

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



**FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS
MUNICIPALES**

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

PRESENTADO POR

NAVAS CARRANZA, BLANCA ALICIA
PICHE LOZANO, EDWIN EDUARDO
VALLADARES ALVARADO, SONIA ALEJANDRA

DOCENTE ASESOR

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

Ciudad Universitaria, San Salvador, julio de 2017

TRIBUNAL CALIFICADOR

LIC. EUGENIO TEVEZ CASTILLO

(PRESIDENTE)

LIC. NOE GEOVANNI GARCÍA IRAHETA

(SECRETARIO)

LIC. SAMUEL MERINO GONZÁLEZ

(VOCAL)

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Msc. Roger Armando Arias Alvarado
RECTOR

Dr. Manuel de Jesús Joya Abrego
VICERRECTOR ACADÉMICO

Ing. Nelson Bernabé Granados Alvarado
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

Lic. Cristobal Hernán Ríos
SECRETARIO GENERAL

Lic. Rafael Humberto Marín
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata
DECANA

Dr. José Nicolás Ascencio Hernández
VICE DECANO

Ms. Juan José Castro Galdámez
SECRETARIO

ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

Lic. Rene Mauricio Mejía Méndez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

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

Licda. María Magdalena Morales
COORDINADORA DEL PROCESO DE GRADUACIÓN

AGRADECIMIENTOS

Fundamentalmente agradecer a **DIOS** que es y será siempre el pilar fundamental de mi vida, el que me ha permitido finalizar una de las metas más esperadas, que me regalo la vida, salud, inteligencia y perseverancia, por bendecirme al terminar este gran proyecto junto a aquellas personas que son importantes en mi vida.

A mis padres, **Doris Carranza**, y **Oscar Navas**, que me han apoyo a seguir en esta carrera sin importar nada, que han sido mi apoyo incondicional en este proyecto importante, gracias a ambos por cada uno de los sacrificios realizados, por motivarme a no dejar de lado mi carrera y por hacer de mí una persona llena de buenos valores y principios.

A mis compañeros y amigos, **Alejandra Valladares y Edwin Piche**, por su amistad incondicional, porque a pesar de todo logramos llegar hasta acá juntos. Gracias por cada consejo brindado, por cada momento compartido, por la lealtad brindada y por regalarme esta amistad pura y sincera.

Al Licenciado **Manuel Cea**, gracias por cada conocimiento brindado y porque gracias a él descubrí esa parte del derecho que tanto amo.

Á nuestro Asesor de Tesis, Licenciado **Samuel Merino**. Gracias por su apoyo incondicional, por todo el apoyo y conocimiento brindado, por aceptar ser nuestro mentor y ayudarnos a cumplir esta meta tan deseada.

Gracias a todas aquellas personas que de uno u otra forma me han apoyado a culminar uno de los más grandes logros de mi vida.

Blanca Alicia Navas Carranza

En primer lugar, me corresponde agradecer a **Dios** que es el punto de partida y pilar fundamental de este gran proyecto, al brindarme la vida, salud, perseverancia, inteligencia y sobre todo, su apoyo para culminar satisfactoriamente este logro en mi vida.

A mis padres, **Romeo Piche y Telma Lozano**, por estar todos los días de mi vida apoyándome para culminar de gran forma mi carrera. Gracias por forjarme los valores y principios esenciales para ser la persona que soy. Su apoyo ha sido clave. Agradezco enormemente los sacrificios realizados, desde el aspecto económico hasta cada minuto dedicado para la elaboración de tareas, el amor brindado, los consejos practicados, el forjamiento de valores, lecciones aprendidas necesariamente, motivación y premiación en cada éxito conseguido a través del aspecto educativo. Las palabras sobran para la gran obra que han realizado.

A mis compañeras y amigas, **Alejandra Valladares y Blanca Navas**, esta es la culminación profesional que hemos logrado juntos. Gracias a su sincera y especial amistad. La clave de haber llegado a este momento; ha sido la sinceridad, la compañía, la lealtad y la forma de ver la vida, disfrutar cada instante vivido y aprender de ello en cada acto realizado.

A nuestros Asesor de Tesis, Licenciado **Samuel Merino**. Gracias por habernos brindado el apoyo, por compartir los conocimientos, la confianza y la amistad desde un principio en este proceso.

Gracias a todos los familiares, amigos y docentes que han sido parte para la culminación de mi carrera universitaria.

Edwin Eduardo Piche Lozano

En primera instancia y la fundamental de todas agradecer a **DIOS**, por haberme brindado la oportunidad de ser estudiante de la Universidad de El Salvador y por haberme proporcionado todos los mecanismos necesarios a lo largo de mi carrera para poderla iniciar y culminar satisfactoriamente.

A mi madre **Sonia Alvarado**, que sin su apoyo incondicional no hubiese podido culminar mis estudios superiores. Gracias a sus constantes sacrificios físicos, morales y económicos he podido culminar con todos los estudios necesarios para ser una persona productiva en la sociedad. Me satisface poderle otorgar una pequeña recompensa de su sacrificio al culminar este sueño, mi carrera.-

A mi hija **Fabiola Flores**, que sin duda es mi motor diario para salir adelante y querer ser una mejor persona en todos los aspectos de mi vida personal, emocional y profesional; para brindarle un mejor futuro, producto del esfuerzo constante de superación personal y profesional.-

A mi hermana **Claudia Fuentes**, que ha sido pieza esencial en este rompecabezas, por su constante e incondicional apoyo a lo largo de mi vida.-

A mis amigos **Edwin Piche y Blanca Navas**, personas claves para la culminación de mi carrera, les agradezco por haber llegado a mi vida y por todas las experiencias, apoyo, lealtad, felicidad, entre otras que me.-

A nuestro Asesor de Tesis, Licenciado **Samuel Merino**, gracias por aceptar el reto de ser nuestro mentor y por la solidaridad en compartir su sabiduría en todo momento desde que fue nuestro docente hasta en nuestra tesis.-

Gracias a todas las personas familiares, amigos y docentes que proporcionaron su apoyo y ayuda para hacer real mi carrera universitaria.-

Sonia Alejandra Valladares Alvarado

ÍNDICE

RESUMEN	ii
INTRODUCCIÓN	ii
SIGLAS	v
CAPITULO I: MARCO HISTÓRICO	
1.1 Origen de las obligaciones	1
1.2 Origen de las obligaciones tributarias	5
1.2.1 Antecedentes de los impuestos en El Salvador	6
1.2.2 Evolución de los Impuestos Directos	7
1.2.3 Evolución de los impuestos indirectos.	11
1.2.4 Antecedentes del código tributario	13
1.3 Origen de las obligaciones tributarias municipales.	
1.3.1 Tributo estatal en El Salvador.	17
1.3.2 Tributos municipales en El Salvador	19
1.4 Antecedentes de los municipios y su régimen de tributación en las constituciones de 1898 a 1950.	20
CAPITULO II: MARCO CONCEPTUAL	
2.1 De las obligaciones en general	
2.1.1 Definición de las obligaciones	32
2.1.2 Obligación tributaria	33
2.1.3 Fundamento de la obligación tributaria.	34
2.2 Elementos de las obligaciones tributarias	
2.2.1 Sujetos	
2.2.2 Sujeto activo de la obligación tributaria.	35
2.2.3 Sujeto pasivo de la obligación tributaria	36
2.2.3.1 Características de los sujetos pasivos.	
2.2.3.2 Diferencia entre sujeto pasivo y contribuyente	38

2.2.4 Objeto de La obligación tributaria	
2.2.5 Causa de la obligación tributaria	39
2.2.6 Hecho imponible o hecho generador	40
2.2.6.1 Elementos del Hecho Generador	
2.2.6.1.1 Elemento o presupuesto objetivo.	42
2.2.6.1.2 Elemento Subjetivo	
2.3 Clasificación De Las Obligaciones Tributarias	
2.3.1 Obligación Sustantiva.	43
2.3.2 Obligaciones Formales.	
2.3.3 Obligaciones formales del sujeto activo.	
2.3.4 Obligaciones Activas.	44
2.3.5 Obligaciones Pasivas.	
2.3.5.1 Obligaciones de no hacer:	
2.3.5.2 Obligaciones de soportar:	
2.3.5.3 Obligaciones Formales del Sujeto Pasivo	45
2.4 Fuentes De Las Obligaciones Tributarias	
2.4.1 Nacimiento De La Obligación Tributaria.	46
2.5 Modos de extinguir las obligaciones tributarias.	51
2.5.1 El pago de la obligación tributaria	
2.5.1.1 Concepto	52
2.5.1.2 Efectos del pago.	53
2.5.1.3 Sujetos del pago	54
2.5.1.4 Objeto del pago	56
2.5.1.5 Formas de pago	57
2.5.2 La compensación	
2.5.2.1 Concepto	58
2.5.2.2 Naturaleza jurídica	59
2.5.2.3 Efectos de la compensación	60
2.5.2.4 Término para solicitar la compensación	

2.5.2.5 Compensación de oficio	61
2.5.2.6 Compensación a instancia del obligado tributario	
2.5.3 La confusión	
2.5.3.1 Causas de la confusión	
2.5.3.1.1 Confusión total o parcial	62
2.5.3.2 Naturaleza de la Confusión	
2.5.3.3 Efectos de la Confusión	63
2.5.4 La Prescripción	
2.5.4.1 La Prescripción en materia civil	66
2.5.4.2 Definición	
2.5.4.3 Importancia de la prescripción.	67
2.5.4.4 Naturaleza de la prescripción.	
2.5.4.5 Declaratoria de prescripción	
2.5.4.6 Plazo para la prescripción	68
2.5.5 Condonación o remisión	69
2.5.5.1 Requisitos para la procedencia de la condonación o remisión	
2.5.5.1.1 Condonación de la obligación tributaria sustantiva	70
2.5.5.1.2 Condonación de intereses y sanciones	71
2.5.6 Transacción	
2.6 El grado de eficacia de los medios de Extinción	72
CAPITULO III: MARCO JURÍDICO	
3.1 Formas de extinguir las Obligaciones Tributarias Municipales	
3.1.1 El Pago	74
3.1.1.1 Elementos del pago	
3.1.1.2 Sujetos Que Intervienen	75
3.1.1.3 Objeto del pago	76
3.1.1.4 Formas de pago	77
3.1.1.5 Lugar de pago	78
3.1.1.6 Fechas de pago	79

3.1.1.7 Facilidades de pago	
3.1.1.8 Caducidad Extraordinaria de Pago	
3.1.1.9 Imputación del pago	
3.1.1.10 Efectos del pago.	80
3.1.2 Compensación	81
3.1.2.1 Importancia de la compensación	
3.1.2.2 Sujetos de derecho público	83
3.1.2.3 Sujeto de derecho privado y estado	
3.1.2.4 Presupuestos	84
3.1.2.5 Requisitos	85
3.1.2.6 Procedimiento	
3.1.3 Prescripción	86
3.1.3.1 Sobre la prescripción tributaria municipal	87
3.1.3.2 Computo del Plazo	
3.1.3.3 Efectos de la Prescripción	90
CAPITULO IV: DERECHO COMPARADO	
4.1 Panamá	91
4.1.1 Pago de la obligación tributaria	
4.1.1.1 Sujetos en el pago	93
4.1.1.2 Monto de pago	94
4.1.1.3 Medios de Pago	95
4.1.1.4 Plazos para el Pago	
4.1.1.5 Imputación del pago	96
4.1.1.6 Facilidades de pago	97
4.1.1.7 Mora del pago	
4.1.1.8 Efectos de la mora	98
4.1.2 Compensación	100
4.1.2.1 Requisitos de procedencia	101
4.1.3 Confusión	

4.1.3.1 Procedencia de la confusión	102
4.1.4 Condonación o remisión	
4.1.4.1 Condonación de la obligación tributaria sustantiva	103
4.1.4.2 Condonación de intereses y sanciones	
4.1.5 Transacción	104
4.1.6 Incobrabilidad	
4.1.7 Prescripción	105
4.1.7.1 Plazo de Prescripción	
4.2 España	106
4.2.1 Prescripción	106
4.2.2 Pago	108
4.2.3 Compensación	112
4.2.4 Condonación	
4.3 Costa Rica	113
4.3.1 Pago	114
4.3.2 Compensación	115
4.3.3 Condonación o remisión	
4.3.4 Confusión	116
4.4 Cuadro comparativo: similitudes y diferencias con los mecanismos de extinción regulados en la legislación salvadoreña	117
CAPITULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
5.1 Conclusiones	121
5.2 Recomendaciones	124
BIBLIOGRAFIA	127

RESUMEN

Para tratar la extinción de las obligaciones, primeramente se debe definir qué es Obligación Tributaria; se puede definir a la misma como 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. No debe confundirse la obligación tributaria con el tributo propiamente dicho. La obligación encierra básicamente obligaciones para ambas partes, pero que persigue en último análisis el cumplimiento total, puntual y correcto de la misma. 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.

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 de 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.

Por extinción de las obligaciones tributarias se entiende, la desaparición (cumplimiento) 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.

INTRODUCCIÓN

En el presente informe final de investigación titulado 'Formas de extinción de las obligaciones tributarias municipales', el cual tiene por objeto presentar un estudio de carácter bibliográfico, en el que se conocerán las obligaciones en su carácter general, y desde una perspectiva o ámbito tributario, en las cuales se establecerán las formas de cómo se originan las obligaciones, siendo de interés la extinción de la misma desde un punto de vista tributaria municipal, destacando los sujetos que intervienen y las formas que la legislación y la doctrina establecen para dar por extinta la relación jurídica tributaria municipal; es necesario estudiar la forma en la que la legislación salvadoreña se manifiesta sobre este tema en específico.

La expectativa es que este trabajo de investigación sea un aporte para grupos de todos los sectores que tengan interés en conocer de la relación jurídico tributaria municipal, siendo aquí las formas por la cuales ésta puede darse por terminada, y de esta manera cumplir un requisito de seminario de graduación para optar al grado de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas.

El informe final se encuentra redactado en cinco capítulos, los cuales se encuentran:

El capítulo uno: Denominado: 'Marco Histórico'. En el cual se desarrollará un análisis profundo y exhaustivo del provenir o el origen de las Formas de extinguir las Obligaciones en el Derecho General.

El capítulo dos: denominado " 'Marco Doctrinario' en este capítulo se desarrollan las obligaciones a nivel general, siendo aquí donde se encuentran las obligaciones de forma más extensa y genérica, contempladas desde su nacimiento, los elementos y requisitos que se deben de cumplir

para que los sujetos puedan obligarse de forma recíproca, asimismo como se clasifican estas obligaciones de carácter civil.

Capitulo tres: el cual se ha denominado 'Marco Jurídico', el cual contiene las formas que la Ley General Tributaria Municipal contempla para dar por terminada la relación jurídica en este caso de carácter tributaria municipal, siendo que por circunstancias tanto propias como ajenas a la relación, esta decida darse por concluida.

La legislación Salvadoreña, específicamente el Código Tributario como la Ley General tributaria Municipal, contemplan únicamente tres formas, por las que se puede dar por extinta la relación jurídica tributaria municipal, se debe advertir que la Ley General Tributaria Municipal al hablar de las formas de extinción de las Obligaciones en materia tributaria Municipal, lo hace de manera más específica y no genérica como lo hace el Código Civil, o el Código Tributario siendo que dicha Ley establece como formas de extinción de las obligaciones tributarias: El pago, Compensación y prescripción.

El tratamiento de estas formas en materia tributaria municipal, requiere de un estudio y trato especial, ya que si bien es cierto la ley general de donde se desprenden estas formas es el Código Civil, en materia tributaria municipal requiere un tratamiento diferente ya que los sujetos que intervienen son distintos, el Objeto sobre el que recae también es distinto, la razón que dio origen a la relación también es diferente, siendo que por ello es necesario que su estudio sea individualizado.

El Capitulo cuatro, denominado 'Derecho Comparado', contiene comparaciones del Código Civil, Código Tributario y la Ley General Tributaria Municipal Salvadoreña, con otras legislaciones en cuanto a las formas de extinguir las obligaciones de carácter civiles y tributarias, ya que cada legislación da tratamiento diferente, pues existen países que toman como

punto de partida el Código Civil, es decir que las mismas formas de extinguir las obligaciones en materia civil, son las formas en materia tributaria, siendo que tanto la legislación nacional como la legislación internacional, han servido para realizar la presente investigación, retomando para tal efecto comparaciones entre los artículos de la Ley General Tributaria Municipal de El Salvador con los artículos de legislaciones internacionales, los cuales tiene relación con las formas de dar por extinguida la relación tributaria, para la comparación de la legislación salvadoreña con otras legislaciones se toma como punto de comparación las legislaciones de Panamá, España y Costa Rica.

El Capítulo Cinco, denominado 'Recomendaciones y conclusiones', con este capítulo se finaliza el trabajo de investigación realizado, así como las recomendaciones, que se realizan con la misma, por ende presentando la diversidad de bibliografía citada, que ha sido útil mencionar en el desarrollo de la investigación.

SIGLAS

COPLADEM: Comités de Planeación para el Desarrollo Municipal

ASI: Asociación Salvadoreña de Industriales

DL.: Decreto Legislativo

DGI: Dirección General de Impuesto

DO.: Diario Oficial

IVA: Impuesto al Valor Agregado

CUFIN: Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

BID: Banco Internacional de Desarrollo

CIAT: Centro Interamericano de Administradores Tributarios

DGII: Dirección General de Impuesto Internos

FMI: Fondo Monetario Internacional

ISR: Impuesto Sobre la Renta

OEA: Organización de Estados Americanos

CAPITULO I

MARCO HISTÓRICO

El presente contiene un análisis profundo y exhaustivo del provenir o el origen de las Formas de extinguir las Obligaciones en el Derecho General, asimismo contiene detalladamente las del Derecho Tributario y Derecho Tributario Municipal. Es decir, un orden cronológico de las obligaciones.

1.1 Origen de las obligaciones

En los pueblos primitivos se consideraba la obligación como un vínculo muy personal tomando en cuenta su carácter subjetivo e intransferible. Por lo tanto, en la mayoría de los pueblos como en Persia, India y Grecia se adjudicaba un poder al acreedor sobre el deudor.

En Persia, la violación del pacto se consideraba un crimen, acusando al deudor moroso de ladrón, y teniendo que cancelar su deuda con medidas que llegaban hasta la realización de trabajos como esclavo. Además, existía la figura del Fiador, el cual, junto con el deudor pagaba la falta de cumplimiento de la misma manera, siendo sometido a las mismas medidas que el deudor.

En la India al acreedor además de la acción de justicia, se le permiten otros procesos para hacerse pagar por el deudor. Uno de ellos, según menciona el Dr. Adolfo Miranda en su libro 'Guía para el Estudio del Derecho Civil III'.¹ En Grecia toda acción en justicia suponía la violación delictiva de un derecho; el deudor que rehusaba pagar, sufría castigo, hasta con pena de muerte.

¹ Oscar Miranda, *Guía para el estudio del derecho Civil*, (Editorial Jurídica, Buenos Aires, Argentina, 1980) 67

En el derecho primitivo romano, como en todos los derechos no existe al comienzo el concepto de obligación, que es puramente espiritual. Las primeras obligaciones nacen en Roma, lo mismo que en los demás pueblos, a consecuencia de actos delictivos cometidos en contra del que va a tener derecho a una reparación que le deberá el delincuente, es entonces, cuando la obligación se manifiesta no como una relación espiritual, sino como un verdadero sometimiento material.

El acreedor tenía sobre su deudor un derecho análogo al del propietario sobre la cosa, ya que la vida jurídica de la época, era el concepto del derecho real, y todos los derechos se concebían como reales.

El acreedor para hacer efectivo sus derechos, la ley romana, le concede la *manus iniectio* o ejecución normal, por medio de acción legal, tal como lo dice Leopoldo Wenger, en su obra 'Compendio de Derecho Procesal Civil Romano'², en el cual, el deudor disponía después de la sentencia, de un plazo de treinta días para liquidar su deuda. Transcurridos estos sin pagar, el deudor era conducido ante el pretor, el cual, si nadie salía como fiador de aquél, lo adjudicaba al acreedor. Este lo exponía en público durante tres días de mercado, por si alguien se presentaba a rescatarlo. Si no había rescate el acreedor podía dar muerte al deudor insolvente o venderlo fuera de Roma, como esclavo.³

Más tarde surgió una nueva fuente de obligaciones: el contrato; pero la ejecución forzada es la misma prevista para el incumplimiento de la obligación nacida del delito, ya que el deudor incumplido era entregado con su cuerpo al acreedor. En este estado aparece la obligación como un todo complejo: en primer término el vínculo jurídico como simple deber jurídico; en

² Leopoldo Wenger, *Compendio de Derecho Procesal Civil Romano*, (Ediciones Jurídica Europa-América, Buenos Aires, 1954)

³ Arturo Alessandri Rodríguez, y Otros, *Curso de Derecho Civil, Tomo III*, (Editorial Nascimento, Chile, 1941) 16.

segundo lugar, la garantía del cumplimiento del deber jurídico que se realiza sobre el propio cuerpo del deudor.⁴

La teoría de las obligaciones es, en gran parte, obra de los juristas romanos. Es precisamente en esta materia donde conserva mayormente su vigencia el Derecho Romano, y por ello se ha dicho que es su obra más perfecta.

Las clases de obligaciones que se dieron en Roma fueron clasificadas:

A. Por el vínculo.

B. Por el sujeto.

C. Por el objeto.

A. Por el vínculo:

1. Obligaciones del derecho civil y derecho de gentes.
2. Obligaciones civiles y honorarias.
3. Obligaciones civiles y naturales.

B. Por el sujeto:

1. Obligaciones de sujeto único:

- a. Fijo
- b. Variable

2. Obligaciones de sujeto plural.

- a. Correales.
- b. Parciarias.

3. *Dare, facere, praestare, non facere.*

4. Positivas y negativas.

⁴ Arturo Valencia Zea, y otros, *Derecho Civil: De las Obligaciones*, (Editorial TEMIS, S.A., Colombia, 1998) 30-31.

C. Por el objeto:

1. *Dare, facere, praestare, non facere.*
2. Positivas y negativas.
3. Simples y compuestas.
4. Transitorias y continuas.
5. Divisibles e indivisibles.

6. Determinadas e indeterminadas.
7. De género.
8. De cantidad.
9. Alternativas.
10. Facultativas.

En el derecho romano, del cual se deriva el código civil salvadoreño, destacó la clasificación de las obligaciones civiles y meramente naturales, como una de las realizaciones del derecho romano. En la época justiniana se transforma en una obligación casi de pleno efectos, salvo la acción a exigir considerándose como una especie de género 'relación jurídica natural' llamada paternidad natural.⁵

Los romanos, carecían de un concepto de éstas obligaciones; sin embargo resultaban útiles si las hacían cumplir sin necesidad de juicio, al igual que la propiedad natural, que no concedían acción; pero si podían ser puestas como 'excepción'.

⁵ Rubén Compagnucci Del Caso. *Manual de Obligaciones*, (Editorial Astrea. Buenos Aires, 1997) 444.

1.2 Origen de las obligaciones tributarias

Desde sus orígenes, la obligación de tributar fue producto de la dominación, es decir, de la imposición del dominador sobre el dominado, así fuera en su carácter de gobernante, conquistador o simple opresor, siempre que se valiese de la fuerza en cualquiera de sus múltiples formas convencionales e históricas, incluyendo la magia y el dominio de la mujer sobre el hombre o de éste sobre aquélla, del mayor sobre el menor, del viejo sobre el joven o viceversa, del rico sobre el pobre, del sano sobre el enfermo, etc. Prácticamente no existieron límites, al menos en el pasado más remoto, para poder discernir en dónde terminaba una relación sana -entendida en su sentido convivencial armónico, un tanto moderno y otro tanto ideal- y en dónde comenzaba una relación opresiva -entendida en su sentido tributario o subordinante, definitivamente coactivo y bárbaro.

Pero esta obligación primitiva de tributar debió manifestarse en toda una vastísima pluralidad de formas: desde la entrega al opresor del propio cuerpo, el trabajo y la vida -todo ello dentro de una perspectiva de explotación humana manifiestamente esclavizante y despótico en sus expresiones extremas-, hasta una entrega puramente transitoria, tanto del cuerpo, como de los bienes o propiedades y, sobre todo, del trabajo y del tiempo -sin que el nuevo despotismo llegase a la anterior torpeza de acabar con la vida del esclavo o del vasallo, dado que alguna significación económica, en su sentido más holgado, dicha posesión pudiese representar.⁶

El origen del tributo se remonta a los tiempos pretéritos en que implicaba sumisión y humillación, dado que era pagado por los derrotados a los

⁶ Daniel DiepDiep, *La Evolución del Tributo. Disponible en Universidad Abierta* (México, 2003) Disponible en: <http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/D/Diep%20Daniel-Evolucion.htm>.

vencedores de las contiendas bélicas. De ahí en adelante los investigadores siguieron su rastro aproximado a lo largo de la historia.

Cosa distinta sucede con el derecho tributario porque, si bien se encuentran algunos aparentes antecedentes a partir de 1300, carecen de interés por reflejar una concepción autoritaria alejada de la que se estudia en el presente.

El nacimiento del derecho tributario como auténtica disciplina jurídica se produjo con la entrada en vigencia de la ordenanza tributaria alemana de 1919. Este instrumento desencadenó un proceso de elaboración doctrinal de esta disciplina, tanto por los abundantes problemas teóricos con implicancia práctica que el texto planteó, como por su influencia en la jurisprudencia y legislación comparada. Aún en estos tiempos, en su última versión de 1977, despierta el interés de investigadores y sigue provocando debates sobre su interpretación.⁷

1.2.1 Antecedentes de los impuestos en El Salvador

La legislación tributaria o impositiva salvadoreña represento a lo largo del siglo XX uno de los dolores de cabeza para los estudiosos e investigadores de las leyes fiscales. Y es que, estas leyes creadoras de impuestos fueron tantas que hacían difícil la tarea de su conocimiento integral, complicando su aplicación práctica y favoreciendo la evasión por su dispersa localización.

