su aplicación en el derecho financiero –haciendo alusión al tributario-. En este sentido tanto los tributos como el gasto público han de establecerse o aprobarse mediante ley de ingresos y el presupuesto de egresos.

por un Estado Constitucional de Derecho<sup>3</sup>, ya que desde el marco jurídico constitucional se gestan las regulaciones impositivas, con el objeto de ser administradas para la satisfacción de las necesidades humanas, esto se debe, a que es el marco jurídico constitucional<sup>4</sup>, el que preceptúa al tributo como institución mediante la cual puede lograrse el desarrollo humano<sup>5</sup>.

En ese contexto el principio de legalidad tributaria expresado por el aforismo latino "*Nullum Tributum Sine Lege*"<sup>6</sup>, se configura como el requisito subjetivo, mediante el cual, el Estado impone reglas de recaudación o tributos en estricto sentido, los cuales deben de estar expresamente reconocidos y regulados en la ley.

En esa línea de ideas se puede afirmar que el derecho tributario, es un derecho de obligaciones tributarias que se configuran en una relación de derecho o relación jurídica tributaria, mediante la cual, el sujeto pasivo, está obligado por mandato de ley, a solventar su situación tributaria ante el sujeto activo, al momento de enmarcarse dentro del contexto del hecho generador. Dicha

---

<sup>3</sup> Luigi Ferrajoli. *Democracia Constitucional y Derechos Fundamentales: La Rigidez de la Constitución y sus garantías*, en [www.fcje.org.es/wp-content/uploads/file/jornada3/3\\_Ferrajoli\\_espagnol.pdf](http://www.fcje.org.es/wp-content/uploads/file/jornada3/3_Ferrajoli_espagnol.pdf). De acuerdo con el teórico del derecho Luigi Ferrajoli, "*la eclosión del Estado constitucional de derecho*".

<sup>4</sup> Luigi Ferrajoli, *Derechos y garantías. La ley del más débil*. Editorial Trotta, 4ª edición (Madrid: España, 2004), Luigi Ferrajoli, *Sobre los Derechos Fundamentales*, 115-116. "*De esta manera, el derecho resulta positivizado no solamente su "ser", es decir su existencia o vigor, sino también su "deber ser", es decir sus condiciones de "validez"*.

<sup>5</sup> A. E. Villalta Vizcarra, *El Salvador*, Cuadernos Electrónicos, Derechos Humanos y Democracia, 2. La Constitución vigente de 1983 se funda en una concepción personalista de la organización jurídica de la sociedad, empezando por definir los fines del Estado en relación con la persona humana, desarrollando y enumerando los derechos y garantías.

<sup>6</sup> Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editado por Liceo Profesional Cima, (Argentina, 1969), 153 -154. Este autor considera que todo tributo es nulo sin la existencia de ley previa "*Nullum Tributum Sine Lege*". Este principio no puede tener otro significado que el de "*...atribuir a la ley la fuente exclusiva de la relación jurídica tributaria, lo que se traduce en la proposición siguiente: la ley debe de definir de formas exhaustiva los supuestos y los elementos constitutivos de las obligaciones tributarias. Dicho de otro modo, la ley debe de contener la definición completa de todos los elementos de la obligación tributaria...*".

imposición por mandato de ley, es la que configura la relación jurídica tributaria, con el objeto de establecer obligaciones al contribuyente, que doctrinaria y jurídicamente se conciben como obligaciones de dar.

Esta obligación constituye un vínculo entre el contribuyente y el Estado, mediante el cual se ordena por imperativo de ley a pagar al sujeto activo - Estado- los tributos –impuestos, tasas y contribuciones especiales-.<sup>7</sup> Este planteamiento permite deducir, que el Estado debe mejorar e incrementar su rol educador, con relación al argumento impositivo y paralelo de este tema, es decir al de las formas de extinción de las obligaciones de carácter tributario, municipal y aduanero.

Debido a estos –imposición y extinción- son dos temas indisolubles que implícitamente o explícitamente están inmersos en el conjunto de normas tributarias<sup>8</sup>, las cuales configuran la relación tributaria, estableciendo como núcleo las obligaciones impositivas<sup>9</sup>, y de las que su conocimiento es imprescindible, por ello se hace necesario comprender lo relativo a la relación jurídica tributaria como elemento implícito en el derecho tributario sustantivo.

---

<sup>7</sup>Juan Carlos Luque, *La Obligación Tributaria*, Editorial Depalma, s., ed., Buenos Aires, Argentina, 1946), 24-26. Refiriéndose al derecho tributario el autor expresa que la obligación tributaria, “es aquella obligación que une al ciudadano-contribuyente con el Estado, mediante el vínculo legal que constriñe la voluntad del particular mandando a entregar al Estado una suma de dinero”.

<sup>8</sup> Sobre las leyes que establecen las obligaciones impositivas *Vid. Dino Jarach*, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 2ª ed. (Argentina: Abeledo- Perrot), 369-370. Este autor considera que el Derecho Tributario está compuesto por un conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos.

<sup>9</sup> Sobre las obligaciones en general *Vid. M. Borja Soriano*, *Teoría General de las Obligaciones*, 2ª ed. (México: Porrúa,1953),79-80. “La sustancia de las obligaciones consiste... en que constriña a otro a darnos, a hacernos o a prestarnos alguna cosa. La obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir el deudor”.

## 1.2. Aproximaciones Conceptuales sobre la Relación Jurídica Tributaria

El Derecho Tributario como rama del derecho público, clasifica sus normas jurídicas en dos tipos, las sustantivas y las formales; las primeras regulan las relaciones que nacen del tributo como obligación a cargo de los individuos por imperio de ley, y las segundas constituyen las normas aplicables a la actividad de los organismos del Estado en la recaudación tributaria. Para García Vizcaíno, las primeras normas definen el derecho tributario material, y las segundas configuran el derecho tributario administrativo<sup>10</sup>.

La primera clasificación, es la que merece especial atención, debido, a que, es la que consagra y preceptúa, la potestad de imposición y del deber de contribución, así como otras obligaciones, que configura la relación jurídica tributaria entre el Fisco, como acreedor, y el contribuyente como deudor; en esa relación, el tributo, constituye el núcleo fundamental de la obligación tributaria, el cual se origina por mandato de ley, a pesar de que existen otras cuestiones tributarias no impositivas que configuran la relación tributaria.

En ese contexto, se deduce que la relación jurídica tributaria, constituye un vínculo jurídico obligacional que surge o se deriva de una relación de derecho, esto es de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al Estado por medio del ente denominado fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo<sup>11</sup>, o a someterse a

---

<sup>10</sup> Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas* (Argentina: Depalma, 1996), 139. Para este autor, el Derecho Tributario comprende dos tipos de normas: "las que regulan las relaciones que nacen del tributo como obligación a cargo de los individuos y las normas aplicables a la actividad de los organismos del Estado en la recaudación fiscal".

<sup>11</sup> Vid. Fernando Sainz de Bujanda, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen 2º, ed. (Madrid, España, 1975), 204; Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, volumen II, Traducción Española por Editorial de derecho Financiero, (Madrid, 1964), 122; Mario Pugliese, *Derecho Financiero*, Traducción Española, (México, 1946), 40-42.

cumplir determinadas ordenes que no necesariamente tienen que ver con la recaudación de tributo, por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación o cumplimiento de una obligación no pecuniaria<sup>12</sup>.

La relación jurídica tributaria es pues, el vínculo jurídico entre el Estado, que tiene el carácter de acreedor o ente contralor tributario, o una entidad pública que en virtud de una ley se configura como acreedor y contralor de obligaciones no pecuniarias, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente o administrado de manera directa o el obligado solidario o responsable solidario, el cual se origina al enmarcarse dentro de los presupuestos o supuestos tipificados por la norma que se conciben como hechos generadores<sup>13</sup>.

### **1.3. Nacimiento y Objeto de la Relación Jurídica Tributaria**

La relación jurídica tributaria constituye un vínculo entre el Estado y el contribuyente, de carácter obligatorio, ya que se origina por mandato de ley, el cual, tiene como fin y como requisito esencial, la verificación en la realidad de los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación tributaria<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Existen autores que consideran que la Relación Jurídica Tributaria no está encaminada única y exclusivamente a cumplir obligaciones de índole pecuniario ya que existen obligaciones por parte del sujeto pasivo .

<sup>13</sup> Sobre otras definiciones planteadas por doctrinarios foráneos *Vid.* E. Moya, *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (Venezuela: Mobilibros), cit., por: Francisco Antonio Maya Marín, y Fabiola Guerrero Govea, "Consideraciones sobre la Relación Jurídica Tributaria en Venezuela", en *civitas, Revista de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Vol. 1, n. 1*, Universidad Privada Doctor, Rafael Bellosó Chacín, Venezuela, diciembre de 2012- mayo de (2013), 3 - 4. Para este autor, la relación jurídica tributaria no existe como tal.

<sup>14</sup>. Código Tributario (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000), artículo 13.- *"Impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo."*

Dicho supuesto, es el que configura como núcleo de esta relación, siendo los elementos subjetivos, elementos que no necesariamente deben estar prescritos en la norma y por ello JARACH, dice que: *“los sujetos de la obligación tributaria no son un elemento a priori (previo a) ni desvinculado del presupuesto de hecho objetivo. No existe una relación intersubjetiva con prescindencia de la obligación tributaria concreta, que surge de la verificación de los hechos definidos por la ley, por el contrario, hay impuestos que ni siquiera contienen en las disposiciones legales pertinentes la definición de los sujetos. Por otra parte, cuando la ley define a los sujetos y establece su grado de responsabilidad para el pago del tributo lo hace exclusivamente en conexión con los hechos objetivos que constituyen el supuesto legal de la obligación”*<sup>15</sup>.

En ese sentido, puede afirmarse que la relación jurídica tributaria formalmente nace de la prescripción normativa o tipificación mediante un precepto o varios preceptos dentro de la norma sustantiva tributaria, y se materializa mediante la consumación del hecho generador prescrito por la norma, la cual, se constituye en circunstancia condicionante mediante la cual, se impone el cumplimiento de un tributo, y que ocasiona la consecuencia jurídica, esta es el mandato de pago, como forma principal para extinguir la obligación tributaria o adecuación para otras circunstancias extintivas, siendo este la configuración del vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo la cual es regulada por el derecho tributario<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (Argentina: Nuevo Mundo,2007), 4 Francisco Antonio Maya Marín, y Fabiola Guerrero Govea, “Consideraciones sobre la Relación Jurídica Tributaria en Venezuela”, en civitas, *Revista de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*.

<sup>16</sup> Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed. (Argentina: Astrea, 2007),5. Francisco Antonio Maya Marín, y Fabiola Guerrero Govea, “Consideraciones sobre la Relación Jurídica Tributaria en Venezuela”, en civitas, *Revista de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*.

En consecuencia a todo lo anteriormente planteado, puede afirmarse que el nacimiento de la relación jurídica tributaria se configura por imperativo de la norma, puesto que en ésta se derivará un mandato determinado, en este caso, como la orden de pagar una determinada cantidad de dinero -obligación de dar-, a favor del acreedor -en este caso el Estado-, quien por un lado es el facultado para el cobro de la prestación dineraria y por el otro le genera una serie de deberes, relativos al uso adecuado de dichos recursos, en beneficio de la población.

En ese margen de ideas, puede afirmarse que la relación jurídica tributaria entre ambos sujetos, nace en el momento en que el supuesto hipotético establecido en la norma, es consumado por un acto en el plano de la realidad, cuando el sujeto pasivo consume el hecho generador.

En atención a todo lo anterior, se infiere que el objeto de la relación jurídica tributaria consiste en reglar todos los actos directos o derivados, desde el nacimiento hasta la extinción de la misma. Por tanto, la relación en comento al nacer de la ley, tendrá por objeto regular las obligaciones y deberes de los sujetos intervinientes, a fin de resguardar la legalidad del nexo.

#### **1.4. Naturaleza Jurídica de la Relación Jurídico Tributaria**

Para los administrados y contribuyentes, en materia de derecho tributario sustantivo, consideran que el catálogo tributario constituye una figura impositiva entablada por el Estado a su antojo, mediante las cuales obligan a pagar a los contribuyentes o administrados. Dicho argumento popular, es erróneo debido a que, en materia tributaria, el Estado mismo está supeditado al principio de legalidad tributaria, que enmarca a todo hecho generador dentro

de los supuestos normativos, con el fin de que el Estado al configurarse los mismos pueda exigir la contribución que la ley exige.

En ese contexto el principio de legalidad tributaria, expresado con el aforismo latino “*NullumTributum Sine Lege*”<sup>17</sup>, constituye la *conditio sine qua non* que demanda y supedita a la actuación del Estado para la exigencia del tributo, expresamente reconocido y regulado en la ley. En ese margen de ideas y previo a establecer la naturaleza de la relación jurídica tributaria, y siguiendo los argumentos de JARACH<sup>18</sup>, se deben de tener en cuenta tres presupuestos

- a) La relación jurídica tributaria, es una relación que se configura por ley, como fuente del derecho, y no es una relación antojadiza del Estado, mediante la cual por imperio coercitivo exija el pago de tributos, sin estar previamente prescritos en normas de carácter tributario.
  
- b) La relación jurídica tributaria constituye el género que enmarca la obligación de tributar a los contribuyentes que se configuren dentro de un hecho generador.

---

<sup>17</sup> Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, (Argentina: Liceo Profesional Cima, 1969),153 -154. Este autor equipara el derecho tributario con el penal, ya que ramas del derecho rigen su actuación a lo prescrito por la norma, por ello, este autor considera que todo tributo es nulo sin la existencia de ley previa “*NullumTributum Sine Lege*”. Este principio no puede tener otro significado que el de “...atribuir a la ley la fuente exclusiva de la relación jurídica tributaria, lo que se traduce en la proposición siguiente: la ley debe de definir de formas exhaustiva los supuestos y los elementos constitutivos de las obligaciones tributarias. Dicho de otro modo, la ley debe de contener la definición completa de todos los elementos de la obligación tributaria...”.

<sup>18</sup> *Ibíd.* 157. Jarach considera que, para definir la naturaleza jurídica de la relación jurídica tributaria, se deben enumerar las siguientes proposiciones: a) *La relación jurídica tributaria es una relación de derecho, no una relación de poder;* b) *La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligacional;* c) *La relación jurídica tributaria comprende obligaciones y derechos tanto del Estado hacia los particulares, como de estos hacia el Estado”. Recordemos que todas las relaciones jurídicas tributarias emanan de la ley, cumpliendo con el principio de Legalidad Tributaria.*

c) La relación jurídica tributaria reconoce derecho y obligaciones del Estado hacía con los contribuyentes, y de estos últimos hacia el Estado en una relación de reciprocidad.

Al margen de lo anterior, se deduce que los planteamientos del argentino Jarach, son acertados debido a que desde la configuración y consolidación del Estado de derecho diversidad de Estados reconocen entre sus cuerpos normativos al derecho tributario, configurando en ese sentido normas tributarias sustantivas, El Salvador no es ajeno a esta realidad, debido a que en el país la relación jurídica tributaria constituye una vinculación entre el Estado y los contribuyentes que se configura bajo supuestos previstos en las leyes tributarias. Entre los cuerpos normativos que sirven de base y regulan las relaciones tributarias se tiene: el Código Tributario, Código Aduanero Uniforme Centroamericano, y Ley General Tributaria Municipal.

El planteamiento anterior, permite afirmar que si la ley tributaria no establece los hechos generadores no puede configurarse la obligación y en consecuencia el pago de los tributos que la misma demanda, y por tanto no existirá la vinculación tributaria entre el Estado y el particular -contribuyente- es decir, el Estado al no configurar como sujeto activo no puede exigir el pago del tributo a su antojo, debido a que por la naturaleza de la relación jurídica tributaria la actuación estatal debe de supeditarse a la fuentes de derecho la ley-, ya que si el Estado exigiera el pago de contribuciones a su arbitrio, se estaría en una relación de poder, mas no, en un vínculo jurídico.

En términos similares, Luchena, considera que la potestad impositiva, constituye parte de la realidad de los Estados, la cual es compleja y generalizada, y se impone mediante el poder tributario, que se deriva por mandato de ley, la cual es ejecutada por la administración tributaria, quien es

la titular de los derechos y obligaciones prescritos en la norma tributaria frente a todo contribuyente o ciudadano, quienes a su vez tienen derechos y obligaciones frente a la administración tributaria, configurándose en ese contexto un vínculo obligacional recíproco y relaciones con alcance y contenido diverso encausado y regido por el derecho tributario sustantivo<sup>19</sup>.

En esa línea de ideas se infiere que la administración tributaria tiene la facultad de exigir el pago de los tributos, única y exclusivamente cuando se configure un hecho generador, así como el deber de administrar dicha imposición en las finanzas públicas, y el contribuyente o administrado tiene la obligación de pagar el tributo prescrito en la norma, así como tiene el derecho de extinguir su obligación tributaria, municipal o aduanera por cualquiera de las formas que la ley prescribe.

En atención a los argumentos anteriores, se deduce que la naturaleza de la relación jurídica tributaria es de carácter legal, obligacional y público, debido, a que, los sujetos que intervienen en ese vínculo jurídico se obligan a cumplir con su deber de contribución, por el hecho de configurar su actuación dentro de un hecho generador, gravado tributariamente, y prescrito por la norma tributaria sustantiva, los cuales se destinan al acervo financiero público, con el fin de ser destinado al gasto público estatal<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> G. Luchena, *La Relación Jurídica - Tributaria, El Hecho Imponible*, (España: Universidad de Castilla-La Mancha, 2008), 1. Para este autor “el poder financiero es una realidad compleja y heterogénea que se manifiesta sólo a través del poder tributario, entendido como especificación del poder normativo cuando se refiere a la esfera tributaria, sino también mediante potestades administrativas de aplicación de la norma jurídica, cuya tarea se encomienda a la Administración financiera que la hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos. Pero también los administrados son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos - Administración financiera y administrado- se establezcan una serie de vínculos y”.

<sup>20</sup> Francisco Antonio Maya Marín, y Fabiola Guerrero Govea, “Consideraciones sobre la Relación Jurídica Tributaria en Venezuela”, en *Revista de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, 4.

En ese sentido, se deduce que la naturaleza de la relación jurídica tributaria es un *andamiaje que se mueve por un engranaje denominado ley tributaria sustantiva* en cuyos preceptos se derivan derechos y deberes, así como obligaciones de las autoridades encargadas de la recaudación del tributo y de administración de los recursos del Estado, a los que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos de las personas sometidas al imperio de la ley tributaria y a la entidad contralora de la administración, la cual, exige la correlativa obligación del contribuyente de pagar el importe equivalente al impuesto adeudado para cada caso<sup>21</sup>.

En ese margen de ideas, se hacen las siguientes acotaciones:

- a) La naturaleza de la relación jurídica tributaria es de carácter pública, porque su finalidad es pública, es decir, mediante la recaudación controlada por el Estado como acreedor exclusivo, se inyectan a la administración pública flujos de efectivo que permiten satisfacer el gasto público como parte de la soberanía del Estado.
- b) Su naturaleza es legal, porque únicamente surge por disposición de la ley o por disposición que constitucionalmente le sea equiparable, siendo esa la única forma mediante la cual puede establecerse la cuantía de la obligación y su forma de pago o de extinción.
- c) Su naturaleza no es casual porque jurídicamente no es necesario que exista causa alguna para la creación y cobro del impuesto, basta con la existencia y configuración del supuesto normativo, este es, el hecho

---

<sup>21</sup> A. D. Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, Traducción española, ed. (Madrid: Derecho Financiero, 1957),28. Para este autor esta relación es de naturaleza compleja, esto es porque *“de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad.*

generador, para que el sujeto obligado cumpla la carga impuesta por el Estado como parte de la soberanía del mismo.

Por otro lado, puede afirmarse que la naturaleza de la relación jurídica tributaria, está conformada por los elementos estructurales siguientes<sup>22</sup>:

- a) El hecho generador en el que se configura el tributo –hecho imponible.
- b) Los elementos subjetivos, esto es el sujeto activo y pasivo.
- c) La base del impuesto.
- d) El tipo de gravamen.
- e) El periodo de imposición.

### **1.5. Elementos de la Relación Jurídica Tributaria**

En toda relación jurídica, se encuentran elementos que la conforman, y la relación jurídica tributaria no es la excepción, debido a que la misma está supeditada, a la existencia de elementos principales y los necesarios, que conforman eslabones imprescindibles. Entre los elementos principales y necesarios se encuentran el hecho generador, la obligación, el tributo, y el sujeto activo y pasivo, los cuales mantienen un cierto enlace y equilibrio entre sí.

