

243 03
4674
174
F.S.S.S.
E.S.I.

17233

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Y CIENCIAS SOCIALES

FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO SALVADOREÑO

TESIS DOCTORAL

PRESENTADA POR

ENRIQUE ARGUMEDO

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

DOCTOR

EN

JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

NOVIEMBRE 1974



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR EN FUNCIONES : DR. CARLOS ALFARO CASTILLO

SECRETARIO GENERAL : DR. MANUEL ATILIO HASBUN

--- o ---

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO : DR. LUIS DOMINGUEZ PARADA

SECRETARIO: DR. PEDRO FRANCISCO VANEGAS CABAÑAS

--- o ---

ASESOR DE TESIS : DR. CARLOS RODOLFO MEYER GARCIA

TRIBUNAL CALIFICADOR:

PRESIDENTE: DR. MARIO ANTONIO SOLANO R.

PRIMER VOCAL: DR. JORGE ALBERTO GOMEZ ARIAS

SEGUNDO VOCAL : DR. MAURICIO ROBERTO CALDERON

TRIBUNALES QUE PRACTICARON LOS EXAMENES GENERALES PRIVADOS:

MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES

Presidente: Dr. LUIS REYES SANTOS
1er. Vocal: Dr. LUIS DOMINGUEZ PARADA
2do. Vocal: Dr. MAURO BERNAL SILVA

MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS

Presidente: Dr. MAURICIO ALFREDO CLARA
1er. Vocal: Dr. HECTOR MAURICIO ARCE GUTIERREZ
2do. Vocal: Dr. ROBERTO OLIVA

CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL

Presidente: Dr. GUILLERMO CHACON CASTILLO
1er. Vocal: Dr. HUGO ARGUETA
2do. Vocal: Dr. JOSE NAPOLEON RODRIGUEZ RUIZ

PALABRAS PRELIMINARES.-

El tema de las "Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño" estimo que no sólo tiene una importancia doctrinaria, sino también práctica, si solo hubiere sido lo primero, no lo hubiese escogido.- De la terna de temas que se me propusieron para punto de tesis, aparecían además "Introducción al Estudio del Derecho Financiero" y "El Recurso de Amparo en materia tributaria".- El primero, aunque me llamaba poderosamente la atención, lo descarté, porque escribir aunque sea una Introducción, se requiere una buena experiencia, y apenas soy alguien que comienza a incursionar en estos temas; el segundo, es un tema importante, del cual tengo algo ya comenzado, y pueda talvez en el futuro darlo a conocer.-

Me pareció que señalar los artículos constitucionales que son fuente del Derecho Financiero, acompañados de un pequeño comentario; así como establecer el papel que le toca desempeñar a la costumbre, la jurisprudencia, la doctrina y las circulares e instructivos como Fuentes de este Derecho en El Salvador, pudiera tener alguna importancia, tomando en cuenta que muchos les niegan ese carácter.-

En lo que respecta a las principales leyes y reglamentos financieros que menciono, las recientes recopilaciones de leyes de Hacienda pudieran restarle importancia, pero sin embargo incluyó varias que no aparecen en ellas.- Desde luego no aparece el texto, sino únicamente el número del Decreto y el Diario Oficial en que se publicó, para su fácil localización.-

Es costumbre comenzar las tesis con una dedicatoria, de seguirla, tendría que haber comenzado : "A la memoria de mi padre"; pero yo más que dedicar quiero agradecer, a todos los que en una u otra forma, ya mucho ya poco, han ayudado a que llegue al final de mi carrera universitaria y a quienes ello les satisface.- Y esa lista sería grande, mis padres y nuestro grupo familiar desde luego, profesores, compañeros de estudio, actuales compañeros de trabajo - del Departamento de Derecho Público de nuestra Facultad de Derecho, antiguos compañeros de Indirectas.- En fin, todos aquellos que con una palabra o con una pregunta sincera, estimulaban a seguir adelante.- No podría faltar por supuesto, si de agradecimiento se trata, quien me ayudó a preparar mi privado de Sociales, aunque ella no estudiara Derecho.- También los que despertaron en mí la inquietud por las cuestiones de las Finanzas Públicas y el Derecho Financiero: mis profesores y compañeros del ICAP en Costa Rica, y quienes han afianzado esa inquietud - no diré mis alumnos, ni usare la palabra clase- sino mejor: "los estudiantes a quienes me ha tocado dirigir en las sesiones de trabajo diarias de Principios Generales de Finanzas Públicas en el ciclo pasado".- Para todos pues, no dedico este trabajo tan imperfecto, sino que aprovecho para rendir - mi agradecimiento.-

- CAPITULO I -

DERECHO FINANCIERO - DERECHO TRIBUTARIO - AUTONOMIA

Referirnos al Derecho Financiero en esta época es algo corriente, no así hace un siglo en donde esta disciplina era desconocida.- Que significa realmente esta Rama del Derecho y cuál es su contenido?, se justifica su existencia o estaban en lo correcto los juristas de hace una centuria cuando no hacían referencia a ella?

Para contestar las anteriores preguntas, toquemos antes el contenido de las Finanzas Públicas, de la Ciencia de la Hacienda, de la Ciencia Fiscal o de la Economía Financiera, términos sinónimos para referirse a una misma materia. El campo de estudio de las Finanzas Públicas fué en su origen estudiado por la Ciencia Económica. Antes de que la Ciencia Económica se sistematizara y fuera objeto de estudio con todas las características de una ciencia, dejando atrás las meras referencias a estas cuestiones que hacían los ^{/Autores} anteriores a Smith, Economía y Finanzas estaban hermanadas. Luego, a partir de Smith y Ricardo, los problemas económicos dejaron de ser tratados incidentalmente y se convirtió en ciencia, y dentro de ella junto a los problemas monetarios y del comercio exterior por ejemplo, se veía la distribución de los impuestos y la deuda pública.- Además, como el Estado, bajo la influencia de la escuela liberal tenía que interferir lo menos posible en la actividad económica, el papel de las Finanzas Públicas era mínimo, y allí que considerarla encuadrada en el marco de la Economía era admisible.

Sabido es que la posición de "dejar hacer, dejar pasar" fué insuficiente para la resolución de los problemas económicos del sistema capitalista, lo cual llegó a su culminación con la gran crisis de los años 1929 a 1933.- De ahí en adelante, se tenía que buscar y emplear nuevas soluciones para resolver los desequilibrios cíclicos de la Economía, y fué Lord Maynard Keynes quien en su libro "Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero", dió la pauta para un cambio de criterio en el enfoque de las Finanzas Públicas, tomando el Estado una actitud de intervención en las actividades de la empresa privada, al mismo tiempo que desarrollando y tomando a su cargo, funciones que secularmente se consideran atribuciones exclusivas de ese sector.

Nos encontramos pues, ante dos posiciones opuestas: la primera, la de pasividad y no intervención en el sector privado por

parte del sector público en ninguna forma, y en el caso que no--
atañe, por medio de las Finanzas Públicas; y la segunda, por una
intervención cada vez mayor de parte del Estado en la vida econó-
mica privada, a través de las Finanzas Públicas. Entre estas dos
posiciones se encuentran algunas intermedias que ya comenzaban a
darse aún antes de la gran depresión y de la obra de Keynes, -
tal es el caso de cierto proteccionismo alemán, posterior a las-
guerras napoleónicas; o el pensamiento de Adolfo Wagner, para --
quien el Estado debía promover las reformas que transformen la so-
ciedad, por medio de una redistribución lograda merced a los im-
puestos a las clases altas.

Quando las Finanzas Públicas jugaban un papel en la resolu-
ción de los problemas económicos de un país y su campo de estu-
dio era poco, bastaba con la existencia de una sola ciencia: la-
Ciencia Económica, y dentro de ella, estudiar las Finanzas Públi-
cas como parte de su contenido, como lo hacía Smith en su obra -
"Origen y Causas de la Riqueza de las Naciones", al estudiar en-
su libro V, las cuestiones relativas a los gastos públicos, las-
fuentes de ingresos, el impuesto y la deuda pública, o como hacía
David Ricardo que trataba la cuestión impositiva como parte de -
la distribución. Cuando ya las Finanzas Públicas comenzaron a ver-
se como un factor o un instrumento para solucionar problemas eco-
nómicos y sociales, y comenzó a estudiarse con mayor detenimiento
los aspectos relativos a los Ingresos y Gastos Públicos, la autó-
nomía plena de las Finanzas Públicas ya no se discute, antes de -
ese momento si se cuestionaba pese a ya haberse escrito buen nú-
mero de obras sobre la materia en particular, como las de Vitti-
De Marco, Pantaleoni y Sax, en el siglo pasado. Ya se ve la ne-
cesidad que su estudio se hiciese con autonomía de la Ciencia E-
conómica, pues se había deslindado ya lo que era actividad econó-
mica y lo que era actividad financiera, y estas actividades por-
sus características propias no podían ser estudiadas por una sola
disciplina. La actividad económica se da cuando el hombre para -
satisfacer sus necesidades y fines, encuentrase con que los bie-
nes para lograrlos son menores que aquellas necesidades y fines-
y tiene que buscar soluciones ante las alternativas que se le pre-
sentan para su supervivencia. Todo lo relacionado con la activi-
dad de producir, distribuir y consumir, constituyen la actividad
económica.

El Estado también tiene que satisfacer necesidades y cumplir
fines, pero son diferentes de las de los particulares. La activi-

dad Financiera es "la que desarrollan las instituciones o corporaciones públicas para el efecto de procurar y utilizar los medios necesarios (servicios y bienes) a la consecución de sus fines, lo cuales son la satisfacción de ciertas necesidades de los hombres, llamadas necesidades públicas, que no pueden ser satisfechas debidamente por su actividad privada o particular, ya sea individual o colectiva, sino que es necesario para tal objeto recurrir a la formación o funcionamiento de entidades especiales conocidas con el nombre de "Instituciones Públicas" (1).

El Estado para realizar la actividad financiera, hace uso de su poder de imperium para establecer tributos y lograr ingresos, o sea que tiene ingresos de derechos públicos e ingresos de derecho privado; La actividad económica para el cumplimiento de sus fines, logra sus ingresos sin hacer uso de coactividad sino por medio de ingresos de derecho privado.- En la actividad económica, el individuo debe acomodar sus gastos a ingresos; en la actividad financiera opera el principio de la prelación de los gastos sobre los ingresos, o sea que de acuerdo a las necesidades que el Estado tiene que satisfacer, debe buscar los ingresos necesarios para cumplirlos.- La Actividad Financiera tiene como objetivo únicamente el bienestar a la comunidad, la económica, además el bienestar del individuo, el lucro personal. El Estado por medio de la actividad financiera, busca satisfacer necesidades materiales e inmateriales por igual. Los particulares por medio de la actividad económica, tratan de satisfacer, en primer término necesidades materiales de los individuos y en segundo término, la adquisición de bienes de carácter inmateriales como la educación intelectual, moral o estética. En la actividad financiera no es posible evaluar la utilidad que se obtiene con la inversión de sus haberes, porque se satisfacen fines inmateriales, lo cual hace a aquélla difícilmente cuantificable. En la actividad Económica, puede determinarse el lucro o pérdida que han dejado los negocios realizados, o sea la utilidad es cuantificable. La actividad financiera no tiene por objeto atesorar, es decir, el Estado no debe acumular fondos que permanezcan ociosos en las arcas públicas. Hemos señalado algunas diferencias entre la actividad económica y la actividad financiera, ello nos lleva a concluir que el estudio de una actividad y de otra, debe hacerse por dos disciplinas distintas y de allí surge las "Finanzas Públicas" como ciencia encargada del estudio de la actividad financiera.

Las Finanzas Públicas comprenden el Ingreso Público, el Gas

to Público, el Presupuesto, la Hacienda Extraordinaria o Deuda Pública y la Política Fiscal. Por si queda alguna duda sobre la necesidad de la autonomía de las Finanzas Públicas, debemos de tomar en cuenta que la Ciencia Económica no es la disciplina adecuada para el estudio de esos temas, que se tenga relación con la economía es diferente, pero una cosa es tener relación y otra que sean una misma cosa, ó aún más, que una ciencia sea absorbida por otra.

Cuando las Finanzas Públicas obtienen su autonomía, - que no na/^{ce}a partir de Keynes, sino que con él se afirma - es cuando surge la necesidad de la existencia de un Derecho Financiero autónomo también, porque ^{Porque} ^{todo lo} tratado por las Finanzas Públicas no se queda en mera teoría, en meras especulaciones, sino que tiene que traducirse en normas jurídicas. Cuando los autores de las Finanzas Públicas llegan a la conclusión de que el impuesto progresivo es más conforme a la justicia distributiva que el impuesto proporcional, ésto para que tenga validez, debe concretarse en una norma jurídica y de ahí la necesidad de una rama de derecho que se encargue de todo lo relativo a la actividad financiera. Podemos multiplicar los ejemplos: se cambio el criterio en lo referente a los presupuestos, llegando a implantarse el presupuesto por programas y actividades, se requiere que ya sea por ley, o por reglamento, exista la debida adecuación entre el nuevo sistema de presupuesto y el Derecho. La situación del país lleva a tomar la decisión de celebrar un empréstito forzoso o emitir bonos, debe asimismo elaborarse el ordenamiento jurídico dentro del cual se realizará ese empréstito o la emisión de bonos.

Planteada la situación en esa forma, aparece la necesidad de una rama jurídica que tenga como campo de estudio la actividad financiera.- Así lo estimo y creo que no se requiere mayor análisis para ver esa necesidad. Las Finanzas Públicas estudian la actividad financiera en sus implicaciones económicas y el Derecho Financiero en su aspecto jurídico. Sin embargo esta diferencia, no es aceptada por la Escuela de Pavia, dirigida por Benvenuto Griziotti, quien sostiene que debe estudiarse en una sola materia todos los aspectos de la actividad financiera como una sola unidad: el económico, el jurídico, el político y el social.

Las primeras obras sobres las cuales se tiene conocimiento que trataron autonomamente el Derecho Financiero, fueron las de dos autores brasileños, Silva Maia y José María Pereira Fernández, alrededor de 1850 (2).- Edmond Thomas de Bélgica, escribió

en 1902 sobre un Derecho Fiscal Autónomo (3) .- Otto Mayer proclamó en 1904 la necesidad de una disciplina jurídica especial en materia tributaria y Myrbach Rheinfeld escribió en 1910 "Précis de Droit Financier" (4).- De ahí en adelante el Derecho Financiero poco a poco fué tomando mayor importancia, hasta llegar a la época actual, en que predomina la idea de autonomía, aunque existe una pequeña corriente que se la niega, aduciendo que todo el campo de estudio de este Derecho pertenece al Derecho Administrativo, o a lo más, quien si tiene autonomía es lo referente a los impuestos, tasas y contribuciones o sea el Derecho Tributario.

Como nos estamos refiriendo al Derecho Financiero y hemos mencionado al Derecho Fiscal y al Derecho Tributario, es bueno que deslindemos sus campos y fijemos en que consiste cada uno, pues algunos autores confunden estos términos, por ejemplo Giuliani Fournuge dice: " en cuanto al derecho fiscal o tributario" (5); Matus Benavente: "tal disciplina es el derecho financiero.- También se designa Derecho Fiscal: Derecho Tributario y Derecho Económico" (6); Isabel Oliver: "El Derecho tributario o fiscal estudia el aspecto jurídico de la tributación" (7); y Fernández-Lalanne: "El Derecho Tributario o Fiscal es a su vez parte del Financiero" (8).

Ya hemos señalado que el Derecho Financiero estudia la actividad financiera del Estado en su aspecto jurídico . Puede resultar tautológico decir que es "Derecho" y que el estudio lo hace en su "aspecto jurídico", pues si es Derecho lo Jurídico va involucrado en él, sin embargo lo expreso de esa manera, para hacer énfasis en que el punto de vista desde el cual lo estudia es desde el jurídico, pues también se le estudia en su aspecto económico, en su aspecto político, en su implicación social, y eso ya no es Derecho Financiero.- Si se quiere podemos expresarlo de otra manera: Las Finanzas Públicas en su aspecto jurídico constituyen el Derecho Financiero. //

Siendo los Ingresos Públicos una de las partes en que se dividen las Finanzas Públicas, su estudio queda enmarcado en el Derecho Financiero. Los Ingresos Públicos pueden ser de Derecho Privado o de Derecho Público.- Son de Derecho Privado aquellos que el Estado recibe en igualdad de condiciones como si las recibieran cualquier particular, no hace uno de su poder de imperium y eso se da cuando toma a su cargo empresas cuyo manejo co-

responde normalmente a la empresa privada. Es lo que resulta por ejemplo aquí en El Salvador con los ingresos que el Estado recibe del Circuito de Teatros Nacionales, de la Fábrica de Hilados de San Miguel o de la Editorial del Ministerio de Educación.

Los Ingresos de Derecho Público son aquellos que el Estado recibe haciendo uso de su poder de Imperium. Normalmente son considerados tales los Tributos, pero no son ellos los únicos, también lo son los empréstitos forzados, pues las personas no tienen libertad para prestar o no prestar, sino que tienen que hacerlo en virtud de la exigencia del Estado, lo cual nuestra Constitución Política permite en su Art. 47 numeral 15. Los tributos pueden ser de 3 clases: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales, luego el derecho Tributario es la rama de las ciencias jurídicas que regula los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.- Eso constituye a mi modo de ver, lo que lógicamente es el campo de estudio del Derecho Tributario, sin embargo "la reciente literatura moderna, especialmente la alemana, incluye e como materia del derecho tributario solamente a los impuestos" - (9).- Tal posición no puede ser correcta, pues no vamos a denominar a la disciplina con la palabra genérica de "Tributo", si solamente se va a estudiar una de sus partes: "el Impuesto"; por eso el criterio de la doctrina italiana me parece ajustada a la realidad, pues para ella el Derecho Tributario es el estudio de todo lo referente a los tributos y no a sola una de sus partes.

Creo que está claro que no se debe confundir Derecho Financiero con Derecho Tributario.- El segundo constituye una parte del primero, ahora establezcamos sus deferencias con el término Derecho Fiscal.- Existe la Internacional Fiscal Association o Droit Fiscal International, y esta Asociación se encarga del estudio de cuestiones tributarias.- En los países de habla inglesa y en Francia, el término Fiscal es el usado corrientemente; pero en nuestros países de habla Española, lo fiscal y lo tributario es diferente. - H. Rossy es quien mejor nos hace la diferencia - al decir: "Tributario - del latín Tributarius - es lo perteneciente a relativo al tributo, a la carga u obligación de tributar, - que es entregar el súbdito al Estado, para las cargas y atenciones públicas, cierta cantidad en dinero o en especie. La palabra fisco proviene del latín fiscus, que significa tesoro público, - hacienda nacional, Su derivado fiscal indica lo perteneciente o relativo al fisco; Se refiere a al erario o tesoro, considerán-

dolo ya constituido, y a su administración. . . de ahí que haya podido encerrarse dentro del concepto de la administración como gestión económica, cuidado de la hacienda, aplicación de medios a fines... lo fiscal viene a ser una parte de lo administrativo y, por mucho que ampliemos su área, nunca excederá del hacer de la Administración fiscal (10).

∩ El Tributo como ingreso público que es, una vez percibido - ingresa al fisco y es administrado por ésta. Si el Tributo y el Fisco son diferente, si lo tributario y lo fiscal es diferente, - las normas jurídicas que rigen a una ú otro, tienen también que ser diferentes, y de ahí la existencia de un Derecho Tributario - y de un Derecho Fiscal.- El Derecho Financiero es mucho más amplio que los dos anteriores, los comprende ellos, éstos son parte de aquel. En cuanto al Derecho Fiscal, no pertenece en forma absoluta, pues como dice Ramírez Cardona: "El Derecho Fiscal se refiere a la administración financiera y pertenece simultáneamente al Derecho Financiero y al Administrativo, a los cuales se subordina, ya que busca regular la administración en el logro de los medios para realizar los fines de la hacienda". (11).-

En lo que respecta al Derecho Tributario como parte integral del Financiero, la cuestión es discutible. Todo parte de la idea de si estos derechos son autónomos o no lo son.- Existe una corriente que sostiene que el Derecho Financiero no tiene autonomía sino que pertenece al Derecho Administrativo, entre ellos tenemos a De Alessio y Zanobini.- Otros: Giannini, Jarach, Hensel, defienden la posición que es únicamente el Derecho Tributario el que posee autonomía.- Aún dentro de esto podemos llevar la cuestión a un límite más estrecho, diciendo que lo verdaderamente autónomo, es el llamado Derecho Tributario Sustantivo o Material, que es la posición real de Jarach. Para él: "El Derecho Tributario - por antonomasia o excelencia, es el que se denomina derecho tributario material o sustantivo. El objeto de esta rama es la relación jurídica tributaria sustancial entre contribuyentes y demás deudores por un lado, y sujeto acreedor por otro lado, o al revés, cuando se trata de repetición de lo cobrado indebidamente - La razón por la cual sostengo la autonomía, podríamos decir la "pureza" del Derecho Tributario sustantivo, es un poco inspirada en las instituciones de tipo norteamericano, que ahora van prevaleciendo en todo el mundo, en virtud de las cuales se sustrae de la espera de la administración, la aplicación de los tributos, y

las normas legales son susceptibles de llegar a su satisfacción completa sin que intervenga la Administración (12).

Para mejor comprender la posición de Jarach, es del caso -- presentar la división que se hace del Derecho Tributario: Dere-- cho Tributario Sustantivo o Material, Derecho Tributario Adminis-- trativo, Derecho Tributario Procesal, Derecho Tributario Represi-- vo o Penal, Derecho Tributario Internacional.- De esas ramas, so-- lo el primero merece autonomía, "pues es la materia propiamente-- del Derecho Tributario, por cuanto es una materia de obligaciones típicas y características, sin contaminación con otras materias-- jurídicas" (13), el segundo o sea el Administrativo "es ontológi-- camente un derecho administrativo que se refiere a las facultades -- de la administración de control verificación, fiscalización y -- luego a la tutela del Derecho Tributario violado" (14).- El Tri-- butario Procesal contiene los principios y los procedimientos -- para hacer valer el derecho sustentivo y en su mayor parte depen-- de de la Teoría General del Proceso.- El Represivo o Penal, tie-- ne sus características propias que lo diferencian del Drecho Pe-- nal común, aunque Jarach sostiene "que ontológicamente son nor-- mas penales, si bien tienen peculiaridades propias" (15).- El -- Tributario Internacional, aparece con características propias, -- para regular en este mundo actual de intercambio, la colaboración en los aspectos tributarios que atañen a la comunidad internacio-- nal, como la doble tributación, la prevención al no pago de los-- tributos, convenios de incentivos fiscales, etc.