Desde el año 1915 ha existido una gran diversidad de leyes que han regulado tanto los impuestos directos, como los indirectos, creadas a partir de las necesidades propias de cada época y en función del ámbito político, social y económico del momento.

⁷ Livia Hernández. *Nociones De Derecho Tributario* (Argentina, 2012). Disponible en <https://temasdederecho.wordpress.com/tag/origen-del-derecho-tributario/>

A continuación se presenta una breve reseña de datos históricos que es importante conocer para comprender como El Salvador ha ido evolucionando en materia fiscal tributaria, desde la existencia de la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta hasta el Código Tributario de El Salvador actual.

1.2.2 Evolución de los Impuestos Directos

La creación de la Primera Ley del Impuesto Sobre La Renta⁸ fue consecuencia directa de la fluctuante recaudación del erario. La iliquidez causada por los efectos de la Primera Guerra Mundial y las necesidades de percibir ingresos fijos, fueron los motivos impulsores de esta ley.

Un mes después se derogó la primera ley y entró en vigencia la Segunda Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyo propósito según los expertos era básicamente social, lo que puede apreciarse al leer sus considerandos:

No es posible la existencia de la verdadera libertad, ni el mantenimiento de la paz social sin el establecimiento de un régimen severo de justicia fiscal, que reparta las cargas tributarias en proporción con las dificultades económicas de los individuos.

Aun con la nueva ley, “La crisis económica persistía, lo que produjo (un año más tarde) el nacimiento de la Tercera Ley del Impuesto de La Renta⁹ con una estructura notable y de mayor aplicabilidad, la cual tuvo efectos positivos para el objetivo de la percepción requerida”. En 1928, el Órgano Legislativo aprobó La Ley del Impuesto de Alcabala¹⁰, esta Ley gravaba las transiciones de propiedades, tales como inmuebles o terrenos rústicos, haciendas, fincas, solares, residencias, etc.

⁸ Decretada en el año de 1915 y publicada en Diario Oficial (D.O.) No. 118, Tomo 78 el 19 de Mayo del mismo año.

⁹ Publicada en D.O. No. 140, Tomo 80, del 21 de Junio de 1916.

¹⁰ Publicada en D.O. No. 200, Tomo, 105, del 2 de Septiembre del mismo año.

Esta ley fue reformada en el año 1939¹¹, estableciendo un impuesto del 0.5% sobre el valor de los bienes raíces.

La crisis de 1932 y las repercusiones de la 2ª. Guerra mundial, promovieron nuevas reformas que prácticamente sustituyeron la Tercera Ley, pero la sustitución formal y material se produjo con la Cuarta Ley del impuesto sobre la Renta.¹²

En la perenne controversia fisco-contribuyente, los sectores interesados cuestionaron la ley, habiéndose una vez más promulgado la llamada Quinta Ley del impuesto sobre la Renta, la cual ha sufrido múltiples reformas siempre condicionadas al momento histórico. Esta fue aprobada por medio de D.L. No. 472 del 19 de diciembre de 1963, y gravaba directamente los ingresos.

Pese a las protestas e inconformidades generadas en diversos sectores económicos del país, encabezados por la Asociación Salvadoreña de Industriales (ASÍ), la quinta ley entró en vigencia a partir del 31 de diciembre de ese mismo año.

En la década de los 80's los factores que favorecían al desequilibrio de la economía interna, condujeron a una revisión global de las leyes impositivas existentes hasta la fecha.

Entre los factores desequilibrantes que se consideran más significativos se encontraban: La crisis del Modelo Económico Capitalista Nacional y a nivel mundial, la guerra civil que sufría el país desde 1980, que al conjugarse aceleraron y profundizaron la dirección productiva; el alto costo económico bélico y la estrategia insurgente de golpear la producción de la dependencia

¹¹ Publicada por Decreto Legislativo (D.L) No. 38, y una año más tarde en D.O. No. 222 del 1º de octubre de 1940 por medio de D.L. No. 60.-

¹² Publicada en D.O. No. 232, Tomo 153, del 17 de Diciembre de 1951.

económica externa expresada en la sensible baja de los precios y las exportaciones, el alza de precios de los bienes importados, el fuerte receso de la inversión y la devaluación de la moneda.-

Como producto de esa revisión, el gobierno presidido por el Ing. José Napoleón Duarte, el 22 de Diciembre de 1986 promulgó, un conjunto de decretos conocidos en el medio social como 'El Paquetazo', por medio de los cuales derogaron, modificaron o sustituyeron decretos, artículos y leyes del Sistema Tributario de esa época, con el argumento de la urgente necesidad de reconstruir el patrimonio e infraestructura nacional.

Las principales reformas introducidas por 'El Paquetazo'¹³ en materia de impuestos directos, se describen a continuación:

- a) Se acuerda derogar la Ley del Impuesto de Alcabala, teniendo como justificante el hecho que resultaba inadecuada para las necesidades de la Administración Tributaria por contener defectos técnicos que la convertían en ineficiente y obsoleta.
- b) En sustitución de la Ley del Impuesto de Alcabala, fue aprobada la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.¹⁴
- c) Se aprobó el Impuesto Sobre el Patrimonio¹⁵.

Esta ley ha sufrido hasta la fecha frecuentes reformas, las más recientes se incluyen en el Código Tributario. Actualmente tasa con un 3% el exceso del valor de las transacciones de bienes raíces, de ¢250,000.01 en adelante o su equivalente en dólares.

¹³ Publicados en el D.O. No. 239, Tomo 293 del 22 de diciembre de 1986.-

¹⁴ Publicada por D.L. No. 552 del 22 de Diciembre de 1986.-

¹⁵ Publicada por medio de D.L. No. 553 del 18 de diciembre de 1986.

A inicios de la década de los 90's, a iniciativa del gobierno del presidente Alfredo Cristiani, se deroga en todas sus partes la Quinta Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus correspondientes reformas, para dejar vigente lo que podría llamarse la Sexta Ley del impuesto Sobre la Renta.

Los objetivos que se perseguían con esta iniciativa, eran:

- a. La obtención de una ley que se adecuara a la situación económica y social que el país enfrentaba, ampliando las bases de recaudación mediante la reducción de exenciones;
- b. La eliminación de la doble tributación y una simplificación de las tablas del impuesto, lo que se lograría moderando las tasas y equiparando las cargas tributarias, tanto para las personas naturales, como para las personas jurídicas;
- c. Dar una mayor transparencia, neutralidad, certeza y facilidad en la aplicación de los procedimientos administrativos.

Siempre en la década de los 90's, el Estado se ve en la necesidad de iniciar un proceso de modernización de la Administración Tributaria y decide eliminar leyes que amparaban impuestos inoperantes, de baja recaudación y cuya administración resultaba costosa.

Como resultado del proceso de modernización, se deroga la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio¹⁶.-

Por otra parte, La Ley del Impuesto sobre la Renta, nuevamente fue reforzada por varias reformas anuales desde 1992 hasta 1996.

¹⁶ Mediante D.L. No. 871 del 27 de Abril de 1994, publicado en D.O. No. 99, Tomo No. 323 de fecha 30 de Mayo del mismo año.

Posteriormente, en reformas efectuadas en el año de 1999, aparecen cuatro decretos legislativos, en los que se visualiza la preocupación del Estado por obtener una mayor recaudación y control de los impuestos de renta, ante el notable crecimiento de los ingresos de empresarios e industriales nacionales y la mínima variación en los ingresos tributarios, en comparación con los primeros.

1.2.3 Evolución de los impuestos indirectos.

Las leyes impositivas en materia de impuestos indirectos también datan de 1915, con la entrada en vigencia de la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales, aprobada el 1º de Junio del mismo año.¹⁷

Esta ley, establecía un impuesto del 2% sobre las facturas de ventas de mercaderías o prestación de servicios y gravaba de manera acumulativa todas las transacciones en sus diversas fases, desde el productor e importador hasta la venta al minorista. Por ello, el resultado era un efecto de cascada, que hacía que la tasa real y efectiva fuera, en muchos casos, superior a la tasa nominal.

En 1962 surge la necesidad de llevar a cabo una revisión de los sistemas impositivos adoptados hasta ese momento, reformándose principalmente aquellos impuestos dirigidos al consumo, aumentándose los impuestos a los artículos de lujo, automotores, electrodomésticos, etc., así como también, a los cosméticos importados. Este último derogado poco después, gracias al rechazo generalizado de todos los estratos sociales.

Años más tarde, la Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales fue reformada en el año de 1970,¹⁸ que reformó el numeral 32 del Artículo 13 de la referida ley e introdujo otras modificaciones a efecto de armonizar su contexto.

¹⁷ Publicada en el D.O. N° 147, Tomo 78 del 25 de Junio de 1915.

En 1986 esta ley fue reformada nuevamente;¹⁹ el cambio más importante lo constituye el aumento de la tasa a un 5 % sobre las ventas de mercaderías o por la prestación de servicios.

Dicha modificación fue publicada en D. O. N° 33, Tomo 290 del 19 de febrero de 1986.

En la década de los años 90's, toda esta legislación fue analizada y reformada, sustituyéndose en julio de 1992, la Ley de Papel Sellado y Timbres por la ley de impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, mejor conocida como Ley del IVA.

Con la ley del IVA se fijó una tasa del 10 % para gravar la transferencia, importación, internación, exportación y consumo de bienes muebles corporales o prestación y autoconsumo de servicios.

Años más tarde, la tasa se incrementó al 13 % sobre la base imponible de Impuesto, manteniéndose vigente este porcentaje hasta la fecha.

La ley del IVA ha venido sufriendo constantes reformas, de las cuales las más relevantes han sido las emitidas en 1999, que incluyen: La eliminación del Comprobante de Crédito Fiscal²⁰ por compra de víveres efectuados por empresas que no se dediquen al rubro de la alimentación.

- a. La eliminación del reclamo de Crédito Fiscal por la construcción de bienes inmuebles nuevos, sea por precio alzado o por la administración de obra.

¹⁸ Por medio de Decreto Legislativo N° 77 del 27 de Agosto de 1970, publicado en el D.O. N° 57, Tomo 228 de fecha de 31 de Agosto del mismo año.

¹⁹ Por medio de Decreto Legislativo. N° 284 del 31 de Enero de 1970.

²⁰ Por otra parte, el crédito fiscal es el monto que una empresa ha pagado en concepto de impuestos al adquirir un producto o insumo y que puede deducirlo ante el Estado al momento de realizar una reventa.

- b. Aceptación parcial del informe de auditoría realizado por los Auditores Fiscales designados por la Administración Tributaria.²¹
- c. La derogatoria de las exenciones de las mercaderías tales como granos básicos, frutas en estado natural, medicinas, leche fluida y en polvo.
- d. La imposición de una multa, para los negocios que emitan Comprobantes de Crédito Fiscal por venta de alimentos a contribuyentes cuyo giro no sea la venta de comida en restaurante, equivalente al 10 % del monto de la transacción o un mínimo de mil colones.
- e. La adición de una serie de disposiciones cuyo propósito era controlar el mantenimiento de los registros contables y auxiliares en el lugar que se había notificado se tendrían, por medio de una multa equivalente al 0.5 % del activo en giro del último ejercicio fiscal declarado, con un mínimo de mil colones cuando el activo no pudiera determinarse.

Con todo y estas reformas, la evasión fiscal se mantenía, y la necesidad de unificar la legislación impositiva se volvía imperante; el carácter dinámico y cambiante de la economía sugerían la creación de un solo cuerpo que normara la Tributación y que permitiera ampliar las bases para la recaudación, es así como a las puertas del nuevo siglo se aprueba el Código Tributario de El Salvador.

1.2.4 Antecedentes del código tributario

Durante los últimos veinte años, antes de aprobar el actual Código Tributario; habían existido varios anteproyectos de Código Tributario que no habían

²¹ Se estima que la Dirección General en aras de garantizar sus actuaciones y la de sus auditores debe se forma expresa designar a los auditores que intervendrán en una fiscalización, ya sea como supervisores o coordinadores de los que están llevando a cabo una investigación.

podido concretarse debido a inconformidades generadas en algunos sectores políticos y sociales del país, así como también, por las objeciones presentadas por especialistas en la materia.

A pesar de que ese proyecto venía contemplándose desde hace varios años no se había dado a conocer ampliamente, sino hasta el mes de julio del año 2000 cuando se publicó en los principales periódicos del país, de forma breve, que el Ministerio de Hacienda había presentado a la Asamblea Legislativa, a iniciativa del Presidente de la República Lic. Francisco Flores, el proyecto del Código Tributario de El Salvador, para hacer del conocimiento público los primeros indicios de la existencia de una ley que vendría a codificar la legislación fiscal vigente de ese momento.

Cabe mencionar, que esa iniciativa fue oportuna, ya que El Salvador era uno de los últimos países en América Latina que carecía de un instrumento legal de esta naturaleza.²²

El 13 de diciembre del año 2000, en la sección Editoriales de El Diario de Hoy aparece un artículo titulado 'Tendremos Por Fin un Código Tributario' del Dr. Francisco Rafael Guerrero, el cual expone algunos de los antecedentes

²² En ese momento de la historia en El Salvador no exista un marco jurídico tributario unificado que regulara adecuadamente la relación entre el Fisco y los Contribuyentes, que permitiera 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; así mismo era 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; considerando que era 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; en relación a todo lo sucedido se consideró 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.

de esta normativa tributaria así: La necesidad y los esfuerzos de crearlos (Códigos Tributarios) no son de ahora y tal vez el antecedente más importante a destacar lo constituye el Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado por tres reconocidos tratadistas de esta rama: Carlos Giuliani Fonrouge, argentino; Rubens Gomes de Souza, brasileño, y Ramón Valdés Acosta, uruguayo.

A criterio del editorialista, el mérito debe darse a un salvadoreño, el Doctor Álvaro Magaña, quien es el autor de la iniciativa del modelo de ese Código, que sirvió como base para que autores suramericanos elaboraran un nuevo proyecto, el cual inspiró, con el pasar de los años, lo que hoy en día constituye el Código Tributario de El Salvador.

En la elaboración de este Código participaron funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos y un grupo de expertos internacionales, bajo la supervisión del Programa 'Proyectos de Modernización Fiscal', con el apoyo del Banco Internacional de Desarrollo (BID), a través del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT).

Después de varios intentos de aprobación y discusiones encontradas sobre los beneficios o desventajas de la codificación, el Código Tributario fue aprobado por la Asamblea Legislativa de forma unánime, mediante el Decreto Legislativo Número 230 del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. No. 241, Tomo 349 del 22 de diciembre del mismo año, entrando en vigencia el primero de enero del año 2001.

Las principales razones que impulsaron la aprobación del Código Tributario. Se sustentan en factores legales, fiscales y económicos. Estas razones se detallan a continuación:

- a) Razones Legales: Los vacíos que contenía la legislación fiscal anterior al Código contribuían a que los evasores tuvieran a su favor una

mayor cantidad de elementos para no pagar los impuestos, por lo que se hacía necesario aprobar una nueva normativa que los corrigiera.

- b) Razones Fiscales: Con la unificación de un solo marco jurídico en materia fiscal, se pretende mejorar el control sobre aquellas personas responsables del pago de impuestos, facilitar la recaudación fiscal para obtener como resultado un incremento en los ingresos del Estado, así como también, garantizar los derechos y obligaciones entre el Fisco y los contribuyentes, a fin de proporcionar los elementos indispensables que permitieran el cumplimiento de los principios de Seguridad Jurídica e Igualdad en la tributación para ambas partes.

Al ser aprobada una legislación que contemple los impuestos internos, excluyendo los aduaneros y municipales, se facilita en gran medida el entendimiento y cumplimiento de la misma, ya que los contribuyentes pueden aplicar una sola normativa en el desarrollo de sus operaciones.

- c) Razones Económicas: Tomando en cuenta que la mayor parte de los ingresos que percibe el Estado provienen de los tributos, se hacía necesario reformar las leyes que rigen los impuestos, con el objetivo de incrementar su recaudación y disminuir el Déficit Fiscal existente, que desde 1997, ha tenido un comportamiento ascendente, incrementándose de 126 a 304 millones de dólares.

El 22 de marzo de 2001 la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) convocó a una conferencia de prensa para dar a conocer el 'Plan de Verificación de Obligaciones Tributarias', cuyo objetivo principal es verificar el cumplimiento de las disposiciones del Código Tributario por medio de visitas a los comerciantes sociales.²³

²³Erodina Cruz, "*Cumplimiento de las Obligaciones Formales y Sustantivas de los Contribuyentes Contenidas en el Código Tributario de El Salvador*" (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011), 78.

1.3 Origen de las obligaciones tributarias municipales.

En este apartado se desarrollará una descripción de la evolución de los tributos a nivel nacional, atendiendo que en los antecedentes históricos se ha desarrollado generalidades de la historia de El Salvador hasta la creación del Código Municipal y la ley General Tributaria Municipal, por lo que este apartado se enfocará en la creación de los tributos así tenemos:

1.3.1 Tributo estatal en El Salvador.

El Título de Tributo es un gravamen que impuso el gobierno español, con el propósito de beneficiar a todos los pueblos de Centro América, desde que Cristóbal Colón descubrió estas provincias.

A fines del siglo XIX (1870-1900), el café fue uno de los productos de exportación más importantes para el desarrollo económico para nuestro país, aunque el mismo se producía en pequeña escala desde antes de la década de 1860, pero fue en el año de 1870 que lentamente, el Estado promovió la producción cafetalera con sus políticas económicas liberales. Tanto el Gobierno nacional como diversos Gobiernos municipales y juntas agrícolas departamentales repartieron miles de árboles de café a los productores de diferentes clases sociales, y promovieron la privatización de aquellas tierras que fueran usadas para producir artículos de exportación.

De acuerdo a Alvarenga Patricia,²⁴ a partir de la década de 1880, el Estado empezó a darle más atención a las necesidades y demandas de los grupos más poderosos del país. Por eso, los Gobiernos de turno se preocupaban por financiar las actividades del Estado sin molestar con mayores impuestos a los productores y exportadores de café. Y en su lugar el aumento de los recursos del Estado dependió, en primera instancia, de los impuestos a las

²⁴Patricia Alvarenga Y Otros. *Historia de El Salvador*, (Ministerio de Educación, El Salvador, 1994) página 87.

importaciones, las cuales pasaban por los puertos principales de la República (La Libertad, Acajutla y La Unión), En donde el Gobierno había establecido aduanas que se encargaban de cobrar derechos de importación a la mayoría de los productos que entraban al país.

De esa forma, ya para 1870 los impuestos que cobraba el Estado en las aduanas representaban el 60 % de todos los ingresos del Estado Salvadoreño, proporción que se mantuvo con algunas excepciones hasta 1910.

Además de los impuestos de importación, el Gobierno central y los municipios también cobraban una serie de impuestos de origen interno. El más importante de estos era el llamado 'estanco de aguardiente', controlado directamente por las municipalidades, mediante el cual la producción y venta de licores solo se podía realizar con permiso estatal y pagando los impuestos correspondientes al tesoro nacional, éste proporcionaba entre una quinta y cuarta parte de los ingresos del Estado durante los años de 1870 a 1910. El Estado también percibía ingresos de la venta de papel sellado y timbres, y de las ganancias obtenidas del monopolio de la pólvora y del telégrafo, al igual que impuestos directos que debían pagar todos los hombres adultos del país (Vialidad)²⁵.

Tanto los impuestos a las importaciones como los propiamente internos eran percibidos en forma de dinero o de bonos por el Estado. Pero había otros que jornaleros y pequeños campesinos podían pagar en dinero o en trabajo.

²⁵La llamada Ley de Vialidad fue decretada originalmente creando impuestos para la formación del Fondo de Vialidad; en efecto, en sus inicios este impuesto ha tenido por finalidad crear un fondo permanente para llevar a cabo la construcción de una red de vías modernas de comunicación que facilite el transporte de productos de un lugar a otro del territorio nacional a todos los lugares del país, el origen del impuesto fue, en consecuencia, el establecimiento de un fondo específico destinado única y exclusivamente a la construcción y conservación de los caminos y obras anexas y que se denominó Servicio de Caminos.

Por ejemplo la construcción de vías de comunicación dependió en gran medida del llamado 'impuestos de caminos' que se cobraban a todos los hombres adultos del país. Este impuesto variaba de acuerdo a la clase social del contribuyente, pasando desde varios pesos que pagaba un jornalero hasta cincuenta pesos que le tocaba a un hacendado o gran propietario. Pero si un jornalero o un artesano pobre no disponía del efectivo en el momento tenía que pagar el impuesto trabajando gratuitamente durante tres días al año en determinadas obras públicas, así mismo los reos participaban en la construcción de carreteras como es el caso de la Carretera Panamericana.

Mediante tales estrategias de recaudación de impuestos el Estado lograba cumplir sus funciones de control social y desarrollo de la infraestructura subiendo el presupuesto del Estado de manera impresionante, pasando de un poco menos de un millón de pesos en 1870 a más de seis millones de pesos en 1900. Sin embargo, los ingresos y los gastos estatales estaban sujetos a los altibajos del precio del café y del comercio internacional en general.

1.3.2 Tributos municipales en El Salvador

En El Salvador, para el año de 1870 se estableció un impuesto municipal muy importante de la época; y es que desde la independencia hasta ese año, además de los terrenos que municipios y comunidades controlaban, muchas nuevas tierras fueron incorporadas como ejidos (bajo control municipal) o comunales (bajo control comunitario pero de uso privado).

Cuando se fundaba una población nueva los gobernantes casi siempre les proporcionaba ejidos. En los ejidos, los arrendatarios campesinos debían pagar un impuesto (canon) a las municipalidades por utilizar la tierra, pero no siempre se pagaba este canon pues en muchos lugares los habitantes

consideraban la tierra como propia. Y es por eso que el uso de la tierra a pesar de que se regía mediante una combinación de las disposiciones legales nacionales con la práctica y tradiciones locales no siempre se distribuía su uso de una manera justa o igualitaria.

Pero el canon fue perdiendo relevancia cuando el Estado en 1881 y 1882 decretó la abolición de las tierras ejidales y comunales con el propósito de promover la propiedad individual y, supuestamente el desarrollo nacional. Dichos decretos consistían en que, los arrendatarios u ocupantes de las tierras ejidales o comunales pasarían a ser los dueños de sus terrenos por la misma ocupación continua por varios años de terrenos ejidales, y esta era prueba suficiente para tener derecho a solicitar el título, debiendo los arrendatarios cancelar el equivalente a cuatro años del canon en seis pagos anuales, más el costo de la titulación (esto en el caso de los ejidos).

En la mayoría de los casos los ocupantes de las tierras lograban titular sus terrenos, sino inmediatamente, por lo menos durante las décadas siguientes, pasando las tierras municipales o comunales a ser propiedad privada.

1.4 Antecedentes de los municipios y su régimen de tributación en las constituciones de 1898 a 1950.

Constitución política de los Estados Unidos de Centroamérica de 1898. El veintisiete de agosto de mil ochocientos noventa y ocho se decretó y sancionó la Constitución Política de los Estados Unidos de Centroamérica, constituidos por los Estados de Honduras, Nicaragua y El Salvador.²⁶

²⁶ Los Estados Unidos de Centroamérica, fue el nombre que adoptó el 27 de agosto de 1898 la hasta entonces República de América Central, formada por El Salvador, Nicaragua y Honduras. En sus inicios estaban regidos por un Consejo Ejecutivo reunido en Amapala, Honduras, y tuvieron una vida corta y azarosa. El 13 de noviembre hubo un golpe militar en el Estado del país encabezado por el general Tomás Regalado. Éste anunció enseguida que El Salvador abandonaría la Federación. El Consejo Ejecutivo de Amapala quiso tomar medidas para reprimir el golpe de Regalado, pero no encontró ningún respaldo, y el 30 de noviembre de 1898 declaró que los Estados Unidos de Centroamérica habían quedado

Al analizar sus disposiciones podemos mencionar que, una de las bases sobre las que estaban comprometidos como Estados, era el que se iba a establecer el libre cambio de sus productos y demás mercaderías, sin gravarlas con impuestos de ninguna clase por la importación y exportación de un Estado a otro, excepto las especies estancadas.

Es de advertirse que a lo largo de la historia, aún en la necesidad por unificar Estados, ha sido menester el disponer de los tributos estatales como municipales, siendo estos uno de los motivos primordiales en lograr un acuerdo en el cual puedan coadyuvarse económicamente, y es así que en el Art. 79 numeral 25 se establecía como una de las atribuciones otorgada al Poder Legislativo Federal el establecer impuestos y contribuciones generales, y en caso de invasión o guerra exterior, decretar empréstitos forzosos con la debida proporción, si no bastaren las rentas públicas ordinarias ni se consiguieren empréstitos voluntarios. Asimismo, en el Art. 115 se establecía que el producto de los impuestos y contribuciones del Distrito Federal, formaba parte del tesoro de la nación junto con todos sus bienes muebles e inmuebles, los impuestos y contribuciones que decreta el Congreso, y la mitad del producto de las aduanas de cada Estado ya que la otra mitad pertenecía a los respectivos Estados.

En el título XXII, referente al Municipio, en los Arts. 134 al 137, hace mención que la misma constitución le confiere autonomía a los municipios, los cuales estarían representados por municipalidades electas directamente por el pueblo; pero a pesar de ello, no pudo ser posible aplicar esos principios en los diferentes Estados que formaban la Federación por el desconocimiento de los Gobiernos centrales sobre el derecho y la ciencia de la administración municipal; lo que motivó la ausencia de legislación sobre dicha materia y en

disueltos de hecho. El 1° de diciembre Nicaragua reasumió la plenitud de su soberanía, y el 10 de diciembre Honduras hizo lo mismo.

el peor de los casos se dictaban disposiciones que no eran eficaces para ayudar a la solución de los problemas locales.