Las leyes tributarias sustantivas, conciben como elementos de conexión que permiten el adecuado asiento de la relación jurídica tributaria, a aquellos que la ley otorga importancia como tal, es decir, el sujeto activo -acreedor del tributo (El Estado), sujeto pasivo es el deudor (administrado), hecho imponible y la base imponible.

---

<sup>22</sup> Ibíd. 48 - 49

El sujeto activo y pasivo conforman los elementos subjetivos de la relación jurídica tributaria, y el hecho imponible, base imponible u obligación constituyen los elementos objetivos de la relación jurídica tributaria<sup>23</sup>.

## **1.6. Elementos Subjetivos de la Relación Jurídica Tributaria**

En referencia a los elementos subjetivos de la relación jurídica tributaria, es aludir a los sujetos que intervienen en la misma, los cuales la doctrina o alguna parte de ella, consideran que los sujetos de la relación son exclusivamente dos, pero hay otros doctrinarios que se conciben y distinguen que algunos de estos sujetos, tienen peculiaridades importantes, las cuales les permiten ser diferenciados entre el sujeto principal y secundario, en ese contexto se tiene que los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria como elemento subjetivo de la misma son:

1. El sujeto activo.
2. El sujeto pasivo.
3. Tercero u obligado solidario.

### **1.6.1. Sujeto Activo de la Relación Jurídica Tributaria**

Por imperativo categórico, de la norma suprema y la ley secundaria, en los países democrático de derecho o constitucionales de derecho, conciben de manera general al Estado como el primer elemento subjetivo de la relación

---

<sup>23</sup> Sobre una noción particular sobre el origen de los elementos de la de la relación jurídica tributaria *Vid. Amílcar Araujo, El hecho generador de la obligación tributaria*, Abeledo-Perrot, (Buenos Aires, 1964), 303. Para este autor entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él, constituyen la *Obligación Tributaria*, de contenido único o variado. En dicha obligación se gesta el vínculo jurídico entre los sujetos y el objeto, a ello agrega el presupuesto del hecho de la obligación o hecho generador.

jurídica tributaria, ya que, es este ente el que tiene derecho a la percepción del tributo, debido a que la relación jurídica se deriva del ejercicio del poder tributario y se ejercita mediante un acreedor fijado por la ley, por ello se afirma que la potestad o el poder de aplicar tributos pertenece indiscutiblemente al Estado en su rama legislativa<sup>24</sup>, pero otros entes públicos pueden ser autorizados a recaudarlo y realizar todos los actos relativos a su administración<sup>25</sup>.

En ese sentido, se debe de entender que el sujeto activo es parte de una relación jurídica creada por la ley, cuya actuación es controladora, ya que la competencia para crear el tributo, esto es, para dictaminar el mandato del poder legislativo; por ello en la práctica forense tributaria y en la realidad social, debe de entenderse al sujeto activo, como el órgano administrativo titular del interés<sup>26</sup>.

En consecuencia, el sujeto activo es el ente acreedor de la prestación pecuniaria en que se ha circunscrito la obligación tributaria, considerándosele como el titular de la potestad de imposición.

---

<sup>24</sup>José María Martín, *Derecho tributario general*, (Buenos Aires: Depalma,1995),150. En atención al argumento anterior es necesario aclarar siguiendo a los argumentos de este autor se entiende que el sujeto activo es el Estado quien por medio del órgano legislativo crea la ley y otorga la facultad a una administración recaudadora y contralora, el cual, es el ente al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo; no el sujeto que dicta la ley tributaria, ni el sujeto o los sujetos a los cuales se debe atribuir el producto de la recaudación de los tributos. El sujeto activo de la obligación tributaria.

<sup>25</sup> En el mismo sentido *Vid.* Modelo de Código Tributario para América Latina, que en su artículo 17 prescribe que: “*Es sujeto activo de la relación jurídica tributaria el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo*”. Dicho precepto es ampliado por un comentario el cual considera que “*La potestad de aplicar tributos siempre corresponderá al Estado, sin embargo, éste puede encomendar la realización de todos los actos necesarios para su administración y recaudación a determinado ente público, como sucede en el caso de ciertas contribuciones para la seguridad social, en cuyo caso este ente se colocará como sujeto activo, es decir, como acreedor del tributo.*”

<sup>26</sup> En ese sentido *Vid.* Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Astrea, 8ª ed.(Argentina, 2007), Francisco Antonio Maya Marín, y Fabiola Guerrero Govea.

Por consiguiente, puede afirmarse que el sujeto activo de la relación tributaria y elemento de la misma es el Estado, mediante una entidad pública, a la cual se le ha delegado potestad tributaria por mandato constitucional o ley expresa, pero cuya potestad está subordinada al propio Estado, con el objeto de recaudar o captar el tributo e inyectarlo a los flujos de efectivo del Estado mismo, con el fin de que la administración del Estado funcione. La razón de este hecho radica en que los organismos independientes cuenten con recursos económicos que les permita solventar sus necesidades financieras.<sup>27</sup>

### **1.6.2. Sujeto Pasivo de la Relación Jurídica Tributaria**

El sujeto pasivo, es la otra parte del elemento subjetivo de la relación tributaria, el cual, dependiendo en la posición jurídica en la que se encuentre este puede tener el carácter de deudor principal o propiamente contribuyente directo, así como el de deudor solidario o responsable solidario<sup>28</sup>; en cualquiera de los dos casos, se conciben generalmente como deudor tributario o contribuyente, quien configura como sujeto pasivo en general y el cual, tiene el gravamen tributario por imperio de ley, al encuadrar su actuación a un hecho generador tipificado en la norma sustantiva tributaria, y en consecuencia es el que está

---

<sup>27</sup> Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*, 2ª ed. (México: Oxford, 2001), 131-134. Para este autor sujeto activo, es el Estado o a entidad pública a la cual se le ha delegado la potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud del *ius Imperium* recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho. Estas entidades tienen facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento. Además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley, del ejercicio de la potestad y ésta solo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado.

<sup>28</sup> Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, 2ª ed. (Argentina: 1969), 198. “La doctrina tributaria distingue dos categorías de sujetos pasivos: la primera es la de los sujetos responsables por una deuda propia; la segunda es la de los responsables por deuda ajena. Estos conceptos sirven para establecer una diferenciación entre el verdadero contribuyente, al que la ley atribuye la titularidad del hecho imponible, (...)”.

obligado a proporcionar a la administración tributaria –fisco- la prestación pecuniaria es decir que es el contribuyente y el obligado a soportar la carga tributaria.

El planteamiento semántico, anteriormente planteado fue abordado en la XVII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, aclarando el equívoco sobre el sujeto pasivo plantearon una serie de recomendaciones a saber:

*1. La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está ligada a la previa realización del hecho imponible o hecho generador, que debe ser revelador de capacidad contributiva y económica.*

*2. El que realiza el hecho imponible o hecho generador, es el sujeto pasivo por naturaleza de la obligación o deuda tributaria, al que comúnmente se le denomina contribuyente.*

*3. El deudor podrá usar sujeto al cumplimiento de distintos deberes tributarios antes, durante y después de haber satisfecho su obligación. Los deberes pueden también recaer sobre personas que no han sido, no son, ni quizá lleguen a ser sujetos pasivos de la obligación tributaria.*

*4. La figura del responsable obedece a razones de afianzamiento o eficacia recaudatoria. Su presupuesto de hecho debe ser establecido por ley, en base a su específica vinculación con el contribuyente, la que deberá además respetar el derecho al resarcimiento que le es inherente.*

*5. La responsabilidad subsidiaria, por su propia naturaleza, debe gozar de carácter preferente en el derecho tributario. En caso de que las legislaciones establezcan la responsabilidad solidaria es conveniente que la administración,*

*al hacer uso de su derecho de elección, persiga el cobro de su crédito en primer término contra el contribuyente.*

*6. El sustituto es el único obligado frente al fisco por las obligaciones y deberes que se originen por el acaecimiento del presupuesto de hecho.*

*7. En el caso de los agentes de retención y percepción, el contribuyente queda liberado de su obligación de pago por el importe retenido o percibido”<sup>29</sup>.*

En relación a lo anteriormente planteado, los sujetos pasivos de la obligación tributaria lo conformarán los contribuyentes bajo la modalidad de contribuyentes o responsables; siendo los contribuyentes los que realmente han incurrido en el hecho imponible de una forma directa<sup>30</sup>; y los responsables<sup>31</sup> son los que, por cuenta de terceros, deben hacer frente a obligaciones tributarias originadas en principio por los propios contribuyentes, para cumplir con su obligación ante la Administración Tributaria.

---

<sup>29</sup> Recomendaciones de la XVII Jornada Latinoamericana de Derecho. En estas recomendaciones se pone término a las diferentes acepciones sobre el sujeto pasivo considerándolo generalmente como contribuyente aunque en la norma exprese que se trata de responsable solidario, agente de retención deudor tributario entre otros conceptos jurídicos.  
<sup>30</sup>Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed. (Argentina: Astrea, 2007). cit., por: Francisco Antonio Maya Marín, y Fabiola Guerrero Govea, “Consideraciones sobre la Relación Jurídica Tributaria en Venezuela”, en Civitas, *Revista de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Según Villegas “contribuyente al destinatario legal del tributo que no es sustituido y que, por consiguiente, debe pagar dicho tributo por sí mismo. Como a él está referido el mandato de pago, es el principal sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal para cumplir con su obligación tributaria principal y simple.

<sup>31</sup> Moya, *Elementos de Finanzas Publicas y Derecho Tributario*, Editorial Mobilibros, Caracas Venezuela, por: Francisco Antonio Maya Marín, y Fabiola Gurrero Govea, “Consideraciones sobre la Relación jurídica Tributaria en Venezuela”, en Civitas, *Revista de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. 11. Para este autor los responsables “son sujetos pasivos obligados al cumplimiento de la obligación tributaria por deuda ajena. Los responsables tienen el derecho al resarcimiento una vez realizado efectivamente el pago del tributo, ya sea por repetición, percepción, retención, etc.”

En consecuencia, el contribuyente es un deudor a título propio, en el cual la capacidad contributiva se tuvo en cuenta por el legislador al crear el tributo, y es quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario.

La vía legal mediante la cual el legislador le carga el peso del tributo consiste en su ubicación como polo negativo de la relación jurídica tributaria<sup>32</sup>. De igual forma se puede llamar contribuyente o administrado al destinatario legal tributario establecido por la norma jurídica, que no asume la obligación de pagar el tributo por sí mismo al haber sido objeto de sustitución. La obligación del sustituido es la de resarcir al sustituto, pero no la de pagar el tributo directamente al fisco.

### **1.7. Elemento Objetivo de la Relación Jurídica Tributaria**

La relación jurídica tributaria, constituye un vínculo jurídico obligacional que surge o se deriva de una relación de derecho, esto es de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al Estado por medio del ente denominado fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo<sup>33</sup>. En ese sentido, se infiere que la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional por el cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica denominada

---

<sup>32</sup> En este sentido *Vid.* Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*, cit., 131-134. El *contribuyente* es el sujeto de derecho, y el titular de la obligación principal, debido a que su actuación está configurada y directamente dentro del contexto del hecho generador prescrito en la norma, y en consecuencia es el obligado directo para cumplir con el hecho imponible por la cual su actuación y la norma tributaria lo supedita. En ese contexto el contribuyente adquiere el calificativo de *destinatario legal tributario* y atendiendo a su capacidad contributiva.

<sup>33</sup> En ese sentido *Vid.* Sainz de Bujanda, *Notas de Derecho Financiero*, 204; Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, cit., 122; Mario Pugliesse, *Derecho Financiero*, cit., 40-42- 43. Ernesto Blumenstein, *Sistema de Derecho Tributario*, 297. En su conjunto estos autores consideran que la relación jurídica tributaria constituye un vínculo jurídico, que tiene como principal objeto el tributo, que se origina al encuadrar en los presupuestos contemplados en la ley la actividad o actividades que realicen los contribuyentes para crear el vínculo jurídico.

impuesto que se origina en la realización del presupuesto de un hecho previsto por la ley, de modo que la obligación tributaria es una obligación de dar, coexistiendo en ella obligaciones accesorias que en algunos casos mantienen estrecha conexión<sup>34</sup>.

El argumento anterior, permite deducir que la norma tributaria sustantiva se rige por el principio de legalidad el cual debe estar enmarcado y prescrito en la norma , y en consecuencia es la base para que se configure objetivamente la obligación tributaria, que se deriva de un hecho generador y conlleva a la imposición de un tributo, configurando la norma tributaria en ese contexto los elementos objetivos de la relación jurídica tributaria a saber:

a. Obligación; y

b. Hecho Generador.

### **1.7.1 Obligación Tributaria, Elemento Objetivo de la Relación Jurídica Tributaria**

La obligación tributaria constituye una denominación o expresión que connota en estricto sentido la vinculación entre el ciudadano-contribuyente con el Estado por medio de la administración recaudadora o tributaria, mediante la cual y por mandato de ley se exige el cumplimiento de una prestación de dar suma de dinero<sup>35</sup>. Algunos autores como Araujo, afirman que la relación

---

<sup>34</sup>Araujo, *El hecho generador de la obligación tributaria*, (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1964), 303.

<sup>35</sup>Carlos Luque, *La obligación tributaria*, 2ª ed. (Buenos Aires: Depalma, 1989), 234. “La expresión de obligación tributaria se usa para denotar aquella obligación que une al ciudadano-contribuyente con el Estado, mediante ese vínculo jurídico que lo constriñe al cumplimiento de una prestación de dar suma de dinero”.

fundamental del derecho tributario material consiste en la obligación, y es por medio de ésta que el sujeto activo tiene el derecho de exigir la prestación jurídica denominada tributo o impuesto, siempre y cuando se configure la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley.<sup>36</sup>

En esa línea de ideas, puede afirmarse que la obligación tributaria connota el cumplimiento de una orden emanada por la ley, la cual es de carácter sustancial y la que se denomina en estricto sentido relación jurídica tributaria principal, como objeto del derecho tributario sustantivo, la cual tiene por contenido el cumplimiento de deberes establecidos en la norma tributaria<sup>37</sup>, y por ello se dice que la misma es la que constituye el enlace o vínculo entre la autoridad y el contribuyente, mediante la cual el primero exige el cumplimiento del gravamen que circunscribe la norma, y es de carácter patrimonial que encierra la carga de dar y que ordena el pago del tributo.

De lo anterior se deduce, que la obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex-lege* en virtud de la cual una persona –sujeto pasivo, principal o responsable-, está obligado con el ente recaudador -Estado- a cumplir o subsanar el pago de un importe pecuniario; siempre y cuando se configure su actuación dentro del contexto normativo – hecho generador-<sup>38</sup>.

---

<sup>36</sup>Ibíd. 303. Para este autor, la relación fundamental del derecho tributario “*consiste en el vínculo obligacional por el cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica denominada “Impuesto” que se origina en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo que la obligación tributaria es una obligación de dar, coexistiendo en ella obligaciones accesorias*”.

<sup>37</sup> Ibíd.

<sup>38</sup> Dino Jarach, *El Hecho Imponible*, 3ª ed. (Argentina: Abeledo Perrot, 1982), 73. Para Jarach “*la obligación tributaria, desde el punto de vista jurídico es una relación jurídica ex lege, mediante la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o tercero)*”.

En ese sentido puede afirmarse que la obligación tributaria es la especie de la relación jurídica tributaria, la cual es el género, y mediante ésta obligación dentro de la relación jurídica tributaria, el Estado por medio del ente recaudador, denominado sujeto pasivo exige la prestación, siendo eso el objeto material de la obligación –pago del tributo-.

En esa línea de ideas, puede definirse a la obligación tributaria como el vínculo jurídico mediante el cual el Estado, como sujeto activo y elemento subjetivo de la relación tributaria, exige al deudor, sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, el cumplimiento de una prestación pecuniaria; por regla general en dinero y excepcionalmente en especie o cuerpo cierto. De estos argumentos se deduce y se caracteriza la obligación tributaria de la relación jurídica tributaria como: el cumplimiento de la obligación tributaria.

Los argumentos y planteamientos anteriores, permiten inferir lo siguiente: La obligación tributaria constituye indudablemente la más importante de las instituciones del derecho tributario, debido a que de ella nace el crédito del sujeto activo y paralelamente la deuda de quien figura como contribuyente o responsable, esto permite identificar las características siguientes:

a) La obligación reconoce como fuente lo prescrito en la norma jurídica tributaria, por ello se le concibe como una obligación *ex-lege*, que no admite alteraciones o modificaciones, entre las partes –sujeto activo o pasivo-, por acuerdos, convenios o por disposiciones reglamentarias, ya que toda modificación a la misma está supeditada por el proceso de formación de ley que es competencia de un órgano exclusivo<sup>39</sup>. En ese sentido se entiende que

---

<sup>39</sup> José María Martín, *Introducción a las finanzas públicas*, (Buenos Aires: Depalma, 1985), 147. “En primer lugar, el rasgo distintivo principal de esta obligación reside en que reconoce como fuente única y exclusiva el precepto legal. En consecuencia, se trata de una *obligatio ex lege*,

la misma es de derecho público y sujeta al principio de legalidad, por eso puede considerarse que los impuestos no nacen de una relación contractual entre el fisco y los habitantes, sino que se trata de una vinculación de derecho público; y dado que aquellos no son obligaciones que surjan de los contratos, su imposición y fuerza compulsiva para el cobro constituyen actos de gobierno y de potestad pública.

a) El objeto de la obligación tributaria consiste en la obtención de una prestación económica debido a que por su naturaleza es una obligación de dar, excepcionalmente la misma se satisface por medio de cosas o cuerpos ciertos.

b) La obligación supedita un vínculo de carácter personal, ya que entabla un vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, cuando este último supedita su actuación dentro de un hecho generador prescrito por la norma tributaria como gravable del pago de impuesto<sup>40</sup>.

### **1.7.2 Hecho Generador, Elemento Objetivo de la Relación Jurídica Tributaria**

El hecho generador, constituye el presupuesto jurídico de carácter sustantivo tributario imprescindible, debido a que establece la hipótesis condicionante que

---

*la cual, por su propio carácter, no admite modificaciones ni alteraciones por disposiciones reglamentarias o cláusulas de acuerdos o convenios celebrados entre los particulares”.*

<sup>40</sup> Susana Navarrine, *Procedimiento Tributario*, (Buenos Aires: Depalma, 1979), 135. *“la obligación tributaria genera un vínculo de carácter personal, se establece entre el sujeto activo y el sujeto pasivo a quien corresponda adjudicarle el hecho imponible previsto por la ley, o hacerlo responsable de él. De aquí se deduce que no haya, desde un punto de vista estrictamente jurídico, impuestos reales, o sea, que recaigan sobre una cosa, en atención a que los tributos, en todas sus especies, son obligaciones de las cuales solo surgen relaciones jurídicas de naturaleza personal”.*

enmarca determinado hecho como gravado para la imposición tributaria - impuesto-<sup>41</sup>.

Es decir, el hecho generador constituye el elemento primario de la relación tributaria, ya que es el supuesto legal, cuya realización en la vida práctica supedita jurídicamente a determinados sujetos a exigir, en primer lugar, el cumplimiento de una obligación, y en segundo lugar la extinción mediante el cumplimiento de dicha obligación<sup>42</sup>.

Este supuesto tipificado en la norma, la doctrina lo concibe como hecho imponible, hecho impuesto, hecho generador, y lo conceptualiza como el presupuesto prescrito en la norma tributaria sustantiva, mediante la cual se tipifica como el tributo, y su configuración o realización da origen al nacimiento de la obligación tributaria<sup>43</sup>. Esta concepción refleja una doble función del hecho generador, a saber:

a) Tipifica el tributo; esto se encuadra o preceptúa expresamente el gravamen a imponer, es decir, singulariza o determina la especie de tributo impuesto, tasa, contribución especial.

---

<sup>41</sup>García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, tomo I, (Buenos Aires: Depalma,1996),301. Para este autor el hecho imponible “es el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica en el mundo fenoménico en determinado lugar y tiempo con respecto a cierta persona, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, siempre y cuando no hayan acaecido hipótesis legales neutralizantes totales, como lo son las exenciones tributarias”.

<sup>42</sup>Navarrine, *Procedimiento Tributario*, (Buenos Aires: Depalma, 1979),75. Para esta autora “en la relación jurídica tributaria es necesario, prestar atención primeramente al hecho generador debido a que ciertamente sirve de fuente de la obligación tributaria, pues la necesidad de la prestación a favor del Fisco impuesta al contribuyente, es una consecuencia de la realización del hecho que le sirve de antecedente, es decir, el hecho imponible”.

<sup>43</sup>Araujo, *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, (Buenos Aires: Abeledo Perrot,1964), 231. Para no incurrir en discusiones terminológicas diremos que hecho imponible, hecho impuesto, hecho generador, hecho gravado, “Es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”. Otra definición en similares términos Vid. Narciso Amorós, *Explicaciones de Derecho Tributario*, Editorial Derecho Financiero, 2ª ed., (Madrid-España, 1970), 266.

b) La configuración del hecho generador constituye el nexo que da nacimiento en la realidad o en la vida jurídica práctica a la obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo.