Para que una ciencia tenga el rango de autónoma se requiere que tenga un objeto de estudio que no sea debidamente tratado por otras ciencias de sus propias instituciones y reglas. Creo que el Derecho Financiero lo tiene, pues todo lo referente a la activi-- dad financiera lo permite, enmarcar ésto dentro de un campo más-- amplio como sería el Derecho Administrativo, daría como consecuen-- cia un estudio menos profundo de sus instituciones, sin tomar en cuenta las particularidades de esta actividad, que en este momen-- to es sumamente importante, por que por medio de la Política Fis-- cal se busca usar el instrumental del Ingreso-Gasto para lograr el desarrollo económico y social de un país, y ello requiere un marco legal capaz de llevar a efecto las medidas recomendadas -- por la Política Fiscal, que difícilmente pudieran realizarse sin la existencia de una ciencia autónoma que trate jurídicamente es-- tos aspectos.

Se piensa que el Derecho Financiero y el Tributario--

son ramas del Administrativo, lo hacen en el entendido de que to do lo referente a la actividad financiera es parte de la función administrativa.- Llegar a establecer en definitiva cual es la -- función administrativa ha llevado a los autores a una serie de teorías que han ido variando con el correr del tiempo.- Primero se dijo que era la que realizaba el Poder Ejecutivo, criterio no cierto, pues cuando el Poder Ejecutivo comuta una pena no está desarrollando una función administrativa, y en sentido inverso, cuando el Poder Legislativo acepta o desecha las credenciales de sus miembros no es función legislativa sino administrativa, Na tampoco cuando el Poder Judicial nombra jueces está desarrollando función jurisdiccional sino también administrativa.- Luego se dijo que la función administrativa era la que no era función le gislativa ni jurisdiccional, que era la posición de Merkl, denominada residual o de la exclusión,. Como lo legislativo y la jurisdiccional era fácil de establecer y la administrativa no, el camino resultaba decir que todo lo que ^{/no} es legislación ni jurisdicción es administración, pero no se llega a la esencia de la función, de ahí que luego surgieron una serie de definiciones -- que trataban de definirla en forma material, o sea ya no por el órgano que la realizaba ni por la exclusión, y en esto tampoco se ha llegado a dar una respuesta satisfactoria, como dice Gordillo; "Todas esas definiciones en efecto, conceptúan a la función administrativa como realización de algo concreto en casos indi duales - oponiéndola así a la legislación (normas abstracta de tipo general) y a la jurisdicción (normas individual, pero abs tracta), más esa noción es errónea, por cuanto ya se ha visto -- que la potestad reglamentaria de la Administración integra la -- función administrativa, siendo que es precisamente lo contrario a las definiciones (pues el reglamento es una norma abstracta de tipo general). Este tipo de definición material no puede prosperar, en consecuencia la función le gislativa (los reglamentos) -- y a la función le gislativa (los reglamentos) -- y a la función jurisdiccional (la decisión adoptada por el Poder Ejecutivo ante un recurso jerárquico presentado ante el acto de un órgano inferior), tomadas éstas también en sentido material", y agrega luego: "el concepto de función administrativa es el más indefinido de todos pues no tiene, a diferencia de las demás fun ciones, un contenido único" (16).- Si la función administrativa es indefinida, -por qué valores a querer colocar dentro de ella to do lo referente a las ^{/Finanzas} públicas?, y si aún así no fuese, eso no significa que toda la función administrativa deba ser objeto de

una sola rama: el Derecho Administrativo, pues con ese mismo criterio, toda la función legislativa debería formar un solo derecho, y la función jurisdiccional también otro.

Para llegar a establecer la autonomía del Derecho Financiero es indiferente que establezcamos lo que es la función administrativa, lo importante es establecer si en el aspecto jurídico de las Finanzas Públicas, se han estructurado principios generales, instituciones, reglas, que lo diferencian de cualquier otro sector del Derecho, y es lo que se ha dado principalmente en el área tributaria por ejemplo con la relación jurídico-tributaria, la interpretación económica de la norma tributaria, el aspecto penal o represivo con sus propias orientaciones diferentes en parte, al derecho penal común.- El Derecho Administrativo es un derecho en formación, no importa que exista desde hace mucho, pero todavía sus instituciones y sus orientaciones básicas no se han estructurado como sí lo ha hecho el penal, el Civil, el Mercantil, y lo que actualmente se hace con ellos es modificar las teorías, doctrinas y logros del pasado.- La teoría penal, civil o mercantil se plasma en legislación, la teoría y doctrina administrativa pocas veces, existiendo criterios bastante encontrados en muchos puntos principales de la materia. En lo que respecta al Derecho Financiero, la doctrina es aplicada, existe una buena labor legislativa de materia financiera, se han dado hasta códigos tributarios, se publican obras con críticas, comentarios, análisis de la legislación existente, que permita afirmar que el Derecho financiero está mejor estructurado que el Administrativo, y lo está en razón de su estudio particularizado, gozando de autonomía tanto científica como didáctica.

La negación de la autonomía por parte de los administrativistas viene de antiguo dice Valdez Costa (17), "y en gran parte debe vincularse a las teorías autoritarias del Estado, incluso las contemporáneas, sobrevivientes y posteriores a las II guerra mundial que adjudican al Poder Ejecutivo, poderes discrecionales en cuanto a la función de imponer tributos y en las cuales el contribuyente es un súbdito más", superada esa posición y en vigencia al principio de legalidad, los argumentos de los administrativistas caen.- Actualmente, la doctrina predominante administrativa, acepta la autonomía conceptual científica de Derecho Financiero, entre algunos de esos autores: Marienhoff, Vitta, Bielsa, Villegas Basavilbaso, Sayagués Laso (18). Acá en El Salvador, Méndez Rodríguez sostiene: "Debe tenerse presente el conte-

nido de las relaciones que forman el objetivo del Derecho Financiero. De esta naturaleza son las obligaciones que tienen los particulares de pagar un impuesto, una tasa o una contribución. No caen estas relaciones dentro del Derecho Administrativo porque este derecho no se ocupa de cuestiones pecuniarias y tampoco caen dentro del Derecho Privado porque su existencia no la deben a -- una de las fuentes de obligaciones reconocidas por ese derecho -- sino a un acto de soberanía del Estado. El Derecho Financiero se aplica a una parte de la Administración Pública, pero sus caracteres específicos que hemos señalado se diferencian de la administración en general, justificándose así su existencia y su categoría de disciplina jurídica autónoma (19).-

Desligando lo financiero de lo administrativo, queda sin embargo por ver si están en lo cierto aquellos que piensan, que lo financiero es todavía demasiado amplio, que abarca aspectos muy heterogéneos como por ejemplo la tasa y el presupuesto, la contribución de mejoras y las normas jurídicas sobre la emisión de bonos, para que sean objeto de principios generales comunes, y -- lo que si amerita y es posible que forse una rama autónoma del derecho, es el derecho tributario.-

Dino Jarach es de los que más defienden la autonomía del derecho tributario, y no la del financiero por ser demasiado amplio dice: "sería una tarea titánica que nadie ha emprendido ni podrá emprender. Tal vez la obra más grande en esta materia de la de Ingresso, y no es completa tampoco; la parte fundamental de su obra es la de Derecho Tributario. No tengo ningún inconveniente en que se estudie el Derecho Financiero en todos sus aspectos; -- pero creo que carece de unidad, de uniformidad, una materia que está referida al conjunto de temas financieros" (20). Posición similar adopta Berliri cuando dice: "La mayor parte de quienes consideran al derecho tributario como una parte del financiero concentran después su atención únicamente sobre el primero, del que reconocen explícitamente la homogeneidad frente a la heterogeneidad de las normas que concurrirían a formar el derecho financiero" (21).- En mi opinión es rebatible tal posición por -- cuanto si hacemos un análisis del Derecho Civil, podríamos llegar a afirmar también que es un conjunto de normas heterogéneas -- y no ameritaría ser un derecho autónomo, sino que a lo sumo, lo serían el Derecho de Familia, el Derecho Obligacional y el Derecho Sucesorio.-

Se ha dicho que el Derecho Civil es una parte de todo el --

ordenamiento jurídico que guarda una relación lógica en el estudio de sus diversos capítulos.- Estudia lo relativo al nacimiento de la persona, su domicilio, relaciones de familia, etc., luego lo referente a sus bienes, regula las sucesiones y donaciones las obligaciones y finalmente los contratos.- Todo está enlazado con el quehacer de una persona regulando su vida jurídica desde su nacimiento llegando hasta el cumplimiento de sus últimas disposiciones luego de su muerte, es fundamental pues, la existencia de una gran rama del Derecho que constituye el Derecho Civil.- Pero sin embargo, así como se ha dicho que el Derecho Financiero es muy amplio, "que sería una tarea titánica" lo mismo pudieramos decir del Civil, que es lógico estudiar los bienes y luego las sucesiones y los contratos, pero viéndolo en su conjunto, son materias heterogéneas y sería "una tarea titánica" estudiarlo y tratarlo en su totalidad en una sola disciplina, lo que en la realidad no ha resultado.-

En el Derecho Financiero, todas sus partes están entrelazadas entre sí, de manera que su estudio en una sola disciplina sí es posible, como también lo es en lo Civil.- El Ingreso y el Gasto se plasma en un Presupuesto, hay un orden en el estudio de estas temas, como lo hay en el Civil, con temas aparentemente heterogéneos, pero que en el fondo guardan una uniformidad, por lo que se impone la existencia de una sola materia para el tratamiento científico de toda la actividad financiera.- Que hasta el momento, se la haya dado mayor importancia a la parte tributaria, no significa que el resto de esa actividad en su faceta jurídica quede olvidada, sino que la misión de los juristas del presente y del futuro, dedicados a los problemas financieros debe de encaminarse al tratamiento por igual de las diferentes partes del Derecho Financiero.-

Por todo lo afirmado hasta el momento, es que **concluyo**, que el Derecho Financiero es autónomo, que se encarga del estudio jurídico de la actividad financiera y que el Derecho Tributario es una parte del Financiero.

N O T A S

- (1) Juan Ernesto Vásquez - Ciencia de la Hacienda, publicaciones del Banco Hipotecario - San Salvador, 1943, pág. 6.
- (2) Ramón Valdez Costa - Curso de Derecho Tributario- S/E - Montevideo, 1970 - Tomo I Pág. 42.
- (3) Carlos Guigliani Fonrouge - Derecho Financiero- Depalma Editores, 2a. Edic.- Buenos Aires, - 1970 - Pág. 27.-
- (4) Manuel Matus Benavente- Finanzas Públicas, Editorial Jurídica de Chile, 1956 - Pág. 72.
- (5) Guigliani Fonrouge - Ob. cit. pág. 30 y 37.
- (6) Manuel Matus Benavente- Ob. Cit. pág. 71
- (7) Isabel Oliver - Finanzas y Derecho Financiero - Librería Jurídica La Plata - s/f - Pág. 116.
- (8) Pedro Fernández Lalanne- Derecho Aduanero- Editorial Depalma, Buenos Aires, 1966. Vol. I pág 74.
- (9) G.A. Posadas Belgrano - Derecho Tributario- Editorial Medina s/f, Montevideo - pág. 31.
- (10) H. Rossy - Instituciones de Derecho Financiero - Librería Bosch - Barcelona - Pág. 21 y 22.
- (11) Alejandro Ramírez Cardena - Sistema de Hacienda Pública - Editorial Temis, Bogotá, 1970, pág. 20.
- (12) Dino Jarach - Clases de Derecho Tributario - Centro Interamericano de Estudios Tributarios, 1970 - pág. 15.
- (13) Dino Jarach - Ob. Cit. - Pág. 14.
- (14) Id. - Pág. 15.
- (15) Id. - " 16.
- (16) Agustín Gordillo - Introducción al Derecho Administrativo - Abalardo Perrot - Buenos Aires, 1966 - Pág. 89.
- (17) Ramón Valdéz Costa - Ob. Cit. - Pág. 56
- (18) Miguel Marienhoff - Tratado de Derecho Administrativo- Abelardo Perrot - Buenos Aires - - Tomo I - Pág. 165.
- (19) Luis Alfonso Méndez Rodríguez - Derecho Administrativo y Derecho Financiero: una sola disciplina o dos disciplinas autónomas- Revista de Derecho - Epoca 2 - Nos. 2-3, Septiembre 1969 - San Salvador Pág. 41 y 42.
- (20) Dino Jarach - Ob. Cit. Pág. 11 y 12.
- (21) Antonio Berliri - Principios de Derecho Tributario - Editorial de Derecho Financiero - Madrid , 1964 - Pág. 22

- CAPITULO II -
LAS FUENTES DEL DERECHO

Al referirse a las fuentes del Derecho, inmediatamente se asocia con la ley, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina que son las fuentes que normalmente se tratan, y el tema puede parecer sencillo al mencionarlas y decir qué es cada una ellas. Sin embargo, si se ahonda aunque sea un poco en el tema de las Fuentes del Derecho, se llegará a la conclusión que es un problema difícil, tal como lo expresa Torres Lacroze (1): "Casi todos los autores están de acuerdo en afirmar que el problema de las fuentes del derecho es uno de los más difíciles dado que por fuente jurídica no se entiende en término unívoco".- Legaz Lacambra también sostiene igual posición (2): "El problema de las fuentes del Derecho es un problema complejo, porque esa expresión equívoca comprende sentidos distintos cada uno de los cuales constituye una cuestión diferente".-

La fuente de una cosa es su origen, el lugar de donde nace, por eso es que Du Pasquier dice que Fuente de una disposición jurídica es buscar el punto en que ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del Derecho.- En esa acepción corriente, la ley no puede ser considerada como Fuente del Derecho, pues es derecho en si, la fuente lo será el proceso de creación de la ley, que es la legislación, o bien todos aquellos elementos y circunstancias, así como las fuerzas que han operado -- para que esa ley se de, que son lo que se les denomina fuentes reales del derecho.

Pero analicemos mejor, una a una, las diferentes acepciones que se le dan a la palabra "Fuentes del Derecho".

Siguiendo a Legaz Lacambra (3) Las Fuentes del Derecho pueden entenderse como:

- a) Fuente del conocimiento de lo que históricamente es o ha sido el derecho;
- b) Fuerza creadora del Derecho, como hecho de la vida social;
- c) La Autoridad creadora del Derecho;
- d) Acto concreto creador del Derecho;
- e) Fundamento de la validez jurídica de una norma;
- f) Forma de manifestarse la norma jurídica;
- g) Fundamento de un derecho subjetivo

DESARROLLEMOSELAS:

a) Fuente del conocimiento de lo que históricamente ha sido o es el Derecho.-

Considerando la fuente en su aspecto histórico, son fuentes del derecho las leyes ya derogadas, porque nos muestran lo que fué el derecho en ese momento; lo son las sentencias dictadas bajo ese ordenamiento jurídico, porque nos permiten conocer también el derecho de ese tiempo en la forma en que se aplicaba. Concretamente, en cuanto al Derecho Financiero Salvadoreño, serían fuentes de él, por ejemplo, la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1915-^{históricamente} y sus reformas, y la de 1951, así como todas las resoluciones -- dictadas de conformidad a ellas.- García Maynez (4) dice que fuente histórica, aplíquese a los documentos (inscripciones, papiros, libros, etc.) que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes; por ejemplo se dice que las Instituciones, el Digesto, el Código y las novelas son fuentes del Derecho Romano.-

b) Fuerza Creadora del Derecho.-

Entendiendo Fuente como fuerza creadora del Derecho, como hecho que es de la vida social, son fuentes, según Lacambra (5), la naturaleza humana, el sentimiento jurídico, la economía, etc. Esto es lo denominado Fuentes reales del Derecho, porque acá es donde entran en juego todas aquellas fuerzas y elementos que propugnan por la creación de ciertas normas jurídicas de acuerdo con sus intereses, o por la modificación o interpretación de las existentes, también desde luego, de acuerdo a sus puntos de vista.- Al decir que la naturaleza humana es fuente del Derecho, se hace en el entendido que el hombre lucha por aquello que considera justo, y esta consideración la hace en la más de las veces, adecuando lo justo a todo lo que le representa la satisfacción de los intereses que defiende: políticos, sociales, pero sobre todo, económicos.- Es consustancial a la naturaleza del hombre defender lo que posee, y de ahí que todas las actitudes que adopta para esa defensa, se convierten en factores que crean Derecho.

-Cómo lo anterior es fuente del derecho financiero en El Salvador?- Basta que observemos la génesis de una ley financiera cualquiera, por ejemplo la recién creada Ley de Impuestos Selectivos al Consumo.- Dado que su aprobación por parte de la Asamblea Legislativa fué sorpresiva, pues no se dió a conocer con anticipación su proyecto, las oportunidades para hacer valer sus objeciones por parte de aquellos a quienes se les afectaba sus intereses fué mínimo, pues lo único que se podría lograr era el-

veto del Poder Ejecutivo, lo cual era difícil por partir la iniciativa de ley de su parte, o una posterior reforma.- Sin embargo, tomando en cuenta el sistema económico político que vivimos, cualquier ley financiera y en especial tributaria, no tiende a afectar directamente en forma fuerte, a sectores con grandes influencias de tipo económico - se les afecta pero leve o medianamente - de ahí que, al dictar una ley como la de Impuestos Selectivos al Consumo, siempre entre en juego, aunque directamente no se les tome en cuenta, la forma en que un impuesto de este tipo pueda afectar a los grandes intereses y como estos reaccionarán.- Tiene también que tomarse en cuenta a los individuos de las clases económicamente débiles que también forman un fuerte grupo de presión, pero generalmente desorganizada.

En una ley en donde sí intervinieron más directamente los sectores interesados, fue en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Se dió a conocer primeramente en la prensa norteamericana que en El Salvador se tenía en estudio una nueva ley de impuestos sobre la renta.- En la discusión previa a la emisión de la Ley, emitieron sus criterios entidades como la Asociación Salvadoreña de Industrias, trayendo hasta asesores norteamericanos, entre ellos a Oliver Oldman, actual Director del Programa de Tributación de la Universidad de Harvard. Por los periódicos de esa época, se expresaban los diversos puntos de vista y se organizaron mesas redondas sobre el proyecto de ley.- En fin podemos decir, que las diferentes fuerzas interesadas, hacían sentir su presión para que la ley fuera dictada de acuerdo a sus intereses.-

En un punto intermedio entre la ley de Impuestos Selectivos al Consumo, en donde hubo poca discusión y se hicieron sentir tal vez menos los factores reales de poder, y la ley de Impuesto sobre la Renta, en donde sí hubo una discusión amplia, - podemos colocar las reformas que se le hicieron a la Ley de Papel Sellado y Timbres en 1970, por las cuales, entre otras, se estableció el pago del impuesto de timbres por el sistema de acumulación.- Para esas reformas, se formó una comisión y la Cámara de Comercio, participó en ella, haciendo sus sugerencias en favor de lo que consideraban más adecuado.

Todas esas fuerzas que se mueven, así como las posiciones y actitudes que adoptan, constituyen una real fuente del derecho pues por ellas las normas jurídicas se configuran de manera de-

afectar en lo menos posible a esos sectores, o cuando entran en conflicto varios sectores, tratar de armonizarlos, - y si esto no se puede, legislar en favor del más fuerte, ya lo decía el sofista Trasimaco "la justicia no es sino lo que conviene al más fuerte" y esa es la verdad, como puede establecerse a lo largo de toda la historia .- Según la concepción Maxista, el Derecho está en relación a la Economía en una posición de indudable subordinación; Stammler por su parte refuta la teoría marxista, pero de cualquier modo que se quiera ver el asunto, el Derecho es el instrumento del más fuerte, ya lo sea por tener un poderío económico o religioso o social, pero siempre implica ser el resultado de buscar la satisfacción de los sectores más influyentes.-

c) Autoridad Creadora del Derecho.-

En este sentido la fuente del Derecho es el órgano o autoridad que le da nacimiento al Derecho, y en el caso que nos atañe al Derecho Financiero.- El Estado es en este sentido la única -- fuente del Derecho, pues es el único que lo crea en el campo financiero.- Si en otras ramas del Derecho se sostiene que no únicamente el Estado es creador de Derecho sino también otros entes, lo será dentro de ellas, pero no en materia financiera.-

La legislación es creada por organismo estatales, y ningún organismo particular puede crear ley en sentido material, en aspectos relacionados con tributos, gastos públicos o presupuestos. Son materias que deben de ser reguladas exclusivamente por el Estado y nunca por particulares.- Históricamente se puede afirmar que el particular podía crear Derecho Financiero y era cuando - la recaudación de los tributos se daba en arrendamiento a particulares, pues éstos creaban normas para esta recaudación; pero - en el momento actual, legislación financiera puede surgir solamente del Estado.

En cuanto a la costumbre, si bien su nacimiento y su origen surge del pueblo, podemos decir que la autoridad que la crea es el Estado al reconocerlo como tal.- En el sentido que estamos tratando "Fuente", el Estado al admitir la costumbre como derecho, - figuradamente podemos decir que la está creando.- Antes que el Estado la reconozca, la costumbre no es Derecho. Viéndola desde - otro punto de vista, como una fuente real, si es la comunidad o el pueblo la fuente del derecho denominada costumbre; pero en este otro sentido tiene que serla el Estado.-

La jurisprudencia también es creación estatal, pues los funcionarios que sentencian o resuelven, son parte del engranaje -- del Estado. La Doctrina vale, en tanto y en cuanto El Estado la autoriza, de lo contrario será una fuente real, será fuente como fuerza creadora del Derecho pero no como autoridad creadora.-

d) El acto concreto creador del Derecho.- En esta acepción de fuente del Derecho, surge la legislación, la costumbre, la decisión judicial, etc.- El Estado crea el Derecho, pero lo hace - por medio de un acto o una serie de actos y a esto lo llamamos - fuente.- La legislación es en este sentido fuente del derecho, - pues da un producto que es la Ley, la cual es Derecho.- La decisión del Juez o del funcionario, es un acto también creador de - Derecho, y por eso es fuente, pues crea la sentencia judicial o la Resolución, y esas constituyen Derecho.-

e) Fundamento de la validez jurídica de una norma de Dere-- cho.- En este sentido "según Kelsen, las fuentes no serían diversas al Derecho mismo: serían las propias normas jurídicas, en -- cuanto sirven de fundamento de validez al proceso de creación -- normativa" (6) .