La Constitución de 1824.²⁷ En 1824, la Alcaldía Mayor de Sonsonate y la Intendencia de San Salvador se unieron formando el Estado de El Salvador, unido a las Provincias Unidas de América Central. Según la ley federal los gobernantes recibían el título de Jefe Supremo hasta 1841, cuando El Salvador se declara independiente siendo sus gobernantes denominados presidentes. En la Intendencia de San Salvador y la Alcaldía Mayor de Sonsonate, teniendo en consideración las bases constitucionales decretadas por la Asamblea Nacional Constituyente de la Federación, fue decretada y sancionada el doce de junio de mil ochocientos veinticuatro, la Constitución que regiría el territorio salvadoreño hasta mil ochocientos cuarenta y uno; en dicha Constitución se estableció una división administrativa del Gobierno que ha perdurado hasta nuestro días, en poder Legislativo, Ejecutivo (Ejecutivo) y Judicial. El Poder Legislativo correspondía al Congreso, el Ejecutivo al jefe del Estado, y el Judicial en las causas civiles y criminales a la Corte Superior de Justicia.

En algunas de las atribuciones propias al Congreso: Formar la estadística del Estado por medio de los jefes, municipalidades, y otros conductos que crea necesarios; Decretar las contribuciones o impuestos para los gastos necesarios y el cupo del Estado con vista del presupuesto que indispensablemente debe haber y publicarse; Aumentar o disminuir las

²⁷En 1823 la Asamblea Constituyente de las Provincias Unidas del Centro de América emitió las Bases de Constitución Federal, que rigieron en 1824 como Constitución provisional. De conformidad con uno de sus preceptos, El Salvador dictó su constitución estatal del 12 de junio de 1824 y por ella el país se erigió en Estado libre e independiente dentro de la órbita de la República Federal de Centroamérica que estaba por constituirse. Fue el primero de los cinco Estados en darse su propia Constitución.

contribuciones e impuestos según las exigencias del Estado y de la República, entre otras.

Es así como el congreso ha tenido cierta injerencia respecto a las municipalidades, las cuales se regulaban a partir del capítulo X, del Gobierno Interior de los Departamentos, comprendido desde los Arts. 69 al 73, apreciándose en ello que el Municipio surge a la vida jurídica del país como un organismo dependiente del poder central, circunstancia que no propicia el fortalecimiento de la vida municipal, pues no hay participación popular en el mismo, pero durante esa época a pesar de la escasa legislación sobre materia municipal, el Municipio tenía mucho más injerencia en los problemas de la comunidad que en la actualidad. Ya que el Gobierno político y de Hacienda de cada departamento (El territorio de El Salvador se dividía en cuatro departamentos: el de San Salvador, Sonsonate. San Vicente y San Miguel) estaba a cargo de un Jefe Político intendente nombrado por el Jefe Supremo (presidente).

La Constitución de 1841.²⁸ En febrero de 1841, la Asamblea establecía la separación formal Centroamericana, y declaraba al Constituyente, aprobó un decreto que de El Salvador de la Federación país, en un Estado independiente y soberano. Y con el principal objeto de reformar su Constitución y dictar nuevas reglas fundamentales que mejoraran la forma de Gobierno, asegurando su libertad, seguridad, igualdad y propiedad, el veintidós de febrero de mil ochocientos cuarenta y uno, reunidos en Asamblea Constituyente se decreta y sanciona una nueva Constitución Política. En dicha constitución se fijan las bases en cuanto al régimen

²⁸La segunda Constitución lleva la fecha del 18 de febrero de 1841, cuando ya había desaparecido la Federación Centroamericana y El Salvador se había constituido en república independiente.

municipal y económico de los pueblos, con el ánimo de remover los obstáculos que habían paralizado el desarrollo del país en ese entonces.

Las atribuciones del Poder Legislativo según el Artículo 22, consistían en levantar contribuciones o impuestos a todos los habitantes y sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción; pedir préstamos y facilitarlos a los otros Estados; fijar y decretar anualmente los gastos y la administración de todos los ramos de hacienda pública, arreglando su manejo e inversión; tomar cuenta de ella al Poder Ejecutivo y calificar y reconocer la deuda común designando fondos para su amortización.

En cuanto al régimen municipal, el Artículo 62 establecía que la ley demarcará las poblaciones o lugares en que deba haber municipalidad, la cual estaría formada originariamente por el conjunto de vecinos que estén en ejercicio de los derechos de ciudadano.

Las facultades establecidas como la conservación, progreso y salubridad, comodidad, y ornato de sus vecindarios; la administración o inversión de sus fondos; y la policía de seguridad con subordinación al Gobierno; sin intervenir en ninguna manera de Poder Judicial. Y el Artículo 63 se refería que el poder o Consejo Municipal administraría sus fondos en provecho común y equitativo de todos.

Con esta Constitución los Municipios ya no son las oficinas dependientes de los gobernadores, sino que en forma tácita se les reconoce su existencia como entes autónomos, ya que en esta legislación se trata de conceptuarlo, de fijar sus objetos, es decir los límites dentro de los cuales se llevará a cabo su Gobierno.

Constitución Política de 1871. Esta Constitución fue dictada en el Palacio Nacional, el día diecisiete de octubre de mil ochocientos setenta y uno,

Constitución en la cual hace referencia a las municipalidades del Art. 73 al Art. 76. En ella se establecía como forma de elección de los consejos municipales, a diferencia de la anterior en la cual se hacía por medio de elecciones populares directas, que las elecciones se realizarían por medio de electores designados por elección popular, así mismo establecía la facultad de las municipalidades de administrar sus propios fondos en provecho común con independencia de cualquier otra autoridad, no obstante se les establecía la obligación de rendir cuenta legalmente comprobada ante la autoridad designada por la ley para ello.

Constitución Política de 1872.²⁹ Dictada en el Palacio Nacional, el día 12 de noviembre de 1872. El Régimen Municipal se desarrolla en esta Constitución del Art. 93 al Art. 99. Nuevamente se vuelve a retomar como forma de elección de los consejos municipales la elección popular directa de los ciudadanos, estableciéndose además por primera vez las atribuciones de las municipalidades en lo económico y en lo administrativo, sin enumerar las mismas, limitándose nada más a establecer que las mismas poseen funciones. Constitución Política de 1880. Esta Constitución fue creada el día diecinueve de febrero de mil ochocientos ochenta, en el Palacio Nacional. En esta Constitución se hace referencia al Gobierno local del Art. 90 al Art. 94, manteniéndose de igual forma que la anterior, la manera de elección de los consejos municipales, es decir, mediante la elección popular directa, señalando que sus funciones son puramente económicas, y administrativas, sin detallarlas, estableciendo además la independencia de la municipalidad en el ejercicio de sus funciones.

²⁹La Constitución de 1872 reprodujo básicamente el texto de su antecesora, si bien amplió el período presidencial de dos años a cuatro años.

Constitución Política de 1883 y 1886.³⁰ Creada el día seis de diciembre de mil ochocientos ochenta y tres, en el Palacio Nacional. En esta se desarrolla el Gobierno local del Art. 95 al Art. 102, manteniéndose el contenido de la Constitución anterior, estableciéndose de igual forma la independencia de las municipalidades en el ejercicio de sus funciones, y de la misma forma se hace en la Constitución creada el día trece de Agosto de mil ochocientos ochenta y seis, variando únicamente el número de artículos y el nombre del título.

Constitución Política de 1939. Esta Constitución fue decretada por la Asamblea General Constituyente el día veinte de enero de mil novecientos treinta y nueve, Ley primaria en la cual se desarrolla las municipalidades y forma de tributación en los Arts. 133 al 142, en la cual se divide el territorio de la República en Departamentos, para una mejor administración, cuyo número y límites fijaría la ley. En cada uno de ellos habría un Gobernador propietario y suplente nombrado por el Poder Ejecutivo. Esta se destaca ya que varía en forma sustancial la organización municipal, cambiando el sistema de elección popular por el de Alcalde designado por el Ejecutivo y Consejo electo popularmente; decisión completamente negativa, ya que con ello se lograba centralizar en manos del Ejecutivo el manejo y solución de los problemas de los ciudadanos, y como consecuencia directa, esta medida llevó aparejada la disminución de la autonomía municipal, así mismo se estableció una dependencia y sometimiento total de las autoridades municipales al Gobierno central.

³⁰ Será la constitución de 1886 la más venerada no sólo por su larga vigencia sino por incluir una serie de disposiciones consideradas de avanzada para su época. Además fue la que estableció el sistema unicameral del órgano legislativo, al instituir una Asamblea Legislativa de Diputados.

Constitución Política de 1945. Al dar lectura del contenido de este cuerpo normativo, se advierte que la misma no constituye propiamente una nueva Constitución, sino más bien la Asamblea Constituyente de ese año dictó el Decreto No.251 de fecha veintinueve de noviembre de mil novecientos cuarenta y cinco, mediante el cual volvió a poner en vigencia la Constitución Política de mil ochocientos ochenta y seis, con reformas a algunos de los Artículos de la misma; en lo que respecta al Gobierno local, quedó tal y como se regían en el año de mil ochocientos ochenta y seis, es decir que volvió a garantizar la independencia municipal.

Constitución Política de 1950.³¹ Esta constitución fue promulgada el día ocho de septiembre de mil novecientos cincuenta, y estuvo vigente hasta el golpe de Estado del veintiséis de octubre de mil novecientos sesenta. En esta Constitución nuevamente varía el régimen del Gobierno local, volviéndose a reconocer la autonomía municipal y la elección de las autoridades municipales en votación popular; estableciéndose un fuerte y adecuado sistema municipal de modo que de acuerdo con ella, en nuestro país podría instaurarse un Gobierno municipal que realmente posibilitara el logro del bien común en nuestros municipios y fuese base sólida de un sistema democrático.

De lo anterior se advierte que los fenómenos perturbadores como conquistas, sometimientos, etc. Conducen a la modificación de la forma original y al apareamiento de instituciones sofisticadas, impostadas al medio social objeto y en cada una de ellas procedimientos de tributación diferente,

³¹En 1950 se promulgó una Constitución teóricamente de avanzada, pues si bien no abandonaba su carácter individualista recogía de forma expresa los derechos sociales en uno de sus títulos, estableciendo como novedad que la Corte Suprema de Justicia sería el único tribunal competente para declarar la inconstitucionalidad de las leyes, en su forma y contenido, de un modo general y obligatorio, y que puede hacerlo a petición de cualquier ciudadano.

adoptando aquellas que sean aptas para el momento social en la que se aplican, tomando en consideración el mundo cambiante en el que nos desarrollamos. Constitución de la República de 1983.³² En el año de 1983 fue decretada La Constitución de la República, por decreto número 38, por la Asamblea constituyente, publicada en el Diario Oficial número 234, Tomo 281, de fecha 16 de diciembre del mismo año. Uno de los Principios tributarios es el de Legalidad Tributaria, y dicho Principio consiste que los tributos deben establecerse en la ley y sólo en la ley porque es ella la forma idónea para garantizar no sólo la libertad y propiedad individuales sino también, y sobre todo, la democracia en los procedimientos para su adopción.

En atención a lo anterior, los Artículos 131 ordinal 6° y 231 de la Constitución establecen que la imposición de tributos únicamente es en virtud de una ley y para el servicio público; asimismo, atribuye a la Asamblea Legislativa facultad para decretar, impuestos, tasas y contribuciones especiales sobre bienes, servicios e ingresos en relación equitativa, en el Art. 131 N° 6°, también se demuestra el carácter coactivo de los tributos, que son impuestas por el Estado a partir de una ley, para el cumplimiento de sus fines. Algunos sostienen que es en este artículo en que está implícito el Principio de Capacidad Contributiva (Principio Constitucional que expresa el criterio de justicia que fundamenta el deber de contribuir de los ciudadanos), sin embargo, otros consideran que no se manifiesta el Principio de

³²La Constitución de 1983 es un cuerpo normativo que nace sobre la base del modelo de la Ley Suprema de 1962; además tiene como fuentes ideológicas algunas constituciones de Latinoamérica, la de España y la de Alemania. Fue promulgada por la Asamblea Constituyente que funcionó con representantes elegidos mediante elecciones populares y directas en las que sólo participaron los partidos políticos que en aquel momento respaldaban políticamente a la Fuerza Armada. Dicha asamblea constituyente se convirtió en Asamblea Legislativa a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta carta magna. Sin embargo, gracias a las normas que se le incorporaron a resultas de los Acuerdos de Paz, la Constitución adquiere un alto grado de aceptación entre los distintos actores políticos de la vida nacional.

Capacidad Contributiva, en virtud que en dicho artículo no se exige la participación de los ciudadanos en el financiamiento del gasto público.

El Capítulo VI de su Título VI está dedicado al Gobierno local, del Art. 200 al 207. De acuerdo con el Art. 200: Para la administración política se divide el territorio de la República en departamentos cuyo número y límite fijará la ley. En cada uno de ellos habrá un Gobernador propietario y un suplente, nombrados por el órgano ejecutivo y cuyas funciones determinarán las leyes. Los Arts. 202 y siguientes del texto Constitucional están dedicados a la Autonomía municipal. El Art. 202 establece la estructura administrativa del municipio: ...Concejos formados por un Alcalde, un Síndico y dos o más Regidores cuyo número será proporcional a la población.

Los elementos de la autonomía Los Municipios serán autónomos en lo económico, en lo técnico y en lo administrativo, y se regirán por un Código municipal, que sentará los principios generales para su organización, funcionamiento y ejercicio de sus facultades autónomas..., y enuncia un deber de colaboración Los Municipios están obligados a colaborar con otras instituciones públicas en los planes de desarrollo nacional o regional.³³

Que los Municipios sean autónomos significa, que estos están dotados de facultades otorgadas por la misma Constitución para regular, dirigir y administrar, dentro de su territorio, los asuntos que sean de su competencia; pero a pesar de esa capacidad los municipios deben regirse bajo los principios generales establecidos en el Código Municipal.

³³ Constitución de la Republica de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1983) Artículo 203.

De esa forma, la autonomía del Municipio³⁴ comprende: 1º Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca. Aprobadas las tasas o contribuciones por el concejo municipal se mandará a publicar el acuerdo respectivo, en el Diario Oficial y transcurridos que sean ocho días después de su publicación, será obligatorio su cumplimiento, 2º Decretar su presupuesto de ingresos y egresos, 3º Gestionar libremente en las materias de su competencia, 4º Nombrar y remover a los funcionario y empleados de sus dependencias 5º Decretar las ordenanzas y reglamentos locales, 6º Elaborar sus tarifas de impuestos y las reformas a las mismas, para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa”. Es decir que este artículo establece los alcances de la autonomía a la que anteriormente nos hemos referido; y es que al parecer lo que hace autónomo al Municipio son las facultades legislativas y ejecutivas que tienen sus autoridades, ya que en los ordinales 1º,2º y 5º se encuentran las facultades legislativas, porque pueden crear normas jurídicas; y en los ordinales 3º,4º y 6º, están las ejecutivas, en cuanto a gobierno y administración.

En la Constitución de la República establece que ninguna ley ni autoridad podrá eximir ni dispensar el pago de las tasas y contribuciones municipales. Los Concejos Municipales por mandato constitucional no podrán eximir ni dispensar el pago de los tributos, a particulares, ni instituciones privadas y del Estado.³⁵

El Art. 206 está dedicado a los planes de desarrollo local, según este deberán ser aprobados por el Concejo municipal respectivo; y las

³⁴ Constitución de la Republica de El Salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1983) Artículo 204.

³⁵ Constitución de la Republica de El salvador, (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1983) Artículo 205.

instituciones del Estado deberán colaborar con la Municipalidad en el desarrollo de los mismos.

Por su parte el Art. 207, inciso III, establece que para garantizar el desarrollo legal y la autonomía económica de los Municipios, se creará un fondo para el desarrollo social y económico de los mismos y establece, la obligación de rendir cuenta de la administración que del patrimonio municipal hagan los consejos municipales a la Corte de Cuentas de la República, por formar estos recursos, parte de hacienda pública Municipal crea la Corte de Cuentas de la República, a quien le encarga en forma específica la fiscalización de la Hacienda Pública en General que incluye la municipal Art. 223 N° 4 y 125, así también el artículo 135 No. 1 de la Constitución de la República, establece que corresponde a la Corte de Cuentas de la República, vigilar la Recaudación, liquidación de impuestos, tasas, derechos y demás atribuciones, y el numeral 8º velar por que se hagan efectivas las deudas a favor del Estado y Municipios lo cual implica que si existen deuda tributaria municipal es también causa del Gobierno por no realizar las auditorias eficientemente.³⁶

³⁶Lorena Aquino, *"La Eficacia de los Procedimientos de cobro de la deuda Tributaria Municipal aplicados por la municipalidad de Antiguo Cuscatlán y Soyapango para la recuperación de la Mora Tributaria"* (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador San Salvador, El Salvador, 2009)

CAPITULO II

MARCO CONCEPTUAL

En el presente capítulo se desarrollan las obligaciones a nivel general, siendo aquí donde se encuentran las obligaciones de forma más extensa y genérica, contempladas desde su nacimiento, los elementos y requisitos que se deben de cumplir para que los sujetos puedan obligarse de forma recíproca, asimismo como se clasifican estas obligaciones de carácter civil.

2.1 De las obligaciones en general

Es indispensable conocer y comprender los diferentes aspectos que inciden en el campo de las obligaciones para poder comprender muchas figuras de otras áreas del derecho, ya que las obligaciones están inmersas en todas las Áreas del derecho.

2.1.1 Definición de las obligaciones

La palabra obligación, tiene su origen etimológico, siendo que proviene del término latino *obligatio*, el cual está compuesto a su vez de 'OB' que significa delante, por causa de, alrededor, y '*ligatio*' que significa ligo, ligar, atar, amarrar, atadura y más ampliamente, relación o vinculo jurídico entre dos personas, es de esta idea primaria que han partido los autores formular sus conceptos, los cuales en su idea principal recogen la misma idea, con algunas variantes de acuerdo a cada pensamiento.³⁷

Colin y Capitant consideran la obligación como una necesidad jurídica por efecto de la cual una persona está sujeta respecto de otra a una prestación ya positiva, ya negativa es decir a un hecho o a una abstención.

³⁷Rigoberto Atilio Quintanilla, *Teoría General de las Obligaciones, Adaptación a la Legislación Salvadoreña*, (El Salvador, 2006).

Según Alessandri, es un vínculo Jurídico que coloca a una persona determinada en la necesidad de dar, hacer o no hacer alguna cosa, respecto de otra, también determinada, se puede observar en los distintos conceptos que no existe

Variabilidad en el cuanto a su idea principal en sí, sino más bien las diferencias encontradas es en la forma de expresión de cada autor.

En síntesis, la obligación es un vínculo Jurídico, el cual se le emplean, como sinónimo la prestación o deuda, la cual es solo un elemento de la obligación, que consiste en el hecho debido por el deudor, también se emplea como sinónimo de deber jurídico en sentido amplio, deber moral y de documento.

2.1.2 Obligación tributaria

El tratadista Giannini define a la obligación tributaria como un deber del contribuyente, hacia el Estado, de pagar una suma de dinero cada vez que se verifique el presupuesto de hecho previsto en la norma legal.³⁸

Para este autor, la obligación tributaria es el vínculo o nexo jurídico³⁹ que surge entre el Estado u otro ente (sujeto activo o acreedor) y los contribuyentes o responsables (sujeto pasivo o deudor), en cuanto a estos últimos se les pueda directamente atribuir o hacerlos responsables del hecho previsto en la ley (hecho imponible) y, en consecuencia, exigir una prestación de tipo patrimonial (tributo). De ello se define que los tributos, esto es, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejoras⁴⁰, afectan a personas determinadas, que son los contribuyentes o sus responsables

³⁸Achille Donato Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, (Editorial de Derecho Financiero, Italia, 1957)

³⁹Es el elemento vinculante de la norma jurídica, que une el supuesto y la consecuencia; es decir es la ligación o relación que hay entre el supuesto y la consecuencia.

⁴⁰Constitución de la Republica de El Salvador. (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1983) Artículo 131.

que, en el ejercicio de sus actividades dan lugar a que se produzca el hecho generador que configura el tributo previsto por la ley, que dará nacimiento a la obligación tributaria como una obligación de carácter público, que no nace del libre concurso de la voluntad de las partes, sino del mandato legal, en virtud del acontecimiento del 'hecho generador', como presupuesto material y de esta manera producir los efectos jurídicos; como consecuencia las personas obligadas deben satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, de donde surge otro rasgo característico, que es el que generalmente constituye una obligación de dar y sólo por excepción de hacer.

2.1.3 Fundamento de la obligación tributaria.

Todo fundamento de la obligación tributaria se encuentran en la ley, puesto que el artículo 231 de la Constitución de la República consagra el principio de legalidad tributaria el cual reza no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público o sea que estas tienen un carácter de obligaciones ex – lege⁴¹. Así mismo dentro del Código tributario se encuentra regulada la Obligación Tributaria en el artículo 16, 58 y siguientes, igualmente se encuentra regulado en el artículo 3 y siguientes del Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

Para Flores Zavala el único fundamento de la obligación tributaria o razón de fondo para crear leyes que obliguen al pago del tributo es el gasto público traducible en las tareas que el estado tiene a su cargo, es decir atribuciones que la colectividad le ha impuesto.

⁴¹Si bien se puede afirmar que todas las obligaciones tienen su origen en la ley que las determina y protege los derechos que de ella se derivan, hay algunas que no se originan en la voluntad contractual de las partes, sino que nacen directamente de la autoridad de la ley que impone la obligación partiendo de un presupuesto dado, sin necesidad de que su causa inmediata se encuentre en un hecho humano.

Estas tareas o atribuciones dependen en cierta manera del pensamiento político dominante en la colectividad. Esto es razonado ya que el Estado no solo presta servicios públicos, pues existen actividades desarrolladas por el Estado que no tienen ese carácter.⁴²

2.2 Elementos de las obligaciones tributarias

En la obligación tributaria se pueden distinguir tres elementos característicos: los sujetos, el objeto y la causa.

2.2.1 Sujetos

En la Obligación Tributaria los sujetos son aquellos que intervienen en la relación jurídica tributaria, y estos se clasifican en Sujeto Activo (acreedor de la obligación tributaria) y el Sujeto Pasivo (contribuyente o responsable y deudor de la obligación tributaria).

2.2.2 Sujeto activo de la obligación tributaria.

En El Salvador como en casi todas las legislaciones modernas, los únicos sujetos activos de la obligación tributaria, son el Estado o instituciones que tienen la categoría de 'entes de Derecho Público'.⁴³

Es por ello que no todo el tiempo ha sido el Estado el único sujeto activo de la obligación tributaria, ya que antiguamente la iglesia católica imponía su propio impuesto; y en la Edad Media el señor feudal era el sujeto activo de los impuestos, que le dictaba a sus vasallos y en Roma el emperador vendía el derecho de cobrar impuestos a los señores y estos adquirían el importe del mismo para sus propio beneficio.

⁴²Ernesto Flores Zavala, *Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos*, (Editorial Porrúa. Distrito Federal, México. 1998) Página 130.

⁴³"Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ente público acreedor del tributo" Artículo 19 del Código Tributario de El Salvador.

El Sujeto Activo, es el que la ley confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo. En consecuencia el sujeto activo de la imposición, conocido también como acreedor tributario, es el Estado o la entidad pública a quien se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. En otros términos es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo.

Consecuentemente el sujeto activo es en principio el Estado, pero en su calidad de administrador patrimonial, ostentando en su nombre la titularidad del crédito tributario, no solo la Administración Tributaria del Estado puede ser el sujeto activo sino también todas aquellas instituciones oficiales autónomas, municipalidades y demás entes públicos, competentes para gestionar y recaudar los tributos establecidos en la ley.

2.2.3 Sujeto pasivo de la obligación tributaria

Los sujetos pasivos⁴⁴ son las personas naturales o jurídicas, obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean contribuyentes o responsables, atribuyéndoles algunas de ellas, la consideración de Sujetos Pasivos, además, a entes carentes de personalidad jurídica conforme al Derecho Común.

Se define por sujeto pasivo de la obligación tributaria a toda persona natural o jurídica, que según la ley está obligada para con el Estado a satisfacer un tributo y cumplir con los demás deberes accesorios.

El lenguaje involucra con frecuencia los conceptos jurídicos y económicos, los que dan origen a confusiones, así en términos económicos sujetos pasivos del impuestos, son en definitiva las personas que soportan la carga tributaria, o sea aquellas que real y definitivamente procuran con cargo a su

⁴⁴“Se considera sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable” Artículo 30 del Código Tributario.

patrimonio los medios pecuniarios destinados a la cobertura de los gastos públicos.

El sujeto pasivo es la persona que por estar sometida al poder tributario, resulta obligada a pagar el tributo, al que comúnmente se llama contribuyente.

En opinión de Mayolo Sánchez Hernández⁴⁵, la calidad de sujeto pasivo puede recaer en:

- a. Una persona física
- b. Una persona jurídica, como son las asociaciones o sociedades civiles o mercantiles.
- c. Organismos públicos descentralizados con personalidad jurídica propia.

Los Sujetos Pasivos de la obligación tributaria son definidos por el Modelo de código tributario para América Latina en su art. 22 como La persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Doctrinariamente se consideraba que solo las personas naturales o jurídicas eran titulares de relaciones jurídicas, sin embargo Sainz de Bujanda⁴⁶ manifiesta que cuando se empezaron a considerar como sujetos pasivos a entes carentes de personalidad, se dieron tres posiciones fundamentales:

Primera: 'De la unicidad de los conceptos'. Los conceptos de persona y capacidad jurídica son unitarios dentro del ordenamiento, por lo que no pueden tener un sentido y alcance diverso. Los partidarios de esta tesis,

⁴⁵Mayolo Sánchez Hernández, *Derecho Tributario*, (Editorial Porrúa México, 1988) 269.

⁴⁶Fernando Sainz de Bujanda, *Estado de Derecho y Hacienda Pública*, (Madrid, 1973) 58

procuraban defenderse de la inseguridad jurídica que podría traer consigo la presencia de entes, que sin estar dotados de personalidad de Derecho Común, fueran no obstante titulares de cierto tipo de relaciones.