De las características anteriormente planteadas, se infiere que formalmente la obligación tributaria tiene su nacimiento con la existencia de la norma jurídica tributaria, pero que se materializa, en el momento mismo en que un sujeto pasivo configura su actuación dentro de los presupuestos previstos y gravados con impuestos –hecho generador-, por lo que con siguiente el hecho generador constituye el nexo o requisito material que efectiviza el nacimiento de la obligación tributaria, por ello estos dos elementos son indisolubles el uno del otro<sup>44</sup>.

En argumento a todo lo que puede afirmarse, es que el hecho imponible, como supuesto fáctico, hipotético y condicionante creado por el legislador, cuyo acaecimiento en el mundo financiero de la realidad de una sociedad genera para el sujeto encuadrado en dicha situación, el pago de tributos al fisco permite que el mismo tenga inferencia en tres rubros importantes que son los siguientes:

a) En situaciones relacionadas a la vida del contribuyente. Que refleje su calidad contributiva –impuestos-.

---

<sup>44</sup> En ese sentido *Vid. Araujo, El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, 241. Araujo concibe que al definir la obligación tributaria muchos consideran que tiene su nacimiento en la norma tributaria, es decir que nace con la fuente: norma legal, y continúa diciendo que esto no quiere significar, sin embargo, que basta la existencia de una ley para que la obligación tributaria tenga su origen, quede efectivizada y, en consecuencia, nazca el recíproco crédito del sujeto activo de dicha obligación. La norma legal contiene cada vez más que un precepto abstracto, general, dirigido a todos los particulares, pero que tiene por destinatarios finales a quienes precisamente se les puede atribuir los hechos a situaciones previstas en aquella. Por consiguiente, para que se produzca el efectivo nacimiento de la obligación tributaria es necesario que además del precepto legal, que oficia de causa-eficiente de la obligación, haya acaecido el hecho o causa-material de esa obligación.

b) Referirse a actividades Estatales, administrativas y jurisdiccionales vinculadas al obligado al pago de servicios generales –tasa-.

c) Referirse a actividades Estatales productoras de un beneficio o mejora de carácter patrimonial, social o de índole personal del contribuyente contribuciones especiales.

## CAPITULO II: FORMAS DE EXTINGUIR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

En este capítulo conoceremos las diferentes formas de extinguir la obligación tributaria, establecidas en los diferentes cuerpos normativos como: el Código tributario, Ley General Tributaria Municipal y código Aduanero Uniforme Centroamericano como su reglamento, cada uno de ellos nos da un catálogo de diferentes formas de como extinguir la obligación tributaria y las daremos a conocer en este capítulo.

En el marco normativo tributario, el Hecho Generador<sup>45</sup>, constituye un presupuesto jurídico de carácter sustantivo tributario, que no puede dejar de obviarse o mucho menos dejar de considerarse, ya que, el mismo establece la hipótesis condicionante<sup>46</sup>, que enmarca los hechos y actos que deben de gravarse para la respectiva imposición tributaria -impuesto-.

En ese sentido puede afirmarse que el Hecho Generador constituye el elemento primario de la Relación Tributaria, ya que es el supuesto legal, cuya realización en la práctica recaudadora e impositiva supedita el cumplimiento de una obligación, la cual, única y exclusivamente puede extinguirse mediante

---

<sup>45</sup> Ibíd. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1964), 231. Para no incurrir en discusiones terminológicas diremos que hecho imponible, hecho impuesto, hecho generador, hecho gravado, "Es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación". Otra definición en similares términos Vid. Narciso Amoros, *Explicaciones de Derecho Tributario*, Editorial Derecho Financiero, 2ª ed. (Madrid-España, 1970), 266. Este autor define al hecho imponible de la siguiente manera: "presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación".

<sup>46</sup>García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, (Argentina: Depalma, 1996), 301. Para este autor el hecho imponible "es el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica en el mundo fenoménico en determinado lugar y tiempo con respecto a cierta persona, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, siempre y cuando no hayan acaecido hipótesis legales neutralizantes totales, como lo son las exenciones tributarias".

el cumplimiento de dicha obligación<sup>47</sup> o mediante los medios que la norma tributaria prescribe.

En ese contexto, y para tratar propiamente la extinción de las obligaciones tributarias, es necesario establecer una noción general de Obligación Tributaria, y tomando en cuenta lo expuesto en el Segundo Congreso Internacional de Derecho Tributario, Auspiciado por el Tribunal Administrativo Tributario celebrado en Panamá se entiende que la Obligación Tributaria es *“una relación de derecho público por la cual y como consecuencia de la producción del hecho generador, un sujeto activo denominado Estado exige de un sujeto pasivo la extinción de la misma, la que se realiza normalmente mediante el pago de una suma de dinero”*, la cual, no debe confundirse con el tributo en sentido estricto, ya que la obligación concibe obligaciones para ambas partes – sujeto activo y pasivo-, y busca el cumplimiento total, puntual y correcto de la misma.

En ese sentido, *“el pago del tributo constituye el objeto esencial de la obligación, sin perjuicio de existir otros aspectos adicionales o conexos, vinculados precisamente a esa obligación central”*.<sup>48</sup> En similares términos, Juan Miguel Irías Girón define la Obligación Tributaria como *“el vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al darse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y se conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales.*

---

<sup>47</sup> *Ibíd.*

<sup>48</sup> En este sentido *Vid.* Edison Gnazzo, Principios Fundamentales de Finanzas Públicas, 1997, cit., por: Maribel Sausa de Moreno, *II Congreso Internacional de Derecho Tributario, La Extinción de las Obligaciones Tributarias*, Tribunal Administrativo Tributario, (Panamá, 26 al 28 de junio de 2013),1.

*La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente*<sup>49</sup>. De lo anterior, se colige que la Obligación Tributaria al constituir un vínculo o una relación, la misma puede dividirse en Obligación Formal y Obligación Material. Las Obligaciones Tributarias Materiales son aquellas que contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto de una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria, *Hecho Imponible*. Además, son normas que establecen tácita o expresamente quien es el pretensor, *sujeto activo*, y quien o quienes pueden llegar a ser los obligados al pago, *sujetos pasivos*<sup>50</sup>.

En ese sentido, puede afirmarse que las Obligaciones Tributarias Materiales son las que están compuestas básicamente de dos factores que son: 1. La determinación del impuesto y 2. El pago del impuesto. Su acaecimiento depende del encuadramiento positivo de la actividad que realiza el sujeto pasivo dentro de lo que las diversas leyes tributarias regulan como “el Hecho Generador” de la relación jurídica tributaria.

En lo que respecta al tema de la Extinción de Obligaciones Tributarias, se debe de poner especial atención a la Obligación Tributaria Material, ya que es ésta,

---

<sup>49</sup>Juan Miguel Irías Girón, *Catálogo de términos y sus acepciones utilizadas en administración financiera y tributaria*, 5ª ed. (Guatemala: Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, 2004), 198.

<sup>50</sup>B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5ª ed. (Argentina: Depalma, 1994), 245-325. Para este autor las obligaciones tributarias materiales están contenidas en el derecho tributario material que: “Es el conjunto de normas jurídicas que la administración fiscal utiliza para comprobar si corresponde que determinada persona pague determinado tributo y en su caso, cuál será el importe que por tal concepto el Estado deba percibir; es decir, el derecho tributario material se ocupa nada menos que de la vital cuestión de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar el impuesto a determinada persona”. En lo que respecta a la obligación tributaria formal el autor considera que son las establecidas por el derecho tributario formal que: “es el conjunto de normas que suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en el tributo fiscalmente percibido”.

la que se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar por cumplida y extinguida la misma<sup>51</sup>.

Así, se infiere que formalmente la Obligación Tributaria tiene su nacimiento con la existencia de la norma jurídica tributaria<sup>52</sup>, pero que se materializa, en el momento mismo en que un sujeto pasivo configura su actuación dentro de los presupuestos previstos y gravados con impuestos –Hecho Generador-<sup>53</sup>, en la norma tributaria sustantiva, por consiguiente el Hecho Generador constituye el nexo o requisito material que efectiviza el nacimiento de la Obligación Tributaria, por ello estos dos elementos son indisolubles el uno de otro.

Aclarado lo anterior, las Formas de Extinguir la Obligación Tributaria tienen sentido, ya que para que las mismas se configuren en el plano jurídico tributario se necesita que se materializarse el Hecho Generador de la norma, la cual, conmina con el pago de un Tributo el como objeto de la Obligación Tributaria. Por ello puede considerarse y definirse a grandes rasgos a la

---

<sup>51</sup>Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, 2ª. ed. (México: Oxford University Press, 2003),167. Para este autor solo existen dos posibilidades para extinguir la obligación, esto es, mediante la satisfacción pecuniaria de la misma o cuando la ley da la pauta o posibilidad para extinguirla.

<sup>52</sup>Ibíd. 241. Araujo concibe que al definir la obligación tributaria muchos consideran que tiene su nacimiento en la norma tributaria, es decir que nace con la fuente: norma legal, y continúa diciendo que esto no quiere significar, sin embargo, que basta la existencia de una ley para que la obligación tributaria ya tenga su origen, quede efectivizada y, en consecuencia, nazca el recíproco crédito del sujeto activo de dicha obligación. La norma legal contiene cada vez más que un precepto abstracto, general, dirigido a todos los particulares, pero que tiene por destinatarios finales a quienes precisamente se les puede atribuir los hechos a situaciones previstas en aquella. Por consiguiente, para que se produzca el efectivo nacimiento de la obligación tributaria es necesario que además del precepto legal, que oficia de causa-eficiente de la obligación, haya acaecido el hecho o causa-material de esa obligación.

<sup>53</sup>Ibíd.1. Siendo esto así, en términos generales, la obligación tributaria tiene su fuente primaria en la ley (principio de legalidad), que, además, se requiere que se cumpla u ocurra el hecho o presupuesto que da la propia Ley para la exigencia del tributo, o sea de la obligación de dar la suma de dinero correspondiente. Esta es una obligación sustantiva, principal, pura y simple de dar o hacer.

Extinción de las Obligaciones Tributarias como: la desaparición de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo (El Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente principal, tercero, o responsable solidario). Corresponde a la conducta por la cual termina la razón que le dio origen al deber contributivo. Es decir, que la Extinción de la Obligación Tributaria corresponde a la conducta (activa o pasiva) que asuman las partes para dar por terminada la razón que le dio origen al deber de la Obligación.

## **2.1 Medios de Extinción de las Obligaciones Tributaria**

Los Medios, Formas o Modos de Extinguir las Obligaciones son todos aquellos hechos o actos jurídicos mediante los cuales se limitan los efectos jurídicos en forma definitiva, en virtud de dejar de existir en la vida jurídica. En la práctica jurídica la mayoría de los Medios o Modos de Extinguir Obligaciones son convencionales, es decir, son actos jurídicos bilaterales<sup>54</sup>, que requieren la concurrencia de las voluntades de las partes que intervienen, vale decir, la voluntad del sujeto pasivo o deudor de cumplir y la aceptación explícita o implícita del sujeto activo o acreedor de recibir el cumplimiento.

En materia tributaria la operatividad de estos es diferente, ya que los Medios o Formas de Extinguir las Obligaciones Tributarias, no son todas las contempladas en el derecho privado, esto es en el derecho civil, pues de éstos

---

<sup>54</sup> Entre los medios bilaterales *Vid.* Código Civil, (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1880), artículo 1438. Dicho precepto regula y reconoce las formas de extinguir las obligaciones estableciendo que *“Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consientan en darla por cumplida. Las obligaciones se extinguen además en todo o parte: 1º Por la solución o pago efectivo; 2º Por la novación; 3º Por la remisión; 4º Por la compensación; 5º Por la confusión; 6º Por la pérdida de la cosa que se debe o por cualquier otro acontecimiento que haga imposible el cumplimiento de la obligación; 7º Por la declaración de nulidad o por la rescisión; 8º Por el evento de la condición resolutoria; 9º Por la declaratoria de la prescripción.*

hay que excluir desde luego todos aquellos aplicables a obligaciones de “especie o cuerpo cierto”, pues la Obligación Tributaria es una obligación de “género”, desde el momento que su objeto es la prestación de una suma de dinero a título de Tributo; según la doctrina los Modos o Medios de Extinguir las Obligaciones Tributarias, comparten la misma denominación que en el derecho privado, pero se diferencian estos Medios de Extinguir, por el hecho de que revisten algunas características especiales en materia tributaria<sup>55</sup>.

En este sentido la doctrina cataloga los Medios de Extinción de la Obligación Tributaria de la siguiente manera:

- a) Pago.
- b) Compensación.
- c) Confusión.
- d) Condonación o remisión.
- e) Transacción.
- f) Prescripción.

De acuerdo con el Modelo de Código Tributario propuesto por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, para el año 1992, se reconocían como Medios de Extinción los siguientes:

- a) El Pago.

---

<sup>55</sup>Ibid.5 -15. En el congreso sobre derecho tributario se estableció el catálogo antes citado como parte de los medios que la doctrina ha desarrollado, con la diferencia de que los mismos revisten un tratamiento o características que los diferencian de los medios de extinción que regula el derecho civil. En sentido similar *Vid.* Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, 2003,167. Este autor considera que, en el derecho fiscal, sólo se admiten como formas de extinción de las obligaciones tributarias: El pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación.

- b) La Compensación.
- c) La Condonación o Remisión.
- d) La Prescripción; y
- e) La Declaratoria de incobrabilidad.

En el año de 1997 y 2006, el catálogo propuesto por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, cambio en los Modelos de Códigos Tributarios propuesto para esos años, ya que limitó las Formas de Extinguir las Obligaciones Tributarias a tres<sup>56</sup>, a saber:

- a) Pago;
- b) Compensación;
- c) Condonación o remisión.

Es menester aclarar que muchos Códigos de diversos países de América y habla hispana, han usado y adoptado este modelo de código y también han tipificado y prescrito e incluido en sus cuerpos normativos tributarios estos medios de extinción de la obligación tributaria, para darlos a conocer a sus administrados.

---

<sup>56</sup> En este sentido *Vid.* Modelo de Código Tributario, (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 1997), artículo 32. “La obligación tributaria se extingue por: 1) Pago; 2) Compensación; 3) Condonación o remisión”. En el mismo sentido: Modelo de Código Tributario, propuesto para el año 2006, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Art. 47. La obligación tributaria se extingue por: a) Pago. b) Compensación. c) Condonación o remisión. En ambos códigos modelos se comenta lo siguiente: “En este artículo se enumeran las formas de extinción de la obligación tributaria. Se han limitado a tres, pago, compensación y condonación o remisión. Se ha entendido preferible tratar a la prescripción en forma separada de los modos de extinción de la obligación tributaria, para dotar de una mayor homogeneidad al tratamiento de este instituto en un capítulo específico, regulándolo en forma conjunta en lo que concierne a la obligación tributaria, a las infracciones y a los derechos de los sujetos pasivos”.

## **2.2 Formas de extinción de la obligación tributaria en los Códigos Tributarios de América Latina**

La diversidad de países en América Latina o de habla hispana, han adoptado de forma expresa en sus legislaciones tributarias, las formas de extinguir las obligaciones, bajo la misma denominación con las que se entenderían en el derecho privado, con la diferencia de que en el ámbito tributario extinguen obligaciones que en la mayoría de los casos y Estados su cumplimiento, esto es la recaudación fiscal, está orientada para el desarrollo económico del país que satisface las necesidades de los seres humanos<sup>57</sup> como premisa y como parte de los derechos fundamentales objeto de protección de Estados e incursión de modelos de Estados modernos<sup>58</sup>, por ende su importancia<sup>59</sup>.

## **2.3 Los Medios de Extinción de la Obligación Tributaria en el Derecho Positivo Salvadoreño**

En El Salvador, la materia tributaria o el Derecho Tributario tiene como fuentes principales y formales la Constitución, los tratados internacionales, la ley entre otros cuerpos normativo; estas fuentes dentro del derecho interno de rango

---

<sup>57</sup> Sobre el abordaje del crecimiento económico o desarrollo económico *Vid.* Programa de Las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), *Informe sobre Desarrollo Humano*, (México, 2002), “*El objetivo básico del desarrollo es ampliar las oportunidades abiertas a la gente para vivir una vida saludable, creativa y con los medios adecuados para participar en su entorno social. Si bien, el crecimiento económico es una condición necesaria para mejorar de manera sostenida el bienestar social, debe reiterarse que el desarrollo humano se enfoca en la libertad de las personas y no en la acumulación de recursos*”.

<sup>58</sup> *Vid.* Ferrajoli, *Democracia y Derechos Fundamentales*, en Revista Jurídica Cuestiones Constitucionales, n.15, Traducción de Miguel Carbonell, Investigador del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, (Julio-Diciembre de 2006),114. Para Ferrajoli, Posterior a la segunda guerra mundial diversos países a nivel internacional, resultaron devastados económica, social y humanamente, para lograr la estabilidad de los factores anteriormente mencionados incursionaron en la creación de constituciones rígidas que protegiera y permitiera un desarrollo humano y permitió el Estado Constitucional de Derecho.

<sup>59</sup> En ese sentido de manera general se mencionan algunos países que han reconocido expresamente estas figuras como parte del derecho tributario sustantivo: Bolivia, Costa Rica, Ecuador, Paraguay, Perú, Uruguay, Panamá.

ordinario o infra constitucional regula los Tributos, por ello estos cuerpos normativos tienen un papel central en el Derecho Tributario ya que los mismos tienen como fundamento el imperativo del principio de legalidad, el cual es exigible para la regulación de los elementos esenciales de los Tributos<sup>60</sup> y se rige por el clásico aforismo "*Nullum Tributum Sine Lege*", ya que se necesita del dictado de una ley para que pueda nacer la Obligación Tributaria.

Sainz de Bujanda, establece que al examinar la naturaleza de la Obligación Tributaria *stricto sensu*, que se trata de una Obligación *ex lege*, o sea, una Obligación que tiene su fuente inmediata en la ley<sup>61</sup>, la cual, se supedita a la creación o existencia de una ley formal, es decir, de una ley dictada por un órgano competente, siguiendo los procedimientos respectivos<sup>62</sup>; de modo que una simple ley material no formal -decreto, resolución de un organismo recaudador, circular- no tiene el carácter de ley en Materia Tributaria <sup>63</sup>.

Aclarado lo anterior se puede afirmar que, en El Salvador, el Derecho Tributario se divide en tres rubros diferentes a saber: en las normas tributarias internas que regulan los Hechos Generadores y Obligaciones entre el Estado y el contribuyente que no tienen que ver con hechos o actos gravados por el Derecho Tributario Municipal y Aduanero; las normas tributarias municipales y

---

<sup>60</sup> En este sentido *Vid. F. Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario: Parte General. 8ª ed.* (Madrid: Civitas,1998), 59. En el mismo sentido, S. Kuri de Mendoza, y otros, *Manual de Derecho Financiero*, (San Salvador: Centro de Investigación y Proyecto de Reforma Judicial I, 1993), 88-89. Ambos autores consideran que la "*ley es la fuente formal preponderante en el Derecho Financiero por imperativo del principio de legalidad, que exige este rango para la regulación de la materia financiera...*"

<sup>61</sup>Sainz de Bujanda, *El Nacimiento de la obligación Tributaria: Análisis Jurídico del Hecho Imponible*, Comisión viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas de la (Universidad de Buenos Aires, Argentina, 1968),3.

<sup>62</sup> En este sentido *Vid. Proceso de formación de ley prescrito en los artículos 133-143 de la Constitución de La República de El Salvador, Emitida por Decreto Constituyente N° 38, (15 de Diciembre,1983), Publicada en el Diario Oficial N° 234, Tomo N° 281, ( 16 de Diciembre,1983).*

<sup>63</sup> *Vid. García Vizcaino, Derecho Tributario: Tomo I, Parte General*, (Buenos Aires: Depalma,1996),154-155.

las normas tributarias relativas al comercio exterior. Cada uno de los rubros en lo que tiene incidencia la materia tributaria, tiene un fundamento lógico, y regula a grandes rasgos los tributos y los hechos y actos que gravan a los mismos y el cumplimiento de estos como parte de una obligación por mandato de ley.

Este último aspecto, que regulan las normas tributarias internas, municipales y aduaneras, son de vital importancia ya que el contribuyente o los sujetos obligados en la mayoría de los casos desconocen por ello se hace necesario el análisis de las normas que regulan el aspecto tributario internos, de comercio exterior y municipales, esto con el objeto de conocer cuáles son las Formas de Extinguir la Obligación Tributaria en los diferentes cuerpos normativos.