La Constitución Política sirve de fundamento a las leyes secundarias, pues éstas no pueden contrariar a aquellas, sino que ^{son} el desarrollo de los preceptos constitucionales.- El reglamento a su vez, se basa en la ley secundaria, no puede ir contra lo que en ella se estatuye, sino que viene a desempeñar el papel de -- complemento de ella, a llenar los detalles que la ley no puede - particularizar, y por eso, así como la Constitución es fundamen-- to de validez de la Ley, o sea fuente ella, la ley es fundamento de validez del Reglamento y es fuente de él.-

Las sentencias y las resoluciones crean Derecho y encuen-- tran su fundamento de validez en las leyes secundarias y en los reglamentos, y ellas son sus fuentes.-

f) Forma de manifestarse la norma jurídica.- En este sentido son fuentes del Derecho, la ley, el reglamento, la costumbre, la sentencia,.- De acuerdo a ^{ESTA} orientación es como más se acepta la - acepción de Fuente del Derecho.

La forma en que la norma se manifiesta, -que ~~es~~ estricto -- sentido no debería ser fuente, por ser producto de las verdades-- fuentes, - es lo que en esta acepción se entiende por tal, y es-- como a lo largo de este trabajo entenderemos normalmente la pala-- bra fuente, aún reconociendo que el término no es el adecuado.-

g) Fundamento de un derecho subjetivo.- El derecho subjetivo se fundamenta en el objetivo. La facultad que tiene una persona derivada de una norma jurídica para obrar en cierto modo constituye el derecho subjetivo, consecuente con ello, aparece claro que el derecho objetivo es fundamento o sea fuente del subjetivo.

Hemos visto pues, la variedad de interpretaciones que se le da al concepto "Fuentes del Derecho", aunque las más aceptadas son: a) las llamadas fuentes reales,

b) el proceso de formación de las normas, y

c) las normas en si ya creadas.

Las clasificaciones que se hacen de las fuentes, son varias algunas de las cuales no tienen mayor importancia práctica, sino únicamente teórica o didáctica.- La más común de las clasificaciones, es la que distingue entre fuentes reales o materiales y fuentes formales.- Las Reales o Materiales ya las tratamos antes, y pudieramos agregar a ello lo dicho por García Maynez, son "los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas. Son la causa o fuente creadora del Derecho, todos los factores que directa e indirectamente concurren a la génesis del Derecho" (7).- Las fuentes formales constituyen el proceso de formación de las normas, son las diversas fases por las cuales pasa la norma jurídica antes de convertirse en Derecho.- Estas fuentes formales se dividen también en constitucionales y en ordinarias, tomando como base que la constitución prevalece sobre todas las leyes secundarias y jerárquicamente tiene primacia las primeras sobre las segundas.- También es entendida como fuente formal, no el proceso de formación de las normas, sino la norma en sí, tal como lo hace Amoros: "Fuentes son las manifestaciones externas mediante las cuales se expresa la realidad de una ordenación jurídica. La circunstancia de ser una "manifestación externa" nos indica con claridad su carácter eminentemente formal y asimismo lo de "ser expresión de una realidad" la delimitación de la materia que aquí ha de entenderse referida al Derecho positivo" (8).

Otra clasificación distingue entre fuentes de producción y fuentes de conocimiento, la cual "está inspirada en Stammler y se basa en el doble aspecto de la voluntad que crea la norma jurídica y el modo de satisfacerse y como puede ser por tanto, conocida esa voluntad. Fuente de producción es cada sector de la sociedad dotado del poder de crear derecho objetivo, mientras que fuente de conocimiento es la materia propia y privativa que tiene de crearla y por cuyo medio puede ser conocido" (9).-

Partiendo de lo anterior, estimamos que el distinguido tributarista Amoros, falla cuando dice refiriéndose a las fuentes del derecho tributario, que "es clásica la diferenciación entre fuentes de conocimiento y de producción. Nosotros vamos a tratar de la de producción, que en realidad, viene a quedar concretada en el estudio de la ley tributaria, pues en principio puede afirmarse -- que es la única fuente del Derecho Tributario" (10). Decimos que falla, pues considera a la ley como fuente de producción, cuando en verdad lo es de conocimiento, y además estima que la ley, aun que sea en principio, es la única fuente del Derecho Tributario, la cual a travez de este trabajo, veremos que no es así.-

Las fuentes de conocimiento se dividen a su vez en fuentes del conocimiento del derecho científico y en fuentes del conocimiento del derecho positivo.

La clasificación de fuentes directas y fuentes indirectas del derecho es otra clasificación bastante conocida, pero habiendo discrepancia en cuanto a cuáles son ellas.- Por ejemplo Rivacoba (11) nos dice que las directas son las que poseen la capacidad de producir por sí solas el Derecho, y las indirectas, llamadas también coadyuvantes, no, sino que lo hacen a través de una directa.- Garrido Falla (12) dice que las fuentes directas pueden ser escritas y no escritas, siendo escritas la ley y el reglamento, y no escritas, la costumbre y los principios generales del derecho; indirectas, los tratados internacionales, la jurisprudencia y la doctrina.- Marienhoff (13) dice que las directas están basadas en normas jurídicas positivas, como la Constitución, las leyes tanto formales como materiales, incluyendo en consecuencia a los reglamentos, los tratados, la analogía, los principios generales del derecho y la jurisprudencia; indirectos los que se basan en normas o textos positivos como la doctrina. A lo anterior podemos agregar lo que Giannini (14) entiende por Indirectas, que son las emanadas de comunidades distintas del Estado, como la comunidad internacional.

Me parece que efectivamente debemos de considerar como fuentes directas aquellas que pueden crear derecho por sí solas, tales las que menciona Garrido Falla, e Indirectas las que requieren de una directa para producir derecho, como los tratados internacionales que para que tengan validez necesitan de aprobación legislativa que le de carácter de ley nacional.

La clasificación entre fuentes principales y supletorias, radica en que las primeras son fuentes del Derecho primarias o -

sea que se aplican sin sujeción a otras; mientras que las supletorias, entran en juego a falta de las principales, tal el caso de la Doctrina que se aplica a falta de Ley.

Pueden clasificarse también las fuentes en internas, nacionales e internacionales, generales y específicas, primarias (las que regulan materias no disciplinadas por otras normas de carácter superior) y secundarias (las que regulan materias ya reguladas por otras fuentes primarias, por ejemplo, el reglamento), propias o subsidiarias, Inmediatas y mediatas, reales y de conocimiento; clasificaciones que carecen de importancia práctica, y que como muy bien Marienhoff, refiriéndose a las del Derecho Administrativo, "han sido objeto de los más variados y extraños criterios, muchos de éstos son simplemente caprichosos o arbitrarios" (15). por lo que omitiremos mayor explicación sobre esas clasificaciones.

N O T A S

- (1) - Federico Torres Lacroze - Manual de Introducción al Derecho, La Ley, S.A.- Buenos Aires, 1967 Págs. 105.
- (2) Luis Legaz y Lacabza - Filosofía del Derecho- Bosh, Barcelona, 1971, 2a. Edición Pág. 525.
- (3) Id. - . Pág. 526
- (4) Eduardo García Maynez - Introducción al Estudio del Derecho- Editorial Porrúa, S.A.- 22a Edición revisada, 1947 - P. 51.
- (5) Luis Legaz y Lacabza - Ob. cit. - Pág. 525
- (6) Marco Gerardo Menroy - Introducción al Derecho- Ed. Temis Bogotá 2a. Edición aumentada, 1973 Pág. 95.
- (7) Eduardo García Maynez - Obra citada - Pág. 51.
- (8) Narciso Amoros - Derecho Tributario- Editorial de Derecho- Financiero, Madrid, 1963 p. 117.
- (9) Manuel de Rivacoba y Rivacoba- División y Fuentes del Derecho Positivo- Edelweiss, Valparaíso, 1968 - Pág. 56.
- (10) Narciso Amoros - Ob. cit. pág. 118
- (11) Manuel de Rivacoba y Rivacoba- Ob. cit. Pág. 58.
- (12) Fernando Garrido Falla - Tratado de Derecho Administrativo Instituto de Estudios Políticos - Madrid- 5a. Edición - 1970 - Vol. I. - Pág. 231.
- (13) Miguel S. Marienhoff - Tratado de Derecho Administrativo- Abeledo Perrot- Buenos Aires-la. - edic. - 3a. reimpresión, 1970-T.I- Pág. 171.
- (14) Citado por Garrido Falla- Ob. cit. P. 229
- (15) Miguel S. Marienhoff - Ob. Cit. Pág. 196.

CAPITULO III

LEGISLACION - CONSTITUCIONAL

a) Proceso formativo.

Generalmente se afirma que la ley es la fuente del Derecho pero ya hemos señalado que la legislación o sea el proceso de -- formación de las leyes es lo que efectivamente constituye la verdadera fuente, y que la ley es un producto de ella.

La ley entendida en un sentido amplio, entendida como norma jurídica obligatoria de carácter general, puede ser atendido a -- su jerarquía: Ley constitucional, ley secundaria y reglamento. -- La constitución política de un país es su ley maxima fundamental todo el ordenamiento jurídico debe estar acorde con los lineamientos y principios que dicho estatuto contiene. La constitución es una ley, **solo que de rango superior** a las restantes, por lo -- que estas son denominadas secundarias. El reglamento presenta -- las características de la ley: obligatoriedad y generalidad, por lo que se dice es una ley ----- en sentido material o -- sea por su contenido solo que ~~adavía~~ de un rango inferior a las leyes secundarias, por cuanto son desarrollo de estas. Aún pudiendo englobar en un mismo capítulo sobre legislación. sus tres formas, desarrollaremos en este legislación constitucional, en el -- siguiente la legislación secundaria, y ^{6N}otrø la reglamentación.--

Al considerar a la legislación como fuente del Derecho debemos de seguir su proceso para conocer realmente esta fuente, García Maynez les llama etapas y enumera seis: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación, e iniciación de la vigencia -- (1). También Monroy Cabra les llama etapa y enumera siete: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, promulgación, vacancia y comienzo de la obligatoriedad (2). Por su parte Arturo Orgaz dice que el proceso formativo consta de cinco momentos: iniciativa, discusión, sanción, promulgación y publicación, eliminando -- lo que Bunge llama aplicación de la ley, porque ello equivale -- confundir la formación y existencia de la ley con su vivilidad -- o legitimidad (3). Por nuestra parte tomando en cuenta las anteriores posiciones diremos que son siete: iniciativa, discusión -- aprobación, sanción, promulgación, publicación, y vacancia.

La iniciativa es el acto por el cual se presenta un proyecto de constitución o un proyecto de reforma a la constitución vigente, por quienes tiene la iniciativa de ley para hacerlo: Los Diputados, el Presidente de la República por medio de sus Minis-

tros y la Corte Suprema de Justicia (Art. 50 C.P.) . Si el orden constitucional ha sido roto y un movimiento insurreccional da -- per abrogada la constitución vigente, lo cual en estricto derecho no debería de suceder, la iniciativa de ley en cuanto a emitir una nueva constitución surgirá en consecuencia del organismo constituido como cabeza de gobierno por el movimiento insurreccional, llamese Junta de Gobierno, Consejo de Gobierno, Directorio Civil-militar o como quiera llamarsele, o bien del Jefe Provisorio del Gobierno.-

La segunda etapa es la discusión, que puede abarcar varias-fases si se hace de acuerdo a lo que la actual Constitución establece, o una sola si fuere producto de un movimiento insurreccional o revolucionario.-

El art. 222 CP establece que la reforma de la Constitución se hará cuando los dos tercios de los diputados electos así lo acordaren, aprobando el o los artículos ha reformarse, así como el proyecto de reforma.- Luego de publicarse en el Diario Oficial, si la siguiente Asamblea Legislativa ratifica lo anterior, se -- convoca a una Asamblea Constituyente para que esta decida lo conveniente.- De lo expuesto vemos que esta etapa requiere de tres-fases: la primera es la discusión de la primera Asamblea a la -- cual se le ha presentado el proyecto.- Luego tenemos la segunda-fase o segunda discusión, y es cuando la siguiente Asamblea Legislativa discute sobre el proyecto de reforma aprobado por la anterior Asamblea.- La tercera fase que constituye la tercera discusión, es cuando ya ha sido convocada una Asamblea Constituyente para que en definitiva apruebe o rechace el proyecto de reforma.- Esta fase es llamada la propia discusión, pero piense que todas las fases tienen igual importancia, pues por ejemplo, si en la segunda, la discusión ha llegado a un nivel en donde los argumentos de los contrarios a la reforma son convincentes y el proyecto se rechaza, la tercera fase ya no se da, lo que viene a demostrar la importancia de cada una de esas discusiones y que no solamente la tiene la última.

La etapa de discusión en sus tres fases, es una etapa muy importante, por cuanto en ella se hacen valer todos los argumentos en favor de la reforma así como los contra-argumentos, tanto por los ciudadanos en su carácter particular o como representantes de asociaciones, o bien los grupos de presión y desde luego los propios diputados, pudiendo afirmarse que acá las fuentes -- reales del Derecho se hacen sentir tanto o más que en la iniciativa.-

La tercera etapa es la aprobación, y se da cuando se toma la decisión sobre el proyecto presentado.- También aquí al igual que en la discusión, se pasa por tres fases: la primera, la aprobación que hace la Asamblea Legislativa del proyecto presentado con el voto de los dos tercios de los diputados electos.- La segunda, es la ratificación que hace la siguiente Asamblea Legislativa del proyecto presentado; y la tercera, cuando la Asamblea Constituyente convocada expresamente al efecto de conocer sobre el proyecto de reforma a la Constitución, aprueba el proyecto.- Todas las aprobaciones son importantes, pues si una de ellas no se dá, el proyecto nunca será ley, y el proceso de formación no ha operado en su plenitud al no existir la ley.-

Tomemos en cuenta que ^{/si} ha sido un movimiento insurreccional o revolucionario que ha desconocido la anterior Constitución, las etapas de discusión y aprobación son únicas, no pasan por las tres fases señaladas antes, pues una vez presentado el proyecto de Constitución, la nueva Asamblea Constituyente lo discute y luego lo aprueba sin más procedimientos, como se dió con las Constituciones más recientes de El Salvador, las de 1950 y 1962.-

La cuarta etapa es la sanción, la cual consiste en la aprobación que el Ejecutivo dá a la Ley.- Tal como se entiende la sanción, -procede que la consideremos así en la ley constitucional?. Estimo que no, pues el art. 51 CP se refiere a la ley secundaria y no es aplicable al caso de la Constitución.- Lo anterior lo afirmo tomando como base que en la teoría moderna de la división de poderes, estos no actuaran exclusivamente dentro de la esfera que teóricamente debería de corresponderles según lo planteaba Montesquieu, sino que desarrollan otras de las actividades que corresponderían a otros, desde luego que con autorización de la ley constitucional.- Debido a lo expuesto, la elaboración de las leyes no es exclusividad del Poder Legislativo, sino que coadyuvan a ello el Ejecutivo, por medio de la sanción; pero en el caso de una Constitución Política, en que el Poder Constituyente esta en manos de la Asamblea, el Poder Ejecutivo no podría intervenir dando su sanción o sea su aprobación a lo hecho por la Asamblea, pues ello significaría que como puede dar la sanción- que es el aspecto positivo de esa atribución-, también pudiera negarla, ^{/que} dado al tener poder para lo uno, significa también tenerlo para lo otro, y sería desnaturalizar toda la esencia del poder constituyente, al permitir que el Poder Ejecutivo tuviere veto sobre lo aprobado por la Asamblea Constituyente.-

-Significa lo antes expuesto que la ley máxima de un Estado: La Constitución Política, ya sea al decretarse o al reformarse, no amerita sanción?.- El preámbulo de la Constitución de 1962 dice: "La Asamblea Constituyente en nombre del Pueblo Salvadoreño, puesta su confianza en Dios y en los altos destinos de la Patria, Decreta Sanción y Proclama, la siguiente -- Constitución:".- Aparece entonces que la Constitución está siendo sancionada, pero no debemos entender que la palabra sanción está empleada como la aprobación que el Ejecutivo le da a la Ley, sino en otro sentido, como el acto por el cual la misma Asamblea Constituyente ratifica idealmente lo ya aprobado y lo pasa al Ejecutivo o al organismo que ejerza este poder, para que lo mande publicar.-

La quinta etapa es la promulgación.- El art. 78 numeral 3o. CP establece que corresponde al Poder Ejecutivo "sancionar", promulgar y publicar las leyes.- Ya dejamos establecido que la sanción del Ejecutivo se refiere solamente a las leyes secundarias y no a la Constitución, ahora veamos si también en cuanto a la promulgación sucede lo mismo que quién la hace es la Asamblea Constituyente y no el Ejecutivo.-

Unos entienden por promulgación, el acto por el cual el Ejecutivo da fe de la existencia de una ley, y atestigua su existencia, ordenando su cumplimiento; otros lo confunden con la publicación.- Nosotros lo entendemos en el primer concepto pues nuestra Constitución diferencia entre publicación y promulgación, tal como lo hace el referido art. 78 numeral 3o.-

mi opinión es que la promulgación de la Constitución si corresponde al Ejecutivo pues al hacerlo no está adoptando una actitud como puede suceder con la sanción, de darla o no darla; sino que en la promulgación, tiene que hacerla necesariamente, y eso no es interferir en la labor del poder constituyente, sino que la completa con un acto de mera formula- de dar fe de lo realizado por la Asamblea Constituyente.- Es un acto que tiene que hacerlo necesariamente cuando ordena la publicación de la nueva Constitución o de las reformas a la anterior.-

Es del caso hacer notar, que para algunos, el proceso de formación de la ley termina propiamente con la promulgación, pues ya "la publicación no tiene que ver con el ser de la ley, sino con su obligatoriedad" (4).

La publicación viene a ser la sexta etapa del proceso -

legislativo y consiste en el acto material de publicar la ley, en este caso la Constitución, para ponerla en conocimiento de sus destinatarios.- Es un principio jurídico que la ignorancia de la ley no excusa su cumplimiento, de allí que se requiera para poder exigir el cumplimiento de la ley, que se le de la debida publicación, la cual puede hacerse tanto en el Diario Oficial como en cualquier otro periódico de la República, como lo señala el art. 54 CP, de aplicación no sólo para las leyes secundarias, sino también para la ley primaria del Estado, cual es la Constitución Política.-

Una vez hecha la publicación, para que la ley sea obligatoria se requiere que pasa el tiempo necesario para que se de la ficción legal de ser conocida por todos, tiempo que no puede ser menor de ocho días en leyes de carácter permanente, como lo señala el art. 60 CP, y la Constitución Política lo es, llamándosele a este período que media entre la publicación y el comienzo de vigencia de la ley, *vacatio legis* o *vacancia* de la ley, que constituye la última fase del proceso legislativo.-

b) Disposiciones Constitucionales Fuentes de Derecho Financiero.-

En la Constitución Política Salvadoreña encontramos muchas disposiciones que son Fuentes del Derecho Financiero, ellas son:

1) Art.- 9- "Ninguno de los poderes constituidos podrá celebrar o aprobar tratados o convenciones en que de alguna manera se altera la forma de gobierno establecida, o se menoscaba la integridad del territorio o la soberanía del Estado".