Segunda: 'Doctrina normativa de la personalidad'. Reconocieron una capacidad tributaria especial a ciertos entes colectivos, aunque no tuvieran reconocida la calidad de persona para toda la vida jurídica restante. Aspiraban a que la carencia de personalidad jurídica de determinados entes no impidiera que estos, aun sin reunir los requisitos exigidos para el reconocimiento de la personalidad, fueran sujetos al pago del tributo.

Tercera: 'Doctrina normativa de la personalidad' esta fue elaborada con el objeto de conciliar la concepción unitaria de la personalidad y la capacidad jurídica con el reconocimiento de la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria a entidades carentes de personalidad.

2.2.3.1 Características de los sujetos pasivos.

- a) El sujeto puede ser una persona natural o colectiva o cualquier otro ente público, obligado por la ley al cumplimiento de una prestación
- B) Debe estar expresamente determinado por la ley
- C) Está obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias
- D) La obligación del sujeto pasivo es el pago de los tributos y el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias y deberes formales contemplados en las leyes.

2.2.3.2 Diferencia entre sujeto pasivo y contribuyente

El reservar la calificación de Sujeto Pasivo para contribuyente, obedece simplemente a criterios convencionales, basados fundamentalmente en consideraciones externas. Desde el punto de vista sustancial lo correcto hubiera sido distinguir (dentro de los deudores tributarios) entre el

contribuyente o Sujeto Pasivo por antonomasia, sin el cual no existe el tributo, y las restantes categorías (sustituto, Responsable), que pueden aparecer o no, según las técnicas de aplicación de cada figura concreta.

2.2.4 Objeto de La obligación tributaria

El objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir, el tributo a pagar.

El objeto de la obligación tributaria consiste en dar la prestación que tiene derecho a percibir el Estado cuando dicho deber nace, es decir cuando el sujeto pasivo realiza el hecho generador del impuesto.

Se entiende que es la actividad, situación o hecho tipificado en la ley fiscal como presupuesto para el devengo del impuesto.

Hugo Carrasco Irriarte, define el objeto de la obligación como la circunstancia en razón de la cual, da lugar al pago del impuesto.⁴⁷

Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la celebración de un contrato, etc.

2.2.5 Causa de la obligación tributaria

El autor Griziotti define la causa como el deber ético político de los individuos de contribuir al sostenimiento del Estado y el fundamento o causa jurídica del impuesto, que es la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, como índice de participación de estos en los beneficios producidos por los servicios generales y particulares que presta el Estado.⁴⁸ Se puede entonces decir que la obligación tributaria tiene una causa y depende también de que ocurra el

⁴⁷Hugo Carrasco Irriarte, *Derecho Fiscal*, (Madrid, 2000)

⁴⁸Benvenuto Griziotti, *Principios de ciencia de las finanzas*, (Editorial Delpalma. Italia, 1959)

supuesto del hecho imponible. Al mismo tiempo el soporte de la entidad jurídica llamado Estado en la contribución de sus ciudadanos.

Se entiende por causa, el motivo inmediato que induce a contraer la obligación y por causa ilícita la prohibida por la ley, o contraria a las buenas costumbres o al orden público.

En el campo del Derecho Tributario, se puede observar que las obligaciones son impuestas por la ley, sin importarle para nada el motivo inmediato que induce a cada contribuyente al contraerla.

2.2.6 Hecho imponible o hecho generador

El hecho generador de acuerdo al país y legislación actual que se tenga al mismo se le ha denominado de diversas formas tales como: 'situación de hecho', 'soporte fáctico', 'presupuesto de hecho', 'hecho generador', 'hecho imponible',⁴⁹ entre otros.

La presente investigación se enfocará en dos de esas acepciones siendo estas la de hecho generador y/o hecho imponible.

El Hecho Imponible se puede definir de forma sencilla como aquel hecho (real-material) que la ley tributaria considera para originar el tributo, siendo este por lo tanto el elemento imprescindible de la Obligación Tributaria.

El hecho imponible, es el elemento material de lo que la doctrina denomina situación de hecho o presupuesto del tributo, es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho imponible tiene cuatro aspectos a saber:

⁴⁹El hecho imponible, conocido también como presupuesto de hecho, constituye el cuarto elemento de la obligación jurídica tributaria.

- a. Aspecto material. Es la descripción objetiva del hecho o situación previstos en la forma abstracta por las normas jurídicas, cuya clave es obtener ganancias.
- b. Aspecto personal o subjetivo: es lo que conocemos como sujeto pasivo del tributo el cual no debemos confundir con el sujeto pasivo de la obligación tributaria.
- c. Aspecto temporal: indica el momento que la norma tiene para configurar la descripción objetiva. Si es hecho descrito durante la vigencia de la norma tributaria, da lugar a la configuración del hecho imponible. Cuando acontece con posterioridad a la derogación de esa norma no se puede hablar de hecho imponible y por ende no se genera la obligación tributaria.
- d. Aspecto espacial: es el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho en la situación descrita como hecho imponible.

El hecho imponible no es otra cosa que el negocio o acto económico que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión determina el nacimiento de la obligación tributaria. Es un hacer o un no hacer.

En otras palabras se puede decir que el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.⁵⁰

El Hecho Imponible se puede definir de forma sencilla como aquel hecho (real-material) que la ley tributaria considera para originar el tributo, siendo este por lo tanto el elemento imprescindible de la Obligación Tributaria.

⁵⁰Cristóbal Jesús Pérez, y otros. *Introducción al Sistema Tributario Español*, 9ª Edición (Ediciones CEF, Madrid, 2008) 30.

2.2.6.1 Elementos del Hecho Generador⁵¹

Estos se pueden dividir en elementos objetivos y subjetivos.

2.2.6.1.1 Elemento o presupuesto objetivo.

Es un acto, un hecho o una situación de la persona o sus bienes que puede ser contemplado desde el punto de vista cada uno de los cuales puede a su vez, ligarse con los demás de distintas maneras.

El elemento objetivo del hecho imponible se puede dividir en cuatro aspectos:

- a) Aspecto Material. Es el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava, siendo el que caracteriza o cualifica el tributo, y que en los sistemas tributarios desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica sea como una renta.
- b) Aspecto Espacial. El Hecho Imponible se lleva a cabo en un territorio determinado: por ello, hay que establecer la eficacia de las normas que regulan quienes son los sujetos de la obligación tributaria, en relación con el territorio en el que se ha producido el hecho.
- c) Aspecto Temporal. Consiste en el tiempo en el que se desarrolla el Hecho Generador. Reviste singular importancia en la ordenación jurídica del hecho imponible, determinando el instante en el que este se entiende realizado íntegramente, produciéndose entonces el devengo⁵² del tributo.

⁵¹Para otros autores los elementos del hecho imponible se encuentran sintetizados de la siguiente manera: a) *Hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto*, b) *Determinación de los sujetos obligados al pago*, c) *La delimitación en el espacio en que ocurren esos hechos*., d) *La base imponible*, e) *La determinación del tiempo en que ocurren esos hechos* y f) *Exenciones*.-

⁵²Ernesto Lemus, "De la impugnación de las Resoluciones Tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador en los procesos de fiscalización que violentan los derechos de los administrados", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2005), 44.

- d) Aspecto cuantitativo. Expresa la medida con que el del hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen o intensidad. Este aspecto se da en el tipo de tributos variable (volumen de renta, valor de patrimonio del bien transmitido, etc.)

2.2.6.1.2 Elemento Subjetivo

Es la relación preestablecida en la ley en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo respecto de aquel primer elemento (objetivo), a fin de que pueda surgir el crédito impositivo del ente público.⁵³

2.3 Clasificación De Las Obligaciones Tributarias

La doctrina dominante en la ciencia tributaria contemporánea se adhiere a la opinión de que existe una obligación sustantiva o principal y otras obligaciones accesorias o secundarias, también llamadas formales, de singular importancia⁵⁴.

2.3.1 Obligación Sustantiva.

También llamada obligación principal, la cual constituye una prestación de carácter patrimonial, que vista desde una doble perspectiva puede ser expresada en una obligación de dar (el contribuyente) y recibir (el fisco). Dar en la generalidad de los casos una suma de dinero, o una especie o especies de una excepcionalidad, constituye una tarea propia del contribuyente.

⁵³ Ana Delmy Girón Mancía y otros. *La eficacia de los medios de extinción de las Obligaciones Tributarias Municipales en los Impuestos Internos*, (El Salvador. Universidad de El Salvador. 2009) 80.

⁵⁴La existencia de diversos tipos de obligaciones a que da lugar a la aplicación del tributo, hace que la ley defina una de ellas, pero la principal que debe destacar es precisamente la obligación tributaria principal, la cual tiene un carácter autónomo y definitivo y es así que se define como la obligación exigida por un ente público a título de tributo en cumplimiento del deber constitucional de contribución al sostenimiento del gasto público.

Sin embargo, es preciso señalar que percibir el valor monetario que esa obligación le corresponde al fisco.

2.3.2 Obligaciones Formales.

Son obligaciones accesorias que giran en torno a la obligación principal y que surgen de una interrelación entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación principal con la finalidad de facilitar su cumplimiento, es preciso señalar que existen obligaciones formales tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo.⁵⁵

2.3.3 Obligaciones formales del sujeto activo.

Se trata de una responsabilidad asumida con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales del contribuyente entre las obligaciones accesorias o formales de la administración tributaria, encontrándose también un tipo de obligación activa de hacer y otras obligaciones accesorias pasivas de no hacer y de tolerar.

2.3.4 Obligaciones Activas.

Entrará en este ámbito la devolución de los excedentes pagados por parte del contribuyente, la liquidación del impuesto, la investigación y comprobación de la capacidad contributiva, la verificación de los hechos imponibles.

⁵⁵Todo acto o negocio jurídico posee forma pues necesita materializarse verbal, escrita o gestualmente para que alcance su objetivo que es “surtir efectos”. Sin embargo, no todo negocio o acto jurídico requiere formalidad. Así la formalidad es aplicable o exigible cuando la ley lo exija. Se debe precisar que al existir una obligación de parte (contribuyente) se genera un acto no negocio jurídico ya que la declaración es unilateral es una jurada y centrándose en la declaración jurada y centrándose en las declaraciones juradas el cumplimiento de la obligación formal se concreta.

2.3.5 Obligaciones Pasivas.

Entre la cuales se pueden distinguir:

2.3.5.1 Obligaciones de no hacer:

En este ámbito implícitamente la Administración Tributaria no podrá excederse en sus facultades, discrecionales violando los derechos civiles, cívicos y políticos del contribuyente. Expresamente la Administración Tributaria no podrá ni deberá proporcionar las informaciones o declaraciones que obtenga de los deudores tributarios a terceros, las mismas que tendrán carácter reservado y solo podrán ser utilizados para los fines propios de dicha administración, salvo orden judicial.

2.3.5.2 Obligaciones de soportar:

Se encuentra aquí la obligación de soportar por imperio de la ley la función orientadora que le compete así como la educación y asistencia al contribuyente.

2.3.5.3 Obligaciones Formales del Sujeto Pasivo

Existe un gran número de trámites y formularios que constituyen obligaciones formales de los deudores tributarios, sean estas personas naturales o jurídicas, aunque en este último caso deben ser cumplidas estas obligaciones formales por sus representantes.

En las obligaciones formales de los deudores tributarios se pueden encontrar diferentes tipos de situaciones accesorias.⁵⁶

⁵⁶ Sofía Alejandra Valenzuela, *Medios de extinción de las Obligaciones Tributarias Municipales* (Editorial El Mundo, Argentina, 2010) 97.

2.4 Fuentes De Las Obligaciones Tributarias

Según Ripert, la fuente de una obligación es el hecho que la produce, en materia tributaria no caben disquisiciones teóricas: la única fuente de la obligación es la ley⁵⁷.

Solo por mandato de esta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es innata para crearla.

2.4.1 Nacimiento De La Obligación Tributaria.

La obligación tributaria nace en el momento que se verifica el hecho generador, lo cual crea el deber de cumplir con el tributo que corresponde como contribuyente responsable, determinando que el tributo no son contratos ni pertenecen al campo del derecho privado, son materia de derecho público, provienen del ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

Fernando Sainz de Bujanda,⁵⁸ afirma que al examinar la naturaleza de la obligación tributaria *stricto sensu*, la doctrina científica la considera, por lo general, como un obligación *ex lege*, o sea, una obligación que tiene su fuente inmediata en la ley.

Esta afirmación se formula a reserva de estudiar las relaciones existentes entre la ley y la obligación tributaria dentro del campo específico de las fuentes de las obligaciones, y es que los problemas que lleva consigo la determinación de su carácter legal existe a partir de la subsunción de la obligación tributaria en el esquema jurídico-privado de la obligación, lo cual significa que aquella en lo sustancial, no difiere de la obligación tipo

⁵⁷Se distingue de la fuente económica del tributo o fuente económica tributaria, que está constituida por el conjunto de bienes del cual se extrae la cantidad necesaria para el cumplimiento de la obligación tributaria.

⁵⁸ F. Sainz De Bujanda. *El nacimiento de la Obligación Tributaria; análisis jurídico del Hecho imponible* (Valencia, España. 2006) 32.-

elaborada por el derecho privado, sin embargo si existe una diferencia entre la obligación tributaria y la obligación de derecho privado, que se pone de manifiesto como indica Berliri, el titulo ejecutivo y en los aspectos procesales propios de una y otra.

Entonces, la génesis de la obligación tributaria, como su conceptualización, hay que encuadrarla en la teoría general de las fuentes de las obligaciones, en donde la doctrina civilista entiende que todas las obligaciones nacen, bien de la voluntad del deudor (obligaciones voluntarias), o bien de la voluntad de la ley,⁵⁹ que reconduce al nacimiento de la obligación o a la realización de un determinado hecho jurídico (obligaciones legales o *ex lege*).

Se dice, en armonía con esa distinción que la ley es fuente mediata de las obligaciones voluntarias, porque la fuente inmediata, que es la voluntad del deudor, dirigida a generar la obligación, ha de estar reconocida como tal por la ley; y que en cambio la ley es la fuente inmediata de las obligaciones *ex lege*, porque estas surgen directamente de la norma legal, en conexión con un hecho jurídico que no consiste en una manifestación de voluntad dirigida a provocar el nacimiento de la obligación.

Francisco de la Garza, citando a Sainz de Bujanda dice que “el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite determinar lo siguiente:

1- Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surjan deberes tributarios de tipo formal;

⁵⁹La obligación tributaria nace en el momento que se verifica el hecho generador, lo cual nos crea el deber de cumplir con el tributo que nos corresponde como contribuyente responsable y la obligación tributaria reconoce una fuente, la cual es la ley.

- 2- Determinar la ley aplicable que pueda no ser la misma en el momento de realización del Hecho Imponible y en el de producirse el acto administrativo liquidatario;
- 3- Practicar la evaluación de las rentas o los bienes gravados con referencia al momento en que el débito fiscal surja;
- 4- Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición,
- 5- Determinar el domicilio de su contribuyente o de su representante;
- 6- Fijar el momento inicial para el cómputo de los plazos de prescripción
- 7- Determinar las sanciones aplicables.

La Obligación Tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley,⁶⁰ como generador de dicha obligación, es así que en el Derecho las obligaciones nacen por tres vertientes fundamentales:

- a. La ley, por sí misma, sin condicionarse con algún hecho jurídico (obligaciones meramente legales)

⁶⁰Es por eso que es importante mencionar algunas de las leyes que hacen referencia al nacimiento de la obligación para eso se hace alusión al art. 1308 del Código Civil, ya mencionado, en donde establece que “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”; y el art. 100 de Ley General Tributaria Municipal establece que “la determinación de la obligación tributaria municipal es el acto jurídico por medio del cual se declara que se ha producido el Hecho Generador de un tributo municipal se identifica el sujeto pasivo y se calcula su monto o cuantía. La determinación se rige por la Ley o Ordenanza o acuerdo vigente en el momento en que ocurra el Hecho Generador de la obligación.” De acuerdo a lo señalado en ambos artículos, la obligación nace en el momento en que se realiza el *hecho imponible*, es decir cuando se da el hecho Generador, pues en ese momento se actualiza con la situación jurídica abstracta prevista en la ley. De tal manera que, el objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación que la ley señala como Hecho generador del crédito fiscal. Por tal motivo, la obligación fiscal nace o se genera en el momento que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambos que, hacen concreta la situación abstracta prevista en la ley.

- b. La ley por sí misma, pero condicionado a un hecho jurídico (obligación *ex-lege*)
- c. La voluntad de las partes (obligaciones voluntarias).

En tal sentido, la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación (Art. 58 del C.T.). Es una obligación *ex - lege*, porque su nacimiento está condicionado a la realización o no de un hecho jurídico (hecho imponible) con trascendencia tributaria.

Según lo que establece el Artículo 58 del Código Tributario, El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley, por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El Art. 58 del C.T., establece que, de conformidad con el principio '*nullum tributum sine lege*'⁶¹(principio de legalidad), la obligación tributaria nace cuando se realiza el 'presupuesto', o sea el negocio jurídico, el hecho económico configurado en la ley; no puede haber obligación tributaria si no tiene respaldo en una ley previa, anterior, y expresa, que señale al 'hecho imponible'.

La obligación tributaria nace por la realización del hecho imponible, o como lo dice expresamente el Código, cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación y al respecto del hecho imponible, es

⁶¹Este principio es explicado por el autor Dino Jarach, siempre en referencia al nacimiento de la obligación tributaria, es decir que, "no surge una pretensión de la administración del tributo y de una manera correspondiente una obligación para el particular, sin una ley en sentido material y no solo formal, no prevé el hecho jurídico que le de nacimiento, los sujetos a los cuales corresponda la pretensión y la obligación y la medida de éstos". De acuerdo a lo anterior se puede decir que la obligación atendiendo a su fuente es una obligación *ex - lege*, es decir, surge por la determinación de la ley una vez que se realiza el supuesto en ella.

oportuno mencionar lo expuesto por el profesor Dino Jarach, que manifiesta que:

La obligación jurídica tributaria es una obligación que nace de la ley, lo cual es un principio fundamental que se deduce del principio de legalidad, pero la obligación que nace de la ley necesita algún otro puente para que exista la obligación en caso concreto.

La ley no hace sino establecer cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones: por lo tanto, existe necesariamente en toda obligación legal una definición por parte de la ley, de cuáles son las circunstancias de hecho, los supuestos de hecho, los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones, es decir, las situaciones de hecho en virtud de los cuales, cuando se verifican en la realidad, surge o nace en ese momento la obligación de dar el tributo.⁶² Todas estas condiciones, supuestos, presupuestos, circunstancias en una palabra, hechos: son justamente un hecho jurídico de carácter tributario".

En consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, opera en el momento en que se verifica el hecho imponible, denominado también hecho jurídico tributario, término adoptado en la actualidad por gran parte de los tratadistas, aun cuando ha recibido críticas, sobre todo de autores europeos.

La verificación del hecho imponible es la base que da nacimiento a la obligación.

De acuerdo a Sainz de Bujanda, es importante determinar el momento del nacimiento de la obligación jurídica tributaria porque todo el ciclo jurídico de

⁶²El término Tributo es de carácter genérico y ello significa: "Todo pago o erogación que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en virtud de una ley formalmente sancionada pero originada de un acto imperante, obligatorio y unilateral, creada por el estado en uso de su potestad y soberanía".

la vida de la obligación tributaria, queda legalmente organizada en torno al momento de su nacimiento.

Solo desde el momento en que el crédito nace a favor del sujeto activo de la relación jurídica impositiva, puede y debe considerarse obligado el deudor, con todas las consecuencias derivadas de esta situación obligacional.⁶³

Por consiguiente, se acepta como principio fundamental en el derecho de El Salvador, que la obligación tributaria nace en cuanto se realiza el hecho imponible, tanto en los casos en que sea posible y se verifique el cumplimiento espontáneo por parte de los obligados, como en aquellos en que la administración fiscal determina previamente la obligación.⁶⁴

2.5 Modos de extinguir las obligaciones tributarias.

Al hacer uso del término extinción, se hace referencia a la conclusión o al cese de ciertos actos, acciones, derechos u obligaciones de las personas. En el ámbito tributario el nacimiento de una obligación tiene como objetivo posterior la extinción de la misma, es decir cumple un ciclo de suma trascendencia, ya que con el cese de la obligación tributaria se pone fin al vínculo o relación jurídica.

Al sujeto activo o ente acreedor del tributo le interesa por lo tanto que a través de cualquier forma dispuesta en la ley se hagan efectiva la recaudación de tributos.

El cumplimiento de la obligación tributaria por parte del ente deudor puede llevarse a cabo de dos maneras: Voluntaria o Anormal, esto cuando el sujeto pasivo cumple libremente con la obligación establecida; y de manera

⁶³ Luis Alejandro Castillo Flores, *Medios de extinción de las Obligaciones*, (Editorial Salamanca. España, 1999) 105.

⁶⁴ Sentencia de Amparo. Sala de lo Constitucional. Referencia 30-S-94. (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1997)

Anormal cuando el deudor se opone al cumplimiento de la obligación, dando como resultado de éste actuar que el ente acreedor del tributo utilice los medios coercitivos otorgados por la ley para obtener la recaudación del tributo.

Jurídicamente el cumplimiento de la obligación, significa la extinción de la misma por haberse realizado los fines para los cuales fue constituida, así el pago se convierte en el medio más común de cumplimiento de la obligación tributaria.⁶⁵

Los medios o formas de extinguir las obligaciones tributarias no son todos los contemplados en el derecho privado, pues de éstos 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 esto, los modos de extinguir las obligaciones tributarias pueden catalogarse como sigue:

2.5.1 El pago de la obligación tributaria

2.5.1.1 Concepto

El pago⁶⁶ es el cumplimiento de la prestación, que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de una suma líquida y exigible a favor de la Administración tributaria.

Es por ello que el pago tiene una naturaleza contractual exteriorizada por el recibo que el Estado otorga al contribuyente y por virtud del cual el deudor

⁶⁵Lizeth Verónica Soto Palacios. *La Obligación Tributaria: Nacimiento Y Extinción*, (Ecuador. 2007). 84.

⁶⁶ Pablo Antonio, Ruiz Molina, *Medios de extinción de las Obligaciones Tributarias*.(Editorial Lisboa, Buenos Aires, Argentina 2000) 117.

obtiene la liberación de su obligación, este efecto liberatorio está condicionado a que dicho pago sea realizado.

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.

2.5.1.2 Efectos del pago.

Son los que tienen una relación directa con el cumplimiento, los que se producen según la naturaleza de la relación jurídica que vincula a las partes y a particulares, entre ellos están: los efectos principales y accesorios.

Los efectos principales: son los que permiten la liberación del deudor, extinguen la obligación principal y todo lo accesorio.

Los efectos accesorios: estos consolidan una relación jurídica y confirman una relación ineficaz. También obra como un medio de reconocimiento.

El pago produce el efecto esencial de liberar al deudor, extinguiendo tal obligación, el pago cancela el crédito y produce efecto liberatorio, en materia fiscal le pone fin a la obligación siendo el pago una de las formas normales de extinguir la obligación tributaria.⁶⁷

El pago en materia tributaria consiste en que el sujeto pasivo ponga a disposición del acreedor tributario una cierta cantidad de dinero, que en estricto sentido debería corresponder al tributo debido, pero también constituye pago si el sujeto obligado pone a disposición del fisco una parte

⁶⁷El artículo 70 inciso final del Código Tributario establece que “El pago se entenderá perfeccionado cuando se tuviere a perfección o se hiciere efectivo los medios de pago empleados”.

de la deuda tributaria, es decir, no es necesario que se pague todo lo que se debe para que se configure el pago, siendo el pago el cumplimiento de la prestación debida, esta figura presupone la existencia de un crédito por suma líquida a favor del Estado.⁶⁸

Sin dejar de mencionar el ordenamiento jurídico salvadoreño específicamente en materia tributaria, según el Código Tributario en el artículo 69 define al pago de la siguiente manera: es la prestación efectiva de la obligación tributaria.

Finalmente se entiende que es el cumplimiento de la prestación que puede consistir no en dinero y se infiere que la denominación del pago es aplicable tanto en las obligaciones de dar, hacer o no hacer una cosa.

2.5.1.3 Sujetos del pago

El pago de la deuda tributaria será efectuado por los deudores tributarios, es decir, el pago de los tributos debe ser realizado por los sujetos pasivos.

También podrán realizar el pago los terceros extraños a la obligación, subrogándose sólo en cuanto al derecho de crédito y a las garantías y privilegios sustanciales, en este caso está claro que el contribuyente o el responsable (sea persona natural o jurídica) o su representante, también pueden hacer efectivo el pago de la deuda tributaria, y este último es quien ejecutará la prestación en nombre de quien le dio el encargo.

⁶⁸Significa que la obligación tributaria ya fue determinada, de tal manera que existe un crédito a favor del fisco, que el contribuyente se encuentra obligado a pagar, a ese crédito se le denomina deuda tributaria, que en principio sólo debería estar compuesta por el tributo adeudado, pero generalmente se le agrega los intereses y las multas que se hubieren devengado como consecuencia del tributo no pagado oportunamente (intereses), y por las multas no pagadas dentro del plazo establecido la cual debe ser cumplida por el deudor. En otras palabras se puede decir que el pago es la entrega de la prestación debida al fisco una vez a nacido la obligación tributaria.

Los sujetos que intervienen en el pago son:

- a. Sujeto activo (Estado)
- b. Sujeto Pasivo (contribuyente)

Es importante mencionar que en El Salvador existen leyes que regulan los sujetos que intervienen al momento de efectuarse el pago como es el caso de la Ley General Tributaria Municipal que establece en su artículo 31 el pago es el cumplimiento del tributo adeudado y tiene que ser efectuado por los contribuyentes o los responsables. Pese a que establece que el pago debe ser realizado por el contribuyente o responsable, admite también el pago por tercero ajeno a la obligación tributaria, quien quedara subrogado en los derechos del Municipio respectivo para poder reclamar lo que haya pagado en concepto de tributos, intereses, recargos o sanciones, según lo establece el artículo 2 de la Ley General Tributaria Municipal.