### **2.3.1 Formas de Extinción de la Obligación Tributaria reguladas en la Ley Tributaria Municipal**

El Municipio es un ente con personalidad jurídica que se rige por Derecho Municipal; este ente constituye una unidad organizada políticamente y administrativamente dentro de un territorio determinado, el cual tiene como propósito la satisfacción de las necesidades humanas a nivel local, dentro del marco del bien común<sup>64</sup>, en coordinación con las políticas y actuaciones nacionales orientadas al bien común general.

De conformidad con el artículo 2 del Código Municipal, el Municipio es un ente que goza de autonomía, es decir que tiene personalidad jurídica la cual se expresa en términos de facultades de decisión y gestión independiente de

---

<sup>64</sup> *En este sentido Vid. Código Municipal (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1986), artículo 2.*

cualquier otra entidad por lo que supone dotación de atributos para que el municipio participe del poder del Estado ejerciéndolo en su propio ámbito territorial y de competencia. Dichas facultades de decisión y gestión en lo relativo a los Tributos Municipales<sup>65</sup>, es ejercida por su gobierno local, es limitada por mandato constitucional debido a su demarcación territorial, ya que la facultad sobre esto, es únicamente para elaborar sus tarifas de impuesto y las reformas de las mismas para que sean propuestas como proyecto de ley ante el órgano competente –Asamblea Legislativa-.

Al aprobarse determinada ley u ordenanza en sentido estricto, la misma es la que establece o regula el vínculo jurídico entre la municipalidad y los contribuyentes municipales que son los obligados a cumplir con la carga tributaria municipal. Dichas normativas por lo general en lo que respecta a las Formas de Extinguir las Relaciones Jurídicas Tributarias Municipales se sujetan a las prescritas por la norma general esta es la Ley Tributaria Municipal, la cual, fue aprobada mediante Decreto Ley, No. 86, de fecha 17 de octubre de 1991, y publicada en el Diario Oficial No. 242, Tomo 313 de fecha 21 de diciembre de 1991<sup>66</sup>, y que en el artículo 30 establece tres Formas de Extinguir la Obligación Tributaria Municipal, estableciéndolas literalmente así: *“La obligación tributaria municipal se extingue conforme alguna de las formas siguientes:*

*1º Pago.*

---

<sup>65</sup> Ley General Tributaria Municipal, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991), Artículo 3.- *“Son Tributos Municipales, las prestaciones, generalmente en dinero, que los Municipios en el ejercicio de su potestad tributaria exigen a los contribuyentes o responsables, en virtud de una ley u ordenanza, para el cumplimiento de sus fines. Son Tributos Municipales: los Impuestos, las Tasas y las Contribuciones Especiales Municipales”.*

<sup>66</sup> Vid. Ley General Tributaria Municipal, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991).

2º *Compensación.*

3º *Prescripción.*

### **2.3.2 Formas de Extinción de la Obligación Tributaria reguladas en el Código Tributario**

De forma generalizada se entiende que la Obligación Tributaria y Extinción de la Obligación Tributaria constituyen elementos imprescindibles que se enmarcan en la Relación Jurídica Tributaria que tienen su fundamento en el principio de legalidad, las cuales demandan la existencia de una ley previa que enmarque todos estos elementos dentro del contexto configurado del Hecho Generador tipificado en la norma tributaria la cual es parte del Derecho Tributario y esta a su vez es concebido como una especie dentro del género de las Finanzas Públicas<sup>67</sup>, ya que comprende de alguna manera lo relativo a la actividad financiera que el Estado efectúa para posibilitar el cumplimiento de sus fines –la tributación- como fuente de recursos del Estado.

En El Salvador, antes del año 2000, no se contaba con una norma tributaria general o con una codificación tributaria en estricto sentido<sup>68</sup>, que garantizara los derechos y obligaciones entre los sujetos obligados en la Relación Jurídica Tributaria de forma recíproca, por ello se hizo necesario la unificación, simplificación y racionalización de las leyes por medio del denominado Código Tributario, el cual unificó los diferentes Tributos internos para facilitar el

---

<sup>67</sup>Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed. (Buenos Aires: Abeledo Perrot,2004), 361.

<sup>68</sup> Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, (Madrid: Derecho Financiero, 1964),33. La codificación tributaria es parte del denominado derecho tributario, el cual, como rama del Derecho, concretamente, no es de amplia data, pues como ya lo dice Antonio Berliri “es una opinión ampliamente difundida, por no decir aceptada de manera unánime, que el estudio del Derecho Tributario es de origen muy reciente”.

cumplimiento de las Obligaciones Tributarias y que además estableciera los medios de Extinción de las mismas de manera homogénea para toda la normativa que regula lo relativo a los Tributos Internos<sup>69</sup>.

En esa línea de ideas, en el año 2000 se aprueba el Código Tributario, mediante Decreto Número. 230, de fecha 14 de diciembre del mismo año, y publicado en el Diario Oficial Número. 241, Tomo 349, de fecha 22 de diciembre del año 2000, el cual establece en el Artículo 68, las Formas de Extinguir las Obligaciones Tributarias que se haya originado por la configuración de un Hecho Generador tipificado por las normas tributarias del Estado que no estén relacionados con Relaciones Jurídicas Tributarias Municipales y Aduaneras<sup>70</sup>, y las tipifica de la siguiente manera:

*“La obligación tributaria sustantiva se extingue por los siguientes modos:*

- a) Pago;*
- b) Compensación;*
- c) Confusión; y,*

---

<sup>69</sup> En este sentido Vid. Considerandos del Decreto No. 230, Código Tributario “I.- Que en la actualidad no existe un marco jurídico tributario unificado que regule adecuadamente la relación entre el Fisco y los Contribuyentes, que permita garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, elementos indispensables para dar cumplimiento a los principios de igualdad de la tributación y el de la seguridad jurídica; II.-Que es necesaria la unificación, simplificación y racionalización de las leyes que regulan los diferentes tributos internos, a efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones reguladas en ellas, así como la aplicación homogénea de la normativa tributaria por parte de la Administración Tributaria; III.- Que es indispensable corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseen las leyes tributarias, a efecto de contar con mecanismos legales adecuados que expediten la recaudación fiscal, viabilizando además la utilización de medios de cumplimiento de obligaciones tributarias acordes con los avances tecnológicos y con el proceso de modernización de la Administración Tributaria; IV.-Que en razón de lo antes expuesto, se hace necesario emitir un marco legal que facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias, desarrolle los derechos de los administrados, mejore las posibilidades de control por parte de la Administración y garantice un adecuado flujo de recursos financieros que permitan atender las responsabilidades que competen al Estado”.

<sup>70</sup> En este sentido Vid. Código Tributario, Art. 2.- “Este Código se aplicará a las relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones aduaneras y municipales”.

d) *Prescripción. (...)*”.

### **2.3.3 Formas de Extinción de la Obligación Tributaria reguladas en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano**

El orden legal internacional, históricamente ha utilizado la Integración Económica como una herramienta para alcanzar un bienestar común, la cual, se logra mediante el apoyo de los Agentes Económicos en general<sup>71</sup>. En ese sentido la Integración Económica, constituye una herramienta que trasciende fronteras, debido a que foráneamente el Mercantilismo Internacional se ha convertido para muchos países y Estados, en el eje central de la actividad económica<sup>72</sup>, y por ende necesita del control de ordenamientos jurídicos internacionales o regionales que permitan controlar y facilitar el Comercio Internacional<sup>73</sup>, y a su vez permita que cada Estado miembro establezca las formas de recaudación fiscal para cada hecho generador que se ejecute en el marco del Derecho Internacional Privado o Derecho de los Negocios<sup>74</sup>. Para el

---

<sup>71</sup> Pablo Nájera Urrutia, *“La Integración Económica Centroamericana y sus Principales Componentes”*, ASIES, n.1 (2011): 5. A grandes rasgos puede afirmarse que la integración es un proceso económico y social destinado a facilitar las relaciones empresariales, institucionales y estatales entre uno o más países.

<sup>72</sup> Jorge Witker, *Derecho Tributario Aduanero*, 7. *“El comercio internacional contemporáneo se ha transformado en una actividad central para países y regiones. Las políticas comerciales, hasta ayer regidas por decisiones de carácter interno, bajo premisas proteccionistas, han cedido a hipótesis de interdependencia y globalización. En este nuevo escenario, instituciones de vieja prosapia como las aduanas, experimentan cambios cualitativos trascendentes”*.

<sup>73</sup> José Germán Burgos Silva, “El Derecho Internacional en el Contexto de la Globalización: Conflictos y Transformaciones”, en Estudios de Derecho Vol. LXVIII. n. 152, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Universidad de Antioquia, Medellín. Colombia, diciembre 2011), 19. El derecho internacional ha permitido canalizar aquellos conflictos de la dinámica de la globalización que han estado asociados al incumplimiento de tratados que previamente se han hecho vinculantes para los estados e indirectamente por esta vía para los individuos.

<sup>74</sup> En la región centroamericana existen acuerdos, tratados, códigos y reglamentos para regular un proceso de integración, y facilitar el buen desempeño de las instituciones encargadas de velar porque el debido proceso se respete, basado en incentivos económicos o tributarios, entre los que se pueden mencionar: Tratado General de Integración Económica Centroamericana, Firmado por Guatemala, El Salvador, Honduras y Nicaragua en 1960 y la adhesión de Costa Rica en 1962.

caso de Centroamérica, la Integración Económica comienza a gestarse en 1952 con la Carta de San Salvador, que dio origen a la Organización de Estados Centroamericanos (ODECA), junto con el Convenio sobre el Régimen e Industrias Centroamericanas de Integración y el Tratado Multilateral de Libre Comercio e Integración Económica.

El conjunto de esfuerzos realizados por las autoridades de la época dio fruto en el año de 1960, con uno de los más importantes documentos de Integración Económica de la región, el denominado *Tratado General de Integración Económica Centroamericana*, firmado por los países siguientes: Guatemala, El Salvador, Honduras y Nicaragua en 1960, y la adhesión de Costa Rica en 1962. El documento recoge el marco general de las voluntades políticas de financiamiento de la unión económica y contempla la creación de un área de Libre Comercio y de un Arancel Común entre los países que lo suscriben; además sienta las bases para la consolidación del Derecho Aduanero<sup>75</sup>.

En ese contexto, en la Región Centroamericana, este instrumento regional, se instaura como la base para la consolidación de un Mercado Común, entre los países miembros, y constituye el pilar para la creación de organismos de facilitación del comercio exterior como el Consejo de Ministros de Integración Económica Centroamericana (COMIECO) como ente principal encargado de desarrollar las políticas regionales, los cuales, trabajan de forma conjunta con la Secretaria de Integración Económica Centroamericana (SIECA), con el fin de facilitar el comercio en la región y controlar el comercio exterior. Dichos organismos son los que propugnaron otra serie de instrumentos de carácter

---

<sup>75</sup> Carlos Moslares García, Xavier Ramírez Roma, Gerardo Reyes, “Están los países del Mercado Común Centroamericano preparados para una mayor integración regional”, 75. *a finales de la década de los cincuenta cuando los países de Centroamérica realizan fuertes avances orientados a profundizar en el proceso de integración económica como instrumento para garantizar la paz y el desarrollo económico de la región*”.

Centroamericano, con énfasis en el contexto internacional, debido a que todo acto mercantil de carácter regional o internacional que involucre la entrada o salida de mercancías se supedita a los mismos<sup>76</sup>.

Entre estos instrumentos se tiene el *Convenio Sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano*<sup>77</sup>, el cual dio pie para la creación del Sistema Arancelario Centroamericano SAC y a la creación del CAUCA y RECAUCA<sup>78</sup>. Estos últimos instrumentos son de relevancia ya que son normativas de carácter regional en materia Aduanera-Tributaria y son las normas que dan pie para la conformación de la Unión Aduanera Centroamericana<sup>79</sup>.

Dichos cuerpos normativos (CAUCA y RECAUCA)<sup>80</sup>, constituyen los ordenamientos jurídicos que permiten concebir al Derecho Aduanero como una especialización del Derecho Interno e Internacional de orden público, que tiene connotaciones en el Derecho Interno, ya que los mismos tipifican los Hechos Generadores, que gravan con impuestos las entradas o salidas de

---

<sup>76</sup> En ese sentido *Vid.* Tratado General de Integración Económica Centroamericana (1960), artículo XXIX.

<sup>77</sup> Convenio Sobre El Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, suscrito por las Repúblicas de Guatemala, El Salvador, Nicaragua y Costa Rica, el 14 de diciembre de 1984, y Ratificado por la Asamblea Legislativa de El Salvador el 17 de diciembre del mismo año, publicado en el Diario Oficial No. 16, Tomo No. 286, del 23 de enero de 1985.

<sup>78</sup> En este contexto véase argumentos de prescrito en el artículo XXIX, del Tratado General de Integración Económica Centroamericana.

<sup>79</sup> En este sentido *Vid.* E. Thompson, y R. Garita, *El desempeño de las agencias de administración tributaria y de las aduanas de Centroamérica*, Universidad para la Cooperación Internacional. ASIES; IDRC, cit., por: Pablo Nájera Urrutia, Revista de la Asociación de Investigación y Estudios Sociales ASIES, n. 1, *La Integración Económica Centroamericana y sus Principales Componentes*, 29 -30.

<sup>80</sup> Pablo Nájera Urrutia, Revista de la Asociación de Investigación y Estudios Sociales ASIES, n.1, *La Integración Económica Centroamericana y sus Principales Componentes*, 27. El código aduanero ha sido uno de los mejores instrumentos de la región, tiene el objetivo de establecer la legislación básica conforme los requerimientos del MCCA y los instrumentos regionales de integración; es aplicado en las aduanas para toda persona, mercancía o transporte que cruce los límites del territorio aduanero. En lo que respecta a la captación de la información pertinente para las autoridades de cada gobierno, el servicio aduanero se encarga de fiscalizar el CAUCA.

mercancías del país, debido a que el mismo es el instrumento mediante el cual los Estados de la región se valen para autorizar la entrada y salida de los territorios aduaneros, toda clase de mercancías para el consumo en los territorios aduaneros partes o en territorios aduaneros externos o de terceros países.

En consecuencia, con la constitución del Mercado Común Centroamericano, el Derecho Aduanero se instaura como un instrumento o herramienta, mediante el cual, todo acto mercantil de cualquier territorio que involucre importación o exportación deberá estar controlado por el mismo.

En ese sentido se infiere que el Derecho Aduanero en El Salvador es un derecho consecuente del comercio trasfronterizo, que evoluciona constantemente y se implementa en la consagración de mercados sin fronteras, que faciliten la entrada y salida de mercancías y conlleven a la búsqueda de un orden económico y al crecimiento económico de cada Estado miembro participante de las negociaciones internacionales.

Esta línea de ideas permite considerar a esta rama del derecho como una especialidad del derecho público, debido a que tiene por objeto regular la entrada y salida de personas cosas o mercancías, de medios de transporte, así como de servir de instrumento del Estado para controlar y facilitar el comercio internacional-regional y la recaudación tributaria.

En ese sentido se infiere que una cuestión particular y excepcional de este derecho, es que, el mismo es un instrumento legítimo de Recaudación Tributaria del Estado, debido a que toda transacción mercantil que involucre la entrada o salida del territorio aduanero (Estados) de bienes para ser consumidos dentro o fuera del Estado, configura un Hecho Generador

supeditando al pago del Tributo. Desde la aprobación del primer Código Aduanero, se han ratificado regionalmente cuatro códigos, en la actualidad se encuentra vigente el denominado CAUCA y RECAUCA IV. Estos cuerpos normativos constituyen leyes de la República de El Salvador y parte del abanico de la normativa tributaria sustantiva del país.

Por ello, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA como parte del Anexo de la Resolución No 223-2008, del Consejo de Ministros de Integración Económica Centroamericana COMIECO-XLIX, del 25 de abril de 2008, publicado en El Salvador, en el Diario Oficial N° 95, del 23 de mayo de 2008, establece en el artículo 58, las Formas de Extinguir la Obligación Jurídica Tributaria Aduanera de la siguiente manera:

- a) pago, sin perjuicio de los posibles ajustes que puedan realizarse con ocasión de verificaciones de la obligación tributaria;
- b) compensación;
- c) prescripción;
- d) aceptación del abandono voluntario de mercancías;
- e) adjudicación en pública subasta o mediante otras formas de disposición legalmente autorizadas de las mercancías abandonadas;
- f) pérdida o destrucción total de las mercancías por caso fortuito o de fuerza mayor o destrucción de las mercancías bajo control aduanero; y,
- g) otros medios legalmente establecidos.

Dicha disposición, regula y categoriza los Medios de Extinción anteriores pero además profundiza en su inciso *in fine* lo relativo al Medio de Extinción denominado *prescripción*, el cual, es operativo para la administración Aduanera como sujeto activo y para el sujeto pasivo de la obligación; dicho inciso que literalmente tipifica lo siguiente: *La facultad del Servicio Aduanero*

*para exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza prescribe en cuatro años. Igual plazo tendrá el sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza. Lo pagado para satisfacer una obligación tributaria aduanera prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él.”*

## **2.4 Aproximación Conceptual de las Formas de Extinguir las Obligaciones Tributarias**

En lo que respecta a las Formas de Extinguir la Obligaciones, como se ha establecido anteriormente, estas, en lo que respecta a su denominación son las mismas, tanto, para el derecho privado o civil, así como para el Derecho Tributario, con la diferencia que su tratamiento al estar relacionadas con el Derecho Tributario es diferente, así como su tipificación es taxativa, ya que la mayoría de Códigos Tributarios a nivel latinoamericano y del cual El Salvador no es la excepción reconocen al pago, la compensación, la confusión y la prescripción, por ello, y previo a desarrollarlas es necesario comprender en qué consiste cada una de ellas por ello se aborda de un punto de vista conceptual cada una de ellas:

## **2.5 El Pago de la Obligación Tributaria**

El Pago es el cumplimiento de la obligación o la Prestación de lo debido en la forma prescrita por la ley. Pero más específicamente significa el cumplimiento de obligaciones de dar dinero. El pago, sin lugar a dudas se tiene como la manera normal y ordinaria de poner fin a la Obligación Tributaria, dado el

carácter pecuniario de la deuda tributaria, es decir, mediante esta forma se cumple en estricto sentido con el objeto de la obligación<sup>81</sup>.

El pago es un acto jurídico bilateral que supone el concurso de la voluntad, tanto del sujeto pasivo o deudor como del sujeto activo o acreedor, tendientes a extinguir la obligación tributaria. En este acto intervienen los sujetos siguientes:

a) *El Estado se constituye como sujeto activo*: Aun cuando no se llegue a expresar en la Ley, ha de entenderse que por ser el Estado el único que puede imponer Leyes, en su condición de representante financiero del Estado (Fisco) sea el titular del crédito del Estado, por estar revestido con poder de imperio.

b) *El Contribuyente, parte o sujeto pasivo*: le corresponde a quien la Ley designa como la obligada al cumplimiento de la obligación tributaria o de pagar el tributo. En efecto, lo normal es que coincida la identidad del sujeto pasivo del impuesto con la del sujeto pasivo de la obligación; tipificándose lo que se denomina “*contribuyente*” (la persona respecto de la cual se producen los presupuestos de hecho del impuesto).

Sin embargo, puede acontecer que el sujeto pasivo del impuesto no sea, precisamente, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuando así la Ley prevé esa posibilidad. El *Contribuyente*, generalmente es la misma persona sobre la que coincide la identidad de sujeto pasivo, que soporta la carga económica, del impuesto con la del sujeto pasivo de la obligación; en muchas

---

<sup>81</sup>García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, 362. Para esta autora, el pago extingue la obligación tributaria y por ello puede definirse como “*el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación, ya se trate de una obligación de hacer, ya de una obligación de dar*”.

circunstancias la ley puede disponer o identificar como “contribuyente” a un tercero o sustituto, por ser quien ha de soportar o mejor decir, responder por la carga tributaria efectiva (a pesar de que ella no sea quien sea el sujeto pasivo del impuesto), cuando la norma lo establezca expresamente en un precepto legal.

*El Sustituto*, es la persona natural o jurídica que por mandato de ley puede ser obligado por deuda propia y/o por deuda ajena; y, en materia tributaria esta configuración es muy empleada por razones de economía administrativa de los tributos. A estos efectos, se establece la figura legal del “*Responsable*” y del “*Agente Retenedor o de Retención*.”<sup>82</sup>

De conformidad con Maribel Sousa, el monto del pago del Tributo debe ser el que resulte de acuerdo con la determinación de la Obligación Tributaria practicada de conformidad con la Ley. Y considera y afirma que sin ley previa –*lex previa*–, o disposición legal no podría la Administración recibir pagos parciales, aunque modernamente las positivizaciones tributarias en muchas legislaciones están flexibilizando las normas en el sentido de establecer, como incentivo para el pago, una disminución del monto a pagar en cuotas, cuando el pago total se efectúa al contado o mediante un solo pago.