Lo importante para el Derecho Financiero es lo referente a los tratados y convenciones que contienen estipulaciones que menoscaban la soberanía del Estado.- Actualmente en los procesos integracionistas, se trata de crear órganos supranacionales que asuman funciones que afectan el concepto tradicional de soberanía, por eso se ha llegado a afirmar que la soberanía está en crisis, pero lo puede estar en cuanto al concepto absoluto que viene de Bodino y que cumplió su misión en la época histórica en que se creó; pero actualmente, cuando los Estados no pueden estar de espaldas unos a otros, sino que requieren de la cooperación entre todos, el concepto de soberanía se debe adaptar a las concepciones actuales, y si la supervivencia requiere que los Estados cedan un poco de su po-

der, a organismos supranacionales que buscan tutelar el bien de toda la comunidad, esto puede hacerse; pero hasta cierto límite, que es el de no violar preceptos constitucionales.-

El art. 47 CP en su numeral 15 establece que es atribución de la Asamblea Legislativa decretar contribuciones o impuestos; si el Poder Ejecutivo celebrara un tratado con los restantes Estados Centroamericanos, por el cual se le da poder a la Secretaría Permanente de Integración Centroamericana (SIECA), o a los Ministros de Economía y Hacienda de Centro América, para que fijen impuestos uniformes en todos los países, ese Tratado celebrado por el Poder Ejecutivo es inconstitucional, porque el art. 9 CP. dice que no se podrá "celebrar" y afecta la soberanía de nuestro país, ceder atribuciones que pertenecen a nuestra Asamblea a un organismo extraño; pero en el caso que se hubiera celebrado, la Asamblea no debe aprobarlo o ratificarlo.-

La defensa constitucional de este art. 9 tiene 4 medios: el primero, es cuando el Poder Ejecutivo se debe negar a firmar el Tratado; el segundo, es cuando si el Ejecutivo lo firmare, la Asamblea no debe de ratificar; el tercero, cuando dadas el caso que la Asamblea lo ratificare, algún ciudadano interpusiere recurso de inconstitucionalidad ante la Corte Suprema de Justicia; y el cuarto, cuando se le aplicare a una persona ese Tratado ya convertido en ley debido a la ratificación de la Asamblea, y ésta ^{persona} interpusiera recurso de amparo para aplicarsele una ley inconstitucional.-

Supóngase un tratado firmado por El Salvador con los demás países centroamericanos, por el cual se estatuye que las tarifas arancelarias podrán ~~lancejarse~~ dentro de cierto porcentaje, por ejemplo aumentarse o disminuirse hasta en un 5%, -- por acuerdo mayoritario de los países firmantes del tratado, -- mediante simple Decreto Ejecutivo sin ratificación legislativa, -- implicaría ello una violación al art. 9 CP?.- Lo que el Tratado lleva en sí, es una autorización legislativa, para -- que en el futuro cualquier modificación a las tarifas arancelarias hasta el un 5% se haga sin esa autorización.- El caso es diferente al anteriormente planteado, pues en aquél todos los impuestos serían dejados fuera de la atribución de la Asamblea no solo en cuanto a tarifa, sino también en en el resto de elementos esenciales de un impuesto, como son el objeto, el sujeto, la base imponible, exenciones, etc., con el cual -

abiertamente se nota que se violaría nuestra soberanía, pues dejaríamos de hacer lo que nuestra Constitución ordena que haga nuestra Asamblea, y las atribuciones de los poderes fijados por la Constitución son indelegables.- En este último caso, la fijación del impuesto de Aduanas sería siempre atribución de la Asamblea, lo único es que en cuanto a la tarifa se deja un margen para que dentro de él, el Ejecutivo de acuerdo a las necesidades fije el más adecuado, solo que basándose éste en lo resuelto por la mayoría de los demás países.-

La interferencia del organismo supranacional es menor en el segundo caso que en el primero, de allí que como el concepto de soberanía ya no es absoluto como lo fué en épocas pasadas, si El Salvador libremente en aras de una integración centroamericanas, celebra y ratifica un tratado por el cual ciertas decisiones serán tomadas por ese órgano comunitario, con carácter de obligatorias para el país, sin que esas decisiones al ser acatadas nos llevan a violar principios constitucionales, estimo que no se viola el principio moderno de la soberanía.-

El profesor de Derecho Constitucional, Francisco Bertrand Galindo, sostiene una tesis todavía más amplia, en el sentido de que aún puede haber transferencias de competencias al órgano comunitario, en virtud del art. 10 CP, "siempre que sea a favor de organismos comunitarios centroamericanos, no a favor de organismos no centroamericanos, como sería lo del Mercado común latinoamericano, que proyecta realizarse" (5), basándose en que "quien puede lo más puede lo menos", y si ese artículo 10 CP. establece que El Salvador está obligado a propiciar la reconstrucción total o parcial de la República de Centro América, pudiendo el Ejecutivo con autorización del Legislativo realizarla en forma federal, confederada o unitaria, sin autorización o ratificación de una Asamblea Constituyente, pueden entonces también autorizar algo menor, cual sería un Tratado de Integración por medio del cual se cede parte de atribuciones a cualquier organismo supranacional que se creara en virtud de ello.-

Creo que la tesis anterior es demasiado amplia, pues ello implicaría ceder atribuciones propias de nuestros poderes, lo más que se puede hacer es otorgar a ese órgano comunitario, atribuciones que al momento no las tiene ningún organismo lo-

cal o sea competencias originarias y nuevas, como el mismo -- Profesor Bertrand Galindo señala. (6).-

También este art. tiene relación con algún tratado internacional que se realizara sobre doble tributación internacional, tratado que El Salvador no ha realizado y que expertos -- de organismos internacionales han analizado grandemente, de--biendo tener cuidado que no afectar~~án~~ nuestra soberanía.-

2) Art. 47- "Corresponde a la Asamblea Legislativa..... No.12) Decretar, interpretar, reformar y derogar las leyes -- secundarias".-

Este art. tiene importancia porque se sabe a que organismos les corresponde elaborar las leyes secundarias, interpretarlas de una manera obligatoria, reformarlas y derogarlas.- Lo de elaboración, para el respeto al principio de legalidad; lo de interpretarlas de una manera obligatoria, lo analizaremos relacionado con las circulares; y lo referente a la derogatoria, cuando tratemos sobre las diversas clases de costumbres.-

3) Art. 47- "Corresponde a la Asamblea Legislativa No. 15) Elegir jurisdicciones y establecer cargos...; y a propuesta del Poder Ejecutivo, para que conozcan en toda clase -- de asuntos contencioso-administrativo".-

Los recursos que se siguen para impugnar la tasación de los tributos, sus multas y recargos, deberán ^{se}sustanciar ^{por} tribunales llamados "contencioso administrativos", siguiendo la doctrina imperante en cuanto a su terminología; pero que en -- este caso serían tribunales "contencioso-tributarios".-

Se discute si estos tribunales deben de pertenecer al Peder Ejecutivo o al Judicial.- Yo sostengo que deben de pertenecer al Judicial, basandome en que el art. 81 CP, establece que el Poder Judicial será ejercido por la Corte Suprema de -- Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias; luego los tribunales contencioso-tributarios, pueden ser establecidos por -- ley a cargo de este Poder, lo cuál es lo más indicado, pues -- el mismo art. 81 continua diciendo, que corresponde al Poder Judicial la potestad de juzgar (y esto es lo que se haría en -- estos tribunales) y hacer ejecutar lo juzgado en materias constitucionales, civil, penal, mercantil y laboral, así como las otras que determine la ley, --cuáles serían esas otras?, lo -- contencioso-tributario.-

4) Art. 47 - "Corresponde a la Asamblea Legislativa.....
No.15) Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase -
de bienes e ingresos, en relación, a equitativa; y en caso de
invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública, de
cretar empréstitos forzosos en la misma relación, si no basta
ren las rentas públicas ordinarias".-

La doctrina moderna denomina con el término de Tributos
las prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su -
poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para
el cumplimiento de sus fines.- Estos pueden ser: impuestos, -
tasas y contribuciones especiales.- El numeral 15 dice: "con-
tribuciones o impuestos", -la preposición "o" actúa como dis-
yuntiva o le da el carácter de sinónimas a ambas palabras?.-
Si desempeña el papel de disyuntiva, quiere decir que la Asam-
blea puede decretar ya sea una cosa -contribuciones- u otra--
impuestos-, y las palabras son diferentes.- Pero no siempre -
la preposición "o" significa separar cosas diferentes, por ej.
el art. 126 Com. dice "La calidad personal de los socios o ac-
cionistas no influye de modo esencial en la voluntad de aso-
ciación", aquí socio está empleado como equivalente de accionis-
ta.- El art. 586 C. dice:"Se llama dominio o propiedad el de-
recho de poseer exclusivamente una cosa".- El 891 C.- dice:
"La reivindicación o acción de dominio".- En estos casos, la-
preposición "o" no está empleada como disyuntiva, sino que -
dando a entender que reivindicación es lo mismo que acción de
dominio, que el dominio también se llama propiedad, por lo que
es necesario que establezcamos en que sentido se ha empleado
la palabra "o" en este numeral 15 del art. 47.-

Si llegáramos a afirmar que se ha empleado como que con-
tribución e impuesto son términos distintos, tendríamos que -
concluir obviamente que las tasas quedan fuera de la aproba-
ción de la Asamblea, pues si le corresponde aprobar los impues-
tos y las contribuciones, lo otro - las tasas- quedan fuera.-
Esa conclusión no me parece correcta, pues leyendo otros artí-
culos de la Constitución, podemos comprender e interpretar --
correctamente este numeral.-

El art. 118 no. 4 CP dice que forman parte de la Haciaen-
da Pública "los derechos derivados de la aplicación de las le-
yes relativas a los impuestos, tasas y demás contribuciones",
En esta frase "y demás contribuciones" podemos encontrar la -
clave para determinar si nuestra Constitución ha empleado la-

palabra impuestos como sinónima de contribuciones, o como algo distinto, porque al decir "y demás" esta dando a entender que los impuestos y tasas son también contribuciones.-

Antes hemos dicho que el término générico es Tributos y dentro de él se incluyen los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales; sin embargo de acuerdo a nuestro legislador constitucional, el término générico es Contribuciones, lo cual viene desde nuestra primera Constitución Política, la de 1824, que en su art. 74 decía: "La Hacienda Pública del Estado consiste en las tierras baldías, y en el producto de las contribuciones que decreta el Congreso, ya sean directas o indirectas".- Art. 29: "Son atribuciones propias del Congreso...9) Decretar las contribuciones o impuestos para los gastos necesarios; 10) Aumentar o disminuir las contribuciones o impuestos según las exigencias del Estado y la República". Art. 76: "En la cuenta de la Tesorería General se comprenderá el producido anual de todas las contribuciones y rentas". Aún siendo para nuestro legislador constitucional, el término générico "contribuciones", en ocasiones lo identifica con impuestos, lo cual es un error, sin embargo este se ha venido repitiendo desde aquella primera constitución hasta la actual de 1962.-

Decimos que es un error identificar impuestos con contribuciones, porque los impuestos son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente, y las contribuciones especiales son los tributos cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de otras actividades estatales.-

Concluyendo podemos afirmar que cuando en el numeral 15 del art. 47 se menciona nada más a las contribuciones e impuestos, también se incluye dentro de ellos a las tasas, pues el término contribuciones no está usado en el sentido dado en el párrafo anterior, como una clase de tributos, sino empleado como sinónimo de tributos o sea el todo.- Consecuente con ello el principio de legalidad abarca también a las tasas y no solamente a los impuestos y a las contribuciones.-

Esta numeral 15 también autoriza la celebración de empréstitos forzosos, pero solamente cuando se dan tres casos:- invasión, guerra legalmente declarada o calamidad pública.- Los empréstitos forzosos son ingresos de Derecho Públicos por

que el Estado lo establece haciendo uso de su poder soberano, pero no los colocamos en el rubro de tributos, porque en éstos el Estado recibe el dinero y no está obligado a devolverlo a los contribuyentes, mientras que en el empréstito forzoso si lo tiene que devolver.-

5) Art. 47 - "Corresponde a la Asamblea Legislativa...16) Facultar al Poder Ejecutivo para que contrate empréstitos voluntarios, dentro o fuera de la República, cuando una grave y urgente necesidad lo demande, y para que garantice obligaciones contraídas por entidades estatales o municipales de interés público.- Los compromisos contraídos de conformidad con esta disposición deberán ser sometidos al conocimiento del Poder Legislativo, el cual no podrá aprobarlos con menos de los dos tercios de votos de los diputados electos.- El Decreto Legislativo en que se autorice la emisión o contratación de un empréstito deberá expresar claramente el fin a que se destinarán los fondos de éste, y, en general, todas las condiciones esenciales de la operación".-

En el numeral anterior se autorizaba la realización de empréstitos forzosos, en este de empréstitos voluntarios, sin que se enumeren los casos expresos en que pueden realizarse, sino de una manera amplia dice el numeral, "cuando una grave y urgente necesidad lo demande", quedando al criterio de la Asamblea determinar cuando se dan esos casos.-

La Deuda Pública no es mala en sí, lo es el mal uso de ella.- Nuestros países en vías de desarrollo para lograr llegar a niveles más altos en el plano económico y social, necesitan de capital, pues el nuestro no es suficiente.- No importa que se tenga un sistema capitalista o un sistema socialista, la deuda pública es necesaria, solamente que debe hacerse buen uso de ella para lograr los objetivos de un mejor desarrollo, y además, contratarse en las mejores condiciones para el país, de manera que el servicio de la deuda pública no sea oneroso.

También se autoriza en este numeral, que el Estado garantice obligaciones contraídas por municipalidades u otras entidades estatales de interés público, tales como las entidades autónomas que tan en boga están en el presente.- A esta garantía que el Estado da, se le llama deuda indirecta del Estado para diferenciarla de aquella llamada directa, en la cual el propio Estado asume por sí la obligación del pago.-

Para celebrar un empréstito, por este numeral conocemos-

que el Estado lo establece haciendo uso de su poder soberano, pero no los colocamos en el rubro de tributos, porque en éstos el Estado recibe el dinero y no está obligado a devolverlo a los contribuyentes, mientras que en el empréstito forzoso si lo tiene que devolver.-

5) Art. 47 - "Corresponde a la Asamblea Legislativa...16) Facultar al Poder Ejecutivo para que contrate empréstitos voluntarios, dentro o fuera de la República, cuando una grave y urgente necesidad lo demande, y para que garantice obligaciones contraídas por entidades estatales o municipales de interés público.- Los compromisos contraídos de conformidad con esta disposición deberán ser sometidos al conocimiento del Poder Legislativo, el cual no podrá aprobarlos con menos de los dos tercios de votos de los diputados electos.- El Decreto Legislativo en que se autorice la emisión o contratación de un empréstito deberá expresar claramente el fin a que se destinarán los fondos de éste, y, en general, todas las condiciones esenciales de la operación".-

En el numeral anterior se autorizaba la realización de empréstitos forzosos, en este de empréstitos voluntarios, sin que se enumeren los casos expresos en que pueden realizarse, sino de una manera amplia dice el numeral, "cuando una grave y urgente necesidad lo demande", quedando al criterio de la Asamblea determinar cuando se dan esos casos.-

La Deuda Pública no es mala en si, lo es el mal uso de ella.- Nuestros países en vías de desarrollo para lograr llegar a niveles más altos en el plano económico y social, necesitan de capital, pues el nuestro no es suficiente.- No importa que se tenga un sistema capitalista o un sistema socialista, la deuda pública es necesaria, solamente que debe hacerse buen uso de ella para lograr los objetivos de un mejor desarrollo, y además, contratarse en las mejores condiciones para el país, de manera que el servicio de la deuda pública no sea oneroso.

También se autoriza en este numeral, que el Estado garantice obligaciones contraídas por municipalidades u otras entidades estatales de interés público, tales como las entidades autónomas que tan en boga están en el presente.- A esta garantía que el Estado da, se le llama deuda indirecta del Estado para diferenciarla de aquella llamada directa, en la cual el propio Estado asume por si la obligación del pago.-

Para celebrar un empréstito, por este numeral conocemos-

tos últimos, para un período determinado" (7).- Tanto la ley como el acto administrativo son actos jurídicos, de allí que en el anterior concepto, al emplearse ^{ese} término, cualquier que fue se la posición que se adoptare, esta correcto.

Los que dicen que el Presupuesto no es una ley, lo hacen aduciendo que de ley unicamente tiene la forma, pero no su contenido o sea que es ley formal pero no material.- Creo que el Presupuesto es una ley en ambos sentidos, formalmente por seguir todo el trámite de cualquier ley y ser aprobada por la Asamblea Legislativa; materialmente, porque manda, prohíbe y permite.- Manda, al establecer la distribución de los fondos públicos, por ejemplo, en el último presupuesto, se establece que el Ministerio de Hacienda tendrá una asignación para Gastos de Operación de ₡ 18.573,375 , de los cuales, ₡ 2.457,480 serán para servicios Tributarios Directos y ₡ 1.084,020 para Servicios Tributarios Indirectos, entre los varios gastos de Directos ₡ 825,010 serán para Dirección y Administración y ₡ 1.261,080 para Fiscalización, Renta y Vialidad .- Los fondos no pueden ser empleados para fines distintos en los fijados en el Presupuesto, luego contiene un mandato, una orden.- Prohíbe a su vez el empleo distinto y permite se use hasta el límite fijado.-

Su aspecto económico y contable no tiene relevancia para el caso, fuera de decir que es un estado financiero, y en lo que se refiere a su aspecto político, tampoco, aunque en este plano tiene una importancia grande, habiéndose llegado a afirmar que el Presupuesto es un plan político expresado en cifras, pero cuyo análisis excede el marco de este trabajo.-

En este numeral encontramos la prelación que debe darsele en el Presupuesto a los gastos públicos: cultura, salud pública y asistencia social, administración de justicia y policía, deben de tener mayor preferencia que cualquier otro ramo.- Es un imperativo constitucional cumplir lo anterior.-

7) Art. 47- "Corresponde a la Asamblea Legislativa:.....
23) Crear y suprimir plazas; asignar sueldos a los funcionarios y empleados de acuerdo con el régimen de servicio civil".-

Este numeral tiene relación con el correspondiente al Presupuesto, por cuanto la asignación de sueldos se hace de acuerdo a lo que las correspondientes partidas del Presupuesto tienen, por ello, al mismo tiempo que se discute y se aprueba el Presupuesto, se dicta la Ley de Salarios correspondiente al

ejercicio fiscal de esa Ley.-

8) Art. 47 - "Corresponde a la Asamblea Legislativa:.....
28) Decretar leyes sobre el reconocimiento de la deuda pública y crear y asignar los fondos necesarios para el pago".

Ya antes vimos en los numerales 15 y 16 lo relativo a -- los empréstitos, y para ello se requiere la aprobación previa de la Asamblea, y si eso es así, -¿porqué ahora se trata del reconocimiento de la deuda pública?, la respuesta la encontramos en el art. 126 CP, que permite que la Comisión Permanente de la Asamblea autorize al Ejecutivo para que erogie sumas que no hayan sido incluidas en el Presupuesto, en casos de guerra, calamidad pública y grave perturbación del orden.- Una vez la Asamblea se reúne, le toca conocer sobre esa autorización y si la aprueba, esta reconocida esa y debe asignar los fondos para su pago.-

9) Art. 47 -"Corresponde a la Asamblea Legislativa:.....
No.29) Ratificar los tratados o pactos que celebre el Ejecutivo con otros Estados o denegar su ratificación. En ningún caso podrá ratificar los tratados o convenios en que se restrinjan o afecten de alguna manera las disposiciones constitucionales".-

Este numeral tiene relación con el art. 9, pues ya vimos que ninguno de los poderes/constituidos, puede celebrar o aprobar tratados o convenciones se menoscabe la soberanía del Estado.- El art. antes relacionado se complementa con este numeral, al agregar que de cualquier manera que se restrinjan o afecten las disposiciones constitucionales, y ya no solamente en lo que se refiere a la soberanía, no se deben ratificar los tratados, pactos o convenios que celebre el Ejecutivo.-

Entre los tratados, pactos o convenios que se pueden celebrar en el campo financiero, encontramos por ejemplo; acuerdos sobre doble tributación internacional, que pueden servir tanto para evitar la evasión tributaria, como para que los países desarrollados respeten las exenciones de los países en vías de desarrollo.- Este último tiene relevancia, por cuanto a la fecha, países como EE.UU. y Alemania, exportadores de capital, dan un crédito a sus inversionistas o sea les deducen los pagos de impuestos hechos en el extranjero.- Si los países que reciben a esos inversionistas, les ofrecen facilidades, entre ellas exención de impuestos, tasas y contribuciones, eso no basta para que en definitiva el inversionista no pague esos tributos, pues no los pagará acá en nuestros países por razón-

de la exención, pero si lo pagará en su país de origen, debido a que la exención no se puede extender obligatoriamente a aquél país por declaración unilateral nuestra, por razón del principio de soberanía; pero si puede hacerse por acepción voluntaria de aquél país, lo cual sería raro, siendo preferible hacerlo merced a un tratado o convención internacional.-

Otros tratados y convenciones de indole financiera que se pueden realizar y que no afectan nuestra soberanía, serían los acuerdos que uniformaran la nomenclatura arancelaria ----- en Latino América, o el que estableciera un mismo -- sistema presupuestario, estableciendo que se entendiera por Programas y Actividades, SubProgramas, etc.-

10) Art. 78 - "Corresponde al Poder Ejecutivo:....4) Presentar por conducto de los Ministros al Poder Legislativo dentro de los dos meses siguientes a la terminación de cada período fiscal, relación circunstanciada y cuenta documentada de la Administración Pública en el año transcurrido.- El Ministro de Hacienda presentará además, dentro de los tres meses siguientes a la terminación de cada período fiscal, la cuenta general del último presupuesto y el estado, demostrativo de la situación del Tesoro Público y del Patrimonio Fiscal, etc".-

Este numeral pareciera no ser propiamente fuente de Derecho Financiero, pues lo que hace es regular que a falta de presentación en el tiempo señalado de la Cuenta General y de la situación del Tesoro será depuesto al Ministro de Hacienda que no verifique, y aún hasta el Presidente de la República, materia de Derecho Constitucional, pero sin embargo, analizando mejor el numeral, vemos que si nos interesa, por cuanto es una norma jurídica que obliga a presentar esa Cuenta General del último Presupuesto y el estado demostrativo de la situación del Tesoro Público. Es Derecho Objetivo con relevancia en el campo Financiero.- Ahora, en lo que trata sobre la deposición del Ministro y aún del Presidente de la República, eso si ya excede el ámbito de las Finanzas Públicas y como lógica consecuencia el del Derecho Financiero.-

Debido que el Presupuesto es aprobado por la Asamblea, a ella es a quien se le debe dar cuenta sobre la liquidación del Presupuesto y sobre el estado del Tesoro; pero como la Asamblea no es un organismo técnico, la Corte de Cuentas es quién en definitiva desempeña esa labor fiscalizadora y revisora.-

11) Art. 78 - "Corresponde al Poder Ejecutivo:5) -

Elaborar el proyecto de presupuesto de ingresos y egresos y -- presentarlo a la Asamblea por lo menos un mes antes de que se inicie el nuevo ejercicio fiscal".-

Ya antes señalamos que la aprobación del Presupuesto le -- corresponde a la Asamblea Legislativa, pero ahora vemos que el Proyecto del Presupuesto General es atribución del Ejecutivo, -- esto en base al art. 123 que luego trataremos.-

La elaboración de un proyecto de Presupuesto, requiere de una labor técnica de cálculo que los diputados miembros de la Asamblea no pueden realizar, por eso la Dirección de Presupuesto pertenece al Ejecutivo, y allí ^{llegan} todos los proyectos de presupuesto parciales de las diferentes unidades, para que en base al cálculo estimado en ingresos, ^{se} hagan los ajustes correspondientes.-

12) Art. 78 -"Corresponde al Poder Ejecutivo.....12) Celebrar tratados y convenciones internacionales, someterlos a -- la ratificación de la Asamblea Legislativa, y vigilar su cumplimiento".- Numeral que se relaciona con el 29 del art. 47 y con el art. 9 CF, los cuales ya comentamos oportunamente.-

13) Art.78 -"Corresponde al Poder Ejecutivo:....15) Decretar su reglamento interno y los que fueren necesarios para facilitar y asegurar la aplicación de las leyes cuya ejecución -- le corresponde".-

La potestad reglamentaria aparece autorizada por este numeral, la cual desempeña un papel de gran importancia en la -- creación del Derecho, pues sabido es que todo aquello que la -- ley secundaria no puede prever o tratar por ser cuestiones de mere detalle, es desarrollado por un reglamento.- En el capítulo -- relativo a ellos nos extenderemos más sobre el tema.-

14) Art.89 -"Son atribuciones de la Corte Suprema de Justicia: 10.) Conocer de los juicios de Amparo y de los recursos de Casación".-

Lo relacionado con el Derecho Financiero, es el juicio -- de Amparo, no así el de Casación, pues éste es para casos civiles, penales, mercantiles y laborales.-

A falta de verdaderos tribunales contenciosos-tributarios, cuando una persona considera que no se ha resuelto correctamente algún recurso relacionado con los tributos, hace uso del recurso de Amparo ante la Corte Suprema de Justicia, siempre y -- cuando desde luego, aparezca a su juicio alguna violación a -- algún precepto constitucional.- Esto se dá, porque los actuales

"tribunales" que resuelven las cuestiones tributarias, por ser parte de la misma administración que fija el impuesto o dictó la primera resolución, tratan las mas de las veces de mantener el mismo criterio; actúan se puede afirmar con un criterio "fiscalista" que hace que al contribuyente sienta desconfianza a que su caso se le ha tratado con justicia, y tiene que hacer uso de los recursos de Amparo, como último medio, para encontrar un tribunal imparcial.-

Al funcionar los tribunales contenciosos-tributarios., como organismos no dependientes del Ministerio de Hacienda, siempre claro se interpondrán recursos de Amparo, pero en menor medida, pues es de esperarse que el contribuyente sea tratado con imparcialidad.-

15) Art. 89- "Son atribuciones de la Corte Suprema de Justicia:....12) Formar el proyecto de Presupuesto de los sueldos y gastos de la Administración de Justicia, y remitirlo en su oportunidad al Poder Ejecutivo para su inclusión en el Presupuesto General que aquél remita a la Asamblea. Las modificaciones que el Ejecutivo juzgue necesario hacer a dicho proyecto, las consultará a la Corte".