Igualmente el Código Tributario en el artículo 72 establece que el pago de la obligación tributaria puede ser realizado por un tercero que no tenga relación directa con la misma. El tercero se subrogara solo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos; en estos casos solo podrá pagarse tributos legalmente exigibles en el recibo que acredite el pago por terceros y se hará constar quien lo efectuó.⁶⁹

⁶⁹Es preciso denotar que la ley faculta perfectamente a un tercero a realizar la obligación tributaria del pago, sin ningún inconveniente y sin que este tenga una relación directa con la Administración Tributaria, al igual que la LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL, le da la misma potestad a un tercero dentro de su jurisdicción municipal

2.5.1.4 Objeto del pago

Considerada la Obligación Tributaria como pecuniaria, el objeto de pago es la entrega de una suma de dinero, la que no debe confundirse con la forma de realización del pago.

El pago de la deuda tributaria a de reunir los siguientes requisitos⁷⁰: Las condiciones de identidad, integridad e indivisibilidad.

Se encuentran desarrollados de la siguiente manera:

- a. La identidad expresa una relación de igualdad entre el objeto de la obligación y el del cumplimiento. Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe.
- b. La integridad exige que la deuda tributaria debe ser satisfecha completamente, es decir, que el pago produce sus efectos extintivos si la obligación se cumple en toda su magnitud; así, no da lugar a la extinción parcial en virtud del pago parcial de la deuda. El efecto liberatorio del pago ocurre únicamente si la prestación es de la totalidad de la deuda tributaria.
- c. La indivisibilidad esta equivale a la unidad temporal del cumplimiento. Parcialmente, sino en virtud de un convenio expreso o por el otorgamiento de una prórroga que se autorice legalmente.

⁷⁰Es importante mencionar que estos requisitos son vistos por otros autores como principios, es el caso de Sergio Francisco de la Garza, en su obra "Derecho Financiero Mexicano", 9ª Edición, Editorial Porrúa; México, 1979, quien manifiesta la Identidad como una virtud de la cual ha de cumplirse la prestación que es el objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes, así mismo establece de una manera clara que la integridad de la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha, y finalmente explica que la indivisibilidad, es cuando no podrá hacerse parcialmente, sino en virtud de un convenio expreso o por el otorgamiento de una prórroga que se autorice legalmente.

2.5.1.5 Formas de pago

La forma de pago es la realización de la prestación pecuniaria consistiendo la deuda tributaria, la cual está constituida no sola por la cuota, sino también en su caso por los recargos, el interés de mora.

El pago debe de satisfacerse íntegramente, es decir a de afectar el total de la deuda tributaria, ya que la deuda no se entiende pagada hasta que se haya satisfecho su totalidad, habrá de realizarse en dinero de curso legal o por medio de cheque u otro documento establecido por la ley.

En el Código Tributario en el artículo 70 establece que “el pago debe de efectuarse por los medios siguientes:

- a) En dinero efectivo.⁷¹
- b) Con títulos específicamente autorizados para tal efecto.
- c) Mediante cheque certificado.
- d) Por acreditamiento de retenciones de impuestos, anticipos a cuenta, o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución de conformidad a lo previsto en este Código.

El pago se entenderá perfeccionado cuando se tuviere a disposición o se hicieren efectivos los medios de pago empleados.

La prescripción de la acción para el cobro de los medios de pagos empleados no afectara la prescripción para la acción de cobro de la deuda tributaria.

⁷¹Es importante señalar que según la Ley de Tesorería, según los Art. 22 y 24, el pago en efectivo se puede realizar de la siguiente manera: a) dinero de curso legal, tiene la ventaja de su generalidad lo que permite el pago de todas las deudas, independientemente de la cuantía la dependencia que tiene competencia para recibirlo y de tiempo de pago, b) Cheque Certificado, es el que goza de la garantía de un banco que existen fondos suficientes para pagarlo, c) Cheque de Gobierno, es el librado por el mismo ente público, d) Certificado de Depósitos emitidos por el Banco Central de Reserva.

El pago de la obligación prescrita no dará derecho a repetir lo pagado”.

Según el artículo 15 del Reglamento del Código Tributario, el pago deberá efectuarse en las Colecturías del Servicio de Tesorería, en los Bancos del Sistema Financiero o en los lugares señalados por la administración dentro de los plazos estipulados en el Código y demás leyes tributarias respectivas.

2.5.2 La compensación

2.5.2.1 Concepto

La compensación tienen lugar cuando los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro, operándose la extinción de ambas deudas hasta el límite de la menor.

La diferencia del crédito debe ser devuelta al contribuyente o acreditada para el pago de futuras deudas tributarias.⁷²

El autor Alessandri define la compensación como, un pago doble y recíproco entre personas mutuamente obligadas. Es una técnica que permite efectuar un doble pago, sin desplazamiento de dinero (o del objeto debido) ‘cada uno paga sobre lo que debe’.

La compensación tiene una aplicación práctica muy difundida debido a que simplifica infinidad de operaciones.

‘Es un doble pago abreviado sin uso de moneda’ también se entiende como una técnica que se utiliza permanentemente en los organismos llamados, clearing-houses, que funcionan como cámaras de compensación de crédito.

La compensación cumple una importante y útil función, por ejemplo en la esfera del derecho mercantil, se observa en las cuentas corrientes bancarias

⁷² Maribel Sousa De Moreno. *La Extinción de las Obligaciones Tributarias*. Congreso de Derecho Tributario, (Panamá. 2013), 176.

donde las operaciones comerciales entre el banco y el cliente quedan reducidas a un saldo que es producto de la compensación. En el comercio internacional, en las exportaciones e importaciones entre los países también se aplica el instituto de la compensación⁷³.

2.5.2.2 Naturaleza jurídica

Sobre su naturaleza se han brindado tres opiniones muy precisas:

- a) la tesis Clásica o tradicional, sostiene que se trata de una forma ficticia del pago, o mejor decir un doble pago ficticio, en razón de que pareciera que cada uno de los intervinientes hubiera entregado al otro el objeto de su prestación, cuando en verdad nadie dio y por eso no es posible asimilarla con el pago, ya que no existe acto de cumplimiento.
- b) Muy pocos autores consideran que se asimila a una dación en pago, porque se modifica su objeto y cada acreedor y deudor da para pagar su propio crédito.
- c) Otros indican que la compensación es un supuesto de recíprocas abstenciones que tienen equivalencias económicas con el pago.

En conclusión, se puede decir que viene siendo un modo especial de extinción, ya que tiene como carácter esencial la existencia de dos deudores recíprocos, es decir que sean al mismo tiempo acreedor uno del otro por igual cantidad y su ámbito de aplicación se circunscribe a deudas en dinero o cosas fungibles de la misma especie.

⁷³La Compensación, se da cuando los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro, podrá operarse con ellos una compensación parcial o total que extinga ambas deudas hasta el límite de la menor.

2.5.2.3 Efectos de la compensación

La extinción se produce automáticamente, en cuanto se conoce la existencia de los créditos contrapuestos, aunque no tengan conocimiento de la compensación los acreedores y los deudores⁷⁴.

Según la doctrina civil los efectos son:

- a) Que se extingue las deudas totalmente.
- b) Y también extingue lo accesorio.

En el sentido extintivo (poner fin) de las obligaciones, se refiere a la imputación de un crédito, al pago de una deuda. En principio hace referencia a la desaparición simultánea de varias deudas diferentes cuando las partes son recíprocamente deudoras. Es una 'confusión' de obligaciones en el sentido de evitar un doble pago, lo que simplifica la relación del acreedor y del deudor y asegura la igualdad entre las partes.

La compensación en materia tributaria y específicamente en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, menciona en el citado art. 87 los requisitos para que proceda la compensación y señala que tanto la deuda como el crédito deben ser firmes, líquidos y exigibles, tal y como lo expresa la máxima 'Quantum debeatur, cum debeatur ancertum est'

El marco normativo actual, plantea la compensación como forma de extinción de una deuda distinta al del pago, que es la manera ordinaria de procedimiento según la Ley General Tributaria Municipal”.

⁷⁴Manuel Martínez, "*Modos de extinguir la Obligación Tributaria y su procedimiento según la Ley General Tributaria Municipal*", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador 2001), 67.

La extinción de una obligación tributaria, cuando hay compensación, se efectúa a través de la Administración Tributaria de oficio o por solicitud de partes, los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, comenzando por los más antiguos, y aunque provengan de distintos tributos, siempre que sean administrados por esta.

Cuando existe un saldo a favor dentro del término legal y deudas fiscales a cargo del solicitante.

2.5.2.4 Término para solicitar la compensación

Según el artículo 78 del Código Tributario *la acción del contribuyente para solicitar la compensación de los tributos, caduca en dos años a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración en que se liquide el correspondiente saldo a favor.*

Según Rafael Calvo Ortega⁷⁵ la compensación admite la posibilidad de que las deudas tributarias se extingan total o parcialmente, ya sea ésta de oficio o a instancia del obligado tributario.

Ahora bien, para comprender este criterio el autor define por separado ambas formas de cómo se da la compensación parcial y total de la siguiente manera:

2.5.2.5 Compensación de oficio

Serán compensables de oficio las deudas que se encuentren en periodo ejecutivo. La posibilidad de compensar de oficio las deudas en periodo voluntario estará condicionada a la concurrencia de determinadas circunstancias.

⁷⁵Francisco Calvo Ortega. *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario*, (España, 1965), 98

2.5.2.6 Compensación a instancia del obligado tributario

El obligado tributario podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en periodo voluntario de pago como en periodo ejecutivo. La presentación de una solicitud de compensación en periodo voluntario, impide el inicio del periodo ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, si bien ello no obsta para que se produzca el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito.

2.5.3 La confusión

La confusión ocurre cuando en una misma persona se da las calidades de acreedor y deudor de una obligación, y de esta manera extingue la deuda y produce los mismos efectos que el pago.⁷⁶

2.5.3.1 Causas de la confusión

2.5.3.1.1 Confusión total o parcial

Puede tener lugar:

- a) por la sucesión mortis causa: la sucesión por causa de muerte es la fuente principal de la confusión, si el deudor hereda al acreedor o cuando el acreedor hereda al deudor, se da una sola calidad en una sola persona.
- b) por acto entre vivos: esta se presenta cuando el acreedor cede su crédito al deudor.⁷⁷

⁷⁶Alberto Tamayo Lombana. *Manual De Obligaciones*, (Colombia, 1979), 203.

⁷⁷Cuando el sujeto activo de la misma queda colocado en la situación de deudor, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos objeto del tributo, un ejemplo de extinción de la obligación tributaria por confusión, en materia aduanera, es el abandono voluntario.

2.5.3.2 Naturaleza de la Confusión

Es necesario aclarar que en su esencia es un 'hecho jurídico', y no un acto de autonomía o negociable, como la transacción o la novación.

2.5.3.3 Efectos de la Confusión

De forma general se puede decir que los efectos del pago son:

- a) que extingue la deuda y sus accesorios y,
- b) que produce los mismos efectos que el pago.

Cuando el sujeto activo de la obligación como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos objeto del tributo, quedare colocado en la situación del deudor, produciéndose iguales efectos del pago, de esta forma se extingue la obligación.

La institución de la confusión es un modo poco frecuente de extinguir obligaciones, ya que hay extinción de la obligación cuando se confunden los derechos del acreedor y del deudor,⁷⁸ como cuando los mismos concurren en una misma persona.

Esta figura está contemplada por el modelo del Código Tributario para América Latina en su artículo 53 que establece: Habrá extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos al tributo, quedare colocado en la situación del deudor.⁷⁹

No hay que confundir esta situación con la que ocurre cuando el Estado pasa a ser sucesor a título singular de bienes cuya propiedad sea determinante del

⁷⁸Según F. Pérez Royo, en su obra *Derecho Financiero y Tributario* se presenta la confusión, cuando el deudor viene a ser acreedor, o el acreedor viene a ser deudor, (acreedor y deudor en una misma deuda). Si el deudor y el acreedor son una sola persona, una misma persona, no se puede comprender que nadie se demande a sí mismo y por ende se extingue la obligación, originándose una confusión.

⁷⁹Silvia Kuri de Mendoza y otros *Manual de Derecho Financiero*, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial. (El Salvador 1993), 341.

tributo (impuestos inmobiliarios de inmuebles que el Estado expropia). Ello es así, porque la relación jurídica tributaria es personal, no real y por consiguiente el deudor es el anterior propietario del inmueble, por supuesto que cuando pasa al Estado, el mismo se encontrará exento

Por ello es importante mencionar que anteriormente el artículo 87 de la ley del Impuesto sobre la Renta hacía referencia a esta misma figura, estableciendo que: la obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, quedare colocado en la situación de deudor, produciéndose iguales efectos que el pago.

Si la concurrencia de las dos calidades se verifica solamente en una parte de la obligación, o con respecto a alguno de los obligados solidarios, hay lugar a la confusión y se extingue la obligación solo en esa parte o con respecto a ese obligado respectivamente”⁸⁰

La confusión acontece cuando se reúne en una misma persona, sea por sucesión universal o por cualquier otra causa la calidad de acreedor y deudor.

Puesto que la obligación supone la existencia de un sujeto activo y otro pasivo, al confundirse la calidad de los mismos desaparece la diferenciación subjetiva extinguiéndose la obligación. Mientras que en la compensación existen dos obligaciones reciprocas, en la confusión hay una única obligación.⁸¹

Cuando este modo de extinguir las obligaciones no es de aplicación general en materia tributaria, existe sin embargo algunos supuestos en los cuales la

⁸⁰ Disposición que actualmente no se encuentra vigente por haber sido derogada por D. Legislativo Número 230, del 14 de Diciembre de 2000, D. O. número 241, Tomo 349, del 22 de Dic. Del 2000

⁸¹Oswaldo Soler, *Derecho Tributario*, Editorial de Derecho y Economía (FEDYE). Segunda Edición, (Buenos Aires, 2005), 278.

confusión puede ocurrir, ya sea porque el Estado puede resultar heredero del sujeto pasivo o bien porque adquiere la titularidad de bienes por donación. Así mismo la obligación tributaria se extingue por confusión, cuando el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de deudor.⁸²

Según el criterio del autor Carlos M. Giuliani Fonrouge “la confusión ocurre cuando se reúne en una misma persona, por sucesión universal o por otra causa, la calidad de acreedor y deudor, pues al parecer esta situación es inconcebible en las obligaciones fiscales, pero en verdad son pocos los casos que en ella puede producirse, no solamente porque el Estado puede llegar a ser heredero del deudor, esto es, sucesor a título universal, sino también es razón de que puede ser sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del tributo, es por ello que el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o simplemente por compra, entonces sucede a título particular en obligaciones tributarias a cargo de otros sujetos.

Esto se pone de manifiesto especialmente con respecto al impuesto inmobiliario sobre bienes expropiados o comprados por el Estado que aplicó el tributo, y donde la confusión se produce al ocurrir la transmisión del dominio”.

La confusión de derechos surge cuando simultáneamente se reúnen en una sola persona las calidades de deudor y acreedor.

Un ejemplo: si una persona muere y no deja herederos ni existe persona alguna que tenga derechos a los bienes, el Estado heredera los bienes, sin embargo si esa persona tenía deudas de impuesto se entiende que por

⁸² Según el Código Civil de Argentina en el Art. 862 “La confusión sucede cuando se reúnen en una misma persona, sea por sucesión universal o por cualquier otra causa, la calidad de acreedor y deudor; o cuando una tercera persona sea heredera del acreedor y deudor. En ambos casos la confusión extingue la deuda con todos sus accesorios”.

confusión de derechos quedan extintos por configurarse en la misma persona (fisco) las calidades de acreedor y deudor.

Según el artículo 20 del Reglamento del Código Tributario la extinción de pago de la obligación sustantiva por confusión se da cuando en el Estado convergen simultáneamente la calidad de deudor y acreedor de la referida obligación.

2.5.4 La Prescripción

La prescripción responde a los principios de certeza y seguridad jurídica, que son pilares básicos del ordenamiento jurídico.

En la actualidad es principio universalmente aceptado que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que por consiguiente el deudor puede liberarse por la inacción del acreedor (Estado), durante cierto tiempo.

La prescripción (extintiva o liberatoria) priva al Estado de la posibilidad de exigir el pago de los tributos adeudados.

La misma prescripción puede privar al ciudadano de exigir el pago de cantidades abonadas indebidamente al Estado por error.

2.5.4.1 La Prescripción en materia civil

La prescripción es uno de los modos extintivos de las obligaciones, y existiendo dos clases de la misma que son:

- a. La prescripción adquisitiva y extintiva, esta última es de interés para la investigación. La prescripción extintiva es un modo de extinguir los derechos y acciones ajenos, por no haberlos ejercitado el acreedor o titular de ellos durante cierto lapso de tiempo.⁸³

⁸³René, Abeliuk Manasevich, *Las Obligaciones*, (Chile,2002), 1072.

- b. La prescripción (extintiva o liberatoria) en materia civil se produce por la inacción del acreedor por el plazo establecido por cada legislación conforme la naturaleza de la obligación de que se trate y tiene como efecto privar al acreedor del derecho a exigir judicialmente al deudor el cumplimiento de la obligación.

2.5.4.2 Definición

Consiste en una transformación de un derecho por el mero transcurso del tiempo, según Castan es un modo de extinción de los derechos que se producen por la inacción del titular de los mismos durante el tiempo determinado por la ley.⁸⁴

2.5.4.3 Importancia de la prescripción.

Algunos autores sostienen que la prescripción es una institución contraria a la regla moral y al derecho natural del individuo, por permitir que solo el tiempo haga que un deudor quede desobligado y no sujeto al cumplimiento.

La prescripción lleva como fundamento el interés general que debe prevalecer sobre el particular y tiene como finalidad dar certeza a las relaciones humanas.

La importancia radica que sin ella habría incertidumbre e inseguridad en las situaciones jurídicas. Tiene además un papel probatorio: ya que hace presumir el pago de la obligación y la liberación del deudor, (él no tiene que estar probando ese pago indefinidamente), se considera una institución de orden público y de utilidad social; la estabilidad de las situaciones jurídicas trae la vigencia del orden público y la paz social.

⁸⁴ Salvador Ernesto Estrada Elizondo *Modos de extinguir la Obligación Tributaria según la Ley General Tributaria Estatal*, (Editorial Buena Vista, Ecuador, 1999) 68.

2.5.4.4 Naturaleza de la prescripción.

En la doctrina italiana se sostiene que la naturaleza de la prescripción es un efecto jurídico que se regula mediante la normativa del derecho civil.

La naturaleza jurídica de la prescripción es que extingue la deuda tributaria, cuando no se hace valer, o no se hace exigible su pago dentro del tiempo determinado por la ley.⁸⁵

2.5.4.5 Declaratoria de prescripción

El artículo 83 del Código Tributario establece que la prescripción requiere alegación de parte interesada y la Administración Tributaria será la competente para declararla y que produzca sus efectos.⁸⁶

2.5.4.6 Plazo para la prescripción

Según el artículo 84 del Código Tributario “la obligación tributaria sustantiva prescribe en diez años. Las multas y demás accesorios prescriben junto con la obligación a que acceden.

Las multas impuestas aisladamente prescriben en diez años.

El computo de plazo de prescripción comenzara a contar a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal o el de su prórroga para

⁸⁵ A pesar de los elementos comunes de ambas instituciones jurídicas como son el orden público y el transcurso del tiempo, hay diferencias sustantivas entre la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva que ameritan que sean tratadas como dos instituciones jurídicas diferentes. Por otro lado, se señala que la prescripción extintiva constituye una institución jurídica que, en el orden tributario tiene el doble fundamento de seguridad jurídica y de exigencia de respeto al principio de capacidad económica, así en ella se reconocen los dos principios básicos que sustentan este instituto, la seguridad jurídica y la capacidad económica en materia tributaria.

⁸⁶ Relacionando esta figura al Derecho Común en su artículo 2232 del Código Civil establece que “el que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el Juez no puede declararla de oficio”. Es decir que para que opere la prescripción debe ser solicitada por la parte interesada, al igual que en materia tributaria en los artículos 42-44 establece que la prescripción extingue de pleno derecho, sin necesidad de que la alegue el sujeto pasivo, transcurridos 15 años no interrumpidos, contados a partir del día siguiente al de aquel en que concluye el plazo para efectuar el pago del tributo.

pagar cuando se trate de impuestos autoliquidados por el contribuyente y a partir del día siguiente al vencimiento del plazo, para el pago cuando se trate de liquidación oficiosa o imposición de multas aisladas⁸⁷ determinadas por la Administración Tributaria”.

En el artículo 21 del Reglamento del Código Tributario del ordenamiento jurídico salvadoreño, establece que para que opere dicha figura, deben haber transcurrido diez años, de acuerdo a las siguientes reglas:

1. Cuando se trate de impuestos autoliquidados por el contribuyente, a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal para pagar o el de su prórroga si la hubiera;
2. Cuando se trate de liquidación oficiosa o de imposición de multas aisladas, efectuadas por la administración tributaria a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago.

En términos tributarios consiste en una transformación de un derecho por el mero transcurso del tiempo, según Castan, es un modo de extinción de los derechos que se produce por la inacción del titular de los mismos durante el tiempo determinado por la ley.

La prescripción extintiva es la de principal interés para la investigación ya en materia tributaria y pues consiste en la anulación de los derechos o acciones por no ejecutarlos su titular en el tiempo previsto por las leyes.

2.5.5 Condonación o remisión

La condonación o remisión consiste en la renuncia que de su derecho al crédito hace el acreedor. Es el perdón de la deuda.

⁸⁷ El momento indicado en el que opera la prescripción, se da cuando se hayan cumplido los requisitos establecidos por la ley para considerarla materializada, tanto para lo principal como para lo accesorio, tal y como reza el artículo 22 del Reglamento del Código Tributario.

Se diferencia de la exención en que en esta la ley, por razones objetivas del hecho generador o subjetivas del sujeto pasivo, dispensa anticipadamente del cumplimiento de la obligación tributaria junto con la creación de la ley.

En cambio, en la condonación se ha generado la obligación tributaria el sujeto pasivo está obligado a cumplirla,⁸⁸ pero el sujeto pasivo está obligado a cumplirla, pero el sujeto activo posteriormente renuncia a exigir su cumplimiento y perdona la deuda, total o parcialmente.

2.5.5.1 Requisitos para la procedencia de la condonación o remisión

A este respecto hay que distinguir dos situaciones muy distintas: la condonación de la obligación tributaria sustantiva y la condonación de intereses y de sanciones por infracciones.

2.5.5.1.1 Condonación de la obligación tributaria sustantiva

La creación de la obligación tributaria es –se ha dicho– una materia reservada a la ley, es aquí donde rige en toda su plenitud el principio de legalidad. Por esta misma razón fue que se hizo la observación de que el sujeto activo, Estado, fisco o cualquiera que no sea no puede ‘disponer’ de la obligación tributaria, es decir, está obligado a exigir su cumplimiento en la forma dispuesta por la ley, no pudiendo permitir su cumplimiento en otra forma y, con mayor razón, no teniendo atribuciones para dejar de exigirla o permitir su incumplimiento. Recordemos que son muy escasos los ordenamientos tributarios que autorizan al Estado a disponer de la obligación tributaria, lo que no parece conveniente para el sistema tributario.

⁸⁸ El momento en que aplica la compensación, es cuando se ha cumplido los requisitos establecidos por la ley para considerarla materializada, así lo indica el artículo 22 del Reglamento del Código Tributario.

De manera muy excepcional algunas legislaciones autorizan en forma permanente al Poder Ejecutivo para 'disponer' de las obligaciones tributarias y conceder condonaciones totales o parciales, nacionales o regionales, en razón o graves calamidades públicas, terremotos, inundaciones, huelgas, perturbaciones económicas, inundaciones, huelgas, perturbaciones económicas, etc. Esta facultad parece conveniente por tener un carácter general y de interés público, permitiendo actuar con la rapidez requerida.

Como corolario de todo lo anterior, la condonación o remisión de la obligación tributaria sólo puede hacerse en virtud de la ley. Es un principio que recoge el Modelo de Código Tributario y, existen Constituciones que establecen que la iniciativa de leyes de esta naturaleza no puede tener origen en el parlamento sino sólo en el Poder Ejecutivo.⁸⁹

2.5.5.1.2 Condonación de intereses y sanciones

La obligación de pagar intereses sería una obligación accesoria a la obligación tributaria sustantiva, y la aplicación de sanciones es la forma de reprimir las infracciones tributarias.

No obstante que puede invocarse el origen legal de los intereses y sanciones, para llegar a la conclusión de la necesidad de ley para condonarlos; sin embargo, la doctrina y las legislaciones han dado una mayor flexibilidad en esta materia al principio de legalidad, en el sentido que es jurídicamente posible autorizar al Poder Ejecutivo o a la Administración Tributaria para condonar intereses y sanciones, en general o en casos particulares, concurriendo las causales y requisitos que la propia ley señale, los cuales son apreciados en forma discrecional por la Administración.

La mayoría de las legislaciones y el Modelo del Código contienen preceptos en este sentido.

⁸⁹Oscar Arturo Zepeda. *Compendio General de los Impuestos con Aplicación al Derecho Positivo Salvadoreño* (Editorial Salesiana, Panamá, 2013) 89

Un requisito común que exigen las leyes tributarias para que puedan las Administraciones efectuar la condonación es que el contribuyente acredite buena fe.

2.5.6 Transacción

En derecho privado la transacción es un contrato en que las partes ponen término a un juicio o precaven un litigio eventual, haciéndose concesiones recíprocas. Sólo indirectamente puede considerarse un modo de extinguir obligaciones.