En cuanto la forma de pago, y en materia tributaria el pago debe efectuarse en moneda de curso legal en dinero efectivo, mediante cheques, u otros

---

<sup>82</sup>Sousa de Moreno, *II Congreso Internacional de Derecho Tributario, La Extinción de las Obligaciones Tributarias*, 5. El *Responsable*, utilizado de manera frecuente en los impuestos al consumo, la obligación tributaria que nace del impuesto, se hace recaer en quien transfiere el bien, en sustitución de la persona que lo adquiere o que presuntamente sea el consumidor. En cuanto al “*Agente Retenedor*”, que se emplea con frecuencia en los impuestos a los ingresos o renta, y como lo indica su denominación, la obligación tributaria y del impuesto se mantiene en cabeza del titular de la renta o ingreso, en tanto que el que paga o entrega dicha renta o ingresos queda legalmente obligado.

documentos de crédito establecidos en los cuerpos normativos vigentes. Conforme al actual mundo globalizado<sup>83</sup>, en el que las telecomunicaciones juegan un papel preponderante<sup>84</sup>, se admite como medio de pago el realizado o ejecutado en línea, ante las autoridades bancarias autorizadas para recaudar el dinero del fisco.

Las leyes tributarias generalmente fijan los plazos o fecha de pago de los tributos, es de ahí que puede inferirse que el plazo de la recaudación y del pago es una materia necesariamente reservada a la ley tributaria o vinculada al principio de legalidad. A este plazo de pago, se le concibe como ejercicio fiscal, pero no es el único que debe de considerarse en la ley, ya que además debe de señalarse el plazo que tiene el contribuyente para pagar un Tributo que le ha sido determinado al configurar su actuación dentro de un Hecho Generador.

En el Segundo Congreso de Derecho Tributario, celebrado en Panamá, se abordó el tema del anticipo de pago, con el fin de mantener la continuidad en los ingresos fiscales. Por ello, Maribel Sousa, estableció que las leyes tributarias deben establecer o autorizar a la Administración para ordenar pagos anticipados de los tributos, sobre bases estimadas, y considera que corresponderá a la propia ley señalar los requisitos y formas de determinar el monto del anticipo según la clase de tributo de que se trate.

---

<sup>83</sup> La información sobre esta noción, por ello entre las más prácticas en su comprensión *Vid. Ernesto López, Globalización y Democracia*, (Buenos Aires, 1998); Eduardo Galeano Patas, arriba, *la escuela del mundo al revés*, (Montevideo, 1998); Noam Chomsky Heinz Dieterich, *La sociedad global, Educación, mercado y democracia*, (Santiago de Chile, 1996); Carlos Alonso Zaldívar, *Variaciones sobre un mundo en cambio*, (Madrid, 1996); Rüdiger Safranski, *¿Cuánta globalización podemos soportar?*, (Buenos Aires, 2005).

<sup>84</sup> *Vid. José Huidobro, Tecnologías de información y comunicación*, monografías disponible en, <http://www.monografias.com/trabajos37/tecnologias-comunicacion/tecnologias-comunicacion.shtml> la doctrina considera que la tecnología de la Información y comunicación, fue de gran impacto en los años noventa y específicamente la Internet reformó las pautas de interacción social.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los anticipos, puede afirmarse que se trata de obligaciones de dar, sujetas a la condición resolutoria de la existencia de la Obligación Tributaria.

## 2.6 La Compensación

Generalmente, la Relación Jurídica Tributaria es pues, el vínculo jurídico entre el Estado, que tiene el carácter de acreedor o ente contralor tributario, o una entidad pública que en virtud de una ley se configura como acreedor y contralor de obligaciones no pecuniarias, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente de manera directa o el obligado solidario o responsable solidario, el cual, se origina al enmarcarse dentro de los presupuestos o supuestos tipificados por la norma que se conciben como Hechos Generadores<sup>85</sup>.

Singularmente, esa Relación Tributaria, con ambos elementos puede variar, ya que ambos pueden estar ligados con otros vínculos, legitimándose al sujeto pasivo en una situación igualitaria con el sujeto activo, es decir, que ambos son deudores uno del otro; situación que permite subsanar su situación jurídica tributaria con el Estado mediante una compensación o compensaciones, con el objeto de Extinguir la Relación Jurídica Tributaria.

En argumento a esto, y debido a ello, Jarach, considera que los sujetos de la Relación Jurídica Tributaria, no constituyen elementos esenciales de la misma, que, si bien están ahí, pero, que lo que interesa en ésta, es el cumplimiento de la relación, esto es, el núcleo -la Obligación Tributaria-<sup>86</sup>. En atención a estos

---

<sup>85</sup> Sobre otras definiciones planteadas por doctrinarios foráneos *Vid.* Moya, *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (Venezuela: Mobilibros), Francisco Antonio Maya Marín, y Fabiola Guerrero Govea, "Consideraciones sobre la Relación jurídica Tributaria en Venezuela", en *civitas, Revista de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Vol. 1, n. 1*, Universidad Privada Doctor, Rafael Beloso Chacín, Venezuela, diciembre de 2012.

<sup>86</sup> Jarach *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (Argentina: Nuevo Mundo, 2007), por: Francisco Antonio Maya Marín y Fabiola Guerrero Govea, "Consideraciones sobre la Relación Jurídica Tributaria en Venezuela", en *civitas, Revista de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales*.

planteamientos, se infiere que la compensación tiene lugar cuando los sujetos activo y pasivo de la Obligación Tributaria son deudores recíprocos uno del otro, operándose de esta manera la extinción de ambas deudas hasta el límite de la menor.

La diferencia del crédito debe ser devuelta al contribuyente o acreditada para ser aplicada en el pago de futuras deudas tributarias siempre y cuando se aplique al mismo tipo de impuesto que la origino.

El Modelo de Código Tributario propuesto para el año 1992, contemplan una clase de compensación especial, que opera cuando la Administración Tributaria determina nuevas Obligaciones Tributarias, las cuales pueden compensarse, dichas deudas podrán compensarse con créditos que a su vez tenga el sujeto pasivo contra el sujeto activo por concepto de tributos pagados indebidamente o en exceso, correspondientes a los mismos períodos tributarios que no hubiere exigido con anterioridad y aunque estuviere extinguida la respectiva acción. Igual compensación podrá efectuarse cuando por parte del sujeto pasivo de obligaciones tributarias se hagan valer créditos en contra del sujeto activo<sup>87</sup>.

En el Segundo Congreso Internacional de Derecho Tributario, Celebrado en Panamá, han establecido los presupuestos jurídicos que se deben de tener en cuenta para la procedencia de la compensación, bajo la advertencia o consideración de que en la doctrina sobre estos no existe unanimidad. En ese contexto se consideran como requisitos los siguientes:

---

<sup>87</sup> En este sentido *Vid.* Modelo de Código Tributario propuesto para el año (1992). Se hace referencia a este código y no a los propuestos por el CIAT en los años 1997 y 2006, ya que es este modelo el que estableció un catálogo más amplio de medios de extinción de la obligación, así como formas de tratamiento diferentes a los modelos de los código de los años posteriores.

a) Manifestación de la voluntad, mediante acto administrativo, emitido por la autoridad tributaria o ente recaudador, que autorice la procedencia de la compensación para extinguir la obligación jurídica tributaria.

Este requisito, tiene su razón de ser, por el hecho de que esta institución en materia tributaria no debe operar de pleno derecho, sino que es necesario un acto de la Administración, en el cual se declare la compensación; y ella debe actuar de oficio o a petición de parte, ya sea en vía administrativa o en vía judicial.

b) Naturaleza de la deuda y del crédito.

Para que pueda operar la Compensación se exige además que la deuda corresponda al cumplimiento de una Obligación Tributaria. En cuanto al crédito en contra del sujeto activo puede haberse originado por concepto de tributos, intereses o sanciones pecuniarias pagados indebidamente o en exceso<sup>88</sup>.

c) Existencia de una o varias deudas o el crédito o créditos “firmes” “líquidos” “exigibles” y “no prescritos”.

La existencia de una deuda o crédito por parte del sujeto pasivo, constituye otro presupuesto, la cual debe sujetarse a la modalidad de una deuda firme y exigible en dinero, esto es que se tenga con claridad cuanto y que debe en

---

<sup>88</sup>Sousa de Moreno, *II Congreso Internacional de Derecho Tributario, La Extinción de las Obligaciones Tributarias*, cit., 18-19. Esta autora considera que es muy discutido si tanto la deuda y el crédito deben corresponder al mismo tipo de tributo o pueden referirse a tributos distintos. Hay opiniones –tal vez las minoritarias- de acuerdo con las cuales el crédito podría también tener un origen extra tributario, por ejemplo: un crédito de un proveedor del Estado, de un expropiado por la indemnización, de un contratista de obras públicas, etc. Esto ofrece ventajas y permite solucionar situaciones muy difíciles de algunos contribuyentes. En sentido divergente *Vid.* Modelo de Código Tributario, propuesto en 1992, establece que la deuda y el crédito puedan decir relación con tributos distintos; pero el Modelo condiciona esta aceptación a la circunstancia que sean administrados por el mismo órgano administrativo, lo cual parece razonable por motivos de ordenamiento administrativo. Esta es la misma corriente que sigue la legislación panameña en cuanto a la compensación.

términos monetarios el fisco a favor del sujeto pasivo o contribuyente, así como debe ser exigible dentro del margen temporal relativo a la prescripción de las obligaciones, es decir, dentro del tiempo establecido por el legislador que regulan la prescripción de las cosas consumibles u obligaciones en dinero.

En suma, se deduce que la Compensación es el Modo de la Extinción de las Obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una de las partes o sujetos de derecho, se encuentra comprendido en la otra, es decir es la forma extintiva de la obligación fiscal, que tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, que procede por la aceptación expresa del fisco.

Por encontrarse en una situación de acreedor y deudor frente a otro sujeto que ostenta la misma calidad, ya sea por tratarse del pago en exceso de deudas tributarias, intereses o sanciones y/o deudas o créditos que se deriven de otras relaciones no tributarias, las cuales puedan ser exigidas en dinero dentro del margen de exigibilidad no prescrito por la legislación de cada país que establece esta modalidad como forma de extinguir obligaciones tributarias.<sup>89</sup>

---

<sup>89</sup> En Centroamérica en la hermana República de Guatemala el tratamiento de esta figura se encuentra acuñado de forma especial, para ello *Vid.* Código Tributario, (Guatemala: Congreso de la República de Guatemala,). Se admite la compensación como una de las formas de extinguir o cumplir las obligaciones fiscales, aún más, admite la legislación tributaria dos tipos de compensaciones, una denominada simplemente “compensación” y la otra denominada “compensación especial”. Al efecto, el Artículo 43 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene el Código Tributario, regula: *“Artículo 43.- Compensación.-Se compensaran de oficio o a petición del contribuyente o responsable, de los créditos tributarios líquidos y exigibles por la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo siempre que su recaudación este a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario”.*

## 2.7 La confusión

Esta Forma de Extinción de la Obligación Tributaria, consiste en que en el sujeto activo de la Obligación Tributaria se da la categoría de acreedor y deudor a la vez y como consecuencia se obtiene extinguida la Obligación Tributaria. La Confusión nunca podrá operar en la calidad de sujeto pasivo, pues éste no podrá ser en ningún momento acreedor tributario.

En otras palabras, puede afirmarse que la Obligación Tributaria se extingue por Confusión cuando exclusivamente el sujeto activo de la Obligación Tributaria queda colocado en la situación de acreedor o deudor, produciéndose iguales efectos que el pago. Es decir, se reúnen la calidad de deudor y acreedor simultáneamente.

Si la concurrencia de las dos calidades se verifica solamente en la parte activa –sujeto activo- de la Obligación con respecto a alguno de los obligados solidarios, hay lugar a la Confusión, situación que conlleva a la aplicación o injerencia de una confusión, y en consecuencia se extingue la Obligación Tributaria sólo en esa parte o con respecto al obligado u obligados que favorece.

Según Maribel Sousa, esta figura en materia tributaria es aplicable cuando el sujeto activo pasa a ocupar el lugar del sujeto pasivo, y esto ocurre cuando aquél asume la calidad jurídica de éste y es su continuador en sus derechos y obligaciones. Es decir, procede en el caso en que sea heredero del sujeto pasivo. En consecuencia, existe confusión cuando el sujeto activo es el heredero universal, testado o intestado, del sujeto pasivo. La misma autora considera que la confusión no es procedente o no procedería, entre otros, en los siguientes casos:

a) Cuando el sujeto activo que adquiere bienes no asume la calidad de sujeto pasivo respecto de Obligaciones Tributarias relacionadas con esos bienes y que fueren anteriores a la adquisición de ellos, como pueden ocurrir por ejemplo en la expropiación de un bien inmueble. Las obligaciones anteriores no se extinguen por confusión. Sin embargo, Jarach<sup>90</sup> sostiene que opera la Confusión cuando un inmueble por el cual ha surgido una obligación fiscal es expropiado o pasa a un ente público; afirmación que es difícil de compartir, toda vez que la Obligación Tributaria es un vínculo entre sujetos y no sigue a la cosa por no ser una carga real, sin que ello impida que la ley afecte ese bien al cumplimiento de la obligación o a la aplicación de una sanción aun cuando haya sido traspasado a terceros.

b) Cuando el sujeto activo goza de inmunidad tributaria, caso en el cual no puede ser sujeto pasivo de Obligaciones Tributarias.

c) Cuando la ley expresamente ha querido constituir como sujeto pasivo al sujeto activo o a entidades dependientes de él, como puede ser el caso de la capacidad tributaria del Estado y sus empresas para ser sujeto pasivo de Obligaciones Tributarias.

## **2.8 La Prescripción**

En términos generales y en materia tributaria la Prescripción extintiva tiene plena aplicación es el Modo de Adquirir el dominio o de liberarse el deudor de la obligación por el transcurso de cierto lapso y en las condiciones determinadas en la ley<sup>91</sup>. La “prescripción extintiva o liberatoria” es la

---

<sup>90</sup> En este sentido Vid. Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed. (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2004), cit., por: Maribel Sousa de Moreno, *II Congreso Internacional de Derecho Tributario, La Extinción de las Obligaciones Tributarias*, 20.

<sup>91</sup> En este sentido Vid. Código Civil (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1860), artículo 2231.- “La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás- requisitos”.

excepción que el deudor puede oponer a la acción del acreedor, cuando éste no la ha ejercido dentro del plazo determinado por la ley. Por eso se dice que es una sanción al acreedor negligente y su fundamento es consolidar y poner término a situaciones jurídicas que no se han solucionado oportunamente y crean un estado de inseguridad jurídica colectiva, y es el vencimiento del plazo, que una vez materializado, imposibilita a la administración para reclamar al deudor moroso, la obligación principal y sus accesorios, por no haber ejercido sus acciones y derechos dentro del plazo preestablecido en el cuerpo normativo.

En el Derecho Civil –a diferencia del Derecho Tributario- la prescripción no es considerada ni tratada propiamente como un modo de extinguir las obligaciones sino como una facultad del deudor para inhibir el derecho ejercido extemporáneamente por el acreedor. Se trataría más bien de la extinción de la acción para exigir el cumplimiento, subsistiendo la obligación como una obligación natural. En materia tributaria esta figura es admitida y es considerada como la forma mediante la cual, se extingue el derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado establecido específicamente por la norma tributaria sustantiva. En ese sentido esta figura constituye una de las Formas de Extinción tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso. Por lo tanto, la prescripción en materia tributaria puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquellos.

Es decir, que es el medio de extinción de una obligación tributaria que se extingue por el transcurso del tiempo, así la prescripción extingue las acciones y derechos de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de multas, intereses moratorios y demás accesorios.

Maribel Sousa, considera que en muchas legislaciones tributarias al dar cabida y reconocimiento a esta figura lo hacen indistintamente, ya que para algunas legislaciones puede denominarse como “prescripción” o “caducidad”<sup>92</sup>; y aclara que ambos términos y en su aplicación material son instituciones distintas. La “caducidad” es la pérdida del derecho o acción, por no ejercerlos dentro del plazo en las condiciones fijadas por el juez, la ley o la convención. No se supone la existencia de una obligación o de una deuda exigible y de un crédito, como ocurre en la prescripción, ni cabe suspensión ni interrupción a su respecto. Además, opera de pleno derecho sin necesidad de ser declarada<sup>93</sup>.

Existen ordenamientos tributarios en que las acciones fiscales y obligaciones tributables son imprescriptibles con el fin de evitar perjuicios al Estado y la evasión por parte de los contribuyentes. Una forma de esta imprescriptibilidad estaría dada por aquellas disposiciones legales que establecen que la prescripción en contra del fisco no comienza a correr mientras no se haya “exteriorizado” en hechos concretos y posibles de ser conocidos por la Administración Tributaria la ocurrencia del Hecho Generador de la Obligación Tributaria, cumpliendo con todos los presupuestos establecidos en los diferentes preceptos legales.

---

<sup>92</sup> En este sentido Vid. Código Tributario Ecuatoriano - Codificación 2005-2009, de 14/06/2005, Artículos 55; 56; 94 y 95. Disponible en: <<http://eva.utpl.edu.ec/door/uploads/379/379/index.htm>>. Este cuerpo normativo reconoce es una de las legislaciones que reconoce indistintamente a la prescripción como caducidad así: *Término de caducidad*: caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria en tres años, o en seis años, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte. *Cálculo del término de caducidad*: (a) desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo; o (b) desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte. *Interrupción del término de caducidad*: por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente. *Término de prescripción*: la obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios prescribirá en cinco años.

<sup>93</sup> Maribel Sousa de Moreno, *II Congreso Internacional de Derecho Tributario, La Extinción de las Obligaciones Tributarias*, 31.

Es dudosa la conveniencia de la imprescriptibilidad o plazos excesivamente largos a favor del fisco, por la inestabilidad permanente que crea en las situaciones jurídicas, lo que conspira en contra del tan apreciado ideal de la “seguridad jurídica” el cual constituirá la razón de ser de la prescripción tributaria. Por otra parte, esta imprescriptibilidad o la longitud exagerada de los plazos no tienen mucho efecto práctico, pues la Administración Tributaria tiene una capacidad muy limitada en cantidad y extensión para fiscalizar. Se dice también que la imprescriptibilidad o los plazos largos de prescripción engendran Administraciones lentas y poco eficientes, esto genera una poca recaudación fiscal para la Administración pública.

### **CAPITULO III: FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA REGULADAS EN LOS ORDENAMIENTOS JURÍDICOS POSITIVO-VIGENTES Y SU OPERATIVIDAD EN LA PRÁCTICA JURÍDICA TRIBUTARIA**

En este capítulo se desarrolla las formas de extinguir la obligación tributaria desde un punto de vista práctico y jurídico, con el fin de lograr la mayor comprensión y aplicación de los diferentes cuerpos normativos nacionales e internacionales, en cuanto a cada rubro en específico sea fiscal, municipal o aduanero sobre las formas de extinguir las obligaciones tributarias.

Al margen de los presupuestos ideológico-político y axiológico del sistema constitucional salvadoreño (estos son la democracia y la dignidad de la persona humana, respectivamente), puede afirmarse que el sistema tributario salvadoreño está sustentado sobre ellos, pero además se debe de tener presente la idea del liberalismo sobre la cual está concebido y sustentado el sistema constitucional. En consecuencia, el sistema tributario del país es la concreta expresión del sistema constitucional, el cual descansa sobre la democracia, la dignidad de la persona y el liberalismo, por ello, el sistema tributario debe ser visto y considerado no como una manifestación antojadiza, sino que debe ser visto como una manifestación constituida del poder constituyente, depositario de la soberanía.

En ese sentido, el poder de tributación y sus concretas manifestaciones -los tributos-, son necesariamente limitados, tanto por el objeto como por los fines; pues, por un lado, no todo acontecimiento o evento puede ser hecho imponible y, por otro, todos los tributos deben mostrar ese hilo conductor que, sin atenuantes, refleje que éstos efectivamente obran como medios para los fines constitucionales, y no para los propósitos ajenos al bien común.

En ese contexto se infiere que, para la comprensión de los tributos, debe partirse de un presupuesto esencial, cual es que no puede la administración tributaria, al establecer o aplicar tributos, incurrir en irracionalidades o en excesos que supongan una enervación de los derechos constitucionales de los particulares. Por eso, desde la perspectiva constitucional, el examen de control del ámbito de la tributación y sus concretas manifestaciones -sean impuestos, tasas o contribuciones especiales-, debe abordarse, de modo concomitante, desde una doble óptica: primera, los tributos han de tener su origen *en la ley como expresión de la voluntad soberana*; y segunda, el contexto de la tributación debe ser orientado por una concepción objetiva, razonable, capaz de ser objeto de constatación por la lógica de lo razonable, tanto jurídica como económica.