Ya establecimos que el proyecto de Presupuesto lo elabora el Poder Ejecutivo en el Ramo de Hacienda, y que lo aprueba la Asamblea Legislativa.- Ahora bien, en cuanto al Poder Judicial, es la Corte Suprema de Justicia quién tiene la atribución de formar el proyecto de presupuesto relativo a su ramo y enviarlo al Ejecutivo, para que éste envíe el Proyecto General a la Asamblea.-

Puede suceder que el Poder Ejecutivo no encuentre objeciones al proyecto de la Corte y se incluya en el Proyecto General tal como ésta lo envió; pero puede suceder también que no este de acuerdo y en ese caso las modificaciones tiene que consultarlas con la Corte, pero no necesariamente aceptar lo que la Corte sostenga.- El art.123 CP dice que las Finanzas Públicas estarán a cargo del Poder Ejecutivo en el ramo correspondiente, el cual es el de Hacienda, de allí que la última palabra en cuanto al Proyecto lo tiene el Ejecutivo.-

Cuando se discutía el proyecto de presupuesto de 1969, -- surgió una divergencia entre las Corte Suprema de Justicia y el Ministerio de Hacienda, en cuanto al monto de los egresos del proyecto de presupuesto para la administración de justicia.- El Ministerio fijó en \$5.382.040,00 el máximo asignado-

al Poder Judicial, pero éste elevó a $\text{C}\$6.382.040,00$, pues eran los requerimientos mínimos para la buena administración de justicia, aduciendo entre otras razones, que el art.47 No.17, ordena se le de preferencia a esta administración.- Luego de un cambio de notas, que aparecen en la Revista Judicial correspondiente a 1968, no se dice en definitiva como se resolvió la controversia; pero al ver el Diario Oficial del 23 de Diciembre de 1968, en donde aparece el Presupuesto correspondiente a 1969 ya aprobado por la Asamblea, la suma asignada al Poder Judicial era de $\text{C}\$5.382.040$, lo que demuestra que el Ejecutivo hizo prevalecer su opinión.-

16) Art.99 - "Corresponde al Fiscal de la República...5) Defender los intereses fiscales, y representar al Estado en toda clase de juicios u en los contratos que determine la ley".

La Hacienda Pública esta formada entre otros, por ejemplo, por sus bienes muebles y raíces.- Todo lo que signifique una defensa de los intereses fiscales a este respecto, requirira de la intervención del Fiscal General de la República, de allí que consideremos este numeral como una norma jurídica con influencia en lo financiero y por ende fuente de este Derecho.-

17) Art. 104- "Los fondos municipales no se podrán centralizar en el fondo general del Estado, ni emplearse sino en servicios de los Municipios.- Los Concejos municipales administrarán sus recursos en provecho de la comunidad, y rendirán cuenta circunstanciada y documentada de su administración al tribunal correspondiente".-

Aunque los Municipios son parte del Estado, son entes autónomos en el ejercicio de sus funciones, lo que viene a dar la razón del porque de sus fondos no se centralizaran en el Fondo General del Estado, pues pertenecen a cada una de las diversas Municipalidades para uso exclusivo de ellas.-

Dado que la autonomía plena no puede existir, a riesgo de crear un pequeño Estado dentro del propio Estado, ha sido conveniente establecer que las Municipalidades rindan cuenta de su administración al tribunal correspondiente, el cual es la Corte de Cuentas de la República, la cual realiza esa labor mediante el llamado control a posteriori del gasto, la glosa de la cuenta presentada.-

18) Art.105 inc. 3o.- "Elaborarán sus tarifas de arbitrios para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa, la cual podrá decretar las modificaciones que juzgue necesarias".-

Iniciativa de ley tienen los Diputados, el Presidente de la República por medio de sus Ministros y la Corte Suprema de Justicia, ello de conformidad al art. 50 CP; pero además de -- ellos, pese a que dicho artículo dice que "tienen exclusivamente iniciativa de ley" los funcionarios antes mencionados, esto no es absoluto, por cuanto las municipalidades tienen también iniciativa de ley, pero únicamente en cuanto a sus tarifas de arbitrios, que no son otra cosa más que los tributos que las municipalidades tiene a su favor.-

Es claro que como una tarifa de arbitrios una vez decretada es una ley, es correcto que sea atribución de la Asamblea el hacerlo y los Consejos Municipales solo proponerlas, además de que por ser tributos, el principio de legalidad tributaria entra en juego, lo cual está contemplado en el numeral 15 del art. 47 CP y en el art. 119 CP.-

19) Art. 118- "Forman la Hacienda Pública: 1o) Sus fondos y valores líquidos; 2) sus créditos activos; 3o) sus bienes -- muebles y raíces; 4a) Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le corresponden.- Son obligaciones a cargo de la Hacienda Pública las de las deudas reconocidas y las que tengan origen en los gastos públicos debidamente autorizados".-

En su significado común, la Hacienda es el cúmulo de bienes, riquezas y obligaciones que una persona tiene, en consecuencia, la Hacienda Pública vendría a ser el cúmulo de bienes, riquezas y obligaciones que el Estado tiene.-

Al leer este art. 118 notaremos que este significado común es aplicable, pues en ese art. se enumeran todo lo que pudiera llamarse el activo del Estado, y expresa lo que son las obligaciones a cargo de la Hacienda Pública, que sería su pasivo.-

El art. 3 literal B de la Ley Orgánica de Presupuesto nos dice lo que se entienden por Fondos Públicos: "Los ingresos -- provenientes de la aplicación de las leyes y reglamentos y disposiciones relativas a impuestos, tasas, derechos, compensaciones y otras contribuciones, así como las que resulten de operaciones comerciales, donativos o de cualquier otro título y que pertenezcan al gobierno central o a las instituciones o empresas estatales de carácter autónomo".- Por su parte, los valores líquidos son aquellos documentos representativos de un derecho que son fácilmente convertibles en dinero.-

Los créditos activos son las obligaciones a favor del Estado.- El numeral 3o. no presenta dificultad pues basta remitirnos a los artículos pertinentes del Código Civil para saber cuales son los bienes muebles e inmuebles.- En cuanto al numeral 4o, éstos derechos bien se pueden utilizar como créditos activos, pues en verdad lo son.- Si una persona debe por ejemplo \$1.000 por razón de impuesto sobre la renta, ésta deuda es un crédito activo, sin embargo su estableció un numeral aparte, "para hacer hincapié en esa importante fuente de la Hacienda Pública" (8).-

Como antes se señaló, existe el activo y el pasivo de la Hacienda Pública.- El activo lo forma los cuatro numerales del art. 118; el pasivo aparece en el inc. último del mismo artículo.- El Fisco no puede responder por los compromisos que adquieren los funcionarios o empleados en nombre del Estado, en los casos en que no se han cumplido las formalidades legales.- Lo dicho antes no significa que el particular quede indefenso, puede legítimamente reclamar el cumplimiento de la obligación -si ello fuere posible- o si no indemnización por daños y perjuicios, - al funcionario o empleado responsable, en su carácter particular.-

20) Art.119- "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público.- Los templos y sus dependencias estarán exentos de impuestos sobre inmuebles"

Si tomáramos el término contribuciones como una clase de tributos, quedarían fuera del principio de legalidad los impuestos y las tasas, lo cual sería un absurdo por no existir razones lógicas ni tampoco de tipo económico para esa exclusión; pero dado que cuando nos referimos al numeral 15 del art.47 concluimos que nuestro legislador constitucional emplea el término contribuciones no es el sentido de lo que la moderna doctrina financiera entiende por contribuciones especiales, sino que lo emplea como sinónimos de tributos, y en él se engloban las tres clases de ellas, el principio de legalidad es aplicable tanto a los impuestos, como a las tasas y a las contribuciones especiales, no así a los llamados precios, que son los ingresos que percibe el Estado cuando desarrolla actividades no inherentes a él, o sea actividades que puede desarrollar también la empresa privada, los cuales son fijados por Derecho Ejecutivo; tal el caso de las tarifas de la Administración Nacional de Acueductos y Alcantarillados (ANDA).-

La parte final del inc. lo. cuando dice "y para el servicio público", viene a poner la duda sobre si los fines de los impuestos pueden ser fiscales o extrafiscales.- Es lo primero cuando el Estado al establecer ese Tributo lo hace con el fin exclusivo de aumentar sus ingresos; y es lo segundo, cuando la finalidad es de otro tipo, como decir desalentar la inversión en determinado sector de la economía y fomentarla en otro.- Ambos fines pueden mezclarse y existir impuestos -- con fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo.-

José Luis Ayala García sostiene que los impuestos con fines puramente extrafiscales no son permitidos en El Salvador-pues iría contra el tenor expuesto del art. 119 inc. lo y agrega "no estamos de acuerdo que servicio público se usa como sinónimo de utilidad pública. Semejante conclusión sería creer - que nuestra Constitución Política ha desconocido el significado técnico de servicio público, concepto elaborado por el Derecho Administrativo con suficiente amplitud. Sería tautológico decir que nuestra Constitución diga que los impuestos servirán - para satisfacer las necesidades públicas, pues por definición- los impuestos sirven para eso y no para satisfacer las necesidades de los particulares" (9).- Difiero del criterio anterior, por cuanto la noción de servicio público nunca fué bien elaborada por los administrativistas, le da an muchos sentidos y alcances, tanto que actualmente, se habla de que dicho concepto-esta en crisis.- Por otra parte, la administración de justicia es servicio público para los administrativistas?, -legislar lo es también?. No lo es, sin embargo las contribuciones (entiende se tributos) tienen también como fin también financiar esas funciones.- Si bien es cierto que los impuestos deben de servir - para fines públicos y no particulares, el legislador dispuso - aclararlo, para darle mayor énfasis y evitar que como en épocas de las monarquías no fueran exclusivamente para fines públicos.- Muchas veces el legislador aclara en otras disposiciones, algo que pareciera innecesario, pero lo hace para darle mayor solidez a sus regulaciones, por ejemplo bastaba con decir en - el art. 151 CP que " todo hombre es libre en la república"; -- sin embargo se le agregó el "no será esclavo el que entre en su territorio", para que no quedara sobre su regulación respecto a la libertad.- Así también bastaba decir "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley", y el agregado "y para el servicio público" significa que no pueden ser para -

servicio de particulares, como en épocas históricas si lo fueren. De lo antes expuesto creo, que servicio público lo deben entender como necesidades públicas, y si estas lo requieren, el impuesto con fin meramente extrafiscal puede darse en El Salvador.-

El inc. último se refiere a una exención, únicamente de impuestos, no de tasas ni de contribuciones especiales, y también referida no a todos los impuestos, sino a aquellos que recaigan sobre los templos y sus dependencias.-

21) Art. 120- "Todos los ingresos de la Hacienda Pública formarán un solo fondo que estará afecto de manera general a las necesidades y obligaciones del Estado. La ley podrá, sin embargo, afectar determinados ingresos al servicio de la deuda pública.- Los donativos podrán asimismo ser afectados para los fines que indique el donante".-

Uno de los principios presupuestarios tradicionales es el de unidad, que consiste en que en un solo documento se expresen todos los ingresos y egresos.- Bajo la influencia de dicho principio, se dice también en lo referente a los gastos públicos que debe de hacer un solo fondo general, una sola Caja para atender todas las necesidades del país sin discriminación de zona de donde se percibió, o el Ramo al cual pertenece el ingreso generado.- Por ejemplo, si el Ministerio de Agricultura tuviera que funcionar con los ingresos producidos por las actividades que realiza, sus labores disminuirían en gran medida, pues no existirían fondos para cubrir las erogaciones necesarias.- Todos los ingresos del Estado sirven para todos los gastos del Estado, excepto en dos situaciones que se justifican: ingresos destinados al servicio de la deuda política, y los donativos.-

22) Art. 121 - "Cuando la ley lo autorice se podrá separar bienes de la masa de la Hacienda Pública o asignar recursos del fondo general, para la constitución o incremento de patrimonios especiales del Estado, destinados a instituciones públicas que persigan fines culturales, de salud pública, de asistencia, seguridad social, de fomento económico, o que tengan por objeto incrementar la pequeña propiedad urbana y rural, el servicio de telecomunicaciones y el de correos".-

Este art. tiene relación con el anterior.- En aquél vimos que el objetivo de tener un solo Fondo General, era para evitar que alguna necesidades y obligaciones del Estado no pudie-

ran ser cubiertas, si existieran diferentes fondos para diferentes fines; sin embargo, en los casos que este art. señala, se permite crear fondos especiales, y es debido a que la corriente moderna de crear instituciones autónomas con tendencia a ser autofinanciables, ^{/lo que} obliga a que se constituyan esos patrimonios especiales de esas instituciones.-

23) Art. 122 - "El Presupuesto General del Estado contendrá, para cada ejercicio fiscal, la estimación de todos los ingresos que se espera percibir de conformidad con las leyes vigentes a la fecha en que sea votado, así como la autorización de todas las erogaciones que juzgue convenientes para realizar los fines del Estado.- El Poder Legislativo podrá distinguir o rechazar los créditos solicitados, pero nunca aumentarlos.- En el Presupuesto se autorizará la deuda flotante en que el Gobierno podrá incurrir, durante cada año, para remediar deficiencias temporales de ingresos.- Las Instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y las entidades que se costeen con fondos del Estado o que tengan subvención de éste, excepto las instituciones de crédito, se regirán por presupuestos especiales y sistemas de salarios aprobados por el Poder Legislativo.- Una ley especial establecerá lo concerniente a la preparación, votación, ejecución y rendición de cuentas de los presupuestos y regulará el procedimiento que deba seguirse cuando el cierre de un ejercicio fiscal no este en vigor el Presupuesto del nuevo ejercicio".-

El Presupuesto es un cálculo tanto de ingresos como de egresos, pero en cuanto a este último, es algo más, es una autorización de gastos.- Los ingresos se perciben por razón de las leyes correspondientes votados oportunamente por la Asamblea Legislativa o por Decretos Ejecutivos en el caso de ingresos de derecho privado.- El Presupuesto no contiene autorización para cobrar un ingreso, a diferencia de otros países, en donde el presupuesto si tiene ese carácter.-

Se establece que el Poder Legislativo no puede aumentar los créditos solicitados, esto debido a que es un organismo politizado, y con el objeto de quedar bien con sus electores, podrían excederse en asignar fondos a actividades para las cuales en definitiva el Fisco no tendría fondos para cubrir las.- Si las Finanzas Públicas están a cargo del Ejecutivo, ese Poder sabe hasta donde y hasta cuando puede asignar fondos, si el Legislativo los aumentara podría llevar a la bancarrota al país.-

Aunque existan entidades que gozan de autonomía, siempre el Legislativo tiene que aprobarles su Presupuesto y su régimen de salarios, porque son parte del Estado.-

La Ley Orgánica de Presupuestos del 13 de Septiembre de 1954, es la ley especial a la cual se refiere el último inciso de este art. 122.-

24) Art. 123 - "El Poder Ejecutivo, en el ramo correspondiente, tendrá dirección de las finanzas públicas y estará especialmente obligado a conservar el equilibrio del Presupuesto, hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado".-

El Ministerio de Hacienda es el que tiene a su cargo la dirección de las Finanzas Públicas, en conexión, aunque ya sin mandato constitucional, con el Ministerio de Economía, el Consejo Nacional de Planificación Económica, etc..-

Uno de los principios del presupuesto tradicional, es el del equilibrio, de acuerdo al cual debe haber superávit o al menos a riesgo de significar si no se mantiene, la pérdida de prestigio del Ministro de Hacienda.- Actualmente con las ideas prevalecientes de las Finanzas Funcionales, según la cual el Estado debe de reactivar la economía en períodos depresivos mediante un aumento en el gasto público, aunque los ingresos ordinarios se mantengan al mismo nivel anterior o aún más bajos, el Presupuesto equilibrado ya no puede respetarse.-

Nuestra Constitución a primera vista pareciera se ciñe al respecto del principio clásico del equilibrio, cuando dice "esta obligado a conservar el equilibrio del Presupuesto", pero con el agregado de "hasta donde sea compatible con el cumplimiento de los fines del Estado", dicha conservación ya no es obligatoria, pues si los fines del Estado son evitar el desempleo masivo que la empresa privada no puede absorber, es lícito que los gastos públicos se eleven y el presupuesto se desequilibre.- La regla general es el equilibrio, pero se puede llegar a no mantenerle, cuando las circunstancias así lo requieren.-

25) Art. 124- "Para la percepción, custodia y erogación de los fondos públicos, habrá un Servicio General de Tesorería.- Cuando se disponga de bienes públicos en contravención a las disposiciones legales, será responsable el funcionario que autorice u ordene la operación, y también lo será el ejecutor, si no prueba su inculpabilidad".-

La Ley de Tesorería del 16 de Diciembre de 1936, es la que se encarga de regular lo concerniente al Servicio General de Tesorería.-

La disposición de los bienes públicos tiene su regulación legal, hacerlo en contravención a ello, da como consecuencia responsabilidad para el funcionario ordenador, y también para el ejecutor, pues la obediencia jerárquica no se puede extender a actos ilícitos.-

26) Art.125- "Ninguna suma podrá comprometerse o abonarse con cargo a fondos públicos, si no es dentro de las limitaciones de un crédito presupuestado.- Todo compromiso o abono o pago deberá efectuarse según lo disponga la ley.- Sólo podrán comprometerse fondos de ejercicios futuros con autorización legislativa, para obras de interés público o administrativo, o para la consolidación o conversión de la deuda pública. Con tales finalidades podrá votarse un presupuesto extraordinario.- Habrá una ley especial que regulará las subvenciones, pensiones y jubilaciones que efecten los fondos públicos".-

Este artículo nos viene a confirmar que el Presupuesto es una ley, por cuanto ordena como deberán usarse los fondos públicos, que todo compromiso o abono debe hacerse de acuerdo al Presupuesto.-

Los Presupuestos normalmente son anuales, y los compromisos de pagos serán hasta por ese tiempo; sin embargo, situaciones especiales pueden hacer que se vote un presupuesto extraordinario, para los fines que este art. señala, pues son obras de tal envergadura que no pueden realizarse en un período fiscal y requieran un tratamiento especial, tanto por ^{la} clase de obra a realizarse, como porque la más de las veces, sus ingresos son resultado de un empréstito, tal el caso de la Presa llamada de Cerrón Grande.-

También para la consolidación o conversión de la deuda pública se puede votar un Presupuesto Extraordinario.- La consolidación de la deuda se da cuando varias deudas, generalmente de mediano plazo, se convierten en una sola con un plazo mayor. La conversión es cuando se radifican algunas de las estipulaciones originales de la deuda, como decir, bajar el tipo de interés o liberación de garantías dadas.-

27) Art.126 - "Cuando la Asamblea Legislativa no estuviere reunida, la Comisión Permanente podrá autorizar al Poder Ejecutivo para éste erogue sumas que no hayan sido incluidas en -

los presupuestos, a fin de satisfacer necesidades provenientes de guerra, de calamidad pública o de grave perturbación del -- orden. Reunida la Asamblea deberá solicitarse la aprobación de los créditos correspondientes.- El Poder Ejecutivo con las formalidades legales, podrá efectuar transferencias entre partidas de un mismo ramo u organismos administrativos, excepto - las que en el Presupuesto se declaren intransferibles".-

En el cálculo que se hace para elaborar el Presupuesto, - se prevén las situaciones normales que sucederán dentro del - ejercicio; pero si el país tiene que ir a una guerra, si acaece una calamidad pública o hay una grave perturbación del ór-- den, las partidas asignadas a las Unidades a quienes les toca atender esas situaciones, son insuficientes.- Suponiendo que - cuando suceden esos hechos, la Asamblea no está en período de sesiones, no podría reforzarse o modificarse el Presupuesto;- pero este art. autoriza a la Comisión Permanente de la Asamblea para que erogue sumas no incluidas en el Presupuesto, con la - condición que una vez reunida la Asamblea, apruebe o sea de -- por bien hecho, lo realizado por la Comisión.- -Y si no lo a-- prueba?, eso puede suceder cuando la Asamblea estimare por e-- jemplo que no existía la grave perturbación del orden que se - produjo, o que los fondos del Ministerio de Obras Públicas eran - suficientes para atender el arreglo de las carreteras arruinadas por un temporal, y en ese caso la responsabilidad por el mal- uso de los fondos, será únicamente de los miembros de la Comi- sión Permanente que hicieron la mala autorización, y no alcan- zara al Ejecutivo, pues éste actuó con autorización.-

Las transferencias de partidas en una misma Unidad Prima- ria, se hace de acuerdo a lo establecido por la Ley Orgánica - y las Disposiciones Generales del Presupuesto del Presupuesto de cada año, por medio de Decreto Ejecutivo a- través del Ministerio de Hacienda.- Cuando la transferencia sea entre diversas unidades primarias, se requiere de la aprobación de la Asamblea, pues ya implica una modificación substancial de lo ya aprobado.-

El hecho que el Ejecutivo pueda modificar lo aprobado por la Asamblea, no es una delegación de poderes, debido a que la Constitución lo permite; pero si puede prestarse a abusos, en- cuanto a que el Ejecutivo bien puede por ejemplo rebajar del - Servicio de Reclusión de la Dirección General de Centros Pena- les, la asignación fijada por la Asamblea en base el proyecto- presentado por el mismo Ejecutivo, de \$3.041.040,00 a \$1.000.