En materia tributaria no sería un modo de extinguir obligaciones tributarias, sino más bien es una forma de establecer los hechos constitutivos de la base imponible para la determinación de la obligación tributaria.

Es decir, la transacción sólo diría relación con los hechos y no con la norma legal ni la obligación tributaria misma, porque sobre ésta nadie tiene poder de negociación o de 'disposición'.

Lo anterior no impide que –respetando el principio de legalidad- la ley autorice en casos determinados específicos al poder Ejecutivo o a la Administración Tributaria para transigir sobre la existencia de la obligación, en cuyo caso podría estimarse que constituiría propiamente un modo de extinguir la obligación.

Existen algunas legislaciones que han adoptado este medio de extinción de obligaciones tributarias.

2.6 El grado de eficacia de los medios de Extinción

La fortaleza de los medios de extinción en la legislación tributaria es que se encuentran desarrollados, y en las cuales se busca que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias, para que exista una actuación eficaz

sin vulnerar los derechos de los contribuyentes, cumpliendo así el Estado de Derecho.

Se considera que los medios de extinción, aun no alcanzan una eficacia plena en su ejecución porque existen factores y limitantes que influyen negativamente, y que son el reto a superar por parte de la Administración entre estos podemos mencionar:

- 1- Dentro de la Administración Tributaria no existe una Comisión Especial que se encargue de ayudar al contribuyente a que cumpla con su obligación.
- 2- En la legislación tributaria existen vacíos de leyes en cuanto a desarrollar clara y ampliamente definiciones de cada uno de los medios de extinción la cual conlleva una inadecuada aplicación de las mismas.
- 3- Dentro de la Administración Tributaria existe una excesiva carga laboral lo que impide brindar una poca información en cuanto a la aplicación de estos medios.⁹⁰

⁹⁰ Claudia Mercedes Fuentes Alvarado y otros. "Aplicación de las formas de extinción de las Obligaciones". (Editorial Sansivirini. Medellín, Colombia. 2009) 435.

CAPITULO III

MARCO JURÍDICO

El Propósito del presente es detallar las formas que la Ley General Tributaria Municipal contempla para dar por terminada la relación jurídica en este caso de carácter tributaria municipal, siendo que por circunstancias tanto propias como ajenas a la relación, esta decida darse por concluida. La legislación Salvadoreña, específicamente el Código Tributario como la Ley General tributaria Municipal, contemplan únicamente tres formas, por las que se puede dar por extinta la relación jurídica tributaria municipal, se debe advertir que la Ley General Tributaria Municipal al hablar de las formas de extinción de las Obligaciones en materia tributaria Municipal,.-

3.1 Formas de extinguir las Obligaciones Tributarias Municipales

3.1.1 El Pago

La palabra pago viene del francés '*payer*', derivada de '*pagare*' que significa: aplacar, apaciguar, y en latin tiene su equivalente con la palabra '*solvere*' o '*solutio*', que significa desligar.

El pago⁹¹ es el cumplimiento del tributo adeudado y tiene que ser efectuado por los contribuyentes o los responsables.⁹²

Conceptualmente la palabra pago tiene varias concepciones:

- 1). En su sentido más amplio significa extinción de las obligaciones por cualquier medio,
- 2). En su sentido estricto, como la prestación de lo que se debe.

⁹¹ De una manera clara se puede decir que el pago es una forma normal de ponerle fin a ese vínculo jurídico obligatorio que se da entre un sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente).

⁹²Ley General Tributaria Municipal (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2006) Artículo 31.

- 3). La acepción en término común, como el pago de una suma de dinero.

El pago⁹³ es el cumplimiento de la prestación, que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de una suma líquida y exigible a favor de la Administración tributaria. Es por ello que el pago tiene una naturaleza contractual exteriorizada por el recibo que el Estado otorga al contribuyente y por virtud del cual el deudor obtiene la liberación de su obligación, este efecto liberatorio está condicionado a que dicho pago sea realizado.

3.1.1.1 Elementos del pago

El pago está constituido por diversos elementos a saber:

1. Una obligación válida.
2. La intención de extinguir la obligación, llamada también en doctrina la intención de pagar.
3. Los sujetos del pago: el *solvens* o quien efectúa el pago, que en general, pero no necesariamente, es el deudor; y el *accipiens* o persona que recibe el pago, que generalmente, pero no necesariamente, es el acreedor.
4. El objeto del pago, o sea, la cosa, actividad o conducta que el deudor se ha comprometido a efectuar o realizar en beneficio del acreedor.⁹⁴

3.1.1.2 Sujetos Que Intervienen

Los sujetos que intervienen en el pago son:

- a) Sujeto Activo (MUNICIPALIDAD)
- b) Sujeto Pasivo (CONTRIBUYENTE)

Entre las personas que pueden realizar el pago, se pueden mencionar:

⁹⁴Ezequiel Zamora. "El pago" (Venezuela ,2008) Disponible en la dirección electrónica: http://www.geocities.ws/f_c_morales/trabajos2/las_obligaciones.html

- a) El pago por el deudor en principio, el obligado es un contribuyente, como responsable del cumplimiento de su deuda tributaria, como así también sus herederos y legatarios.
- b) El pago por los responsables, están obligados a pagar el tributo, sin ser deudores de la obligación.
- c) Pago por Terceros, el pago puede también ser hecho por un tercero contra la voluntad del deudor. En materia tributaria dicha norma resulta perfectamente aplicables, pudiendo de tal forma, un tercero efectuar el pago pertinente librando al deudor.⁹⁵

Es importante mencionar que en El Salvador, existen leyes que regulan los sujetos que intervienen al momento de efectuarse el pago como es el caso de la Ley General Tributaria Municipal que establece en su artículo 31 el pago es el cumplimiento del tributo adeudado y tiene que ser efectuado por los contribuyentes o los responsables. Pese a que establece que el pago debe ser realizado por el contribuyente o responsable, admite también el pago por tercero ajeno a la obligación tributaria, quien quedará subrogado en los derechos del Municipio respectivo para poder reclamar lo que haya pagado en concepto de tributos, intereses, recargos o sanciones.⁹⁶

3.1.1.3 Objeto del pago

Considerada la Obligación Tributaria como pecuniaria, el objeto de pago es la entrega de una suma de dinero, la que no debe confundirse con la forma de realización del pago.

El pago de la deuda tributaria a de reunir los siguientes requisitos' según lo establece Sainz de Bujanda:

⁹⁵Patricia Gómez , " *Formas de Extinguir las Obligaciones Tributarias*", (Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador ,2012), numero de pagina

⁹⁶ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2006), Artículo 32.

- a) *La identidad* expresa una relación de igualdad entre el objeto de la obligación y el del cumplimiento. Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe.
- b) La integridad⁹⁷ exige que la deuda tributaria debe ser satisfecha completamente, es decir, que el pago produce sus efectos extintivos si la obligación se cumple en toda su magnitud; así, no da lugar a la extinción parcial en virtud del pago parcial de la deuda. El efecto liberatorio del pago ocurre únicamente si la prestación es de la totalidad de la deuda tributaria.
- c) La indivisibilidad esta equivale a la unidad temporal del cumplimiento.

3.1.1.4 Formas de pago

La forma de pago es la realización de la prestación pecuniaria consistiendo la deuda tributaria, la cual está constituida no sola por la cuota, sino también en su caso por los recargos, el interés de mora. El pago debe de satisfacerse íntegramente, es decir a de afectar el total de la deuda tributaria, ya que la deuda no se entiende pagada hasta que se haya satisfecho su totalidad, habrá de realizarse en dinero de curso legal o por medio de cheque u otro documento establecido por la ley.⁹⁸ El pago podrá efectuarse con otros medios de pago en los casos en que expresamente se establezca, conforme con los requisitos que señalan la ley u ordenanza respectiva, que al efecto se emita.

⁹⁷Mientras la integridad impide circunscribir la prestación a una sola parte, la indivisibilidad impide fraccionarla en el tiempo. Configurada como derecho del acreedor, nada impide que pueda ser modificada por la voluntad del mismo o cuando así lo autorice la ley en el caso de las obligaciones tributarias.

⁹⁸ El pago en efectivo se puede realizar de la siguiente manera: a) dinero de curso legal, tiene la ventaja de su generalidad lo que permite el pago de todas las deudas, independientemente de la cuantía la dependencia que tiene competencia para recibirlo y de tiempo de pago, b) Cheque Certificado, es el que goza de la garantía de un banco que existen fondos suficientes para pagarlo, c) Cheque de Gobierno, es el librado por el mismo ente público, d) Certificado de Depósitos emitidos por el Banco Central de Reserva.

3.1.1.5 Lugar de pago

El pago deberá efectuarse a la Tesorería Municipal correspondiente, de la forma establecida en el Art. 83 de la Ley General Tributaria Municipal,⁹⁹ el cual establece que la recaudación del pago de los tributos y sus accesorios estará a cargo del Tesorero de cada Municipio, quien tendrá bajo su responsabilidad la percepción y custodia de los ingresos por tales conceptos, los cuales concentrará al Fondo General del Municipio respectivo.

La percepción del pago de los tributos se hará mediante la presentación por parte del interesado del mandamiento de ingreso o documento de cobro correspondiente, debiendo la Tesorería Municipal extender recibo de ingreso por la cantidad enterada, en los formularios que para tal objeto sean autorizados por la Corte de Cuentas de la República.¹⁰⁰

La recaudación podrá realizarla directamente la Tesorería Municipal o por medio de los mecanismos previstos en el Art. 89 del Código Municipal, en el cual se establece que Los municipios podrán contratar o convenir la recaudación de sus ingresos con otros municipios, con el Órgano Ejecutivo del Estado, instituciones autónomas, bancos y empresas nacionales, mixtas y privadas de reconocida solvencia, siempre y cuando ello asegure la recaudación más eficaz y a menor costo. En estos acuerdos se señalarán los sistemas de recaudación, porcentajes de comisión, forma y oportunidad en que los municipios reciban el monto de lo recaudado y todo lo demás que fuere necesario.

En relación al artículo 89 del Código Municipal, La Ley General Tributaria Municipal establece Instituciones para la recaudación de sus ingresos las siguientes:

⁹⁹Ibid, Artículo 33.

¹⁰⁰Ibid, Artículo 83.

1. Tesorería de la municipal
2. El Órgano ejecutivo del Estado
3. Instituciones Autónomas
4. Instituciones Financieras
5. Empresas Nacionales Mixtas y Privadas

Todas la anteriormente descritas deberán en conjunto con la municipalidad acordar los sistemas de recaudación a utilizar, porcentajes de comisión; así como también las formas y oportunidades en que los municipios percibirán el monto de lo recaudado y sus accesorios si fuesen necesarios.

3.1.1.6 Fechas de pago

El pago debe realizarse en un tiempo determinado y no pueden establecerse para ellos periodos ilimitados. La limitación en el tiempo permite regular los ingresos de la administración.

El sujeto pasivo por excelencia deberá efectuar el pago del tributo municipal de forma voluntaria; y para ello se fijarán plazos o fechas límites para el pago de los mismos.

En los casos en los que no se determine un plazo o fecha límite para el pago de los tributos respectivos, deberán cancelarse dentro de los 60 días siguientes, al día en que ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

Cuando los tributos sean establecidos por el Municipio en el ejercicio de su potestad tributaria, el pago se efectuará dentro de los 60 días siguientes al de la notificación de la resolución en que quede firme la obligación respectiva. El vencimiento de la obligación Tributaria Municipal está en relación directa con el transcurso del tiempo de pago y es determinante para considerar moroso al deudor tributario.

3.1.1.7 Facilidades de pago

Sin perjuicio de lo preceptuado en el Art. 34 los Municipios podrán, mediante arreglo, conceder facilidades para el pago de los tributos causados, a solicitud del contribuyente, quien deberá formularla por escrito.

3.1.1.8 Caducidad Extraordinaria de Pago

El plazo extraordinario de pago, caducará y hará exigible el saldo insoluto de la deuda tributaria, incluidos los intereses devengados, cuando el deudor hubiere dejado de pagar dos cuotas consecutivas durante el plazo extraordinario que le fuere concedido.

3.1.1.9 Imputación del pago

Cuando el contribuyente, tuviere deudas por diferentes tributos, podrá efectuar pagos parciales con aplicación a las deudas que él determine.

Si no expresare a qué tributos deben imputarse tales pagos, se aplicarán comenzando por la deuda más antigua.

Cuando por cualquier causa pagare alguna cantidad en exceso, tendrá derecho a la devolución del saldo a su favor o a que se abone éste a deudas tributarias futuras.¹⁰¹

3.1.1.10 Efectos del pago.

Son los que tienen una relación directa con el cumplimiento, son los que se producen según la naturaleza de la relación jurídica que vincula a las partes y a particulares, entre ellos están:

1. Los efectos principales: son los que permiten la liberación del deudor, extinguen la obligación principal y todo lo accesorio.

¹⁰¹ Ley General tributaria Municipal (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2006), Artículo 33.

2. Los efectos accesorios: estos consolidan una relación jurídica y confirman una relación ineficaz. También obra como un medio de reconocimiento.

El pago produce el efecto esencial de liberar al deudor, extinguiendo tal obligación, el pago cancela el crédito y produce efecto liberatorio, en materia fiscal le pone fin a la obligación siendo el pago una de las formas normales de extinguir la obligación tributaria.¹⁰²

3.1.2 Compensación

De todas las formas que se establecen para extinguir las obligaciones, la figura que interesa a la investigación además del pago, es la compensación, la cual es una institución regulada el Código Civil, misma que encuentra en el Derecho Tributario características especiales, debido a la naturaleza también especial de la Obligación Tributaria

La compensación es uno de los modos extintivos de las obligaciones, que presupone la existencia de un crédito, y una deuda recíproca, vigentes entre las mismas personas con la condición de que tales obligaciones sean liquidas y exigibles y tengan por objeto dinero y cosas fungibles de la misma especie y calidad. La compensación extingue las deudas totalmente si son de igual cuantía o parcialmente hasta concurrencia de la deuda menor.¹⁰³

Es necesario hacer notar que el Código Civil, contempla ya de manera inequívoca dicha figura, puesto que en el título XIV se refiere a los modos de extinguir las obligaciones y hace referencia a ésta en el numeral cuarto y la amplía específicamente ya en el título XVII.

¹⁰²El artículo 70 inciso final del Código Tributario establece que “el pago se entenderá perfeccionado cuando se tuviere a perfección o se hiciere efectivo los medios de pago empleados”.

¹⁰³Alberto Tamayo Lombana, *Manual De Obligaciones*. Pág. 184.

El Código Civil en su artículo 1525 define la compensación¹⁰⁴ de la siguiente manera: cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extinguen ambas deudas; el artículo 1526 C.C. es más específico al señalar claramente que la compensación procede como medio de extinguir las obligaciones estableciendo que: la compensación se opera por el solo ministerio de la ley y aun sin el consentimiento de los deudores; y ambas deudas se extinguen recíprocamente hasta la concurrencia de sus valores desde el momento que una y otra reúne, las calidades siguientes:

- a) Que sean ambas de dinero o de cosas fungibles o indeterminadas de igual género y calidad.
- b) Que ambas deudas sean liquidas;
- c) Que ambas sean actualmente exigibles.

La compensación como forma de extinguir la obligación tributaria, da lugar cuando dos personas por derecho propio reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas. Esta forma de extinción de la obligación tributaria se encuentra regulada en el artículo 39 y siguientes de la Ley General Tributaria Municipal, y se aplicara en los casos en que algún Municipio y un contribuyente del mismo, sean deudores recíprocos uno del otro, podrá operar entre ellos, una compensación que extingue ambas deudas hasta el límite de la menor.

En consecuencia, el deudor, que resulta al propio tiempo acreedor de su acreedor, le paga utilizando el crédito que tiene contra él. La compensación dispensa pues mutuamente a los dos deudores de la ejecución efectiva de

¹⁰⁴ Es de esta manera que de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, “compensar” significa igualar, en opuesto sentido, el efecto de una cosa en el de otra.

las obligaciones, constituyendo, en buena cuenta, un doble pago abreviado.¹⁰⁵

De acuerdo a la Jurisprudencia Mexicana, la compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente, produciendo el efecto de extinguir las dos deudas hasta el importe de la menor, y para que produzca su efecto ambas deudas deben consistir en una cantidad de dinero, ser igualmente líquidas y exigibles.¹⁰⁶

3.1.2.1 Importancia de la compensación

Es una técnica que permite efectuar un doble pago, sin desplazamiento de dinero (o del objeto debido) 'cada uno paga sobre lo que debe'.

La compensación tiene una aplicación práctica muy difundida debido a que simplifica infinidad de operaciones. 'Es un doble pago abreviado sin uso de moneda' también se entiende como una técnica que se utiliza permanentemente en los organismos llamados, *clearing-houses*, que funcionan como cámaras de compensación de crédito.

La compensación cumple una importante y útil función, por ejemplo en la esfera del derecho mercantil, se observa en las cuentas corrientes bancarias donde las operaciones comerciales entre el banco y el cliente quedan reducidas a un saldo que es producto de la compensación.

3.1.2.2 Sujetos de derecho público

Estos sujetos son regulados cuando los acreedores y deudores recíprocos son entidades de derecho público. Establece la compensación entre los

¹⁰⁵Felipe Osterling Parodi. *¿Cómo opera la compensación en el Derecho Civil comparado?*, (Perú. 2012) 50

¹⁰⁶ Jesús Ortega Calderón. *Primer Tribunal Colegiado En Materia Administrativa Del Primer Circuito. Revisión Fiscal 27/73. Secretaría De Hacienda Y Crédito Público*, (Representaciones Delta, S. A. De C. V.) 1974.

sujetos y el Estado, podrán operar respecto de cualquier clase de crédito o deudas, si unos y otros son líquidos y exigibles, solo si existe acuerdo al respecto entre las partes interesadas.¹⁰⁷

3.1.2.3 Sujeto de derecho privado y estado

La compensación procede, cuando esta se trate de obligaciones tributarias de personas de derecho privado y de créditos de ellas contra el erario estatal, siempre y cuando dichas obligaciones y créditos se hayan originado por la aplicación de leyes tributarias, y se satisfagan los requisitos que la compensación señala el derecho común.

3.1.2.4 Presupuestos

Estos presupuestos es necesario que se den para que de alguna manera, proceda la figura de la compensación, los cuales se derivan del principio de que la compensación debe procurar a las partes el equivalente de un pago, las cuales son las siguientes:

- a) Reciprocidad y propio derecho: Es necesario que los acreedores y deudores los sean por propio derecho y obligación propio. La ley expresamente así lo establece, sin embargo que el sujeto pasivo sustituto puede oponer la compensación que corresponda al deudor principal con la cual se encuentra vinculado por disposición de la misma ley;
- b) Principalidad de las obligaciones: Los créditos compensables deber ser principales y no accesorios o dependientes;
- c) Fungibilidad: en un principio los créditos fiscales compensables deben ser de dinero, no creemos que cuando la prestación a cargo del deudor en especie (sea como el caso de los impuestos minería),

¹⁰⁷Antonio Berliri. *Principios de Derecho Tributario*. (España. 1964), 470- 471

pueda compensarse, por el interés tiene el Estado en recibir precisamente los bienes en especie;

- d) **Liquidez:** Los créditos fiscales deben eminentemente líquidos. Siendo así que la doctrina considera como deuda liquida aquella cuya cuantía este perfectamente determinada o que pueda determinarse sin más que una sencilla operación aritmética, en materia fiscal requiere que haya lugar a la compensación que las deudas sean igualmente liquidas y exigibles y llama deuda liquida aquella cuya cuantía se haya determinado o pueda determinarse dentro de determinado plazo;
- e) **Exigibilidad y firmeza:** Los créditos compensables deben ser exigibles. Al hablar de exigibles, se debe decir que es la deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho. Deben ser además firmes, es decir debe estar de manera alguna, sujeta a controversia, ya que solo de esta forma puede ser exigible;
- f) **Libre disposición de los créditos:** No pueden compensarse los créditos cuando uno o ambos estén sujetos a embargo o, a cualquier otra institución que restrinja libre disposición: y
- g) **Procedencia:** se exige además que ambos créditos procedan de la aplicación de leyes tributarias.¹⁰⁸

3.1.2.5 Requisitos

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 sea firmes, líquidos y exigibles.¹⁰⁹

¹⁰⁸Patricia Carolina Gómez Aragón. “*Formas de Extinguir las Obligaciones Tributarias*” (Tesis de Graduación. El Salvador. Universidad de El Salvador, 2012)

¹⁰⁹ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2006), Artículo 40.

3.1.2.6 Procedimiento

La compensación se efectuará de la manera siguiente: 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.¹¹⁰

3.1.3 Prescripción

La prescripción responde a los principios de certeza y seguridad jurídica, que son pilares básicos del ordenamiento jurídico.

Durante esta época la prescripción era conocida como la USUCAPION,¹¹¹ que significa la adquisición de la propiedad de bienes muebles o raíces por una posesión suficientemente prolongada y reuniendo las condiciones de justo título y buena fe.

En la actualidad es principio universalmente aceptado que las obligaciones tributarias así como las obligaciones tributarias municipales se extinguen por prescripción y que por consiguiente el deudor puede liberarse por la inacción del acreedor (Estado), durante cierto tiempo. La prescripción extintiva es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una

¹¹⁰ *Ibid.* Artículo 41.

¹¹¹ La usucapión (O prescripción adquisitiva) es un modo de adquirir la propiedad de una cosa y otros derechos reales posibles mediante la posesión continuada de estos derechos en concepto de titular durante el tiempo que señala la ley. En el derecho Justiniano se hablaba de la usucapión y de la prescripción como tal, siendo la primera una de las maneras de adquirir el dominio y demás derechos reales por el transcurso del tiempo, y la segunda la extinción de los derechos o de las acciones por el abandono de los mismos. Esta distinción romana ha sido seguida por algunos Códigos modernos como el alemán que regula la prescripción de las acciones (Verjahsum) en la parte general del Código y la usucapión o prescripción adquisitiva (Ersitzung) al tratar cada uno de los derechos en donde tiene aplicación.

obligación obtiene la liberación de la misma, por inacción del sujeto activo, titular del derecho durante el lapso previsto en la ley. En materia tributaria la prescripción también activa con el mismo alcance que con el derecho privado, contribuyendo una de las excepciones admitidas por la ley.

Los sujetos de la prescripción tributaria, evidentemente son los mismos de la correspondiente relación de la que aquella deriva, el Estado u otro ente público, y el sujeto pasivo, quien será el contribuyente o sustituto.

La prescripción extintiva, puede ser explicado como el hecho mismo, es decir de que la prescripción extintiva no es ni más ni menos que la presunción de abandono o renuncia que la inacción de un titular de un derecho posee, implicas circunstancia que solo se producen por la pasividad del titular del derecho durante el tiempo determinado por la ley, de donde se infiere que para que un derecho prescriba no basta solamente que haya nacido sino que además es necesario que el mismo, puede ser ejercitado de ahí que la doctrina civilista proclama que si el titular de un derecho se encuentra en la imposibilidad de ejercerlo a consecuencia de un obstáculo cualesquiera que proceda ya de la ley, ya de fuerza mayor o hasta de la misma convención, la prescripción no comienza a correr contra aquel hasta el día en que cesa o desaparece esa imposibilidad.¹¹²

El derecho de los municipios para exigir el pago de los tributos municipales y sus accesorios, prescribirá por la falta de iniciativa en el cobro judicial ejecutivo durante el término de quince años consecutivos.

3.1.3.1 Sobre la prescripción tributaria municipal

Consiste en una transformación de un derecho por el mero transcurso del tiempo, según Castan es *un modo de extinción de los derechos que se*

¹¹² Sofia Carolina Guerra Hernandez, *Vías de extinción las Obligaciones Tributarias* (Editorial Guatemala, Guatemala 2012) 455

*producen por la inacción del titular de los mismos durante el tiempo determinado por la ley.*¹¹³

Esta figura se puede definir según Ayala Guevara *el no ejercicio por el ente público de sus acciones y derechos*

Cabe señalar que la prescripción no extingue la obligación en sí, sino que solo hace perecer la acción que tiene el acreedor para extinguir el cumplimiento de la obligación. Por lo tanto, en materia tributaria municipal lo que prescribirá será la acción de la municipalidad para extinguir el pago de los tributos.

A partir de la fecha de nacimiento de la deuda tributaria municipal, se inician los actos de su determinación cuantitativa, dentro de ciertos términos, los que si vencen sin ejercitarse las facultades de gestión y determinación, caducan los actos de gestión. Caducados esos actos, prescriben las acciones y derechos de la Municipalidad al cobro de la deuda tributaria municipal, por no haber posibilidad de ejercerlos, ni durante aquel término u otro posterior, porque para exigir el cumplimiento del adeudo tributario, se requiere determinación previa en los plazos legales. Debe distinguirse entonces, que el derecho al cobro de la Municipalidad surge en el momento de la determinación, por lo que pueden darse estas dos situaciones:

Si vencen tales plazos legales, y no hay determinación, caduca la facultad de fijar la deuda tributaria, trayendo como consecuencia la prescripción extintiva de acciones, que implica la falta de ejercicio de facultades de gestión en el plazo determinado por la Ley.

La Caducidad, es aquella que se refiere a trámites de tipo formal, entre los que podría caber el derecho de ejecución y fiscalización, esto es, no detectar el hecho tributario o no liquidar la correspondiente deuda dentro de ciertos

¹¹³ Samuel Ernesto Gavidia. *Extinción de la Obligación Tributaria y su procedimiento según la Ley General Tributaria Municipal*, (El Salvador, Universidad de El Salvador. 2005). 67.

plazos, por lo que éstos una vez vencidos, caducan el derecho de la Municipalidad a realizar aquellos trámites formales. Hay, pues, en el fondo, terminación de plazos, que impiden realizar actos de gestión posteriormente a los mismos. En cambio, la prescripción, consiste en el no ejercicio por el ente público de sus acciones y derechos, por ejemplo, el cobro del tributo, porque ha transcurrido el plazo legal dentro del cual podían ejercerse. Hay pues, extinción de acciones y derechos que impiden su ejercicio.