En ese sentido, es viable afirmar que, en el sistema jurídico salvadoreño, el derecho constitucional tributario cumple, en lo que atañe a la creación de tributos, en nuestra constitución prescrito en el artículo 131 ordinal 6<sup>o</sup><sup>94</sup>, cumple una triple función:

En primer lugar, delimita la estructura del poder tributario, mediante la indicación del órgano u órganos titulares del poder de radicación tributaria; en segundo lugar, fija las condiciones de ejercicio del poder tributario, en nuestro caso para consignar que es la ley, en sentido formal, la fuente de la tributación y que sólo por excepción cabe hacer extensiva esa posibilidad a la ley en sentido material, la cual consigan a hechos generadores grabados con

---

<sup>94</sup> Constitución de la República de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1,983), artículo 131.- Corresponde a la Asamblea Legislativa: (...) 6<sup>o</sup>.- Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa; y en caso de invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, decretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no bastaren las rentas públicas ordinarias; (...)."

tributos, los cuales pueden ser limitados por la ley misma estos mediante medios de extinción de la obligación tributaria; y en tercer lugar, dispone los principios del poder tributario, esto es, acoge y proclama los principios que han de orientar tanto al sistema tributario, en cuanto totalidad, como a cada tributo en particular.

En lo que respecta al segundo aspecto, este es, el de  *fijar las condiciones de ejercicio del poder tributario, la cual consigna hechos generadores grabados con tributos, los cuales pueden ser limitados por la ley misma, esto es mediante medios de extinción de la obligación tributaria*, se debe realizar un abordaje de cada uno de ellos ya que en la mayoría de los casos el contribuyente desconoce los mismos, ya que es el Código Tributario el que constituye la norma general de aplicación supletoria a otras normas tributarias como la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a la Ley del Impuesto Sobre la Renta<sup>95</sup>, e inclusive en la materia aduanera o en los tributos aduaneros.

En ese sentido, y en lo que respecta a la materia aduanera, específicamente a las formas de extinción de la obligación tributaria aduanera, se está a lo dispuesto al ordenamiento jurídico interno –Código Tributario-, ya que la misma es de aplicación supletoria al ámbito aduanero<sup>96</sup>, así mismo la aduana como institución solo goza de autonomía en cuanto a lo administrativo, por

---

<sup>95</sup> En los que respecta a los medios o formas de extinción de la obligación tributaria prescritas en estos cuerpos normativos, fueron derogados por la aprobación y entrada en vigencia del Código Tributario, en este sentido *Vid.* Código Tributario, D.L. N° 230, del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 241, Tomo 349, del 22 de diciembre de 2000, Artículo. 68. en este punto es menester aclarar que este decreto al que se hace alusión, limito las normas antes mencionadas exclusivamente, existiendo en consecuencia otras normas que regulan los medios de extinción con alguna semejanza o diferencia, entre estas normas *Vid.* Ley General Tributaria Municipal y Código Aduanero uniforme Centroamericano.

<sup>96</sup> En este sentido *Vid.* Artículo 133. Normas supletorias. *“En lo no previsto en el presente Código y su Reglamento, se estará a lo dispuesto por la legislación nacional.*

ende todo lo relativo a la aplicación de normas jurídicas que tengan relación con lo sustantivo se realiza de manera sistemática con lo dispuesto en el Código Tributario, en consecuencia las forma de extinción de la obligación tributaria que hace alusión el CAUCA y RECAUCA debe estar supeditado a la norma general este es el Código Tributario<sup>97</sup>, por ende el procedimiento para la extinción de las mismas en la materia aduanera es analógico al contemplado en el Código Tributario.

En ese marco de ideas, es necesario conocer, en primera instancia las formas y las alternativas de los medios de extinción de la obligación tributaria, establecido en el Código Tributario, ya que este es un cuerpo normativo que, por su heteronomía y exteriorización, supedita su aplicación sin excepción a todos los sujetos obligados por actos u hechos generadores, grabados con el pago de tributos y en segundo lugar se abordaran los medios de extinción municipales.

### **3.1 El Pago, sus Modos y la Forma de Ejecución de Conformidad al Código Tributario**

El pago de conformidad con la ley es el medio primario y principal con el cual se extingue la obligación tributaria, su ejecución está supeditada a la configuración de un acto o hecho de la realidad, prescrito en la norma tributaria como hecho generador gravado con determinado tributo, por ello en la doctrina

---

<sup>97</sup> En este sentido *Vid.* Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el cual en el artículo 58 establece un catálogo de formas de extinguir La obligación tributaria aduanera, las cuales no son desarrolladas por el mismo cuerpo normativo, y mucho menos son desarrolladas por el Reglamento del Código aduanero Uniforme Centroamericano, ya que este cuerpo normativo de carácter regional es el que debería de desarrollarlos, pero en su artículo 220, remite a lo prescrito en el artículo 58 del CAUCA, por ende la aplicación supletoria establecida en el CAUCA en el artículo 133, es operativa y en consecuencia se aplica lo dispuesto en el artículo 68 del Código Tributario.

el mismo se concibe como el cumplimiento de la obligación o la prestación de lo debido en la forma prescrita por la ley.

En específico el pago como forma de extinguir obligaciones tributarias, constituye el cumplimiento de obligaciones de dar dinero. En ese sentido, puede afirmarse que el pago, se tiene como la manera normal y ordinaria de poner fin a la Obligación Tributaria, dado el carácter pecuniario de la deuda tributaria, es decir, mediante esta forma se cumple en estricto sentido con el objeto de la obligación<sup>98</sup>.

De conformidad a la norma tributaria, *el pago es la prestación efectiva de la obligación tributaria*, la cual, constituye la forma más inmediata de la extinción de la obligación tributaria, pues es la cancelación en dinero o un equivalente de la obligación tributaria, que puede ejecutarse en dinero efectivo o por medio de Títulos Valores autorizados, y pago en especie cuando la misma norma lo establezca o sea pactado entre los sujetos, el cual libera al deudor de toda clase de obligaciones que tenga con la Administración Tributaria y estar solvente tributariamente.

Respecto a esto la norma tributaria, la cual es de aplicación supletoria para normativa interna tributaria - Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y la Ley de Impuesto Sobre la Renta-, así como para todas aquellas normas que tienen vacíos de ley en cuanto a las formas de extinguir la obligaciones tributarias -Código Aduanero Uniforme Centroamericano-, se pueden mencionar una serie de formas de pago a saber.

---

<sup>98</sup> Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, cit., 362. Para esta autora, el pago extingue la obligación tributaria y por ello puede definirse como “*el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación, ya se trate de una obligación de hacer, ya de una obligación de dar*”.

### 3.1.1 Modos de Pago

Conforme lo establece la Legislación Tributaria, el pago debe efectuarse por cualquiera de los siguientes medios<sup>99</sup>:

- 1) En dinero efectivo, mediante moneda de curso legal que, de conformidad a la Ley de Integración Monetaria, del año 2000 es el dólar o el colón<sup>100</sup>;
- 2) Con Notas del Tesoro que son títulos valores autorizados para tal efecto;
- 3) Por medio de Cheque Certificado que, de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio, el sujeto pasivo puede solicitar que el banco certifique el cheque; declarando que existen en su poder suficientes fondos para pagarlo, liberando de responsabilidad al contribuyente y quedando como responsable el banco.
- 4) Por acreditamiento de retenciones, créditos fiscales o anticipos a cuenta. El sujeto pasivo puede hacer uso de las retenciones, créditos fiscales o anticipos a cuenta que se le han efectuado, acreditándose en la liquidación del impuesto que corresponda.
- 5) Pago en especie: Es una forma de cancelar deudas, pero si el pago de la deuda no ha sido pactado en especie, es preciso que el beneficiario puede o no aceptar, puesto que la ley no obliga a recibir el pago de otra manera.

---

<sup>99</sup> *Vid.* Código Tributario, Decreto Legislativo número 230 de fecha 14 de diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial 241, Tomo 349. Artículo 70.- El pago deberá efectuarse por los medios siguientes: a) En dinero efectivo; b) Con títulos específicamente autorizados para tal efecto; c) Mediante cheque certificado; y, d) Por acreditamiento de retenciones de impuesto, anticipos a cuenta o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución.

<sup>100</sup> Ley de Integración Monetaria (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000). Artículo 3.- El dólar tendrá curso legal irrestricto con poder liberatorio ilimitado para el pago de obligaciones en dinero en el territorio nacional; Art. 5.- Los billetes de colón y sus monedas fraccionarias emitidos antes de la vigencia de la presente ley continuarán teniendo curso legal irrestricto.

### **3.1.2 Pago en Efectivo: Formas de Ejecución**

En la práctica jurídica existen, muchos contribuyentes, especialmente personas naturales que optan por realizar pagos de forma material, es decir mediante la entrega de papel moneda a la Administración Tributaria, así como existen otras personas que deciden hacerlo por la vía electrónica; modalidades que son aceptadas pero que la ley no pregona de forma expresa pero que es necesario conocer con el fin de que el contribuyente tenga conocimiento preciso de las modalidades que esta forma de extinguir obligaciones adopta en la práctica jurídica tributaria. En ese sentido la administración tributaria cuenta con las siguientes formas de pago en efectivo:

a) Forma presencial: la cual se ejecuta en la en las instalaciones de la Administración (Tres Torres, Centros y Mini centros Express en todo el país) o a través del Sistema Financiero, se deberá presentar tres impresiones, más el Archivo generado por el Sistema DET. Se cancela en dinero en efectivo mediante moneda de curso legal, que de conformidad a la Ley de Integración Monetaria es el Dólar de los Estados Unidos de América y el Colón. Así mismo, el pago puede efectuarse.

b) De Forma Electrónica (En Línea): con el auxilio de las tecnologías de telecomunicación y el Internet puede declarar y pagar desde cualquier parte del país e inclusive del mundo, para ello se hace necesario que el contribuyente se registre en el sitio Web <http://www.mh.gob.sv> y enviar la Declaración dentro del plazo legal establecido.

### **3.1.3 Nota del Tesoro y Cheques como Título Valor**

Por mandato de ley, esto es de conformidad al Código Tributario, todo sujeto pasivo puede extinguir la obligación tributaria mediante Notas de Crédito del

Tesoro Público, las cuales, para usos exclusivos de pagos de impuestos para la Administración Tributaria son Títulos Valores. La emisión de esta nota tiene por objeto reflejar a favor de sujetos pasivos, que la administración tributaria cuenta con dinero que no le pertenece el cual, es depositado en la División de Fondos Ajenos en Custodia de la Dirección General de Tesorería, Ministerio de Hacienda.

En lo que respecta al cheque la modalidad es completamente diferente ya que el sujeto pasivo extingue la obligación mediante un título valor válido para el comercio en general, el cual se vuelve exclusivo para la administración por el hecho de que de conformidad al Código Tributario el mismo debe ser certificado por el banco que tiene los fondos siendo en consecuencia este requisito una condicionante especial que debe garantizar el contribuyente con el fin de que la obligación sea transferida al banco certificante del cheque, siendo en consecuencia el banco el obligado a favor del fisco, donde el banco es el obligado a cumplir la obligación y hacer efectivo el pago y garantizar que los fondos son suficientes para extinguir la obligación.

#### **3.1.4 Pago por Retenciones, Percepciones o Anticipo a Cuenta**

Es el acto que realiza determinada entidad o persona jurídica, la cual está obligada con el fisco y opera como sujeto pasivo y a su vez como agente retenedor<sup>101</sup>, supeditado a la retención exclusiva del impuesto determinado, en

---

<sup>101</sup> Para mayor claridad sobre este punto se puede ejemplificar esto con lo siguiente: La sociedad W&W, S.A. de C.V., que ostenta la Categoría de Mediano Contribuyente, es sujeta a Retenciones del 1% IVA por las ventas que efectuó a Grandes Contribuyentes, de conformidad a lo establecido en el Artículo 162 del Código Tributario vigente, por lo que para el período tributario de Septiembre de 2011, las ventas efectuadas a Grandes contribuyentes ascendieron a US\$25,000.00 dólares, dando como resultado un Impuesto Retenido por un valor de US\$250.00 dólares, de los cuales se cuenta con los correspondientes Comprobantes de Retención. Así mismo, en dicho período tributario, la sociedad efectuó ventas por medio de Tarjetas de Crédito o Débito por un valor total de US\$35,000.00 dólares, por lo que fue sujeta

ese sentido, todo sujeto pasivo en la práctica jurídica puede hacer uso de las retenciones o percepciones para extinguir la obligación tributaria siempre y cuando el agente retenedor haya enterado dichas retenciones, percepciones y/o anticipos a cuenta.

Asimismo constituye pago de la deuda tributaria, las retenciones definitivas que le son efectuadas al sujeto pasivo, en virtud de las disposiciones del Código Tributario donde se establece como pago definitivo la retención del Impuesto sobre la Renta a sujetos no domiciliados<sup>102</sup>, a sujetos constituidos o domiciliado en países, estados o territorios con regímenes de baja o nula tributación, retenciones a rentas provenientes de depósitos en instituciones financieras o rentas provenientes de la inversión en títulos valores que efectúen las personas naturales, retenciones sobre premios y retenciones de IVA efectuadas a sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes de este último impuesto.

También, según lo establece la Ley de Impuesto sobre la Renta<sup>103</sup>, constituye pago definitivo de dicho impuesto, las retenciones efectuadas a personas naturales asalariadas, siempre y cuando su renta provenga exclusivamente de salarios y no supere los \$60,000.00 dólares anuales; así como las retenciones efectuadas por pago o acreditamiento de utilidades, ya sea de manera directa

---

a Retenciones del 2% de IVA en concepto de Anticipo a Cuenta del referido impuesto (Art. 162-A C.Tr.), recibiendo de las Instituciones Financieras los Documentos Contables de Liquidación (de conformidad con el Art. 112 C.Tr.), resultando un impuesto percibido a la sociedad por un monto de US\$700.00 dólares. Al elaborar la liquidación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la sociedad W&W, S.A. de C.V. disminuirá del impuesto determinado (Débitos Fiscales menos Créditos Fiscales) los valores que le han sido retenidos, amparadas con los Comprobantes de Retención y Documentos Contables de Liquidación que le han sido emitidos por los agentes de retención y percepción, respectivamente.

<sup>102</sup> Vid. Código Tributario, Artículos 158, 158-A, 159, 160 y 162 incisos sexto y séptimo, del Código Tributario.

<sup>103</sup> Vid. Ley de Impuesto Sobre la Renta ( El Salvador, Asamblea Legislativa, 1991) Artículos 38, 72, 73, 74.

o a través de compensación de pérdidas, o disminuciones del capital social en la parte que corresponda a utilidades capitalizadas; también constituye pago definitivo del impuesto la retención efectuada en préstamos, mutuos o cualquier otra forma de financiamiento, cuando este no se pacta con una institución financiera o la tasa de interés establecida es inferior a la del mercado.

### **3.1.5 Pago por Terceros**

La obligación tributaria sustantiva puede ser cubierta por el pago que realice un tercero, sin que este tenga una relación o responsabilidad directa sobre la deuda. De materializarse este modo de extinción de la deuda tributaria, el sujeto pasivo sobre el cual recae la obligación pasará a ser deudor del tercero que efectuó el pago, y los derechos del acreedor (El Estado) le son transmitidos.

### **3.1.6 Lugar y Plazo para realizar Pagos**

El lugar donde se deben presentar las declaraciones juradas de IVA, retenciones, percepciones y anticipo de pago a cuenta será la Dirección General de Impuestos Internos, la Dirección General de Tesorería, Bancos y otras instituciones financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, también pueden presentarse por medio electrónico, en un plazo de diez días hábiles del mes siguiente al período declarado<sup>104</sup>. Con respecto al Impuesto Sobre la Renta, el pago deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o periodo de imposición de que se

---

<sup>104</sup> En este sentido *Vid.* Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1992) Artículo 94.

trate<sup>105</sup>. La Administración Tributaria dando cumplimiento a lo establecido en el Código Tributario, no concede prórrogas para el pago de los impuestos, haciendo una excepción para el Impuesto sobre la Renta, concediendo pagos a plazo hasta por un 90% de la deuda tributaria, el plazo otorgado para el pago no será superior a los seis meses, durante los cuales se efectuarán los pagos en cuotas iguales<sup>106</sup>.

### **3.2 Mora en el Pago**

Cuando el contribuyente no hace efectivo el pago de la obligación tributaria sustantiva en las fechas establecidas, constituirá mora<sup>107</sup>. Esta circunstancia producirá el efecto de hacer exigible el pago del impuesto de que se trate, por parte de la Administración Tributaria, siempre y cuando la deuda esté firme y líquida, a partir del día siguiente en que finalizó el plazo para efectuar el pago. El impuesto o deuda tributaria estará líquida cuando ya se haya establecido un monto a pagar; estará firme cuando el contribuyente ya no tenga recursos para apelar; y será exigible cuando se haya vencido el plazo límite establecido para su pago.

Asimismo, surgirá la obligación del pago de intereses sobre lo adeudado, los cuales serán calculados conforme lo establecido en el Decreto Legislativo Número 720, de fecha veinticuatro de noviembre de 1993, publicado en el Diario Oficial No. 1, Tomo No. 322, del tres de enero de 1994. En dicho decreto se establece para el pago extemporáneo de los tributos un interés moratorio anual, equivalente a la tasa promedio de interés activa sobre créditos aplicada

---

<sup>105</sup> *Vid.* Ley de Impuesto Sobre la Renta (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1991) Artículo 51.

<sup>106</sup> En este sentido *Vid.* Código Tributario, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000), artículo 74 Inc. 4º.

<sup>107</sup> *Ibíd.* artículo 75.

por el sistema financiero y después de sesenta días de haber caído en mora, cuatro puntos adicionales.

El interés moratorio establecido conforme al Decreto Legislativo Número 720, se calculará multiplicando una doceava parte de la tasa vigente<sup>108</sup>, por el número de meses de atraso, contados a partir de la fecha del vencimiento legal fijado para el pago. Para estos efectos la fracción de mes se considerará como un mes completo. Transcurrido 60 días después de la fecha de vencimiento de la obligación se aplicará la tasa de interés mencionada, mas cuatro puntos adicionales (por ejemplo: si la tasa de interés establecida por el sistema financiero es de 5.99% más los cuatro puntos a los que se hace alusión se tiene el 9.99%), esto lo establecerá el ministerio de hacienda, para permitir una mayor liquidación, estimulando el pago de impuestos.

### **3.3 Orden de Imputación de Pagos**

Cuando el contribuyente efectúe el pago extemporáneo de una deuda tributaria sustantiva, el sujeto pasivo decidirá a que deuda abonar, pero si no lo hiciere la Administración Tributaria decidirá el orden de imputación de la deuda según la regla siguiente<sup>109</sup>:

- a) En primer lugar, los intereses generados,
- b) En segundo lugar, las multas y;
- c) Finalmente, la obligación principal, es decir el impuesto.

---

<sup>108</sup> Sobre este punto es menester aclarar el Ministerio de Hacienda de conformidad a las tasas de interés propuestas por el Sistema Financiero supedita la actuación a la administración tributaria para que publique e informe al contribuyente en la página web del Ministerio de Hacienda vigente sobre las tasas a las que se hace alusión.

<sup>109</sup>Ibíd. Artículo76.

Si el impuesto a pagar está conformado por varias deudas no prescritas, la regla aplicable para el orden de imputación del pago será, primero la deuda más antigua, y si la antigüedad de las deudas es la misma, el pago se realizará en primer lugar por la deuda de mayor valor, debe ir en un orden cronológico como lo establecido en la norma jurídica.

### **3.4 El Pago, sus Modos y la Forma de Ejecución de Conformidad a la Ley General Tributaria Municipal**

Conforme al artículo 30 de la Ley General Tributaria Municipal, el pago figura como el primer medio de extinción de la obligación tributaria de carácter municipal, por ello es considerado como el modo normal de extinción de la obligación tributaria el cual, se define en el artículo 31 de la referida ley como “...*el cumplimiento del tributo adeudado...*”; esto significa que supone la entrega de una suma de dinero que libera al deudor tributario de la obligación tributaria y extingue el vínculo jurídico que unía al sujeto pasivo y el municipio. La ley agrega que el pago debe ser realizado por los contribuyentes o los responsables, sin embargo, se admite de conformidad al artículo 32 de la misma ley el pago por tercero ajeno a la obligación tributaria, en cuyo caso, se entiende que este se subroga para asumir las responsabilidades y derechos del municipio, para poder reclamar lo que haya pagado en concepto de tributo, intereses, recargos o sanciones<sup>110</sup>.