000,00 , y transferirla a Servicios Administrativos Generales, con lo cual se desnaturaliza el sentido de la aprobación Legislativa.- En estricto Derecho, aplicando el principio de -- que "asi como se hacen las cosas de deshacen", si la Asamblea aprobó el Presupuesto, solamente ella debería modificarlo, no importa que la transferencia fuera dentro del mismo Ramo, -- pues aún en estos casos, ello implica que entren en juego decisiones que afectan seriamente programas y actividades ya aprobadas.-

28) Art.127- "Cuando el Estado tenga que celebrar contratos para realizar obras o adquirir bienes en que hayan de comprometerse fondos o bienes públicos, deberán someterse dichas obras o suministros a licitación pública, excepto en los ca--sos determinados por la ley.- No se celebrarán contratos en -- que la decisión, en caso de controversia, corresponde a tribu--nales de un Estado Extranjero.- Lo dispuesto en el inciso anterior se aplicará a las Municipalidades".-

La idea de tratar de garantizar a lo máximo los fondos y bienes públicos, hace que este artículo exija la celebración de licitación pública en los casos que el mismo art. señala, -- excepto en los casos que la Ley de Suministros contempla en -- su art. 26, que son entre otros, cuando se trata de tierra, -- piedra, arena y grava, ofrendas florales, semovivientes, etc.

La defensa de nuestra soberanía, nos lleva a establecer -- que la decisión que afecte los fondos y bienes públicos por -- razón de contratos, no puede estar a cargo de tribunales de -- un Estado Extranjero; pero al no prohibirlo, se entiende que -- si puede estar a cargo de un Tribunal Internacional.-

29) Art.128- "La fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presupuesto en especial, estará a cargo de un organismo independiente del Poder Ejecutivo que se denominará Corte de Cuentas de la República, y que tendrá las siguientes atribuciones: 1) Vigilar la recaudación, la -- custodia, el compromiso y la erogación de los fondos públicos; así como la liquidación de impuestos y demás contribuciones -- cuando la ley lo determine; 2) Autorizar toda salida de fondos del Tesoro Público, de acuerdo con el Presupuesto; intervenir preventivamente en todo acto que de manera directa o indirecta afecte el Tesoro Público o al patrimonio del Estado, y re--frendar los actos y contratos relativos a la deuda pública; -- 3) Vigilar, inspeccionar y glosar las cuentas de los funciona

rios que manjan fondos o bienes públicos, y conocer de los juicios a que den lugar dichas cuentas; 4) Fiscalizar la gestión-económica de las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y de las entidades que se costeen con fondos del Erario o que reciban subvención del mismo. Esta fiscalización se hará de manera adecuada a la naturaleza y fines del organismo de que se trate, de acuerdo con lo que al respecto determine la ley; 5) Examinar la cuenta que sobre la gestión de la Hacienda Pública rinda el Poder Ejecutivo a la Asamblea, e informarla éste del resultado de su exámen; 6) Dictar los reglamentos necesarios para el cumplimiento de sus atribuciones; 7) Ejercer las demás funciones que las leyes les señalen".-

La Corte de Cuentas de la República constituye lo que se llama el Poder Fiscalizador.- La división clásica tripartita - de poderes de Legislativo, Ejecutivo y Judicial, se dice ya no existe, que aparece uno nuevo que es el fiscalizador que desempeña en nuestro caso, la Corte de Cuentas.- También se habla de un Poder Elector, y en sentido inverso, restringiendo el número de Poderes, Duguit le niega categoría de tal al Judicial, por no desempeñar una función política, sino meramente técnica.

A la Corte de Cuentas le toca vigilar que todas las cuestiones relativas al manejo y percepción de los fondos públicos ----- se haga de acuerdo a las prescripciones legales, pues de lo contrario, la anarquía hacendaria fuera notoria y el país ^{no} podría salir adelante en el cumplimiento de sus obligaciones y de sus fines, pues no habría ninguna clase de control sobre los ingresos y los gastos, y el Presupuesto se vendría a convertir en un documento de buenas intenciones, o sea como debieron emplearse y administrarse los fondos públicos.-

Siendo El Salvador un Estado de Derecho, su Hacienda Pública está regida por normas jurídicas que deben de respetarse, y función de la Corte de Cuentas de la República, es, es velar porque ese respeto se de por parte de los diversos organismos del Estado.- El Derecho Financiero tiene una rica fuente en el art. 128.-

30) Art.133 - "Ni el Poder Legislativo ni el Ejecutivo, - podrán dispensar del pago de las cantidades reparadas a los funcionarios y empleados que manejen fondos fiscales o municipales, ni de las deudas a favor del Fisco o de los Municipios".

Si algún funcionario o empleado hace mal uso de los fondos públicos no ciñéndose a las prescripciones legales, y la Corte

de Cuentas , luego del juicio de cuentas correspondientes, declara que debe reintegrarse lo mal usado o lo dejado de percibir, mal haría el Ejecutivo o el Legislativo en perdonar ese pago.- Los funcionarios y empleados públicos son los más obligados al buen manejo de los fondos públicos, para que los particulares paguen sus tributos concientes de que esos fondos son bien empleados.- Sería una intrusión en el Poder Fiscalizador permitir que el Ejecutivo o Legislativo perdonara esas cantidades reparadas.- Así también no pueden perdonar que no se paguen las deudas a favor del fisco o de los Municipios, pues ello conllevaría a una falta de seguridad para calcular los ingresos, si se hiciera uso del expediente de perdonar impuestos o cualquier otro tipo de ingresos, además de sentar un mal precedente, pues continuamente existieran solicitudes de ese tipo, haciendo uso de todas las influencias políticas y muchas leyes se volverían inoperantes.-

31) Art.134- "Los bienes raíces de la Hacienda Pública y los de uso público sólo podrán alienarse o darse en usufructo, comodato o arrendamiento, con autorización del Poder Legislativo, a entidades de utilidad general".

También este art. tiene que ver con el Derecho Financiero por cuanto contiene una regulación sobre la manera que se pueden disponer de los bienes raíces de la Hacienda Pública, aunque directamente es materia del Derecho Administrativo.-

32) Art.138 inc.4- "Se prohíbe la confiscación, ya sea como pena o en cualquier otro concepto. Las autoridades que contravengan este precepto responderán en todo tiempo con sus personas y bienes del daño inferido. Los bienes confiscados son imprescriptibles".

Cuando los tributos son demasiado altos en sus tasas o tarifas, los contribuyentes aducen que ese tributo es confiscatorio y en consecuencia inconstitucional. Efectivamente, se debe tener mucho cuidado en cuanto a que el tributo no sea tan oneroso que se convierta en confiscatorio.- No existe una regla general que permita decir hasta donde es confiscatorio y hasta donde no, sino que queda al buen criterio de los legisladores y de la Corte Suprema de Justicia si llegara a conocer este organismo de algún recurso de inconstitucionalidad en ese sentido.- En Argentina "la Corte Suprema de Justicia ha considerado confiscatorios y por ende inconstitucionales, siempre que el impuesto absorva más del 35% del producto normal de la eficiente

explotación del inmueble gravado" (10)

33) Art.164- "Ninguna persona puede ser privada de su vida, de su libertad, ni de su propiedad o posesión, sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes".-

Este art. aunque de aplicación general para el ordenamiento jurídico, lo menciono como Fuente del Derecho Financiero, -- por la importancia que tiene al tratar la garantía de audiencia. Si las cuestiones financieras se resolvieran sin mandar a oír a la supuesta parte infractora, el Recurso de Amparo es el medio para que el particular se defienda por el proceder incorrecto de la autoridad que le sancionó a una multa, pues la multa es una pena que consiste en pagar una suma de dinero, en consecuencia se le esta privando de la propiedad de esa suma de dinero, sin ser previamente oída y vencida en juicio.- Agreguemos que no basta mandarla a oír, sino que se le debe oír con arreglo a lo que las leyes disponen.-

Es del caso mencionar como ejemplo, que la Dirección General de Contribuciones Indirectas hasta antes de 1953, imponía sus multas por infracción a la Ley de Papel Sellado y Timbres cuando los documentos se encontraban sin timbres, con solo tener a la vista el informe de los Inspectores, sin correrle audiencia a los interesados; pero a raíz de un Recurso de Amparo interpuesto por H. de Sola é hijos, por el cual la Corte Suprema resolvió que se violaba la garantía constitucional del art. 164 se comenzó a aplicar la Ley Unica del Régimen Político para la audiencia y la multa, a falta de regulación en la mencionada Ley de Papel Sellado y Timbres.-

34) Art. 169- "Nadie puede ser juzgado sino conforme a leyes promulgadas con anterioridad al hecho de que se trate, por los tribunales que previamente haya establecido la ley".-

Este art. aparenta contener la garantía respecto a que si en esta fecha se considera como una infracción a las leyes financieras determinada situación, no será aplicable a hechos realizados antes de la promulgación de esa ley, o sea que contiene la garantía de la irretroactividad que trata el art. 172 CP. - pero que para lo financiero no se aplica como veremos después.- También contiene la prescripción de tener que ser juzgado por tribunales previamente establecidos, pero aquí surge una pregunta, -Y si se crearan los tribunales contenciosos tributarios, - los hechos sucedidos antes de la creación de esos tribunales no podrán ser conocidos por ellos?, mi opinión al respecto la dare al tratar el art. 172

35) Art. 172- "Las leyes no pueden tener efecto retroactivo, salvo en materias de orden público, y en materia penal cuando la nueva ley sea favorable al delincuente".-

Confirma la no retroactividad de la ley, pero -cuando una ley es retroactiva?, los autores nos dan varias teorías, -los derechos adquiridos, la situación jurídica ante una norma o institución-, pero pudieramos decir que consiste en aplicar una ley a una fecha anterior a su entrada en vigor.-

La irretroactividad es la regla general, pero cuando la materia de orden público, ésta puede no darse.- -Es el Derecho Financiero materia de orden público?, yo pienso que sí, pues atañe a la cosa pública, a los ingresos y egresos del Estado, actividades vitales para el normal desenvolvimiento de las funciones y fines estatales.- Si el Derecho Financiero es de orden público, la irretroactividad no opera en esta rama del Derecho, y las leyes dictadas en una fecha, pueden tener aplicación para hechos anteriores a su promulgación, y de hecho tal cosa a sucedido, por ejemplo con la Ley del Impuesto de Emergencia decretada el 2 de julio de 1969, publicada en el Diario Oficial del 3 del mismo mes y año, que establecía en su art. 4o. que el impuesto sobre capitales líquidos se aplicaría sobre el monto del capital líquido poseído al 31 de Diciembre de 1968, o sea se aplicaría el impuesto sobre el capital poseído en una fecha anterior a la vigencia de la ley que exigía esa obligación.-

Ahora en cuanto a la garantía concedida por el art. 169, pienso que nos puede llevar a un absurdo, por lo siguiente: el juzgamiento de una persona conlleva la aplicación de normas procesales, y los tribunales en cuantos a su manera de actuar y de fallar, así como su organización y funcionamiento, son también de tipo procesal, y éstas normas son de orden público.- Viendo la situación de esa manera, al ser de orden público, pueden tener carácter retroactivo, y una persona puede ser juzgada, en cuanto al proceso, pero no en lo referente a la ley adjetiva, por leyes promulgadas con posterioridad al hecho de que se trata, y por tribunales que previamente no ha establecido la ley.- Mi opinión al respecto es que la irretroactividad en materias de orden público encuentra una excepción en el art. 169, y todo lo referente al procedimiento como a los tribunales, aún siendo de orden público, no puede ser retroactivo.- Se me dirá que esa no es la manera como ha funcionado en El Salvador, cuando se han reformado procedimientos que crean nuevos tribunales, como cuan

do al crearse la Ley de Casación y haberse derogado lo relativo a la Tercera Instancia, las Salas de la Corte pasaron a conocer de los juicios que tenían las antiguas Cámaras de Tercera Instancia, o cuando al crearse los Tribunales de Trabajo, pasaron a conocer de los casos que estaban en manos de las autoridades administrativas del Ministerio de Trabajo.- Admito que lo anterior es cierto, pero el art. 169 es claro en mi parecer, y si al crearse los tribunales contencioso tributarios, tuvieran que conocer de los asuntos que tiene en aplicación el ahora Tribunal de Apelaciones, puede decir el contribuyente, que ese nuevo Tribunal Contencioso-Tributario ha sido establecido con posterioridad al hecho que se trata y en consecuencia no tiene competencia para conocer de él, lo que nos llevaría a mantener subsistentes Tribunales ya dejados fuera de funcionamiento por una nueva ley, para que terminarán de conocer de los procesos antiguos.- La conclusión no me parece lógica, pero sin embargo es a la que nos lleva, relacionando los art. 169 y 172.-

Lo Penal Financiero, aún con sus peculiaridades, sigue los grandes lineamientos del Derecho Penal común, y por tanto la parte final del art. 172 CP. permite que la nueva ley sea retroactiva cuando sea más favorable, en este caso no dirimos al delincuente, sino al infractor de la ley financiera.-

36) Art. 175- "En casos de guerra, invasión del territorio, rebelión, sedición, catástrofe, epidemia u otra calamidad general, o de graves perturbaciones del orden público, podrán suspenderse las garantías establecidas en los artículos 154, 158 inc 1o, 159 y 160 de esta Constitución, etc."

Lo importante de este artículo es el frente de Derecho Financiero, es lo relativo a la suspensión de garantías constitucionales en lo que respecta al art. 159 que trata de la inviolabilidad de la correspondencia, de que no hará fé interceptada ni que podrá figurar en ninguna actuación.- quiere decir pues que sin cuando las garantías constitucionales se han suspendido, y si se interceptara correspondencia, que permitiera establecer infracciones a las leyes tributarias, o mal manejo de fondos públicos, esta correspondencia interceptada hace fé, y pudiera iniciarse procedimientos para imponer las sanciones del caso en base a ellas.-

37) Art. 186 - "La seguridad social constituye un servicio público de carácter obligatorio. La ley regulará los alcances, extensiones y forma en que debe ser puesta en vigor.- Al-

pago de la cuota del seguro contribuirán los patrones, los trabajadores y el Estado".-

Las contribuciones especiales se dividen en dos categorías: contribución de mejoras y contribución a la seguridad social.- El carácter obligatorio del pago de la seguridad social de da la característica del Tributo, y la situación de beneficiar tanto al que hace el pago, como a todos los asegurados, le da la característica de la contribución especial.- Algunos autores no le dan a la seguridad social el carácter de tributo, sino que le llaman ingresos paratributarios, porque no tienen las características jurídicas de los tributos, pero si los mismos efectos económicos de éstos.-

NOTAS.-

- (1) - Eduardo García Maynez - Introducción al Estudio del Derecho - Editorial Porrúa, S.A., 22a. edición revisada, 1974, - pag. 53.-
- (2) - Marco Gerardo Morroy Calra - Introducción al Derecho - Editorial Temis, Bogotá, 2a. edición aumentada, 1973, pág. 108.
- (3) - Arturo Orgaz - Introducción Enciclopédica al Derecho y a las Ciencias Sociales- Editorial Assandri, Córdoba, 3a. edición, 1959, pág. 89.
- (4) - Enciclopedia Jurídica Omeba - Tomo XXVI, pág. 670.-
- (5) - Francisco Bertrand Galindo- Bases Constitucionales - para la creación de organismos supracionales- San Salvador, s/f pág. 22.-
- (6) - Bertrand Galindo- ob.cit. pág. 21
- (7) - Juan Ernesto Vásquez- Ciencia de la Hacienda Pública - Publicaciones del Banco Hipotecario- San Salvador, 1943, p.15.
- (8) - Documentos Históricos de la Constitución Política de 1950 - Publicaciones de la Asamblea Constituyente, San Salvador 1953, pág. 147.
- (9) - José Luis Ayala García - Introducción al Derecho Tributario Salvadoreño- San Salvador, 1970, págs. 40 y 41.-
- (10) - Ayala García - ob. cit. pág. 60 .-

LEGISLACION SECUNDARIA

Sabido es que la ley secundaria tiene como basamento la Constitución Política, sus preceptos no pueden ir contra aquella.- El ordenamiento jurídico de un país debe de seguir los principios que la Constitución establece.- Los arts. 80, 95, 210, 220 y 221 CP. contiene regulaciones sobre la supremacía de la Constitución sobre las leyes secundarias y sobre cualquier otro tipo de normas jurídicas.

Las etapas de creación de la ley secundaria son similares a las de la Constitución, con la variante que en cuanto a la sanción, ésta esta a cargo del Poder Ejecutivo, y tambien en cuanto a la iniciativa que puede preceder de las municipalidades en la referente a las tarifas de arbitrios; sin embargo veámosla más detenidamente.-

En la primera etapa tenemos la iniciativa de ley, que puede ser de los Diputados, del Presidente de la República por medio de sus Ministros y de la Corte Suprema de Justicia (art. 50 CP).- y las Municipalidades únicamente para las tarifas de arbitrios (art.105 inc 3o CP).- Etapa previa sin embargo ala iniciativa, es la ideación y preparación del proyecto de ley.-

La segunda etapa, comprende la presentación del proyecto a la Asamblea, la lectura del proyecto, el estudio del mismo por la Comisión respectiva de la Asamblea, el dictamen de la Comisión, la lectura del dictamen, y el pase de ese dictamen junto con el proyecto a la Corte Suprema de Justicia, de conformidad al art. 51 CP, cuando se pretenda interpretar, reformar o derogar cualquiera de las disposiciones contenidas en un código y que la iniciativa de ley no proceda de la Corte.-

Luego de oída la opinión de la Corte, se discute por el pleno de diputados, se procede a la votación, y luego viene la aprobación o rechazo del proyecto de ley.- Si la votación ha dado como resultado la aprobación del proyecto, se da el Decreto Legislativo, el cual deberá extenderse en triplicado, según el art. 56 CP.-

Una vez realizado lo anterior, el proyecto pasa al Poder Ejecutivo, para su sanción, la cual sin embargo puede no darse, si el Ejecutivo encontrare objeciones al proyecto, operando en consecuencia el llamado veto ejecutivo.-

La Asamblea tiene que reconsiderar entonces lo ya aprobado, pudiendo ya sea tomar en cuenta las recomendaciones del Ejecutivo, o bien ratificar lo ya decretado, pero para ésto último se requiere que lo haga con los dos tercios de votos por lo menos de los diputados electos.- Una vez hecho esto último, lo envía nuevamente al Ejecutivo para su sanción y publicación; pero puede nuevamente el Ejecutivo negarse a hacerlo argumentando que el proyecto de ley contiene violaciones a la Constitución Política.- En este caso, el proyecto pasa a la Corte Suprema de Justicia, para que ésta dentro de quince días decida si existe o no violación a preceptos constitucionales.- Si la Corte resuelve que no existe inconstitucionalidad, le devuelve el Ejecutivo para que éste lo sancione y lo mande a publicar.-

Quando los incidentes del veto ejecutivo no han sucedido, el proyecto de ley tiene un trámite más corto, por cuanto una vez que llega al Ejecutivo, lo sanciona promulga y ordena su publicación.- Existe tambien una forma de sanción no expresa sino tácita y es cuando despues de ocho días si el proyecto de ley enviado al Ejecutivo, no lo devolviera con objeciones al Legislativo, se tiene por sancionado tácitamente, de acuerdo al art. 52 inc. 1o CP.-

Luego de la promulgación y de la publicación, tenemos la vacancia de la ley con lo cual el proceso ha terminado y la ley se convierte en obligatoria, salvo el caso que contempla el art. 30, cuando por algún incidente grave hayan estado interrumpidas durante el plazo de vacancia las comunicaciones ordinarias -- entre el lugar de residencia del gobierno y el lugar en donde se pretende exigir el cumplimiento de ley.