Por ello cuando el deudor tributario, desee hacer valer la prescripción, se encuentra que puede reclamar ante autoridad competente, la declaratoria de prescripción a su favor; y Oponer la prescripción, como excepción, en vía ejecutiva del cobro que le sigue la municipalidad, o cuando éste, determine la deuda tributaria municipal vencido el término legal para hacer tal acto de liquidación.

Las características de la prescripción son:

1. Es causa extraordinaria, no normal, de extinción de la deuda tributaria municipal.
2. No se identifica, en el Derecho Tributario Municipal, la prescripción con la caducidad.¹¹⁴

Tomando en cuenta lo anterior, los requisitos de la prescripción son:

- a. Existencia de acciones a ser ejercidas;
- b. Inacción del sujeto activo; y
- c. Transcurso del plazo legal.
- d. Alegación de Parte Interesada.¹¹⁵

¹¹⁴La caducidad opera automáticamente, de oficio, no admite tampoco interrupción del plazo en virtud del cual se produce y, además, recae sobre trámites formales de determinación de la deuda tributaria; en cambio, la prescripción, es necesario alegarla y obtener su declaración, puede interrumpirse el plazo, y siempre recae por la falta de ejercicio de acciones y en los actos de determinación, por lo que extinguen.

3.1.3.2 Computo del Plazo

El término de la prescripción comenzará a computarse desde el día siguiente al de aquél en que concluya el plazo para efectuar el pago, ya sea de los tributos causados o de los determinados por la administración tributaria municipal.

Dicho cómputo empezara a computarse durante el término de 15 años consecutivos determinados por la falta de iniciativa de la municipalidad al cobro judicial ejecutivo de la deuda tributaria municipal.¹¹⁶

3.1.3.3 Efectos de la Prescripción

La prescripción operará de pleno derecho, sin necesidad que la alegue el sujeto pasivo sin perjuicio de que éste la pueda invocar judicialmente en cualquier momento del juicio.

¹¹⁵ Mario Ernesto Castillo Guzmán. *La prescripción de los Tributos. Artículo Jurídicos*, (2012). Disponible en: <http://cgaudidores.blogspot.com/2012/08/la-prescripcion-de-los-tributos.html>

¹¹⁶ Ley General Tributaria Municipal (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2006) Artículo 42.

CAPITULO IV

DERECHO COMPARADO

Este capítulo contiene comparaciones del Código Civil, Código Tributario y la Ley General Tributaria Municipal Salvadoreña, con otra legislaciones en cuanto a las formas de extinguir las obligaciones de carácter civiles y tributarias, ya que cada legislación da tratamiento diferente, ya que existen países que toman como punto de partida el Código Civil, siendo que tanto la legislación nacional como la legislación internacional, han servido para realizar la presente investigación, retomando para tal efecto comparaciones entre los artículos de la Ley General Tributaria Municipal de El Salvador con los artículos de legislaciones internacionales.

4.1 Panamá

Los medios, formas o modos de extinguir las obligaciones son todos aquellos hechos o actos jurídicos mediante los cuales ellas cesan de producir efectos jurídicos en forma definitiva, en virtud de dejar de existir en la vida jurídica.

La mayoría, no todos, de los medios o modos de extinguir son convencionales, es decir actos jurídicos bilaterales, 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.¹¹⁷

Los medios o formas de extinguir las obligaciones tributarias no son todos los contemplados en el derecho privado, pues de éstos 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

¹¹⁷ Guillermo, Cabanellas de Torres. *Diccionario de Derecho Usual*. (Editorial Heliasta, Argentina. 2003.) 280.

que su objeto es la prestación de una suma de dinero a título de tributo; según esto, los modos de extinguir las obligaciones tributarias pueden catalogarse como sigue:

1. Pago
2. Compensación
3. Confusión
4. Condonación o remisión
5. Transacción
6. Prescripción

Estos medios de extinguir revisten algunas características especiales en materia tributaria.

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. No obstante, se deberán aceptar como formas de extinción de la obligación tributaria las previstas por cada ordenamiento jurídico tributario.¹¹⁸

De acuerdo con el Modelo de Código Tributario del CIAT estudiado para el año 1992, reconocían como medios de extinción los siguientes:

- a) El Pago
- b) La Compensación
- c) La Condonación o Remisión
- d) La Prescripción; y

¹¹⁸ Copiado de la cátedra de Derecho Civil "Obligaciones", dictada por el Dr. Edgar Coello García, Profesor de la Facultad de Jurisprudencia, Escuela de Derecho de la Universidad de Cuenca.

e) La Declaratoria de incobrabilidad.

4.1.1 Pago de la obligación tributaria

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.¹¹⁹

Como ejemplo, Panamá, en el Código Fiscal salvadoreño, establece como medio de pago el dinero, aunque acepta en otras disposiciones medios distintos que veremos más adelante.

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.

4.1.1.1 Sujetos en el pago

- 1) El Estado constituye el Sujeto Activo, en razón de la potestad de imperio para imponer las leyes, por ende, los tributos. 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.

- 2) La 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

¹¹⁹José María Martín Rodríguez *Derecho Tributario General*. (Editorial Juristas, Buenos Aires 1986.) 149.

el sujeto pasivo del impuesto no sea, precisamente, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuando así la Ley prevé esa posibilidad. Contribuyente, generalmente es la misma persona sobre la que coincide la identidad de sujeto pasivo, que soporta la carga económica, del impuesto con la de sujeto pasivo de la obligación. Empero, la Ley puede disponer o identificar como 'contribuyente' a un tercero 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). El Sustituto: Por mandato de Ley se 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'. 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.¹²⁰

4.1.1.2 Monto de pago

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. Se estima que sin disposición legal no podría la Administración recibir pagos parciales. Es frecuente que las legislaciones establezcan, como incentivo para el pago, una disminución del monto a pagar en cuotas, cuando el pago total se efectúa al contado o de un solo contado. Tal es el caso de un descuento del 10 % anual del impuesto de inmueble correspondiente a un

¹²⁰ Contribuyente: Persona designada por la Ley, para exigir y/o retener a otra persona, y/o responder ante la DGI, por la recaudación o pago del impuesto causado en la realización de un hecho gravado." Decreto Ejecutivo 84 de 2010, ITBMS.

año, en la legislación panameña, ya que este impuesto se paga cuatrimestralmente.

4.1.1.3 Medios de Pago

Por regla general, las normas tributarias aceptan que el pago deberá efectuarse en moneda legal en dinero efectivo, cheques, letras bancarias u otros documentos de crédito, aunque algunas legislaciones sólo aceptan el pago en dinero.

En cuanto al pago en cheques, se dispone en algunas leyes que el pago no produce efecto liberatorio de la obligación mientras el cheque no haya sido pagado por el banco, a menos que se trate de cheques certificados.

También se da el pago en línea¹²¹, que significa que las autoridades bancarias autorizadas a recaudar los dineros del fisco, realicen el pago a través de la deducción de la suma a pagar de la cuenta del contribuyente.

En algunas legislaciones se autoriza a la Administración Tributaria para disponer que el pago se haga en moneda extranjera en casos especiales. Uno de esos casos es que se obtengan las rentas o se realicen las operaciones de contribuyente en moneda extranjera.

Como ejemplo se tiene a Panamá, cuando, en su Código Fiscal, establece como medio de pago el dinero, aunque acepta en otras disposiciones, medios distintos que se verán más adelante.

En lo que se refiere al pago del tributo mediante estampillas, sostiene Berliri que consistiría en dos actos diferentes: en primer término habría una compraventa común de especies valoradas, y en segundo término, el

¹²¹ Todas las empresas en Panamá sin importar la actividad económica a que se dediquen, deben pagar el impuesto sobre la renta. Otras empresas dependiendo del sector económico deben pagar otros impuestos definidos por ley. No pagan impuestos los intereses sobre cuentas de ahorro en cuentas bancarias en plazos fijos, las construcciones de proyectos habitacionales, las empresas no residentes y prestamistas que reciban intereses y comisiones pagados por bancos panameños.

cumplimiento y pago de la obligación que consistiría en colocar la estampilla en el documento respectivo y en su obliteración o inutilización posterior.

La legislación panameña, como se indica anteriormente, establece la extinción del crédito a favor del fisco únicamente con dinero.¹²²

4.1.1.4 Plazos para el Pago

En la legislación panameña se tienen diversos plazos de pago para los diversos tributos administrados por la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (DGI), que dependerá del tributo de que se trate.

4.1.1.5 Imputación del pago

El problema de la imputación del pago se presenta cuando se adeudan varios períodos impositivos o diferentes tributos, es decir, existen diferentes deudas tributarias exigibles, y, el pago que efectúa el deudor no es suficiente para solucionar íntegramente todas las deudas. En este caso es preciso imputar este pago a deudas determinadas. Se ha sostenido que la forma en que debe imputarse el pago debe estar señalada por la ley, o sea a opción del sujeto pasivo, del sujeto activo, o bien aplicar el derecho en general.

Como criterio legislativo Panamá adoptó este criterio mediante la Ley 61 de 2002, estableciendo que el contribuyente debía incluir en su boleta de pago, a qué tributo y período se está pagando con esta boleta, de no indicarse, el

¹²² No obstante, el artículo 137 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, contempla algunos otros medios de pago, a saber: Artículo 137: “Documentos idóneos para el pago del impuesto. Los contribuyentes podrán cancelar sus deudas en concepto de impuesto sobre la renta con: a) Créditos fiscales provenientes de préstamos hipotecarios preferenciales previstos en la Ley. b) Certificados de abono tributario, Eurocertificados o cualquier otro documento que se haya establecido o se establezca en el futuro fundamentado en leyes especiales o de incentivos fiscales. c) Cheques fiscales establecidos por el Decreto de Gabinete No.16 de 30 de mayo de 1991, modificado por el Decreto de Gabinete No.25 de 5 de mayo de 1993, en los casos de morosidades anteriores al primero (1) de enero de 1990. Artículo modificado mediante el Decreto Ejecutivo 98 de 27 de septiembre de 2010.

pago se irá a la deuda más vieja. Posteriormente, con la Ley 6 de 2005, volvió a la imputación de pagos a opción del sujeto activo, cuando establece en el artículo 1072-B, modificado por la Ley 8 de 2010, que los pagos se aplicarán primero a la cancelación de los intereses, recargos, multas y sanciones y luego al tributo adeudado.¹²³

4.1.1.6 Facilidades de pago

Este tipo de convenios pueden celebrarse entre la Administración y los contribuyentes morosos que no pagaron oportunamente sus obligaciones tributarias y solamente después de vencido el plazo para el pago. Para que puedan pactarse estos convenios es necesario que la Administración Tributaria esté facultada expresamente por la ley y sean justificados a su juicio discrecional los motivos que impidieron al contribuyente el cumplimiento oportuno de la obligación. La decisión que adopte la Administración sobre la celebración o no celebración del convenio no debe ser susceptible de ninguna acción o recursos, por tratarse de una facultad discrecional de la Administración.

Es común que las leyes que autorizan a la Administración para celebrar estos convenios, señalen el plazo máximo que podrá otorgar para el pago, dispongan si deberá exigirse o no garantías del cumplimiento de convenio y si se continuarán o no devengando los intereses moratorios durante el convenio. Como efecto lógico del convenio debe suspenderse el procedimiento de cobro coactivo; en algunas legislaciones ello ocurre una

¹²³ Artículo 1072-B. “Cuando un contribuyente moroso haga un pago por cuotas, partida o anualidad de cualquier tributo, este se imputará a las cuotas, partidas o anualidades pendientes de la misma naturaleza. Los pagos del contribuyente realice de acuerdo con el artículo anterior se aplicarán en su orden de la siguiente manera: 1. A la cancelación de la multa, recargos e intereses vencidos del tributo; y 2. A la cancelación del monto del tributo, gravamen o derecho. Los excedentes se aplicarán al mismo tributo, gravamen o derecho del siguiente año moroso, en el mismo orden establecido en los numerales 1 y 2 del presente artículo, sucesivamente.” (Código Fiscal de Panamá).

vez embargados los bienes de deudor. La legislación panameña contempla las facilidades de pago, en el Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, facultando al Director General de Ingresos la reglamentación en estos casos:

“Artículo 135.- Facilidades de pago. Siempre que los derechos del Fisco queden suficientemente asegurados y sin perjuicio de la aplicación de los intereses y recargos que legalmente correspondan, el Director General de Ingresos podrá concertar arreglos de pago de deudas tributarias morosas y permitir el pago de tributos en partidas mensuales, sin afectar, en todo caso, las fechas de vencimiento normales.”

4.1.1.7 Mora del pago

Para el Modelo de Código Tributario del CIAT, la mora queda configurada por el hecho del pago del tributo después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido la prórroga legal.¹²⁴ En tanto que para el Modelo se constituye en mora por el ‘pago’ después de la fecha establecida, y no por el ‘no pago oportuno’, que es el concepto generalmente aceptado de mora. La razón estriba en que para el Modelo ‘la omisión de pago’ del tributo constituye otro tipo diferente de infracción que denomina ‘contravención’.

4.1.1.8 Efectos de la mora

1) Intereses indemnizatorios

Estos intereses representan una forma de indemnización de perjuicios por la mora en el pago. Aun cuando ellos sólo tengan la finalidad de indemnizar al sujeto activo, generalmente su tasa se fija en la más alta del interés comercial y aún más alta que éste, con el objeto de desanimar la morosidad

¹²⁴ Horacio García Belsunce, *Temas de Derecho Tributario*, (Editorial Abeledo – Perrot., Ecuador 2010) 78.

y evitar que se prefiera disponer de dinero barato al dejar de cumplir las obligaciones tributarias. Algunos autores estiman que cuando los intereses van más allá de un carácter simplemente indemnizatorio, adquieren un carácter de pena represiva. Algunas legislaciones autorizan a la Administración para condonar total o parcialmente, en ciertos casos, estos intereses.

2) Ajustes del tributo y recargo por costos de cobranza

Para contrarrestar los efectos de la inflación, se ha establecido el ajuste del tributo moroso, a fin de que la mora no pase a constituir beneficio para el deudor, como consecuencia de venir a pagar el mismo monto de la deuda después de largo tiempo de morosidad y con una moneda desvalorizada. Asimismo, como un modo de constreñir o no incurrir en morosidad y para compensar el gasto administrativo que significa la cobranza morosa, en algunas legislaciones se establece en forma automática y por el solo hecho de la mora un recargo porcentual por concepto de cobranza de la deuda. En Panamá, el interés resarcitorio es de 2 puntos porcentuales por encima de la tasa de referencia de mercado de los bancos establecidos, durante los 6 últimos meses del año, artículo 1072-A del Código Fiscal.¹²⁵

3) Sanción por mora

En el caso que la legislación consagre a la mora como una infracción tributaria –como lo hace el Modelo de Código-, debería establecerse una sanción represiva por la infracción, la cual generalmente consiste en una multa o pena pecuniaria. En muchas legislaciones se pone un tope a la multa cuando ésta se calcula por períodos de tiempo de la mora

¹²⁵ Artículo 1072-A. “Los créditos a favor del Tesoro Nacional devengarán un interés moratorio por mes o fracción de mes, contado a partir de la fecha en que el crédito debió ser pagado y hasta su cancelación”. (Código Fiscal de Panamá)

Panamá introdujo la figura de la Omisión de Pago mediante la Ley 61 de 2002, tomando en consideración el Modelo de Código Tributario del CIAT, y se trataba como una mora agravada. Esto es, cuando el contribuyente deja de pagar el tributo que adeude oportunamente y sea alcanzado por la Administración Tributaria. No obstante, se debe señalar que la Ley 6 de 2005, eliminó la figura de la omisión de pago como una sanción administrativa o mejor decir, como una mora agravada tal como estaba consagrada.

4) Cobro ejecutivo de la obligación

La constitución en mora del sujeto pasivo habilita para iniciar el cobro ejecutivo o coactivo de la obligación, de conformidad al procedimiento que corresponda, el cual generalmente es un procedimiento especial y privilegiado para el fisco. Naturalmente que para deducir la acción de cobro ejecutivo debe cumplirse con los demás requisitos propios de este procedimiento, a saber, que la deuda conste en un título ejecutivo, sea líquida y exigible

4.1.2 Compensación

La compensación tienen lugar cuando los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro, operándose la extinción de ambas deudas hasta el límite de la menor.¹²⁶ La diferencia del crédito debe ser devuelta al contribuyente o acreditada para el pago de futuras deudas tributarias.

Algunas legislaciones y el Modelo de Código Tributario contemplan una clase de compensación especial, que tiene lugar cuando la Administración Tributaria determina nuevas obligaciones tributarias, pueden compensarse dichas deudas con créditos que a su vez tenga el sujeto pasivo contra el

¹²⁶ Luis Aníbal Toscano Soria, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria* (Editorial Cuenca, Panamá 2011) 98

sujeto activo por concepto de tributos pagados indebidamente o en exceso, correspondientes a los mismo 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.

4.1.2.1 Requisitos de procedencia

1) Declaración Administrativa

En general se piensa que la compensación 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 jurisdiccional. En este punto la materia de compensación está vinculada con la admisibilidad o inadmisibilidad de la rectificación de las declaraciones de los contribuyentes, de la cual puede resultar un pago indebido o en exceso.

2) 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.¹²⁷ 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

Se discute si tanto la deuda y el crédito deben corresponder al mismo tipo de tributo o pueden referirse a tributos distintos. La mayoría de las opiniones y el Modelo de Código aceptan que la deuda y el crédito puedan decir relación

¹²⁷ Es importante esta manera de cómo se extinguen las obligaciones, en especial cuando se trata del efecto que produce unos de estos medios de extinción entre los deudores solidarios ya que ningún sacrificio ha importado para el deudor solidario que ha invocado la prescripción, la pérdida de la cosa debida o la remisión total de la deuda, de manera que los codeudores solidarios a la postre no tienen por qué soportar ni siquiera la parte que les correspondía en la deuda.

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. Panamá introduce este modo de extinción de obligaciones y, de forma automática, con la Ley 8 de 2010, mediante el artículo 1073-A.¹²⁸

3) Condiciones de la deuda y del crédito

También se exige como requisito de la compensación que tanto la deuda como el crédito sean 'firmes' 'líquidos' 'exigibles' y 'no prescritos'.

4.1.3 Confusión

La obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de 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 una parte de la obligación o con respecto a alguno de los obligados solidarios, hay lugar a la confusión y se extingue la obligación tributaria sólo en esa parte o con respecto a ese sólo obligado respectivamente.

4.1.3.1 Procedencia de la confusión

La confusión procede 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. Y ello sucede sólo en el caso en que sea heredero del sujeto pasivo. En consecuencia, existe

¹²⁸ Artículo 1073: "Cuando el contribuyente mantenga créditos a su favor en concepto de cualquier tributo administrado por la Dirección General de Ingresos, se compensará de forma automática hasta un máximo de veinticinco mil balboas (B/.25,000.00) sin necesidad de un proceso de fiscalización previa, contra cualquier deuda tributaria o multas que así lo solicite el contribuyente, sin el cobro de cargos moratorios, hasta la concurrencia de dicho crédito"

confusión cuando el sujeto activo es el heredero universal, testado o intestado, del sujeto pasivo.

4.1.4 Condonación o remisión

La condonación o remisión consiste en la renuncia que de su derecho al crédito hace el acreedor. Es el perdón de la deuda. Se diferencia de la exención en que en ésta la ley, por razones objetivas del hecho generador o subjetivas del sujeto pasivo, dispensa anticipadamente del cumplimiento de la obligación tributaria junto con la creación de la ley. En cambio, en la condonación se ha generado la obligación tributaria el sujeto pasivo está obligado a cumplirla, pero el sujeto pasivo está obligado a cumplirla, pero el sujeto activo posteriormente renuncia a exigir su cumplimiento y perdona la deuda, total o parcialmente.

4.1.4.1 Condonación de la obligación tributaria sustantiva

La condonación o remisión de la obligación tributaria sólo puede hacerse en virtud de la ley. Es un principio que recoge el Modelo de Código Tributario y, existen Constituciones que establecen que la iniciativa de leyes de esta naturaleza no puede tener origen en el parlamento sino sólo en el Poder Ejecutivo.

Recientemente, mediante la Ley 28 de 2012, se introdujo en su legislación una autorización al Director General de Ingresos para que condone morosidades de bienes inmuebles.¹²⁹

¹²⁹ Art. 764, Ley previamente citada. “Se autoriza al director general de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas la condonación de morosidades de los bienes inmuebles de uso público destinados a calles, aceras, servidumbres y parques; terrenos donde se encuentren ubicadas mejoras al sistema de acueductos y alcantarillados nacionales; terrenos en los que se encuentren construidas instalaciones del Ministerio de Salud, de la Policía Nacional o de cualquiera entidad pública o de servicios públicos”

4.1.4.2 Condonación de intereses y sanciones

No obstante que puede invocarse el origen legal de los intereses y sanciones, para llegar a la conclusión de la necesidad de ley para condonarlos; sin embargo, la doctrina y las legislaciones han dado una mayor flexibilidad en esta materia al principio de legalidad, en el sentido que es jurídicamente posible autorizar al Poder Ejecutivo o a la Administración Tributaria para condonar intereses y sanciones, en general o en casos particulares, concurriendo las causales y requisitos que la propia ley señale, los cuales son apreciados en forma discrecional por la Administración. La mayoría de las legislaciones y el Modelo del Código contienen preceptos en este sentido.¹³⁰

4.1.5 Transacción

En materia tributaria no sería un modo de extinguir obligaciones tributarias, sino más bien es una forma de establecer los hechos constitutivos de la base imponible para la determinación de la obligación tributaria. Es decir, la transacción sólo diría relación con los hechos y no con la norma legal ni la obligación tributaria misma, porque sobre ésta nadie tiene poder de negociación o de 'disposición'. Lo anterior no impide que –respetando el principio de legalidad- la ley autorice en casos determinados específicos al poder Ejecutivo o a la Administración Tributaria para transigir sobre la existencia de la obligación, en cuyo caso podría estimarse que constituiría propiamente un modo de extinguir la obligación. Existen algunas legislaciones que han adoptado este medio de extinción de obligaciones tributarias.

¹³⁰ Artículo 36: “Se condonan, hasta el 30 de agosto del 2010, los cargos moratorios que corresponden al primer cuatrimestre del año 2010, aplicados al impuesto de inmuebles causado sobre el valor del terreno de aquellos bienes incorporados al Régimen de Propiedad Horizontal”. (Ley 8 de 2010. Panamá)

4.1.6 Incobrabilidad

Es evidente que jurídicamente la “incobrabilidad” de la obligación tributaria es sólo una imposibilidad de obtener el pago forzado de ella, y no es un modo de extinción de la misma. Sin embargo, de adoptarse este instituto habría que conferirle ese efecto extintivo al acto de declaración de incobrabilidad; sin perjuicio que en caso de ser habido el deudor o de encontrarse bienes de su dominio suficientes sobre los cuales hacer el cobro de la obligación, la misma autoridad que dictó la declaración de incobrabilidad deberá revalidar la obligación, siempre que se haga antes de cumplirse los plazos de prescripción. Esta solución se encuentra considerada en algunas legislaciones. Igual situación sucede en este país, en los casos de deudas que ya están prescritas y que lo que hacen es aumentar la morosidad real existente en el sistema de la DGI.

4.1.7 Prescripción¹³¹

A veces se usan indistintamente los términos “prescripción” y “caducidad”, en circunstancias que 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. En la legislación salvadoreña se encuentra una disposición que establece claramente el término de “caducidad”, para la correcta determinación de la obligación tributaria, en razón de las investigaciones o diligencias que realice la

¹³¹ La Prescripción debe de tenerse muy claro, que no es una forma que hace que los poseedores y deudores de mala fe, logren en sí, sus fines, sino que se debe entender como una figura jurídica necesaria para el mantenimiento de seguridad social. Y esta figura es un elemento creador de derechos o un medio de extinción de los mismos, que tiene como base la aplicación del factor tiempo.

Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (DGI), en casos de contribuyentes que hayan presentado sus declaraciones de renta.

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 dado 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.

4.1.7.1 Plazo de Prescripción

Se expedirá una resolución que contendrá la liquidación adicional por la parte del impuesto que no se haya liquidado, y deberá expedirse dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de la presentación de la declaración y será notificada al interesado personalmente y si ello no fuere posible mediante el correspondiente edicto, sin perjuicio de las investigaciones a que haya lugar en caso de fraude. Serán nulas las resoluciones que se expidan después de los tres (3) años siguientes a la fecha de la presentación, y en consecuencia, el contribuyente no estará obligado a pagar el monto de la liquidación adicional contenida en dicha resolución.¹³²

4.2 España

4.2.1 Prescripción

Término de prescripción: prescribirán a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna

¹³² Art. 720 (Ley 8 de 2010. Panamá)

liquidación y para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Cálculo del término de prescripción: desde el día siguiente a aquel: (a) en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación; o (b) en que finalice el plazo de pago en período voluntario. Interrupción del término de prescripción: el plazo de prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria, mediante la oportuna liquidación, se interrumpe: (a) por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria; (b) por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso; y (c) por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

El plazo de prescripción del derecho para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas se interrumpe: (a) por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria; (b) por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas

al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso; y (c) por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes. El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado.¹³³

4.2.2 Pago

El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente. El pago de las deudas en efectivo podrá efectuarse por los medios y en la forma que se determinen reglamentariamente. La normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

Podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo cuando una Ley lo disponga expresamente y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente. No podrá admitirse el pago en especie en aquellos supuestos en los que, de acuerdo con el artículo 65.2 de esta Ley, las deudas tributarias tengan la condición de inaplazables. Las solicitudes de pago en especie a que se refiere este apartado serán objeto de inadmisión.

Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión.

¹³³Ley General Tributaria de España. (España. 1963)Art. 59.

En caso de empleo de efectos timbrados se entenderá pagada la deuda tributaria cuando aquéllos se utilicen en la forma que reglamentariamente se determine.