La forma de pago se realiza de conformidad con la normativa en alusión a la tesorería municipal, en moneda de curso legal la cual, de conformidad con la Ley de Integración Monetaria, es el dólar o colón, pudiendo ser en consecuencia en dinero en efectivo o mediante cheque certificado<sup>111</sup>. En

---

<sup>110</sup> Vid. Ley General Tributaria Municipal, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991), artículos 30- 31- 32.

<sup>111</sup> *Ibíd.* artículos 33- 35- 83 así mismo véase Código Municipal artículo 89.

cuanto al plazo del pago se está a lo dispuesto en cada ordenanza de cada municipio, y en caso no se regule se tienen 60 días posteriores contado desde el día siguiente de consumado el hecho generador (es cumplir con los presupuestos prescritos en la norma jurídica) o de la notificación que, de pauta al pago del tributo, que configurara la obligación tributaria municipal<sup>112</sup>.

### **3.5 Compensación y su Operatividad de Conformidad al Código Tributario**

La compensación es un modo especial de extinción de la obligación tributaria que se da cuando dos personas llegan a ser recíprocamente deudoras y acreedoras a la vez, y no es preciso que ambas deudas sean de igual cuantía. En la práctica este modo de extinción de la obligación, afecta a la cuantía de la deuda menor, quedando subsistente la diferencia, por ello, puede inferirse y afirmarse con propiedad que la compensación extingue el crédito que tiene el sujeto pasivo (Contribuyente o administrado) contra el crédito del sujeto activo (Estado), que por derecho propio sean ambos acreedores y deudores el uno del otro.

Es decir, es la confrontación de los créditos tributario firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria. En la práctica jurídica tributaria del país, se han observado las características siguientes cuando se aplica la compensación como forma de extinguir obligaciones tributarias:

- a) Existencia de una obligación sustantiva (dinero).
- b) La aplicación de la misma de oficio o a petición del contribuyente.

---

<sup>112</sup> *Ibíd.* artículo 34.

- c) Aplicación compensatoria total o parcial.
- d) Se aplica cuando se han pagado indebidamente o en exceso para cualquiera de los tributos, intereses y sanciones<sup>113</sup>.
- e) Existencia de un contribuyente deudor de la Administración Tributaria el cual, a su vez, es acreedor de la Administración Tributaria.
- f) Que ambas deudas sean de dinero o de cosas fungibles, de igual género y calidad<sup>114</sup>.
- g) Que ambas deudas sean líquidas, firmes y exigibles<sup>115</sup>.
- h) La deuda no debe haber prescrito.

A pesar de que la legislación tributaria no señala los requisitos a cumplir expresamente, para que, se materialicen las características anteriormente mencionadas, es necesario, recalcar y aseverar que dichos requisitos están inmersos en el artículo 77 del Código Tributario, los cuales, son equiparables a los que la doctrina ha señalado:

- a) Manifestación de la voluntad de parte del sujeto activo como la del sujeto pasivo, mediante acto administrativo o aceptación de la aplicación de la misma mediante declaraciones de impuestos en la que se solicite.

Este requisito, tiene su razón de ser, por el hecho de que esta institución en materia tributaria no debe operar de pleno derecho, sino que es necesario un acto de la Administración Pública, en el cual se declare o negare la compensación; y ella debe actuar de oficio o a petición de parte, ya sea en vía administrativa o en vía judicial.

---

<sup>113</sup> En este sentido *Vid.* Código Tributario (El Salvador: Asamblea Legislativa de El salvador, 200), Artículo 212.

<sup>114</sup> Se aplica los dispuesto en el Código Civil (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1860), en su artículo 1526.

<sup>115</sup> Código Tributario (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1860), Artículo 77.

b) Naturaleza de la deuda y del crédito. Para que pueda operar la Compensación se exige además que la deuda corresponda al cumplimiento de una Obligación Tributaria. En cuanto al crédito en contra del sujeto activo puede haberse originado por concepto de tributos, intereses o sanciones pecuniarias pagados indebidamente o en exceso<sup>116</sup>.

c) Existencia de una o varias deudas o crédito o créditos “firmes” “líquidos” “exigibles” y “no prescritos”.

La existencia de una deuda o crédito por parte del sujeto pasivo, constituye otro presupuesto, la cual debe sujetarse a la modalidad de una deuda firme y exigible en dinero, esto es que se tenga con claridad cuanto y que debe en términos monetarios el fisco a favor del sujeto pasivo o contribuyente, así como debe ser exigible dentro del margen temporal relativo a la prescripción de las obligaciones, es decir, dentro del tiempo establecido por el legislador que regulan la prescripción de las cosas consumibles u obligaciones en dinero.

### **3.5.1 Plazo para la Aplicación de la Compensación, Aplicación de Saldos a favor del Sujeto Pasivo y la Improcedencia de Saldos Aplicados**

El contribuyente deberá ejecutar la acción para solicitar la compensación de tributos en un período de dos años, a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración en que se liquide el correspondiente saldo a favor<sup>117</sup>. Respecto a este plazo el legislador tributario estableció en el artículo 78 del Código Tributario, *la caducidad* como mecanismo para contrarrestar a

---

<sup>116</sup> Maribel Sousa de Moreno, *II Congreso Internacional de Derecho Tributario, La Extinción de las Obligaciones Tributarias*, 18-19. Esta autora considera que es muy discutido si tanto la deuda y el crédito deben corresponder al mismo tipo de tributo.

<sup>117</sup> Código Tributario (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000) Artículo 78.

la compensación como forma de extinguir obligaciones tributarias, la cual opera a favor de la administración tributaria y en ningún momento es operativa para el sujeto que invoca la aplicabilidad de la compensación, por ello, no puede entenderse a la caducidad a la que hace alusión el artículo 78 como un mecanismo de extinción de la obligación tributaria que como las prescritas el artículo 68 del mismo cuerpo normativo.

En lo que respecta a la operatividad del sujeto pasivo, de esta clase de forma de extinción de obligación tributaria, la ley establece un procedimiento sencillo y expedito, ya que faculta al administrado -contribuyente sujeto pasivo- para que liquide en los instrumentos previamente establecidos por la ley, esto es en las declaraciones respectivas el saldo a su favor, actuación que deberá ir acompañada de un escrito de conformidad al artículo 34 del Código Tributario<sup>118</sup>. Dicha facultad o potestad que prescribe la norma tributaria

---

<sup>118</sup>Ibíd. Artículo 34, para una mejor comprensión puede considerarse como modelo de escrito, atendiendo a lo establecido en este cuerpo normativo el siguiente: SEÑORES DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS PRESENTE. WILSON CHAVEZ, de veintiocho años de edad, Abogado, de Nacionalidad Salvadoreña, del domicilio de san Salvador, Departamento de San Salvador, República de El Salvador, identificado con Documento Único de Identidad Número cero cero cuatro uno siete uno nueve cinco guion ocho y Número de Identificación Tributaria cero cinco uno uno guion dos cuatro cero cinco cuatro uno guion uno cero dos guion cinco, actuando en calidad de Representante Legal de la Sociedad, W&W, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE que puede abreviarse W&W, S.A. DE C.V., con NIT cero seis uno cuatro guion cero cinco cero seis cero uno guion uno cero dos guion cero (0614-050601-102-0) y NRC uno ocho uno uno seis tres guion seis (181163-6), por este medio, muy respetuosamente a ustedes expongo: 1. Que la sociedad W&W, S.A. DE C.V., ha presentado la liquidación anual del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio dos mil diez, mediante formulario F-11, folio 111080056850, presentado en fecha treinta de abril de dos mil once, en la cual se determinó un saldo a favor de mi representada por valor de US\$5,335.07 dólares. 2. Que la sociedad W&W, S.A. DE C.V., ha presentado la liquidación mensual del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, correspondiente al periodo de junio de dos mil quince, mediante formulario F-07, folio 107030241832, presentada en fecha diez de julio del corriente, determinándose impuesto a pagar por valor de US\$4,359.90 dólares. Por lo antes expuesto, a ustedes muy respetuosamente SOLICITO: La Compensación del Impuesto a pagar determinado en la liquidación mensual del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, correspondiente al periodo de junio de dos mil once, con el saldo a favor de mi representada por valor de US\$5,335.07.

general –Código Tributario- deberá ejercitarse o acreditarse en la declaración del ejercicio o período siguiente, al cual, se requiere que se compense, así mismo, dicha forma de extinción de la obligación tributaria debe estar condicionada al mismo tipo de impuesto<sup>119</sup>.

Dicho procedimiento no es del todo absoluto, ya que el legislador, faculta a la Administración Tributaria para que declare *improcedente* la aplicación de un saldo a favor del contribuyente en ejercicios o períodos subsiguientes, cuando en la declaración en la que el contribuyente se auto-atribuye dicho saldo a su favor se observen errores relativos al pago de impuestos en los que se exige la compensación<sup>120</sup>. En consecuencia, al observar irregularidades en la declaración, se efectuará las correcciones a la autoliquidación del período en el cual el contribuyente determinó dicho saldo a favor, pudiendo a su vez, la administración tributaria liquidar las sanciones a que hubiera lugar, en tal caso, se exigirá el reintegro de los saldos compensatorios aplicados y podrá la misma administración incrementarlos con los respectivos intereses moratorios, cuando proceda<sup>121</sup>.

---

<sup>119</sup> *Ibíd.* Artículo 79

<sup>120</sup> Para la determinación de la compensación o su improcedencia la administración tributaria asignará a un auditor para que realice una revisión de todos los gastos que el contribuyente se haya deducido para verificar que estén documentados y registrados correctamente y que sean necesarios para la generación de ingresos computables. El auto de designación, en el cual se ordena el inicio de la revisión debe estar firmado por funcionario competente, contener la identidad del sujeto pasivo, los períodos, ejercicios, impuestos y obligaciones a fiscalizar y el nombre del auditor designado. El contribuyente recibirá requerimientos de información, los cuales pueden ser de exhibición, presentación y/o explicación. Así mismo, la Administración Tributaria podría presentar requerimientos de información a Entidades Públicas y/o terceros, siendo que éstos actúen en calidad de cliente o proveedores del sujeto pasivo fiscalizado. Al concluir el período de revisión el auditor emite su informe correspondiente, detallando los créditos y deudas que estén firmes, líquidas y exigibles a favor del contribuyente. Recibido el informe del auditor designado, la Administración Tributaria emitirá la resolución correspondiente, concediendo la compensación al contribuyente únicamente si el auditor que efectuó la revisión concluye que el contribuyente liquidó correctamente el valor reclamado en la compensación.

<sup>121</sup> *Ibíd.* artículo 80.

Al marco de lo anterior, se deduce que la Compensación es el Modo de la Extinción de las Obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una de las partes o sujetos de derecho, se encuentra comprendido en la otra, es decir es la forma extintiva de la obligación fiscal, que tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, que procede por la aceptación del fisco, por encontrarse en una situación de acreedor y deudor frente a otro sujeto que ostenta la misma calidad, ya sea por tratarse del pago en exceso de deudas tributarias, las cuales puedan ser exigidas en dinero dentro del margen de exigibilidad prescrito en los artículos 78, 79 y 80 del Código Tributario<sup>122</sup>.

### **3.6. Compensación y su Operatividad de Conformidad a la Ley General Tributaria Municipal**

La compensación municipal constituye la segunda forma de extinción de la obligación jurídica tributaria, la cual está regulada en el artículo 30 de la Ley General Tributaria Municipal, y opera cuando un municipio y un contribuyente del mismo son deudores recíprocos uno del otro y acuerdan que se extingan ambas deudas hasta el límite de la menor<sup>123</sup>. Los requisitos para que opere se encuentran prescritos en el artículo 40 de la misma ley, precepto que prescribe: *“La administración tributaria municipal de oficio o a petición de parte, podrá compensar total o parcialmente la deuda tributaria del sujeto pasivo con el crédito tributario que éste tenga a su vez contra el Municipio, siempre que tanto la deuda como el crédito sean firmes, líquidos y exigibles.”*

*El procedimiento correspondiente para esta forma de extinción de la obligación*

---

<sup>122</sup> *Ibíd.*

<sup>123</sup> En este sentido *Vid.* Ley General Tributaria Municipal ( El Salvador: Asamblea Legislativa de El salvador, 1991) Artículo 39.

tributaria municipal se encuentra prescrito en la misma ley en el artículo 41, el cual establece:

*“... El saldo de tributos pagados en exceso lo aplicará la administración tributaria municipal a la deuda tributaria del contribuyente, comenzando por los cargos más antiguos.*

*Los actos en que conste la compensación, serán notificados al contribuyente. En todo caso de compensación la Municipalidad respectiva deberá emitir el o los documentos de legítimo abono.”*

### **3.7. Confusión y su Operatividad de Conformidad al Código Tributario**

Al límite de los argumentos doctrinales, esta Forma de Extinción de la Obligación Tributaria, consiste en que en el sujeto activo de la Obligación Tributaria se da la categoría de acreedor y deudor a la vez, por ello, el Código Tributario, define a esta forma de extinción estableciendo a grandes rasgos que opera *el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de deudor, produciéndose iguales efectos que el pago*<sup>124</sup>. Esto permite afirmar que la Confusión nunca podrá operar en la calidad de sujeto pasivo, pues éste no podrá ser en ningún momento acreedor tributario.

En ese sentido, puede decirse que la Obligación Tributaria se extingue por Confusión cuando exclusivamente el sujeto activo de la Obligación Tributaria queda colocado en la situación de acreedor o deudor, produciéndose iguales efectos que el pago. Es decir, se reúnen la calidad de deudor y acreedor simultáneamente, en un solo sujeto.

---

<sup>124</sup> En ese sentido *Vid.* Código Tributario (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000) Artículo 81.

Si la concurrencia de las dos calidades se verifica solamente en la parte activa –sujeto activo- de la Obligación con respecto a alguno de los obligados solidarios, hay lugar a la Confusión, situación que conlleva a la aplicación o injerencia de una confusión, y en consecuencia se extingue la Obligación Tributaria sólo en esa parte o con respecto al obligado u obligados que favorece<sup>125</sup>.

Para Maribel Sousa, esta forma de extinguir la obligación tributaria es aplicable en la práctica jurídica de muchos Estados, cuando el sujeto activo pasa a ocupar el lugar del sujeto pasivo, y esto ocurre en la medida en que aquél – Estado- asume la calidad jurídica de éste –contribuyente- y es su continuador en sus derechos y obligaciones. Es decir, procede en el caso en que sea heredero del sujeto pasivo. En consecuencia, existe confusión cuando el sujeto activo es el heredero universal, testado o intestado, del sujeto pasivo, cuando el sujeto pasivo declara en su testamento al Estado como heredero a título universal de todos sus bienes, de esta manera El Estado asume todos los derechos y obligaciones sobre dichos bienes, ya que este representa al causante.

### **3.8. Prescripción y su Operatividad de Conformidad al Código Tributario**

En materia tributaria, la prescripción extintiva tiene plena aplicación como modo de extinguir la obligación tributaria principal, por ello, puede concebirse como el vencimiento del plazo, que una vez materializado, imposibilita a la Administración Tributaria para reclamar al deudor moroso, la obligación principal y sus accesorios, por no haber ejercido sus acciones y derechos dentro del plazo estipulado por el Código Tributario. Dicha forma de extinguir

---

<sup>125</sup> *Ibíd.* Artículo 80 inc. 2°.

la obligación tributaria además del transcurso del tiempo, debe ser alegada por la parte interesada<sup>126</sup>. La prescripción es un modo de extinción de la obligación tributaria y se constituye en un medio de sanción a aquel acreedor negligente que dejó pasar el tiempo sin ejercer sus acciones y derechos. Es decir, es el medio de extinción de una obligación tributaria a través del transcurso del tiempo debido a que no se ejercieron las acciones y derechos contemplados en la ley, así la prescripción extingue las acciones y derechos de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de las multas y demás accesorios.

En argumento a lo anterior el sujeto pasivo, y contribuyente que pretenda extinguir la obligación tributaria, debe de cumplir los requisitos siguientes<sup>127</sup>:

a) Que hayan transcurrido los diez años.

b) La solicitud debe estar acompañada por certificaciones de inexistencia de procesos en contra del solicitante<sup>128</sup>, emitidas por los Juzgados de Menor Cuantía y de la Fiscalía General de la República.

---

<sup>126</sup> Ibíd. artículo 82 .

<sup>127</sup> En ese sentido Ibíd. artículo 83.

<sup>128</sup> La solicitud de prescripción puede redactarse de la siguiente manera: SEÑORES DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS PRESENTE. WILSON CHAVEZ, (y sus generales), actuando en calidad de Representante Legal de la Sociedad, W&W, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE que puede abreviarse W&W, S.A. DE C.V., con NIT ... y Número de Registro de Contribuyente uno ocho uno uno seis tres guion seis, por este medio, muy respetuosamente a ustedes expongo: 1. Que la sociedad W&W, S.A. DE C.V., presentó la liquidación anual del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio dos mil, mediante formulario F-11, folio 111080628784, presentado en fecha treinta de abril de dos mil uno, en la cual se determinó un impuesto a pagar por valor de US\$6,575.36dólares, sin embargo mi representada omitió de manera involuntaria el pago del correspondiente mandamiento de ingreso que le fue emitido. 2. La sociedad W&W, S.A. DE C.V. no ha sido demandada ni se ha iniciado trámite en su contra para reclamar la deuda tributaria. Por lo antes expuesto, a ustedes muy respetuosamente SOLICITO: La Prescripción de la deuda tributaria, correspondiente al Impuesto sobre la Renta del ejercicio dos mil, por el cual se omitió el pago de manera involuntaria, por haber transcurrido el plazo al que se refiere el Artículo 84 del Código Tributario vigente. Anexo al presente escrito.

c) Cualquier otro medio de prueba, pertinente que acredite que no se ha iniciado trámite administrativo en contra del peticionario, para el cobro de deudas tributarias,

### **3.8.1 Interrupción de la Prescripción**

La interrupción de la prescripción por acto del sujeto activo tiene importancia por cuanto puede convertirse en una forma de prolongar indefinidamente la prescripción afectando los principios de la certeza y la seguridad jurídica. El término de prescripción se interrumpirá:

- a) Con la notificación del requerimiento de cobro administrativo efectuada al sujeto pasivo o responsable solidario por la Administración Tributaria<sup>129</sup>.
- b) Por la realización de cualquier acto administrativo o judicial tendiente a ejecutar el cobro de la deuda.

### **3.8.2 Computo para alegar Prescripción de la Obligación Sustantiva e Imprescriptibilidad por Retenciones y Percepciones**

De conformidad con el Código Tributario, la obligación tributaria sustantiva, las multas y demás accesorios prescribe en diez años<sup>130</sup>, así mismo, las multas y sanciones aisladas por incumplimientos a las normas contenidas en el Código Tributario y demás leyes tributarias, prescriben en diez años. Para la materialización, y establecimiento del cómputo al que se hace alusión y que la norma prescribe deberá comenzar a contarse de la siguiente manera:

---

<sup>129</sup> Código Tributario (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2000), artículo 82 inc. 3°

<sup>130</sup> *Ibíd.* artículo 84.

a) Cuando se trate de impuesto autoliquidados por el contribuyente, a partir del día siguiente al concluir el plazo legal o al de su prórroga para pagar.

b) Cuando se trate de liquidación oficiosa o imposición de multas aisladas efectuadas por la Administración Tributaria, será a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago.

En la legislación tributaria salvadoreña la regla de prescripción, establece como excepción de aplicabilidad en los casos de agentes de retención y de percepción que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas<sup>131</sup>. Esto significa que la Administración Tributaria podrá exigir en cualquier momento al agente de retención la obligación de enterar los montos retenidos y no enterados en el tiempo oportuno para su cancelación e imponer las correspondientes sanciones a las que esté sujeto.

### **3.9 Prescripción y su Operatividad de Conformidad a la Ley General Tributaria Municipal**

La prescripción tributaria municipal, constituye el tercer y último medio de extinción de la obligación tributaria municipal prescrita y regulada en el artículo 30 de la Ley General Tributaria Municipal, y consiste en la pérdida de derechos del municipio a exigir el pago o los pagos de tributos y sus accesorios<sup>132</sup>, esto es por falta o ausencia de cobro, por negligencia u omisión durante el plazo de 15 años contados al día siguiente de finalizado el plazo de pago<sup>133</sup>. Esta forma de extinguir las obligaciones tributarias municipales, opera por la ausencia de

---

<sup>131</sup> En este sentido *Vid.* Reglamento de aplicación del Código Tributario, Artículo 23.

<sup>132</sup> *Vid.* Ley General Tributaria Municipal (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1991) artículo 42.