Dentro de la categoría de leyes secundarias, incluyo los tratados internacionales, pues ellos por si solos no crean derecho, y la única diferencia que tienen en cuanto a las restantes leyes secundarias, es en cuanto a su derogatoria, que requieren de denuncia si así se han establecido en ellos, por lo demás no tienen preeminencia sobre el resto de leyes, deroga como cualquier otra, las disposiciones que se oponen a él, que es la derogatoria tácita.- En lo que respecta a su proceso formativo, presenta la diferencia, que antes de presentarlo a la Asamblea han ocurrido las negociaciones previas a su celebración y -- posteriormente la firma del Tratado o Convención.-

Las principales leyes financieras vigentes a la fecha y en consecuencia -- fuentes del Derecho Financiero las constituyen los siguientes cuerpos legales:

<u>CONCEPTO</u>	<u>Publicado en el DIARIO OFICIAL</u>	
	No.	Fecha
<u>1- LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA</u>		
Decreto No. 472 de 19 de Diciembre de 1963	241	21-12-1963
<u>DECRETOS COMPLEMENTARIOS</u>		
Decreto No. 479 de 21 de Diciembre 1963	241	21-12-1963
Decreto No. 559 de 29 de Marzo de 1966	64	31- 3-1966
Decreto No. 216 de 25 de Noviembre 1963	235	13-12-1963
Decreto No. 250 de 11 de Marzo de 1969	49	12- 3-1969
Decreto No. 300 de 15 de Abril de 1969	76	29- 4-1969
Decreto No. 595 de 13 de Diciembre 1969	236	13-12-69
Decreto No. 624 de 19 de Febrero de 1970	40	27- 2-1970
Decreto No. 626 de 19 de Febrero de 1970	43	4- 3-1970
Decreto No. 410 de 9 de Septiembre 1971	176	23- 9-1971
<u>2- REGIMEN ESPECIAL SOBRE LAS UTILIDADES PROVENIENTES DE SOCIEDADES ANONIMAS, DOMICILIADAS EN EL PAIS.</u>		
Decreto No. 609 de 20 de Mayo de 1966	91	20- 5-1966
<u>Decreto Complementario</u>		
Decreto No. 319 de 3 de Mayo de 1973	33	15- 5-1973
<u>3- IMPUESTO DE EMIGRACION</u>		
Decreto No. 44 de 3 de Julio 1969		3- 7-1969
<u>4- LEY DE IMPUESTO DE VIALIDAD</u>		
Decreto No. 1303 de 22 de Diciembre 1953	233	12-12-1953

Decreto No. 17 de 21 de Junio de 1941	142	27- 6-1941
Decreto No. 479 de 21 de Diciembre 1963	241	21-12-1963
Decreto No. 578 de 14 de Febrero de 1968	36	21- 2-1968
Decreto No. 216 de 25 de Noviembre de 1968	235	13-12-1968
Decreto No. 230 de 11 de Marzo de 1969	49	12- 3-1969
Decreto No. 410 de 9 de Septiembre 1971	176	28- 9-1971
<u>5- LEY DE IMPUESTO DE SANEAMIENTO Y PAVIMENTACION</u>		
Decreto No. 69 de 8 de Noviembre de 1932	3	4- 1-1933
<u>Decretos Complementarios:</u>		
Acuerdo No. 33 de 5 de Julio de 1933	158	17- 7-1933
Decreto No. 193 de 23 de Septiembre 1933	214	28- 9-1933
Acuerdo No. 53 de 25 de Noviembre 1934	266	4-12-1934
<u>6- LEY DE IMPUESTO DE ALICABADA</u>		
Decreto No. 132 de 24 de Julio de 1928	200	1- 9-1928
<u>7- LEY DE CANCELACION DE LAS SUCESIONES</u>		
Decreto No. 52 de 18 de Mayo de 1936	114	25- 5-1936
<u>8- LEY DE IMPUESTO SOBRE DONACIONES</u>		
Decreto No. 53 de 20 de Mayo de 1936	115	26- 5-1936
<u>9- IMPUESTO DEL MEDIO POR CIENTO SOBRE LA TRANSFERENCIA DE BIENES RAICES, ENTRE VIVOS A CUALQUIER TITULO</u>		
Decreto No. 60 de 23 de Septiembre 1940	222	1-10-1940
<u>10 LEY DE IMPUESTO SOBRE EXPORTACION DE CAFE</u>		
Decreto No. 836 de 13 de Septiembre 1950	200	13- 9-1950
<u>Decretos Complementarios:</u>		
Decreto No. 130 de 2 de Abril de 1951	63	9- 4-1951
Decreto No. 603 de 26 de Marzo de 1968	64	1- 4-1968
<u>11- LEY SOBRE EXPORTACION DE CAMARON</u>		
Decreto No. 154 de 5 de Junio de 1961	107	14-6- 1961
<u>12 LEY SOBRE VENTA DE AGUARDIENTE EN ENVASES OFICIALES</u>		
Decreto No. 168 de 16 de Noviembre 1946	271	7-12-1946
<u>13- IMPUESTO POR DES. ALICABADO DE AGUARDIENTE Y LICORES CONFECIONADOS.</u>		
Decreto No. 66 de 9 de Junio 1948	126	12- 6-1948
<u>14- IMPUESTO SOBRE LA VENTA, DISTRIBUCION O CONSUMO DE LICORES EXTRANJEROS O CONFECIONADOS EN EL PAIS.</u>		

15-	<u>LEY DE IMPUESTO O PATENTEADO PARA EL LICENCIAMIENTO DE AGUARDIENTE</u>		
	Decreto No. 56 de 28 Octubre 1952	247	29-10-1952
16-	<u>IMPUESTO SOBRE EL ALCOHOL DESTILADO</u>		
	Decreto No. 51 de 27 de Octubre 1932	253	7-11-1932
17-	<u>IMPUESTO SOBRE VINOS DE FRUTAS</u>		
	Decreto No. 240 de 10 de Agosto 1961	146	15- 8-1961
18-	<u>LEY DE IMPUESTO SOBRE CERVEZA</u>		
	Decreto No. 2791 de 5 de Febrero 1959	25	6- 2-1959
	<u>Decretos Complementarios</u>		
	Decreto No. 3123 de 6 de Septiembre 1960	166	8-9-1960
19-	<u>CODIGO FISCAL (Titulo IX)</u>		
	Decreto de 8 de Julio de 1916	262	15-11-1916
	<u>Decretos Complementarios:</u>		
	Control de bebidas alcohólicas importadas.		
	Acuerdo No. 611 de 9 de Julio 1963	136	22- 7-1963
	Acuerdo No. 730 de 19 de Agosto 1963	170	12- 9-1963
	Disposiciones por el establecimiento de expendios al por menor de licores fuertes extranjeros y confeccionados en el país.		
	Decreto de 11 de Agosto de 1948	175	16- 8-1948
	Modificado por;		
	Decreto No. 74 de 30 de Agosto 1956	168	10- 9-1956
	Decreto No. 69 de 16 de Julio 1958	138	24-7-1958
	Decreto No. 41 de 10 Agosto 1971	144	22-3-1971
20-	<u>LEY DE IMPUESTOS SOBRE CIGARRILLOS</u>		
	Decreto No. 3122 de 29 de Agosto 1960	169	13-9-1960
21-	<u>LEY DE IMPUESTO SOBRE EL AZUCAR</u>		
	Decreto No. 443 de 6 de Diciembre 1961	223	12-12-1961
	<u>Decretos complementarios:</u>		
	Comisión de Defensa de la Industria Azucarera.		
	Decreto s/n de 6 de Diciembre 1932	279	3-12-1932
	ratificado por;		
	Decreto No. 63 de 1. de Junio 1933	125	5-6- 1933
	Modificado por:		

Decreto No. 139 de 22 de Noviembre 1935	268	5-12-1935
Decreto No. 4 de 4 de Diciembre 1950	270	9-12-1950
Decreto No. 444 de 6 de Diciembre 1961	232	18-12-1961
Decreto No. 3 de 13 de Junio 1964	131	16- 7-1974

Reglamento Orgánico de la Comisión de Defensa de la Industria Azucarera.

Decreto de 12 de Marzo de 1936 66 19- 3-1936
Modificado por:

Decreto No.-5 de Mayo de 1936	100	7- 5-1936
Decreto No.-3 de Noviembre 1941	251	10-11-1941
Decreto de 9 de Diciembre 1943	276	14-12-1943
Decreto de 25 de Octubre 1943	238	30-10-1948
Decreto No. 4 de 4 de Diciembre 1950	270	9-12-1950
Decreto No. 63 de 29 Octubre 1953	202	9-11-1953
Decreto No. 445 de 6 de Diciembre 1961	252	13-12-1961

22-LEY DE IMPUESTO SOBRE EXPORTACION DE AZUCAR

(aprobada por la Asamblea el 20 de Noviembre 1974, sin sancionarse todavía por el Ejecutivo).

23-LEY DE IMPUESTO SOBRE BEBIDAS GASEOSAS

Decreto No. 352 de 26 Julio de 1965 143 10- 8-1965

24-LEY DE IMPUESTO SOBRE HARINA

Decreto No. 322 de 11 Junio de 1963 112 13- 6-1963

Decretos Complementarios

Acuerdo No. 443 de 27 Junio de 1963 119 27- 6-1963

25-LEY DE IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETROLEO

Decreto No. 574 de 15 de Mayo 1964 87 15- 5-1964

26-LEY DE IMPUESTO SOBRE FOSFOROS Y CERRILLOS

Decreto No. 2792 de 5 de Febrero 1959 25 6- 2-1959

27-LEY DE IMPUESTO SOBRE PASAJES MARITIMOS A DEBEROS.

Decreto No. 273 de 31 Agosto 1949 194 5- 9-1949

Decreto Modificatorio

Decreto No. 1024 de 4 Mayo de 1955 84 13- 5-1953

Decreto No. 438 de 4 Diciembre 1961 237 11-12-1961

Decreto Complementario

Decreto No. 594 de 20 Abril de 1950 83 20- 4-1950

28.-	<u>LEY DE IMPUESTOS SOBRE PRIMAS DE SEGUROS:</u> (Decreto N° 25 de Junio de 1929 Los Números 8 y 60 del art. 13 de la L.P.S. T. Tambien establecen impuestos sobre las primas y las pólizas de seguros.-	145	27-6-1929
29.-	<u>IMPUESTOS SOBRE ESPECTACULOS PUBLICOS.-</u> Decreto N° 18 de 24 de Junio de 1941	142	27-6-1941
30	<u>DERECHOS DEMATRICULA DE VEHICULOS</u> Decreto N° 296 de 20 Dic. 1947	2	7-I-1948
31	<u>PATENTES PARA EXPENDER AGUARDIENTE AL POR MENOR Y AL POR MAYOR DE LICORES EXTRANJEROS Y CONFECCIONADOS .-</u> Acuerdo N° 551 del 26 de Junio de 1948	140	30-6-1948
	2.- <u>PATENTES PARA LA VENTA DE AGUARDIENTE AL POR MENOR.-</u> Acuerdo N° 814 de 30 Septiembre 1948	214	1-10-1948
32.-	<u>MATRICULA DE COMERCIO (Sobre Establecimientos) _____ (Comerciales e Industriales) (Ley de Registro de Comercio Art.63) Decreto N°271 del 15 de Febr. 1973</u>		
33.-	<u>LEY SOBRE INGRESOS POR EXIBICION DE PELICULAS</u> Decreto N° 111 del 24 de Dic. 1941	3	7-1-1942
34.-	<u>LICENCIAS DE COMERCIO PARA ARMAS DE FUEGO</u> Decreto N° .- de 16 de Julio de 1914 (art.23)	38	18-8-1914
35.-	<u>LICENCIAS DE DROGUERIAS LABORATORIOS Y FARMACIAS.-</u> Decreto del 30 de Junio de 1927 (Capitulo X)	161	19-7-1927
36.-	<u>LEY DEL CATASTRO</u> Decreto N° 638 de 17 Marzo 1970	54	19-3-1970
37.-	<u>LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES</u> Decreto del 1° de Junio de 1915 <u>IMPUESTO ADICIONAL PROGRESIVO DE PAPEL SELLADO Y OTRAS CONTRIBUCIONES .-</u>	147	25-6-1915

	Decreto No. 33 de 24 Abril 1939	103	15- 5-1939
38-	<u>IMPUESTO SOBRE VISTO BUENO DE GANADO Y TIMBRE AGROPECUARIO</u>		
	Decreto No. 60 de 26 de Agosto 1941 (Art. 116 de la Ley Agraria)	66	21- 3-1942
39-	<u>LEY DE MIGRACION</u>		
	Decreto No. 2772 de 19 Diciembre 1958	240	23-12-1958
40-	<u>CREACION DE LAS DIRECCIONES GENERALES DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS E INDIRECTAS.</u>		
	Decreto No. 459 de 21 Diciembre 1949	279	21-12-1949
41-	<u>LEY ORGANICA DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES.</u>		
	Decreto No. 47 de 16 de Mayo de 1941	109	20- 5-1941
	Modificado por: Decreto No. 54 de 6 Junio de 1944	132	13- 6-1944
42-	<u>LEY ORGANICA DE PRESUPUESTOS</u>		
	Decreto No. 1595 de 13 Septiembre 1954	186	8-10-1954
43-	<u>LEY DE TESORERIA</u>		
	Decreto de 16 de Diciembre de 1936	7	12-1-1937
44-	<u>LEY ORGANICA DE LA CORTE DE CUENTAS</u>		
	Decreto No.101 del 29 de Diciembre 1939	284	29-12-39
45-	<u>LEY DE LA AUDITORIA GENERAL DE LA RE- PUBLICA.-</u>		
	(Vigentes todavia, arts.1-16-21-22-26- 37-33-40-41-42-44 y 71)	138	19-6-1930
46-	<u>LEY DE SUMINISTROS</u>		
	Decreto No.280 del 19 de Diciembre 1945	283	26-12-1945
47-	<u>LEY DE SUMINISTROS PARA EL RAMO DE OBRAS PUBLICAS.</u>		
	Decreto del 27 de Febrero de 1953		
48-	<u>LEY ORGANICA DEL SERVICIO CONSULAR</u>		
	Decreto del 7 de Mayo de 1948	126	12-6-1948
49-	<u>LEY DE ESULTAJES</u>		
	Decreto No.182 del 16 de Octubre de 1948	235	27-10-1948
50-	<u>LEY DE ALFRENDAJE</u>		
	Decreto No.147 del 15 de Noviembre de 1934	256	22-11-1934
51-	<u>LEY DE FRANQUICIAS ADUANERAS</u>		
	Decreto No.137 del 21 de Octubre 1948	235	27-10-1948
52-	<u>TARIFA DE DUTOS - SECCION DE IMPORTACION</u>		
	Decreto No.2781 de 21 Enero 1959	15	23-1-1959

- 53- CONVENIO CENTROAMERICANO SOBRE EQUIPARACION
DE GRAVAMENES A LA IMPORTACION
Decreto No.3011 de 16 Febrero 1960
- 54- IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO
Decreto No.65 del 22 agosto 1974 155 23-8-74
- 55- TARIFAS DE ARBITRIOS DE TODAS LAS MUNICIPALIDADES
- 56- DECRETOS LEGISLATIVOS AUTORIZANDO LA EMISION DE BONOS
- 57- CONTRATOS DE PRESTAMOS CON INSTITUCIONES FINANCIERAS RATIFICADOS POR LA ASAM-
BLEA LEGISLATIVA.-

=====

CAPITULO V

REGLAMENTACION

Así como la ley secundaria desarrolla los principios constitucionales, así tambien el reglamento desarrolla los principios contenidos en las leyes secundarias y cubre toda la variedad de detalles y particularidades que aquella no alcanza a cubrir.-

El legislador, aun el mas acucioso no puede llegar a preveer todas las situaciones que se presentaran con la ley que emite, fuera de que particularizar en demasía, no es una buena regla de técnica legislativa; de allí que la existencia de la potestad reglamentaria, viene a permitir que se cubran esos detalles que la ley no regula expresamente, pero que si lo hace en sus orientaciones generales.-

La potestad reglamentaria no es de incumbencia exclusiva del Poder Ejecutivo como algunos sostienen, pues tambien la Asamblea Legislativa, la Corte Suprema de Justicia y la Corte de Cuentas de la República la poseen.- La Asamblea para decretar su reglamento interior, en virtud del art. 47 numeral 4º CP, la Corte Suprema de Justicia, con el mismo fin, por el art. 39 No. 13 CP y el art. 43 No. 2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y la Corte de Cuentas, por autorización del art. 120 No. 6 CP.-

El fundamento de la potestad reglamentaria radica en que quien aplica la ley, es quien mejor conoce los problemas que se presentaran en su funcionamiento, y como normalmente se ha creído que el Ejecutivo es a quien mas le toca aplicarla, esta potestad recae exclusivamente en él, lo cual ya vimos, puede recaer tambien en otros organismos.-

Quienes ejercen la función jurisdiccional no gozan de potestad reglamentaria, pues los detalles y vacíos de la ley, los colman mediante la interpretación e integración, resultando en consecuencia que el Juez crea Derecho en sus sentencias.-

La reglamentación o sea el proceso formativo del reglamento, presenta las siguientes etapas; elaboración y discusión, aprobación, decreto, promulgación, publicación y vacancia.- La promulgación, puede o no formar parte del proceso formativo, según entendamos el reglamento, como un acto legislativo, o como un acto administrativo, y a este respecto la doctrina no es uniforme.- Mi parecer es en favor de considerarlo acto legislativo por cuanto presenta las características de la ley: generalidad y obligatoriedad, y ampliando mas, lo que los autores denominan condiciones de existencia de la ley: obligatoria, establecida por autoridad pública, sancionada por la fuerza pública, normalmente de tipo permanente, general y para un número indeterminado de personas y actos.- El reglamento es un tipo de ley, de menor jerarquía, pero siempre ley, atribuyéndosele su elaboración a un organismo distinto del que crea la ley propia.-

En la elaboración y discusión del reglamento, participan los funcionarios y empleados designados por el organismo encargado de elaborarlo, tomando como base, la ley en la cual se fundamentará, excepto cuando se trata de reglamentos autónomos a los que luego nos referiremos por su carácter especial.-

Una vez elaborado y discutido el proyecto, pasa para ser aprobado por el -
Ministro del ramo correspondiente, o por el organismo colegiado en su caso, -
en lo que respecta a la materia financiera, la Corte de Cuentas de la República.-
En el campo de la seguridad social, la cual nos atañe por cuanto ya dijimos que-
la seguridad social es una forma de contribución especial, la aprobación del Re-
glamento para la aplicación del Régimen del Seguro Social, requiere la aproba-
ción del Poder Ejecutivo en Consejo de Ministros, tal como lo ordena el art. 22
inc. 2o. de la Ley del Seguro Social.- En este último caso, existe una segunda
discusión, y es la que se realiza en el Consejo de Ministros, para establecer -
si el proyecto presentado por el Instituto Salvadoreño del Seguro Social es --
aceptable o no, y luego viene la aprobación definitiva.-

La aprobación del Reglamento, implica su decreto y promulgación, y son ac-
tos que realiza el mismo organismo que lo ha aprobado.- No sucede como en las
leyes secundarias que pasan del Legislativo al Ejecutivo para su sanción y pro-
mulgación, sino que acá, al ser aprobado, no necesita de sanción, pues no habrá
otro organismo que le de su conformidad o sea su asentimiento, sino que por sí
mismo, con esa aprobación, ya está en condiciones de ser publicado y exigírse-
le su cumplimiento.-

La fase de la promulgación pareciera innecesaria y no de aplicación en -
los reglamentos.- Realmente yo creo que es innecesaria aún para la ley secun-
daria, tiene mas que todo un sabor histórico, sin embargo creo que al aprobar
se el reglamento, aun sin usar frases sacramentales ni decirlo, se ordena pu-
blicarse y en ella también va invitado el dar fe de la existencia de ese regla-
mento, y con ello se cumple simultáneamente la fase de la promulgación.-

Antes de exigir la obligatoriedad, debe así mismo como en la ley secunda-
ria, transcurrir el plazo necesario de la vacatio legis, pues va contra todo
principio de razón exigir el cumplimiento de una ley, y el reglamento repito
lo es solo que de menor jerarquía, sin que medie un plazo prudencial para
que sea conocido.-

El reglamento es fuente del derecho financiero, por cuanto la Constitu-
ción Política autoriza emitir las normas reglamentarias para la mejor aplica-
ción de la ley secundaria.- Los aspectos no primarios de la financiero, serán
materia reglamentaria y su campo de aplicación es amplio, pues las cuestiones
de detalle de la ley son variadas, pero aquí surge una pregunta, ¿ hasta dónde
llegan las cuestiones de detalle o secundarias y hasta dónde las esencia-
les?. Esto es cuestión de apreciación, y no se puede dar una respuesta ter-
minante.- Sí la ley se vuelve demasiado detallista, ¿ será inconstitucio-
nal por invadir la esfera de funcionamiento del reglamento? .-

El legislador constitucional diferenció entre ley y reglamento, y aun-
que no nos dice que entienda por uno y por otro, porqué no puede llegar una
Constitución hasta tanto, tenemos que remitirnos a lo que los autores consi-
deran por tales, y si el reglamento regulara disposiciones de fondo de una --
materia, si aparece claro que es inconstitucional, por cuanto siendo de menor-
jerarquía, no puede contener lo que le corresponde regular a normas jurídicas
de un rango superior.- Dice un principio jurídico que "quien puede lo mas --
puede lo menos", si eso es así, la ley secundaria puede contener cuestiones -
de índole reglamentaria y no adolecer del vicio de la inconstitucionalidad.-
No me acuerdo a ese último criterio, por cuanto el legislador constituyente,

dice que las atribuciones de la Constitución otorga son indelegables, de donde si otorgó potestad legislativa, también dió potestad reglamentaria a otros, y esas atribuciones se deben de respetar.-

Si bien es cierto que todas las leyes contienen en mayor o menor medida disposiciones que mas de alguno pudiera alegar que son cuestiones secundarias y pretender la declaratoria de inconstitucionalidad, no creo sin embargo, - pese a lo expuesto en el párrafo anterior, que procede esa declaratoria, a menos que la intromisión del legislador en el campo del reglamento, fuese en demasía, o sea, ~~contuvieron~~^{en} exceso la regulación de detalles, pero eso sería un caso excepcional.-

La clasificación mas aceptada de los reglamentos, es la que diferencia entre: a) reglamentos de ejecución; b) reglamentos delegados; c) reglamentos autónomos; y d) reglamentos de necesidad y urgencia.-

Son reglamentos de ejecución aquellos que se encargan de la mejor aplicación de la ley o que cubren sus detalles, o sea, tal como nos hemos referido al reglamento en lo escrito en los párrafos anteriores, y como generalmente se entiende por tal.-

Los reglamentos delegados son aquellos que cubren materia legislativa pero lo hacen por delegación o autorización del legislador, por ejemplo, -- establecerse en la ley, que la forma, el lugar y el tiempo de pago de un -- tributo, así como el procedimiento para establecer las multas, seran reguladas en el reglamento respectivo.- Esto a mi ver, es materia legislativa, pues la ley debe contener los lineamientos generales, y que el reglamento lo desarrolle; pero dejar todo absolutamente a un reglamento, es un error, - pues significa delegación de funciones, delegación que nuestra Constitución prohíbe en su art. 4, de manera que en el Derecho Financiero y en cualquier rama del Derecho, no pueden existir en El Salvador, los reglamentos delegados.- Se puede sí, dejarle cierto margen para que regule ciertas situaciones que la ley da en forma general, por ejemplo, decir, "la tasa que -- se cobrara por la importación de tal mercadería será entre el 15 y el 20% ad valorem, el cual será fijado por el reglamento de acuerdo a las circunstancias", o decir por ejemplo, " el plazo para declarar será en los tres -- primeros meses del año, pero el reglamento puede establecer un período menor para cierto tipo de actividades".- Esos ejemplos anteriores son diferentes a decir: "las tasas de los impuestos de importación serán fijados -- por el reglamento" o "el plazo para declarar lo establecerá el reglamento respectivo.