El pago en especie extinguirá la deuda tributaria en el momento señalado en las normas que lo regulen.¹³⁴

Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo.

En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos: a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

El pago en período voluntario de las deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras deberá efectuarse en el período comprendido entre el día uno de septiembre y el 20 de noviembre o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. La Administración tributaria competente podrá modificar el plazo señalado en el párrafo anterior siempre que dicho plazo no sea inferior a dos meses.

¹³⁴ En síntesis podemos decir: que el pago es un acto jurídico por el cual se cumple la prestación debida. Pagar tiene en la lengua jurídica un significado más amplio que en la común: entregar dinero, dar, hacer, no hacer, y en general cumplir la prestación estipulada. Es el modo normal de cumplir la obligación. Si el deudor está ligado a esta se desliga por el pago.

Las deudas que deban abonarse mediante efectos timbrados se pagarán en el momento de la realización del hecho imponible, si no se dispone otro plazo en su normativa específica.

Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos: a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.¹³⁵

El pago de las deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua será requerido al obligado tributario, que deberá efectuarlo en los siguientes plazos: a) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. b) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

No obstante lo anterior, cuando la norma reguladora de la asistencia mutua lo permita, la Administración tributaria podrá desarrollar actuaciones recaudatorias desde la recepción de la solicitud de cobro del Estado o entidad internacional o supranacional requirente, sin necesidad de que haya concluido el plazo al que se refiere este apartado.

¹³⁵ Ley General Tributaria de España. (España, 1963) Arts. 70.

Las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa.¹³⁶

En los supuestos en los que la ley de cada tributo lo establezca, el ingreso de la deuda de un obligado tributario podrá suspenderse total o parcialmente, sin aportación de garantía y a solicitud de éste, si otro obligado presenta una declaración o autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver o una comunicación de datos, con indicación de que el importe de la devolución que pueda ser reconocido se destine a la cancelación de la deuda cuya suspensión se pretende. El importe de la deuda suspendida no podrá ser superior a la devolución solicitada. La deuda suspendida quedará total o parcialmente extinguida en el importe que proceda de la devolución reconocida, sin que sean exigibles intereses de demora sobre la deuda cancelada con cargo a la devolución.

El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente. Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas.¹³⁷

¹³⁶ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas y Derecho Financiero* (Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 1998.) 207

¹³⁷ Ley General Tributaria de España. (España, 1963) Arts. 60 al 65.

4.2.3 Compensación

Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.

El obligado tributario podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario de pago como en período ejecutivo.

La presentación de una solicitud de compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, pero no el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito.

La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción.

La Administración Tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo.¹³⁸ Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta Ley. Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo

¹³⁸Ley General Tributaria de España artículos 225.3 y 239.7

voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución.

Serán compensables de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado.

La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de inicio del período ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción. En el supuesto previsto en el párrafo segundo del apartado 1 de este artículo, la extinción se producirá en el momento de concurrencia de las deudas y los créditos, en los términos establecidos reglamentariamente.

4.2.4 Condonación

Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.¹³⁹

4.3 Costa Rica

Código Tributario Ley 4755 de 3 de mayo de 1971 actualizado al 6 de febrero de 2017. El Artículo 35. Medios de extinción de la obligación tributaria. La obligación tributaria sólo se extingue por los siguientes medios: a) Pago; b) Compensación; c) Confusión; d) Condonación o remisión; y e) Prescripción. La novación se admite únicamente cuando se mejoran las garantías a favor del sujeto activo, sin desmérito de la efectividad en la recaudación.

¹³⁹ Ley General Tributaria de España. (España, 1963) Art. 75.

4.3.1 Pago

El pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables.

Los terceros extraños a la obligación tributaria, también pueden realizar el pago, en cuyo caso se opera la subrogación correspondiente; y la acción respectiva se debe ejercer por la vía ejecutiva. Para este efecto tiene carácter de título ejecutivo la certificación que expida la Administración Tributaria.

En los casos y la forma que determine el reglamento, la Administración Tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, incluso por impuestos trasladables que no hayan sido cobrados al consumidor final, y siempre que la situación económico-financiera del deudor, debidamente comprobada ante aquella, le impida, de manera transitoria hacer frente al pago en tiempo.

El pago debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que indique la ley o, en su defecto, el reglamento respectivo. La Administración Tributaria estará obligada a recibir pagos parciales.

Dentro de los plazos que fijen las leyes respectivas deben pagarse el tributo que se determine así como los pagos parciales,¹⁴⁰ de acuerdo con las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente o el responsable, o con base en cualquier otra forma de liquidación efectuada por uno u otro, o la liquidación correspondiente a pagos parciales o retenciones. Cuando la ley tributaria no fije plazo para pagar el tributo debe pagarse dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

Todos los demás pagos por concepto de tributos resultantes de resoluciones dictadas por la Administración Tributaria, conforme al artículo 146 de este

¹⁴⁰ artículo 22 de la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.

Código, deben efectuarse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que el sujeto pasivo quede legalmente notificado de su obligación.

No obstante, en todos los casos los intereses se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse, según las leyes respectivas. En los casos en que la resolución determinativa de la obligación tributaria o la que resuelva recursos contra dichas resoluciones se dicte fuera de los plazos establecidos en los artículos 146 y 163 de este Código, el cómputo de los intereses se suspenderá durante el tiempo que se haya excedido para la emisión de dichos actos. Cuando el exceso de dicho plazo se configure por conducta imputable a funcionarios, estos tendrán las responsabilidades señaladas en la Ley N.º 6227, Ley General de la Administración Pública.

Los contribuyentes y los responsables deben determinar a cuáles de sus deudas deben imputarse los pagos que efectúen cuando éstos no se hagan por medio de los recibos emitidos por la Administración Tributaria. En su defecto ésta debe imputar los pagos a la deuda más antigua.

La Administración debe establecer la imputación, cuando le sea factible, sobre la base de que para cada impuesto haya una cuenta corriente. A ella se deben aplicar, asimismo, todos los pagos que se hagan sin recibos emitidos por la Administración, por orden de antigüedad de sumas insolutas.¹⁴¹

4.3.2 Compensación

El contribuyente o responsable que tenga a su favor créditos líquidos y exigibles por concepto de tributos y sus accesorios podrá solicitar que se le compensen con deudas tributarias de igual naturaleza y sus accesorios, determinadas por él y no pagadas, o con determinaciones de oficio, referentes a períodos no prescritos, siempre que sean administrados por el mismo órgano administrativo.

¹⁴¹Código Tributario de Costa Rica. (Costa Rica, Asamblea Legislativa, 1971). Artículos 36 al 44. Actualizado al 6 de febrero de 2017.

Asimismo, la Administración Tributaria quedará facultada para realizar la compensación de oficio.

Tratándose del impuesto general sobre las ventas y el selectivo de consumo serán también compensables las deudas o los créditos que por concepto de estos tributos se generen en trámites aduaneros, con los generados ante la Dirección General de Tributación.

También, son compensables los créditos por tributos con los recargos y las multas firmes establecidos en este Código.

Para cumplir con lo dispuesto en los artículos 43 y 45 de este Código, la Administración Tributaria establecerá, reglamentariamente, los procedimientos necesarios, garantizando en todos sus extremos el derecho del acreedor.¹⁴²

4.3.3 Condonación o remisión

La obligación de pagar los tributos solamente puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Las obligaciones accesorias, como intereses, recargos y multas, solo pueden ser condonadas por resolución administrativa, dictada en la forma y las condiciones que se establezcan en la Ley.¹⁴³

4.3.4 Confusión

Hay extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión, de los bienes o derechos afectos al tributo, quede colocado en la situación del deudor.¹⁴⁴

¹⁴²Código Tributario de Costa Rica. (Costa Rica, Asamblea Legislativa, 1971). Artículos 45 al 48. Actualizado al 6 de febrero de 2017.

¹⁴³Código Tributario de Costa Rica. (Costa Rica, Asamblea Legislativa, 1971). Artículo 50. Actualizado al 6 de febrero de 2017.

¹⁴⁴Código Tributario de Costa Rica. (Costa Rica, Asamblea Legislativa, 1971). Artículo 50. Actualizado al 6 de febrero de 2017.

4.4 Cuadro comparativo: similitudes y diferencias con los mecanismos de extinción regulados en la legislación salvadoreña

FORMA DE EXTINCION	EL SALVADOR	PANAMA	ESPAÑA	COSTA RICA
PAGO	El pago es la prestación efectiva de la obligación tributaria.	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.	No ofrece definición	No ofrece definición.
Formas de Efectuar el Pago	a) En dinero efectivo; b) Con títulos específicamente autorizados para tal efecto ; c) Mediante cheque certificado; y, d) Por acreditamiento de retenciones de impuestos anticipos a cuenta o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución de conformidad a lo previsto por este código.	Establece la extinción del crédito a favor del fisco únicamente con dinero. No obstante, el artículo 137 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, contempla algunos otros medios de pago, a) Créditos fiscales provenientes de préstamos hipotecarios preferenciales previstos en la Ley. b) Certificados de abono tributario, Eurocertificados o cualquier otro documento que se haya establecido o se establezca en el futuro fundamentado en leyes especiales o de incentivos fiscales. c) Cheques fiscales establecidos por el Decreto de Gabinete No.16 de 30 de mayo de 1991, modificado por el Decreto de Gabinete No.25 de 5 de mayo de 1993, en los casos de morosidades anteriores al primero (1) de enero de 1990.	El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente. El pago de las deudas en efectivo podrá efectuarse por los medios y en la forma que se determinen reglamentariamente. La normativa tributaria regulará los requisitos y condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos.	El pago debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que indique la ley o, en su defecto, el reglamento respectivo. La Administración Tributaria estará obligada a recibir pagos parciales

Plazo y Lugar de Pago	Los impuestos, anticipos a cuenta, retenciones deberán pagarse o enterarse, en los lugares y dentro de los plazos que señalan este Código y las leyes tributarias respectivas.	Existen diversos plazos de pago para los diversos tributos administrados por la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (DGI), que dependerá del tributo de que se trate.	Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. En caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos: a) si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si esta no fuera hábil siguiente. b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.	Dentro de los plazos que fijen las leyes respectivas deben pagarse el tributo que se determine así como los pagos parciales establecidos en el artículo 22 de la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, de acuerdo con las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente o el responsable, o con base en cualquier otra forma de liquidación efectuada por uno u otro, o la liquidación correspondiente a pagos parciales o retenciones. Cuando la ley tributaria no fije plazo para pagar el tributo debe pagarse dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.
COMPENSACION	La Administración Tributaria deberá compensar de oficio o a petición de parte, los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria.	La compensación tienen lugar cuando los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro, operándose la extinción de ambas deudas hasta el límite de la menor. La diferencia del crédito debe ser devuelta al contribuyente o acreditada para el pago de futuras deudas tributarias.	Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.	El contribuyente o responsable que tenga a su favor créditos líquidos y exigibles por concepto de tributos y sus accesorios podrá solicitar que se le compensen con deudas tributarias de igual naturaleza y sus accesorios, determinadas por él y no pagadas, o con determinaciones de oficio, referentes a períodos no prescritos, siempre que sean administrados por el mismo órgano administrativo. Asimismo, la Administración Tributaria quedará facultada para realizar la compensación de oficio. Tratándose del impuesto general sobre las ventas y el selectivo de consumo serán también compensables las deudas o los créditos que por concepto de estos tributos se generen en trámites aduaneros, con los generados ante la Dirección General de Tributación. También, son compensables los créditos por tributos con los recargos y las multas firmes establecidos en este Código.

Termino	La acción del contribuyente para solicitar la compensación de tributos, caduca en dos años contados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración en que se liquide el correspondiente saldo a favor.	Si transcurridos tres (3) meses a partir de la presentación de la declaración de rentas, el contribuyente no ha determinado a qué impuestos pudiese aplicarse el crédito fiscal, la Dirección General de Ingresos podrá decretar de oficio la compensación de los créditos líquidos y exigibles a favor del contribuyente o responsable por concepto de tributos, sus recargos e intereses, con sus deudas tributarias igualmente líquidas y exigibles	Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo	La devolución podrá efectuarse de oficio o a petición de parte, siguiendo los trámites y procedimientos que reglamentariamente se establezcan. (Ref. por Ley 8114 de 4 de julio del 2001) No procede devolución alguna por saldos acreedores correspondientes a períodos fiscales respecto de los que haya prescrito el derecho del Fisco para determinar y liquidar el tributo. Para garantizar la devolución indicada en este artículo, en el Capítulo correspondiente a la Administración Tributaria de la Ley de Presupuesto Ordinario de la República, debe incluirse anualmente una partida, cuya estimación estará a cargo de la Administración Tributaria. El monto de dicha partida deberá depositarse en una cuenta especial de la Tesorería Nacional, contra la cual esta podrá girar en atención a las resoluciones que, para estos efectos, emitan los órganos de la Administración Tributaria.
<u>CONFUSION</u>	La obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de deudor, produciéndose iguales efectos que el pago.	La obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de deudor, produciéndose iguales efectos que el pago. Es decir, se reúnen la calidad de deudor y acreedor simultáneamente. Y ello sucede sólo 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.	No está regulado.	Hay extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión, de los bienes o derechos afectos al tributo, quede colocado en la situación del deudor.

<p>PRESCRIPCION</p>	<p>La obligación tributaria sustantiva prescribe en diez años. Las multas y demás accesorios prescriben junto con la obligación a que acceden. Las multas impuestas aisladamente prescriben en diez años.</p>	<p>Es un criterio aceptado el de establecer un plazo común de prescripción –que podría denominarse "prescripción común ordinaria"- al cual se le da una extensión relativamente breve, fluctuante entre 3 a 10 años.</p>	<p>Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:</p> <p>a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.</p> <p>b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.</p> <p>c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.</p> <p>d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.</p>	<p>La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.</p> <p>El término antes indicado se extiende a diez años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria, o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas, o no hayan presentado las declaraciones juradas.</p>
----------------------------	---	--	---	---

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Con este capítulo se finaliza el trabajo de investigación realizado, así como las recomendaciones, que se realizan con la misma, por ende presentando la diversidad de bibliografía citada, que ha sido útil mencionar en el desarrollo de la investigación.

5.1 Conclusiones

Existe falta de información con respecto a los otros medios de extinción de las obligaciones distintos del pago, los cuales son las figuras de la compensación y la prescripción; las cuales han sido extraídas por la Ley General Tributaria Municipal del Derecho Común, y establecidas de manera específica, de tal manera que son de fácil comprensión y manejo, son claras, entendibles pero que no tienen mayor relevancia.

La Administración Tributaria Municipal juega un papel importante en el sistema tributario de un país, pues es a través de esta que se logra recaudar los ingresos de la Municipalidad, y satisfacer las necesidades de este; y es por ello que desde la Edad Antigua la Administración Fiscal, ya ocupaba un papel preponderante dentro de la Administración Estatal.

El pago como uno de los medios de extinción de la obligación tributaria, juega un papel muy importante en el derecho tributario municipal, ya que se aplica con mayor frecuencia, poniéndole fin al vínculo jurídico entre el sujeto activo (Municipalidad) y el sujeto pasivo (Contribuyente).

Se concluye también que en El Salvador la obligación tributaria municipal es de carácter impositiva, en otras palabras se puede decir ex – lege, no cuenta con la voluntad del contribuyente sino que ya se encuentra establecida en la Ley, una vez realizado el hecho generador.

Como grupo se concluye que para que se cumpla una obligación tributaria municipal, deben haberse respetado previamente los principios y directrices del sistema tributario, como lo son el principio de proporcionalidad, igualdad y justicia. Sin dejar a un lado el principio de legalidad tributaria conocido por principio de reserva de ley, el cual es considerado como el punto de partida del Derecho Tributario.

La forma de extinción de las obligaciones tributarias municipales por excelencia es el pago, ya que con esta se cumple doble fin; el del cumplimiento por parte del contribuyente respecto a la obligación que posee y la recaudación efectiva del tributo municipal producto del hecho generador de esta.

Existe una excesiva carga laboral en la Administración Tributaria Municipal debido al número de contribuyentes existentes, lo que influye negativamente en sus actuaciones referentes a los medios de extinción por darle pocas relevancias a las otras figuras y sostener como la más natural el pago.

Existe muy poca información y conocimiento por parte del contribuyente respecto a las otras dos formas de extinción de las obligaciones tributarias municipales; es decir la compensación y la prescripción; ya que no se impulsan o motivan por parte del sujeto activo.

Los medios de extinción que regula actualmente la Ley General Tributaria Municipal, no son suficientes para el cumplimiento efectivo de la recaudación

Tributaria Municipal; es por ello que es necesario la implementación de las demás formas de extinción de las obligaciones.

De todos los medios de extinción de la obligación tributaria municipal que existen, la figura que menos se aplica es la compensación, debido a que está casi no se da en la realidad práctica de nuestro país; ya que son casos sumamente aislados.

5.2 Recomendaciones

Que las obligaciones tributarias municipales solo puedan ser exigidas de manera forzosa, en los supuestos y bajo las condiciones que la ley haya establecido previamente, así también que se cumpla con los procedimientos establecidos por la misma ley, es decir, que se lleve a cabo el debido proceso conforme al principio de legalidad en materia tributaria municipal.

Que se dé un proceso de modernización en la Administración Tributaria Municipal y se logre el mejoramiento de sus relaciones con los contribuyentes, este proceso debe ser constante y complejo, que vaya más allá de la simple adopción de los avances tecnológicos y organizacionales, y que se refuerce el postulado constitucional de la Administración Pública, de estar al servicio de los ciudadanos y que se fundamenta en los principios de celeridad, eficacia, igualdad, economía, y justicia en el ejercicio de la función pública.

Debe ser excepcional el establecimiento de mecanismos de retención, ya que posiblemente afecta gravemente la capacidad económica de los contribuyentes, pues desnaturaliza la esencia y mecánica de los impuestos de tipo valor agregado, ya que finalmente lo que se pretende es beneficiar al sujeto pasivo de la obligación.

Que siempre se tomen en cuenta los principios y garantías constitucionales de los contribuyentes, así mismo es indispensable la creación de procedimientos breves y expeditos, que permitan mantener la neutralidad del tributo municipal.

Que es necesario que exista en la Administración Tributaria Municipal, orientaciones y estratégicas que puedan ubicarla, lo antes posible, en total

sintonía con los cambios que se producen en el entorno y así cumplir sus objetivos fundamentales dentro del marco de la Ley.

Que la municipalidad realice los esfuerzos pertinentes, para estimular el cumplimiento voluntario del mayor número de contribuyentes, sin desnaturalizar su función fiscalizadora, pues como expresa la doctrina, las administraciones tributarias municipales eficientes con actuaciones estrictamente fundadas en la ley, generarán contribuyentes responsables y cumplidores de sus deberes y obligaciones tributarias municipales.

En la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de la Universidad de El Salvador, debe fortalecerse la enseñanza en cuanto a la materia tributaria municipal por medio del apoyo a trabajos investigativos, desarrollando ampliamente los medios de extinción de las obligaciones tributarias municipales, permitiendo de esta manera al estudiante el conocimiento en dicho campo, logrando tener profesionales altamente capacitados y con conocimientos técnicos en esta materia de vital importancia.

Los legisladores, deben desarrollar más amplio respecto a las formas de extinguir las obligaciones tributarias municipales, de manera que sea entendible para la mayor parte de la población, evitando posibles controversias en cuanto a la forma de aplicación, dando como cumplimiento a una pronta y efectiva justicia.

La municipalidad debe estar constantemente modernizándose por lo que la Administración Tributaria Municipal debe capacitar constantemente a los funcionarios en el campo del Derecho Tributario Municipal, así como en materias afines con esta, implementando la unificación en los criterios de aplicación de las normas tributarias municipales.

Se debe implementar una política de divulgación de información tributaria municipal al público, donde se conozcan las interpretaciones que se realicen a las consultas que los contribuyentes efectúan, siempre guardando la confidencialidad de este.

BIBLIOGRAFIA

Fuentes bibliográficas

Abeliuk Manasevich, René. “Las Obligaciones”. (Chile.2002)

Berliri, Antonio. “Principios de Derecho Tributario”. (España. 1964)

Calvo Ortega, F. Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario” (España- 1965).

Carrasco Irriarte, Hugo. “Derecho Fiscal”. Editorial IURE (Madrid, 2000)

Colin, Ambrosio y Otros. “Curso elemental de Derecho Civil Tomo II” Editorial Reus SA. (España.1941)

Compagnucci del Caso, Rubén. “Manual de Obligaciones”. Editorial Astrea. (Buenos Aires. 1997)

Flores Zavala, Ernesto. “Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos”. Editorial Porrúa. (México.1998)

Giannini, Achille Donato. “Instituciones de Derecho Tributario” (Madrid. 1957)

Griziotti, Benvenuto. “Principios de ciencia de las finanzas”. Editorial Delpalma. (Italia, 1959)

Kuri de Mendoza, Silva y otros “Manual de Derecho Financiero”. Primera Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial. (El Salvador 1993)

Miranda, Adolfo Oscar. “Guía para el Estudio del Derecho Civil III” (San Salvador: Editorial Delgado, 2011)

Pérez Cristóbal, Jesús y otros. "Introducción al Sistema Tributario Español". Ediciones CEF (Madrid, Edición 2009)

Pérez Royo, Fernando. "Derecho Financiero y Tributario". (España. 1998)

Quintanilla, Rigoberto Atilio. "Teoría General de las Obligaciones, Adaptación a la Legislación Salvadoreña". (El Salvador. 2006)

Rodríguez, Arturo Alessandri y Otros. "Curso de Derecho Civil, Tomo III", Editorial Nascimento. (Chile, 1941).

Sainz de Bujanda, Fernando. "El nacimiento de la Obligación Tributaria; análisis jurídico del Hecho imponible" (España. 2006)

Sainz de Bujanda, Fernando. "Estado de Derecho y Hacienda Pública". (Madrid, 1973)

Sánchez Hernández, Mayolo. "Derecho Tributario". Editorial Porrúa. (México, 1988)

Soler, Oswaldo. "Derecho Tributario". (Argentina. 2005)

Sousa De Moreno, Maribel. "La Extinción de las Obligaciones Tributarias. Congreso de Derecho Tributario". (Panamá. 2013)

Tamayo Lombana,. "Manual De Obligaciones". (Colombia. 1979).

Wenger, Leopoldo. "Compendio de Derecho Procesal Civil Romano" (Buenos Aires. 1954)

Zea, Arturo Valencia y otros. "Derecho Civil, Tomo III, De las Obligaciones," Editorial TEMIS, S.A. (Colombia, 1998).

Tesis

Álvarez Martínez, M. y otros. “Modos de extinguir la Obligación Tributaria y su procedimiento según la Ley General Tributaria Municipal”. (El Salvador, Universidad de El Salvador. 2001)

Aquino Barahona, Lorena Esmeralda y otros. “La Eficacia De Los Procedimientos De Cobro De La Deuda Tributaria Municipal Aplicados Por La Municipalidad De Antiguo Cuscatlán Y Soyapango Para La Recuperación De La Mora Tributaria” (Tesis de Graduación. Universidad de El Salvador. 2009)

Cruz Juárez, Erodina Azucena y otros. “Cumplimiento De Las Obligaciones Formales Y Sustantivas De Los Contribuyentes Contenidas En El Código Tributario De El Salvador” (Tesis Universitaria. Universidad de El Salvador. 2011)

Girón Mancía, Ana Delmy y otros. “La eficacia de los medios de extinción de las Obligaciones Tributarias Municipales en los Impuestos Internos”. (El Salvador. Universidad de El Salvador. 2009)

Gómez Aragón, Patricia Carolina y otros. “Formas de Extinguir las Obligaciones Tributarias” (Tesis de Graduación. El Salvador. Universidad de El Salvador. 2012)

Lemus Avendaño. E. y otros. “De la impugnación de las Resoluciones Tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador en los procesos de fiscalización que violentan los derechos de los administrados”. (El Salvador, Universidad de El Salvador. 2005)

Soto Palacios, Lizeth Verónica. “La Obligación Tributaria: Nacimiento Y Extinción. Monografía previa a la obtención del Título de Especialista en Tributación”. (Ecuador. 2007).

Fuentes Legislativas

Código Civil de Argentina. (Congreso de la Nación, Argentina, 1869)

Código Civil de El Salvador. (Asamblea Legislativa, El Salvador, 1860)

Código De Normas Y Procedimientos Tributarios. Código Tributario de Costa Rica. (Costa Rica, Asamblea Legislativa, 1971).

Código Fiscal de la República de Panamá. (Panamá. 1956)

Código Tributario de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2000).

Constitución de la Republica de El Salvador. (El Salvador, Asamblea Legislativa, 1983).

Ley General Tributaria de España. (España. 1963)

Ley General Tributaria Municipal (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2006)

Fuentes Jurisprudenciales

Sala de lo Constitucional. Sentencia de Amparo. Referencia 30-S-94. (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 1997)

Fuentes Electrónicas

Autor Desconocido. "Nociones De Derecho Tributario". Disponible en <https://temasdederecho.wordpress.com/tag/origen-del-derecho-tributario/>

Castillo Guzmán, Mario Ernesto. "La prescripción de los Tributos". Artículo Jurídicos. 2012. Disponible en: <http://cgauditores.blogspot.com/2012/08/la-prescripcion-de-los-tributos.html>

DiepDiep, Daniel. "La Evolución del Tributo". Disponible en Universidad Abierta <http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/D/Diep%20Daniel-Evolucion.htm>.2003

Osterling Parodi, Felipe "¿Cómo opera la compensación en el Derecho Civil comparado?". Disponible en <http://www.osterlingfirm.com/Documentos/articulos/Como%20opera%20la%20compensacion.pdf>

Sousa de Moreno, Maribel. "II Congreso Internacional de Derecho Tributario La Extinción de las obligaciones Tributarias Tribunal Administrativo Tributario" Disponible en <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario-1/489--323/file>