<sup>133</sup> *Ibíd.* artículo 43.

cobro ejecutivo de carácter judicial y en consecuencia esta forma de extinguir conlleva a la extinción de la obligación de pleno derecho, sin necesidad de que la alegue el sujeto pasivo y sin perjuicio de que la pueda invocar judicialmente en cualquier momento del juicio<sup>134</sup>, tal como lo dispone el artículo 44 de la Ley General Tributaria Municipal. Para tal efecto el plazo de la prescripción comienza a contarse o computarse según lo establecido en el artículo 43 de la misma ley.

En El Salvador, el Derecho Tributario se divide en tres rubros diferentes a saber: en las normas tributarias internas que regulan los Hechos Generadores y obligaciones entre el Estado y el contribuyente que no tienen que ver con hechos o actos gravados por el Derecho Tributario Municipal y Aduanero; las normas tributarias municipales y las normas tributarias relativas al comercio exterior.

Cada uno de los rubros en lo que tiene incidencia la materia tributaria, tiene un fundamento lógico, y regula a grandes rasgos los Tributos y los Hechos y actos que gravan a los mismos y el cumplimiento de estos como parte de una obligación por mandato de ley. Este último aspecto, que regulan las normas tributarias internas, municipales y aduaneras, son vital importancia ya que el contribuyente o los sujetos obligados en la mayoría de los casos desconocen por ello se hace necesario el análisis de las normas que regulan los aspectos tributarios internos, de comercio exterior y municipales, esto con el objeto de conocer cuáles son las Formas de Extinguir la Obligación Tributaria en los diferentes cuerpos normativos.

En ese margen de ideas, puede afirmarse que en El Salvador, se debe mejorar e incrementar el rol educador por parte de la administración tributaria, respecto

---

<sup>134</sup> *Ibíd.* artículo 44.

al tema impositivo y paralelo a ello, el relativo al de extinción de las obligaciones de carácter tributario, municipal y aduanero debido a estos – imposición y extinción- son dos temas indisolubles que implícitamente o explícitamente están inmersos en el conjunto de normas tributarias, las cuales configuran la relación tributaria, estableciendo como núcleo las obligaciones impositivas, y de las que su conocimiento es imprescindible, por ello se hace necesario comprender lo relativo a la relación jurídica tributaria como elemento implícito en el derecho tributario sustantivo, ya que la poca capacitación de los administrados o contribuyentes, como sujetos pasivos de una relación jurídica tributaria.

En la cual el Estado es acreedor de la Obligación Tributaria, inhiben la posibilidad de conocer de todas las posibilidades para extinguir las obligaciones tributarias prescritas en el catálogo de normas vigentes y positivas de carácter tributario, las cuales en el Estado de El Salvador, son de gran importancia ya que existen normas que regulan hechos generadores prescritos en la norma jurídica relativos a actos u hechos internos, de comercio exterior, y municipales, por ende la capacitación en esos rubros es de vital importancia debido a que el conocimiento de los mismos por parte de los administrados, permitiría conocer, la forma de configuración de la relación jurídica tributaria, sus elementos, y las formas por las cuales se extingue la misma ya sea en el ámbito interno, del comercio exterior y municipal.

## **CONCLUSIONES**

El derecho tributario, es un derecho de obligaciones tributarias que se configuran en una relación de derecho o relación jurídica tributaria, mediante la cual, el sujeto pasivo, está obligado por mandato de ley, a solventar su situación tributaria ante el sujeto activo, al momento de enmarcarse dentro del contexto del hecho generador. Dicha imposición por mandato de ley, es la que configura la relación jurídica tributaria, con el objeto de establecer obligaciones al contribuyente, que doctrinariamente se conciben como obligaciones de dar. Esta obligación constituye un vínculo entre el contribuyente y el Estado, mediante el cual se ordena por imperativo de ley a pagar al sujeto activo - Estado- los tributos –impuestos, tasas y contribuciones especiales-.

El Derecho Tributario como rama del derecho público, clasifica sus normas jurídicas en dos tipos, las sustantivas y las formales; las primeras regulan las relaciones que nacen del tributo como obligación a cargo de los individuos por imperio de ley, y las segundas constituyen las normas aplicables a la actividad de los organismos del Estado en la recaudación tributaria. La primera clasificación, es la que merece especial atención, debido, a que, es la que consagra y preceptúa, la potestad de imposición y del deber de contribución, así como otras obligaciones, que configura la relación jurídica tributaria entre el Fisco, como acreedor, y el contribuyente como deudor; en esa relación, el tributo, constituye el núcleo fundamental de la obligación tributaria, el cual se origina por mandato de ley.

La relación jurídica tributaria constituye un vínculo entre el Estado y el contribuyente, de carácter obligatorio, ya que se origina por mandato de ley, el cual, tiene como fin y como requisito esencial, la verificación en la realidad de los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la

obligación tributaria. Por ello, se deduce que la relación jurídica tributaria, constituye un vínculo jurídico obligacional que surge o se deriva de una relación de derecho, esto es de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al Estado por medio del ente denominado fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo.

El objeto de la relación jurídica tributaria consiste en reglar todos los actos directos o derivados, desde el nacimiento hasta la extinción de la misma. Por tanto, la relación en comento al nacer de la ley, tendrá por objeto regular las obligaciones y deberes de los sujetos intervinientes, a fin de resguardar la legalidad del nexo.

En El Salvador la relación jurídica tributaria constituye una vinculación entre el Estado y los contribuyentes que se configura bajo supuestos previstos en las leyes tributarias -Código Tributario, Código Aduanero Uniforme Centroamericano, y Ley General Tributaria Municipal-, las cuales forman parte del ordenamiento jurídico tributario sustantivo. En consecuencia, relación jurídica tributaria, obligación tributaria, tributo y formas de extinguir la obligación tributaria, constituyen el hilo conductor que conforma el derecho tributario sustantivo-material, situación que implica que dichos conceptos o componentes están íntimamente unidos, siendo imprescindible su conocimiento por parte del administrado y el aplicador de la norma -Fisco-.

Formalmente la Obligación Tributaria tiene su nacimiento con la existencia de la norma jurídica tributaria, pero que se materializa, en el momento mismo en que el sujeto pasivo configura su actuación dentro de los presupuestos previstos y gravados con impuestos –Hecho Generador-, en la norma tributaria sustantiva, por consiguiente el Hecho Generador constituye el nexo o requisito material que efectiviza el nacimiento de la Obligación Tributaria, por ello estos

dos elementos son indisolubles el uno de otro, los cuales de forma consecuente dan cabida a otra institución u otras figuras, esta son las Formas de Extinguir la Obligación Tributaria, ya que para que las mismas se configuren en el plano jurídico tributario se necesita que se materialice el Hecho Generador de la norma, la cual, conmina con el pago de un Tributo como objeto de la Obligación Tributaria. Por ello puede considerarse y definirse a grandes rasgos a la Extinción de las Obligaciones Tributarias como: la desaparición de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo (contribuyente principal, tercero, o responsable solidario), es decir, constituye una conducta por la cual termina la razón que le dio origen al deber contributivo.

En El Salvador, el Derecho Tributario se divide en tres rubros diferentes a saber: en las normas tributarias internas que regulan los Hechos Generadores y obligaciones entre el Estado y el contribuyente que no tienen que ver con hechos o actos gravados por el Derecho Tributario Municipal y Aduanero; las normas tributarias municipales y las normas tributarias relativas al comercio exterior. Cada uno de los rubros en lo que tiene incidencia la materia tributaria, tiene un fundamento lógico, y regula a grandes rasgos los Tributos y los Hechos y actos que gravan a los mismos y el cumplimiento de estos como parte de una Obligación por mandato de ley. Este último aspecto, que regulan las normas tributarias internas, municipales y aduaneras, son de vital importancia ya que el contribuyente o los sujetos obligados en la mayoría de los casos desconocen por ello se hace necesario el análisis de las normas que regulan los aspectos tributarios internos, de comercio exterior y municipales, esto con el objeto de conocer cuáles son las Formas de Extinguir la Obligación Tributaria en los diferentes cuerpos normativos.

El Estado de El Salvador, debe mejorar e incrementar su rol educador, respecto al tema impositivo y paralelo a ello, el relativo al de extinción de las obligaciones de carácter tributario, debido a estos –imposición y extinción- son

dos temas indisolubles que implícitamente o explícitamente están inmersos en el conjunto de normas tributarias, las cuales configuran la relación tributaria, estableciendo como núcleo las obligaciones impositivas, y de las que su conocimiento es imprescindible, por ello se hace necesario comprender lo relativo a la relación jurídica tributaria como elemento implícito en el derecho tributario sustantivo.

La poca capacitación de los administrados o contribuyentes, como sujetos pasivos de una relación jurídica tributaria en la cual el Estado es acreedor, inhiben la posibilidad de conocer de todo el catálogo de posibilidades para extinguir las obligaciones tributarias prescritas en el catálogo de normas vigentes y positivas de carácter tributario, las cuales en el Estado de El Salvador, son de gran importancia ya que existen normas que regulan hechos generadores relativos a actos u hechos internos, de comercio exterior, y municipales, por ende la capacitación en esos rubros es de vital importancia debido a que el conocimiento de los mismos por parte de los administrados, permitiría conocer, la forma de configuración de la relación jurídica tributaria, sus elementos, y las formas por las cuales se extingue la misma ya sea en el ámbito interno, del comercio exterior y municipal.

## **RECOMENDACIONES**

Al Ministerio de Hacienda

Que es necesario que los contribuyentes conozcan los diferentes cuerpos normativos donde están reguladas las formas de extinguir las obligaciones tributarias, para lo que es menester que dicha institución tome un papel más protagónico para dar mayor divulgación en cuanto al procedimiento, los plazos, e instituciones autorizadas para dicho procedimiento administrativo; lo anterior, permitiría que los contribuyentes tengan una mejor percepción y conocimiento acerca de los pasos a seguir ante la administración pública.

A la Asamblea Legislativa:

Que esté abierta a analizar y aprobar las distintas propuestas de reformas en relación a la recaudación fiscal, sea interna, municipal y aduanera para que de esta forma se puedan solventar cualquier tipo de vacíos de ley; pero sobre todo a aquellas reformas orientadas a beneficiar al sector contribuyente.

A los contribuyentes:

Que se informen sobre las reformas fiscales, municipales y aduaneras, en cuanto a la recaudación de tributos. De esta manera sabrán el porcentaje, plazo y procedimientos a seguir en las diferentes instituciones estatales. Todavía más importante, es que compartan dicha información con sus familiares, compañeros de trabajo, y de esta manera serán muchos los que tengan el conocimiento de estas reformas.

## BIBLIOGRAFÍA

### Libros

**Amorós, Narciso.** *Explicaciones de Derecho Tributario*, Editorial Derecho Financiero, 2º edición, Madrid-España, 1970.

**Araujo, Amílcar.** *El hecho generador de la obligación tributaria*, Editorial Abeledo-Perrot, s., ed., Buenos Aires, 1964.

**Arrija Vizcaíno, Adolfo.** *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 15ª ed., México, 2001.

**Berliri, Antonio.** *Principios de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

**Berliri, Antonio.** *Principios de Derecho Tributario*, volumen II, Traducción Española por Editorial de derecho Financiero, Madrid, 1964.

**Blumenstein, Ernesto.** *Sistema de Derecho Tributario*, Traducción del Italiano por Giuffré Milano, 1954.

**Boeta Vega, Alejandro.** *Derecho Fiscal. Teoría y Práctica*, Editorial Ecafsa, 2º edición, México, 1992.

**Borja Soriano, M.** *Teoría General de las Obligaciones*, Editorial Porrúa, S.A., Tomo I, 2ª Edición, México D.F, 1953.

**Burgos Silva, José Germán.** "El Derecho Internacional en el Contexto de la

Globalización: Conflictos y Transformaciones”, en Estudios de Derecho Vol. LXVIII. número 152, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Universidad de Antioquia, Medellín. Colombia, diciembre 2011.

**Clive, H.** *El fetiche del crecimiento*, Editorial Laetoli, Pamplona, España, 2006.

**Ferrajoli, Luigi.** *Derechos y garantías. La ley del más débil.* Editorial Trotta, 4ª edición Madrid, España, 2004.

**Ferrajoli, Luigi.** *Democracia Constitucional y Derechos Fundamentales. La Rigidez de la Constitución y sus Garantías.*

**Galeano, Patas, Eduardo.** *Arriba la escuela del mundo al revés*, Montevideo, 1998.

**García Vizcaíno, C.** *Derecho Tributario: Tomo I, Parte General*, Ediciones de Depalma, Buenos Aires, 1996.

**Giannini, A. D.** *Instituciones de Derecho Tributario*, Traducción española, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

**Giuliani Fouruge, C.** *Procedimiento Tributario*, Editorial Abeledo-Perrot, s., ed., Buenos Aires, Argentina, 1979.

**Giuliani Fouruge, C.** *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Argentina. 1993.

**Gnazzo, Edison.** *Principios Fundamentales de Finanzas Públicas*, 1997.

**Helsen, A.** *Derecho Tributario*, Ediciones Jurídicas y Sociales Pons, España, 2005.

**Huidobro, José.** *Tecnologías de información y comunicación*.

**Irías Girón, Juan Miguel.** *Catálogo de términos y sus acepciones utilizadas en administración financiera y tributaria*, Ed., Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala. 5ª. Edición, Guatemala, 2004.

**Jarach, Dino.** *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editado por Liceo Profesional Cima, 1ª ed., Argentina, 1969.

**Jarach, Dino.** *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Abeledo-Perrot, 2da, Edición, Buenos Aires, Argentina.

**Jarach, Dino.** *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ediciones Nuevo Mundo, Argentina, 2007.

**Jarach, Dino.** *Curso Superior de Derecho Tributario*, s., Ed., 2º edición, Argentina, 1969.

**Jarach, Dino.** *El Hecho Imponible*, editorial Abeledo Perrot, 3º edición, Argentina, 1982.

**Jarach, Dino.** *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004

**Jiménez González, Antonio.** *Lecciones de Derecho Tributario*, Editorial Ecafsa, 5º edición, México, 1998.

**López, Ernesto.** Globalización y democracia, Buenos Aires, 1998.

**Luchena, G.** *La Relación Jurídica - Tributaria, El Hecho Imponible*, Universidad de Castilla-La Mancha, España, 2008.

**Luque, Juan Carlos.** *La Obligación Tributaria*, Editorial Depalma, s., ed., Buenos Aires, Argentina, 1946.

**Luque, Juan Carlos.** *La obligación tributaria*, Ediciones Depalma, 2ª Edición, Buenos Aires, 1989.

**Martin, José María.** *Derecho tributario general*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995.

**Martin, José María.** *Introducción a las finanzas públicas*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985.

**Moya, E.** *Elementos de Finanzas Publicas y Derecho Tributario*, Editorial Mobilibros, Caracas Venezuela.

**Navarrine, Susana.** *Procedimiento Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1979.

**Pérez de Ayala, J.** *Derecho Tributario*, Tomo 1, Editorial de Derecho Financiero, s., ed., Madrid, España, 1968.

**Pérez Royo, F.** *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. 8ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1998.

**Pugliesse, Mario.** *Derecho Financiero*, Traducción Española, México, 1946.

**Rodríguez Lobato, Raúl.** *Derecho fiscal*, Ed. Oxford University Press, 2ª. ed., México, Distrito Federal, 2003.

**Rodríguez Lobato, Raúl.** *Derecho Fiscal*, Editorial Oxford, 2ª edición, México, 2001.

**Rüdiger Safranski.** *¿Cuánta globalización podemos soportar?*, Buenos Aires, 2005.

**Saccone, Mario Augusto.** *Manual de Derecho Tributario*, Ed. La Ley, s., ed., Argentina, 2002.

**Sainz de Bujanda, F.** *El Nacimiento de la obligación Tributaria: Análisis Jurídico del Hecho Imponible*, Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 1968.

**Sainz de Bujanda, Fernando,** *Notas de Derecho Financiero, Tomo I, Volumen 2º*, s., Ed y ed. Madrid, España, 1975.

**Thompson, E. y Garita, R.** *El Desempeño de las Agencias de Administración Tributaria y de las Aduanas de Centroamérica*, Universidad para la Cooperación Internacional. ASIES; IDRC.

**Valdés Costa, R.** *Curso de Derecho Tributario*, Editorial Abeledo-Perrot, s., ed., Montevideo, 1970.

**Vanoni, Enzo.** *Elementos del Derecho Tributario*, Editorial Milano, 1º edición.

**Villegas, Héctor B.** *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ed. Ediciones Depalma. 5ª. ed.; Buenos Aires, Argentina, 1994.

**Villegas, Héctor.** *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Astrea, 8ª edición, Argentina, 2007.

**Zaldívar, Carlos Alonso.** *Variaciones sobre un mundo en cambio*, Madrid, 1996.

### **Legislación**

**Código Civil**, Decreto Ley S/No., de fecha 23 de agosto de 1859, Gaceta Oficial No. 85 de fecha 14 de abril de 1860, artículo 1438.

**Código Fiscal de la Federación, mexicana.**

**Código Municipal**, aprobada mediante Decreto Legislativo No 274 de fecha 3 de enero de 1986, publicado en el Diario Oficial No. 23, Tomo 290.

**Código Tributario de Guatemala**, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

**Código Tributario ecuatoriano.**

**Código Tributario**, Decreto Legislativo No. 230, de fecha 14 de diciembre del año 2000, publicado en el D. O. No. 241, Tomo 349, de fecha 22 de diciembre del año 2000.

**Constitución de la República de El Salvador**, Emitida por Decreto Constituyente N° 38, de fecha 15 de diciembre de 1983, Publicada en el Diario Oficial N° 234, Tomo N° 281, de fecha 16 de diciembre de 1983.

**Ley de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces**, Decreto No. 552, de fecha 18 de diciembre del año 1986, publicado en el D. O. No. 239, Tomo 293, de fecha 22 de diciembre del año 1986.

**Ley General Tributaria Municipal**, Decreto Ley, No. 86, de fecha 17 de octubre de 1991, publicado en el D.O. No. 242, Tomo 313 de fecha 21 de diciembre de 1991.

**Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano**, Anexo de la Resolución No 224-2008, (COMIECO-XLIX), del 25 de abril de 2008, publicado en El Salvador, en el Diario Oficial el 20 de mayo de 2008.

**Tratado General de Integración Económica Centroamericana**, Firmado por Guatemala, El Salvador, Honduras y Nicaragua en 1960, y la adhesión de Costa Rica en 1962, vigente en el país a partir del 4 de junio de 1961.

### **Otras fuentes**

**Convenio Sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano**, suscrito por las Repúblicas de Guatemala, El Salvador, Nicaragua y Costa Rica, el 14 de diciembre de 1984, y Ratificado por la Asamblea Legislativa de El Salvador el 17 de diciembre del mismo año, publicado en el Diario Oficial No. 16, Tomo No. 286, del 23 de enero de 1985.

**Guevara Alvarado, Rolando A.**, “Centroamérica: Integrándose hacia el Futuro”, en **Comisión Europea** *La Integración Centroamericana, Realidad y Perspectiva*, artículos derivados de la conferencia Sobre La Integración Regional Centroamericana y la Reforma Institucional".

**Programa de Las Naciones Unidas para el Desarrollo, (PNUD), Informe sobre Desarrollo Humano, México. 2002.**

**Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana – Protocolo de Guatemala; Código Aduanero Uniforme Centroamericano,** Anexo de la Resolución No 223-2008, (COMIECO-XLIX), del 25 de abril de 2008, publicado en El Salvador, en el Diario Oficial N° 95, del 15 de mayo de 2008

**Recomendaciones de la XVII Jornada Latinoamericana de Derecho. Sausa de Moreno, Maribel, II Congreso Internacional de Derecho Tributario, La Extinción de las Obligaciones Tributarias,** Tribunal Administrativo Tributario, Panamá, 26 al 28 de junio de 2013.

## **Revistas**

**Barreira, E.,** “La Relación Jurídica Tributaria y la Relación Jurídica Aduanera”, en Revista de Estudios Aduaneros Número 18, Argentina. 2007.

Ferrajoli, Luigi, Sobre los Derechos Fundamentales, en Revista jurídica Cuestiones Constitucionales N° 15, Traducción de Miguel Carbonell, Investigador del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Julio-diciembre de 2006.

**Maya Marín, Francisco Antonio, y Guerrero Govea, Fabiola,** “Consideraciones sobre la Relación Jurídica Tributaria en Venezuela”, en CIVITAS, Revista de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Volumen 1, Número 1, Universidad Privada Doctor, Rafael Bellosó Chacín, Venezuela, diciembre de 2012-mayo de 2013.

**Nájera Urrutia, Pablo**, Revista de la Asociación de Investigación y Estudios Sociales ASIES, número 1, La Integración Económica Centroamericana y sus Principales Componentes, Guatemala, 2011.

**Villalta Vizcarra, A. E.**, El Salvador, Cuadernos Electrónicos, Derechos Humanos y Democracia.