Los reglamentos autónomos son aquellos que no dependen de una ley, -- sino que el legislador constituyente dió poder a un organismo para elaborar un reglamento, sin que sea desarrollo de una ley previa, tal el caso del Reglamento Interno de la Asamblea Legislativa.- En el campo del Derecho Financiero me parece que no existe ningun reglamento autónomo que plenamente sea de esta materia.- Si existen los reglamentos que la Corte de Cuentas puede elaborar, que tienen relación con nuestra disciplina y que contienen normas de Derecho Financiero, pero también contienen normas de Derecho Administrativo.-

Los reglamentos de necesidad y urgencia, no los contempla nuestra Constitución, de manera que no pueden ser fuente de Derecho Financiero.- Estos reglamentos son aquellos que dicta el Ejecutivo invadiendo el campo legislativo, en situaciones como su nombre lo dice de "necesidad y urgencia".- Sobre el particular, el Consejo de Estado Francés, según dice Marienhoff, ha creado "la teoría de las circunstancias excepcionales, como guerra, trastornos o desórdenes sociales, para que la autoridad quede habilitada para actuar prescindiendo de las reglas legales -- que habitualmente le impiden hacerlo" (1).- Operando el principio de legalidad para la cuestión tributaria, su aplicación en esa materia no procedería, y en cuanto a los demás aspectos financieros tampoco, por lo dicho al principio, nuestra Constitución no los autoriza, no existe esa facultad para ningún organismo y en consecuencia para ningún funcionario y el art. 6 CP dice: "Los funcionarios del Estado son sus delegados y no tienen mas facultades que las que expresamente les da la ley", y como no se les ha dado, no pueden emitir esos reglamentos.-

Esta clase de reglamentos son como dice Sayaguez Lazo con mucho acierto: "jurídicamente irregulares por importar usurpación de poderes-legislativos" (2), situación que dejamos establecida no es para El Salvador.-

Los principales Reglamentos que a la fecha son fuente de Derecho Financiero en El Salvador, son:

<u>REGLAMENTO DE LA</u>	<u>Publicado en el</u>	
<u>1- LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA</u>	<u>DIARIO OFICIAL</u>	
Decreto No. 55 de 20 Marzo 1964	No. 56	20 -3 -1964
Reforma:		
Decreto No. 137 de 12 Diciembre 1963	236	16-12-1968
<u>2- LEY DE IMPUESTO DE VIALIDAD</u>	<u>DISPOSICION REGLAMENTARIA RELATIVA A LA</u>	
Decreto No. 91 de 13 Septiembre 1963	175	19- 9-1968
<u>3- LEY DE IMPUESTO DE SANEAMIENTO Y PAVIMENTACION</u>		
Decreto de 4 de Abril de 1933	31	6- 4-1933
Reforma:		
Decreto de 27 de Julio de 1933	169	29- 7-1933
<u>4- IMPUESTO DEL MEDIO POR CIENTO</u>		
<u>SOBRE LA TRANSFERENCIA DE BIENES RAICES, ENTRE VIVOS A CUALQUIER TITULO</u>		
Decreto s/n del 9 de Octubre 1939	226	20-10-1939
<u>5- LEY SOBRE VENTA DE AGUARDIENTE EN DIVERSES OFICIALES</u>		
Decreto de 25 de Febrero 1948	52	6- 3-1948

6-IMPUESTO SOBRE LA VENTA DE AZÚCARDIENTE.Reglamento de Licores

Decreto de 8 de Julio 1916 262 15-11-1916

Reglamento sobre fabricación
y venta de Licores confeccionados en el país, que pueden elaborarse en las administraciones de Aduana, de 13 de Diciembre de 1933.

286 23-12-1933

7-IMPUESTO SOBRE VINOS DE FRUTA

Reglamento de la Ley de Impuesto
sobre vinos de frutas.

Decreto No. 274 de 24 Agosto 1961 157

REGLAMENTO DE

30-8-1961

8-LEY DE IMPUESTO SOBRE CERVEZA

Reglamento de la Ley de Impuesto
sobre Cerveza.

Decreto No. 55 de 5 de Octubre 1955 189

REGLAMENTO DE

14-10-1955

9-LEY DE IMPUESTO SOBRE CIGARRILLOS

Decreto No. 10 de 10 de Diciembre 1972 224

1-12-1972

10-LEY DE IMPUESTO SOBRE EL AZÚCAR

Reglamento Orgánico de la Comisión
de Defensa de la Industria Azucarera.

Decreto de 12 de Marzo de 1936 66

19-3-1936

Reglamento para la Clasificación y
Matrícula de las Empresas que gozaran
de la cuota Industrial de Azúcar.

Decreto No. 142 de 30 Septiembre
de 1964 183

6-10-1964

11-LEY DE IMPUESTO SOBRE BEBIDAS GASEOSAS

Reglamento de la Ley de Impuesto
sobre Cerveza y bebidas Gaseosas.

Decreto No. 55 de 5 Octubre 1955 139

REGLAMENTO DE

14-10-1955

12-LEY DE IMPUESTO SOBRE FOSFOROS YCIGARRILLOS

Decreto No. 18 de 13 Febrero 1959 30

13-2-1959

Modificado por:

Decreto No. 36 de 12 Marzo 1959 50

13-3-1959

Decreto No. 27 de 12 de Agosto 1970 144

REGLAMENTO DE

12-8-1970

13-LEY SOBRE INGRESOS POR EMISIÓNDE PELICULAS.

Decreto de 20 de Enero 1942 22

29-1-1942

<u>REGLAMENTO DE LA LEY DE PAPEL SELLADO</u>		
<u>I TIMBRES</u>		
Decreto S/n del 15 de Octubre de 1915	249	26-10-1915
<u>DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS DEL IMPUESTO</u>		
<u>DE TIMBRES</u>		
Decreto No.16 del 22 de Marzo de 1971		
<u>REGLAMENTOS DE TARIFAS PARA EL COBRO DE</u>		
<u>LOS SERVICIOS AEROPORTUARIOS Y AREAS US-</u>		
<u>TILIZABLES DEL AEROPUERTO.</u>		
Decreto No.88 del 2 de Octubre de 1974	184	3-10-74
<u>REGLAMENTO DE TRANSITO Y TRANSBORDO DE</u>		
<u>MERCADERIAS.</u>		
Decreto S/N del 2 de Diciembre 1943	1	3-1-44
<u>REGLAMENTO DE ADUANAS DE LA REPUBLICA</u>		
Decreto s/n del 11 Octubre de 1915	242	18-10-1915
<u>REGLAMENTO DE LA FORMA Y PRESENTACION DE</u>		
<u>POLIZAS EN LAS ADUANAS DE LA REPUBLICA Y</u>		
<u>DE LOS AGENTES DE ADUANA.</u>		
Decreto s/n del 31 de Agosto de 1931	192	31-8-31

C A P I T U L O - V I
L A - C O S T U M B R E

Se afirma por muchos autores que la costumbre, o Derecho-Consuetudinario o costumbre jurídica, Derecho no escrito o Derecho no promulgado, no es fuente del Derecho Financiero, ni del Tributario entre ellos Dionisi y McEwan: "la costumbre no esta enumerada entre las fuentes del Derecho Tributario" (1), y Sainz de Bujanda: "Todos los autores consultados niegan valor a la costumbre como fuente del Derecho Fiscal" (2), entendiéndose aquí Derecho Fiscal como sinónimo de Derecho Financiero.

Históricamente la costumbre si fue fuente del Derecho Financiero, pues actividad financiera existe desde muy antiguo, - por ejemplo "en Egipto, 3.400 años A.C. se dan experiencias y prácticas financieras, lo mismo en Babilonia y Persia, la dispersión de las 10 tribus de Israel y la reunión de la monarquía hebrea, a la muerte de Salomón no fue ajena a los fenómenos tributarios" (3).- Aún sin estructurarse un Derecho Financiero como lo esta en la actualidad, si existian normas jurídicas que regularan esa actividad, y ha falta de leyes, la costumbre era la fuente por excelencia del Derecho.-

Se dice que la costumbre consta de dos elementos, uno la repetición constante de un acto, y segundo, la conciencia de la obligatoriedad de ese acto.- El primero es el llamado elemento material o extínscico, y el segundo, el elemento psicológico o inherente.- Además de eso, se exige por algunos, un transcurso de tiempo suficiente, o sea la "longa consuetudo".- Sobre este último, la cuestión se vuelve bastante problematica - por cuanto no se puede establecer en forma terminante cuanto es el tiempo que se requiere para que la costumbre se convierta en obligatoria.- También en cuanto a la repetición constante de un acto, no se puede establecer cuantos actos son necesarios para que ya estemos en el campo de la obligatoriedad.- La costumbre es una creación de derecho, a la vez que espontánea, difusa, porque no sabemos con precisión cuando ni como aparece.

Establecer las fases de creación de la costumbre, no es fácil como en la legislación, pues en la costumbre, como decimos en el final del último párrafo, no tiene un número determinado de actos repetidos para convertirse en obligatoria, ni un tiempo determinado, sino que va naciendo poco a poco dentro de la comunidad, y esta paulatinamente comienza a considerar a

quello que comenzó como un acto aislado, como una forma correcta para su actuar jurídico, repitiendola una y otra vez, hasta que llega a considerarse que su cumplimiento es obligatorio para todos.- Para los países de derechos escrito, no solamente - eso basta para que la costumbre sea norma jurídica, se requiere que la ley la acepte tal como, o sea que, la ley admita que a falta de regulación legislativa, la costumbre colme sus vacíos. Las etapas de formación de la costumbre, podríamos decir que - son en nuestro ordenamiento jurídico, primero, la creación lenta y paulatina de un hecho jurídico no regulado por la ley, - la repetición constante de ese acto, la conciencia de su obligatoriedad, y finalmente, la remisión de la ley, a ese acto, - cuando ella no lo ha regulado.-

A esta remisión de la ley a la costumbre se le llama autorización legislativa de la costumbre, o delegación legislativa en la costumbre, pero se da únicamente cuando la ley se remite a la costumbre, tal como lo dice el art. 2 C.- Se pudiera argumentar que la regulación del Derecho Civil no tenemos porque - traerla a cuentas en el Derecho Financiero, tocando en cuenta - que este último es un Derecho Autónomo.- Pudiera parecer correcta la anterior posición, pero recordemos que el Derecho en sí, es uno solo; que para un mejor estudio, para facilitar su aplicación, su practicidad, se divide en varias partes, y por ello, cada rama del Derecho no es una isla incommunicable con las demás, sino que entre todas las ramas existen sus conexiones mutuas.- Además de lo anterior, el art. 98 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dice que el Tribunal de Apelaciones se sujetará en cuanto fuere aplicable, a las reglas que fijan los Códigos - Civil y de Procedimientos Civiles, en lo que no estuviere modificado por dicha ley, de manera que dicha ley autoriza recurrir al Civil supletoriamente y como lo referente a la costumbre no lo trata dicha ley, el Civil es el aplicable.-

Existe también otro art. en la Ley de Impuesto sobre la Renta que nos remite al Derecho Civil, y es el art. 116, que - establece que en la interpretación de las disposiciones de esa ley y su respectivo Reglamento, se puede recurrir a las normas conceptos y disposiciones del Derecho Común, -en este caso el Civil lo sería- cuando no sea posible fijar esa interpretación por la letra o espíritu de la ley y del reglamento, atendiendo el fin de las mismas y la naturaleza del Derecho Tributario.- Este art. confirma que es correcto hacer uso del Derecho Civil

para llenar los vacíos que las leyes tributarias no han cubierto y también las leyes financieras en general según la doctrina.

Partiendo de lo anterior, si la costumbre solo constituye Derecho en El Salvador cuando la ley se remite a ella, y no existiendo en ninguna ley financiera salvadoreña, que nos remita a la costumbre, podemos concluir que la costumbre no es fuente de Derecho Financiero en nuestro país, sin entrar a, analizemos dos casos, para luego en definitiva, ver si la anterior conclusión es correcta.-

El art. 56 LIR. trata sobre los indicios reveladores de la renta como un medio de determinar la renta de una persona, considerando como indicios en general, cualquier signo que, - prudencial o lógicamente, pueda servir como revelador de la capacidad contributiva de la persona.- Igualmente la Ley de Papel Sellado y Timbres -- permite fiscalizar el impuesto de Timbres mediante indicios, en su art. 41-A, a fin de poder establecer el monto de ventas realizado.- El art. 1417 C. dice: - "Los contratos deben ejecutarse de buena fe, y por consiguiente obligan no sólo a los que en ellos se expresa, sino a todas las cosas que emanan precisamente de la naturaleza de la obligación, o que por la ley o la costumbre pertenecen a ella".- En este art. tenemos un caso que la ley se remite a la costumbre, si ese es así, y los peritos de Contribuciones Directas o Indirectas practican una investigación para determinar ya sea la renta o el total de ventas, y encontraren algunos contratos en los que la costumbre ha hecho que ciertas estipulaciones vayan invíitas en él, y esto genera ingresos computables sobre la renta, o aumenta el total de ingresos por razón de ventas, - es lícito por razón de la costumbre imperante, hacer uso de los indicios reveladores, pues esos contratos revelan ingresos mayores a los declarados.- La costumbre acá es fuente de Derecho Financiero, pues por ella, puede ~~taxarse~~ un impuesto más alto.-

Veamos otros casos.- Los peritos de Contribuciones Directas establecen que el 31 de Diciembre una persona no declaró un bien que tenía en su poder, a efecto de determinar el Impuesto de Vialidad serie A y pretenden aplicarle una complementaria. El contribuyente argumenta, que ese bien no lo declaró pues lo tenía a prueba y en consecuencia no era de él, no teniendo por que pagar ese impuesto, basandose en el art. 1626 inc. 2o C -- que dice que "Sin necesidad de estipulación expresa se entiende hacerse a prueba la venta de todas las cosas que se acostumbra

vender de ese modo", y ese bien, se acostumbraba venderlo así.- El contribuyente se excepciona con la costumbre ante la pretensión de Contribuciones Directas, y en mi opinión estaría bien planteada la defensa, siempre y cuando realmente el bien objeto de discusión fuera de los que se acostumbraban a vender a prueba, y la costumbre ha operado en el campo financiero.e

Los dos ejemplos que he puesto han sido relacionados la costumbre con el Derecho Civil, pero también puede darse algunas independientes de ese Derecho, por ejemplo, el art.26 numeral 13o. LII dice que son deducibles en general, cualquier otro gasto no especificado que a juicio de la Dirección, sea indispensable para la producción de ingresos o conservación de la fuente, y ha sido costumbre aceptar como deducibles la proporción de gastos de los profesionales, como propaganda, útiles de escritorio, gasolina, hospedaje y otros.- Se me dirá -- que en este caso, la ley no se remite a la costumbre, y no lo podemos aceptar en ese sentido, pero yo reanudo con estas preguntas, -es una práctica constante hacerlo?, -hay una conciencia de que así debe de hacerse?, -ha transcurrido largo tiempo de esa práctica?, las respuestas son afirmativas, y al serlas, creo que la costumbre está funcionando, aunque la ley expresamente no se remita a ella, y eso no va contra lo expuesto antes, de que en nuestro ordenamiento jurídico la costumbre vale sol. cuando la ley se remite a ella, porque en el Derecho Financiero debemos de tratar las cuestiones conforme a su espíritu, el fin y la naturaleza de este Derecho, y si este permite o establece cuando hace enumeraciones sobre algunas regulaciones, -que estas no sean taxativas, este permitido entonces que la costumbre determine cuales son esas otras situaciones que el legislador no estableció en forma terminante.-

Talvez tengan razón los autores que sostienen que los que admiten la existencia del Derecho Financiero, centran su atención casi solo en el Tributario.- En el capítulo I decía que si bien eso era cierto, misión de los estudiosos de esta rama, era tratar de llevar un desarrollo equilibrado en todas las ramas del Financiero, para evitar esa crítica justificada.- Los ejemplos sobre la costumbre los he referido a los Tributos, y para no caer en el error de darle solo importancia a lo tributario, veamos la costumbre también referida a las otras partes del Derecho Financiero.-

pongamos el ejemplo relacionado con el gasto público. Supongamos que el Estado y un particular celebran ----- un contrato de arrendamiento de un bien mueble, computador IBM si se quiere, y por un olvido no se establece período para el pago.- ¿que criterio se seguiría para autorizar el pago?, -al comienzo del arrendamiento, fraccionado por meses, al final?.- La costumbre vendría a resolver el caso, según el art. 1732 C.: "El pago del precio o renta se hará en los períodos estipulados, o a falta de estipulación, conforme a la costumbre del país".- También por este ejemplo, la costumbre viene a ser fuente del Derecho Financiero, porque por ella existe una forma para saber cuando procede autorizarse la erogación del gasto público.-

Una de las clasificaciones de la costumbre es la que la considera como: conforme a la ley, fuera de la ley y contra la ley.- La costumbre conforme a la ley, podemos verla en dos aspectos, tanto como cuando la ley se remite a ella; como cuando existe una costumbre que esta acorde o sea coincide con lo que la ley regula.- Esta segunda forma, es una adecuación entre el sentimiento jurídico de la colectividad, que implanta una conducta como obligatoria por si, con la norma jurídica sancionada por el Estado llamada ley.- Costumbre y ley, se hermanan, coinciden en la regulación de los hechos.-

La costumbre fuera de la ley, es aquella que la ley no autoriza, pero que tampoco prohíbe.- Esa clase de costumbre no es contraria a las normas legislativas, pero tampoco puede invocarse en asuntos jurisdiccionales, porque el Estado no le reconoce validez.- "Nadie esta obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe" dice el art. 152 CP, si eso es así y una costumbre no esta prohibida ni contraria a la ley, puede validamente regular las relaciones jurídicas de los particulares, pues no interfiere en el ordenamiento jurídico sancionado por el Estado.- Es más, ese tipo de costumbre, constituye una fuente real del Derecho, porque sirve para posteriores incorporaciones en los cuerpos legales; esa costumbre sera absorbida por la ley.-

La costumbre contra la ley, si no puede ser fuente de Derecho, pues la ley unicamente puede ser dejada sin efecto, mediante su derogación o mediante su reforma.- La costumbre derogatoria no tiene carta de ciudadanía en nuestro país.- No puede permitirse que la repetición reiterada de un hecho, con la --

creencia de actuar jurídicamente, tenga la virtud de derogar o dejar sin efecto una ley, pues su ignorancia no excusa su cumplimiento; en consecuencia no es conforme al Derecho, que un grupo de personas o la comunidad entera, desconozca la ley y actúe de otra manera en la creencia de ser esta última la forma jurídica correcta de actuar.-

Si la costumbre contra la ley, vista como la planteamos antes no es aceptable, mucho menos tendrá que serlo cuando se hace con la conciencia de actuar contra la ley, pues aún cuando la ley sea injusta, la sanción del Estado la vuelve obligatoria, y lo correcto es luchar por su derogación o por su reforma, pero no por su incumplimiento.- Sería traer acá, las discusiones del Derecho Natural y el Derecho Positivo, en cuanto a cual debe prevalecer; pues cuando la ley es manifiestamente injusta y la costumbre que pretende derogarla, se acorde con la conciencia jurídica de la comunidad de establecer un régimen más justo, los argumentos del Derecho Natural y del Positivo también pueden aducirse aquí.-

En la práctica, existen disposiciones legales que se dice que la costumbre hace que no se cumplan, pero sin embargo eso no implica su derogatoria; en cualquier momento se puede exigir su cumplimiento, pues el Derecho es impero-tributivo, y dejar de aplicar una norma legislativa, no de derecho a otra persona para que no se le aplique a él, cuando existe autorización para aplicársela.- La Ley de Papel Sellado y Timbres contenía antes de la reforma de Agosto de 1970, que debía pagarse un impuesto por pedir limesna con imagenes, impuesto que tenía años de no cobrarse.- Esa reiteración de quienes pedían limesna de no pagar y de las autoridades de no exigir el impuesto, formaba ^{una} especie de costumbre que no radica en un hacer, sino en un no hacer, llamado desuso, que sin embargo no deroga la ley en consecuencia en el momento que se hubiera querido exigir el impuesto, se podía haberse hecho legalmente.-

Cuando una costumbre hace que no se aplique el Derecho, lo correcto es solicitar mejor su derogación y no continuar con la continua violación a la ley; de manera que es fuente real del Derecho la costumbre contra la ley, cuando en definitiva logra que siguiendo los trámites legales la ley sea derogada.- El tratadista español Vicente Arche-Domingo (4) dice que "la costumbre solo puede ser admitida en el Derecho Tributario como fuente, bajo la manifestación de prácticas adminis-

trativas en la gestión de los tributos y en el cumplimiento de los deberes de los contribuyentes", tal afirmación me parece correcta, pues de algo sí hay que descartar la costumbre y es de las materias que estrictamente son de materia legislativa, o sea, la imposición de tributos y la fijación de partidas de egresos en el Presupuesto.- Lo antes dicho pues, deja un margen para la aplicación de la costumbre.-

En cuanto a la prueba de la costumbre, se ha creído que debe de aprobarse; sin embargo, tomando en cuenta que la costumbre es Derecho, no es necesario hacerlo, pues el Juez o el funcionario está en la obligación de conocerla.- Se prueban los hechos no el Derecho, luego no es requisito indispensable el probarla, basta con alegarla.- Sin embargo, puede hacerse, para evitar cualquier tipo de resolución que perjudicará al que la alegó, si se encontrare con un aplicador del Derecho suspicaz o falta de un buen criterio jurídico.-

NOTAS:

- (1) Adalberto Dionisi y Héctor McEwan - Manual de teoría y Técnica Impositiva- Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1967, p.32.
- (2) Fernando Sainz de Bujanda- Hacienda y Derecho- Instituto de Estudios Políticos de Madrid, 1962 reimpresión de edición - 1955, Tome I, pág. 41.-
- (3) Manuel Matus Benavente- Finanzas Públicas, Editorial Jurídica de Chile, 1956, pág. 24.
- (4) Vicente Arche-Domingo, en Derecho^{Tributario} de Antonio Berliri -86 Editorial de Derecho Financiero, Madrid pág. 80

C A P I T U L O - V I I

JURISPRUDENCIA, DOCTRINA Y CIRCULARES

a) JURISPRUDENCIA.-

Giuliani Founreuge dice cuando trata de las fuentes del Derecho Financiero: "algunos incluyen la Constitución Política, la costumbre, los principios generales del Derecho, y ninguno menciona la jurisprudencia y la doctrina" (1).- Analizemos si realmente no le podemos dar ese carácter o si lo poseen.-

En una acepción, Jurisprudencia es equivalente a Ciencia del Derecho, en otra, "es el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales" (2).- Veámosla en su segundo sentido, y estudiemos su proceso formativo como lo hemos hecho con las otras fuentes, estableciendo sus etapas o fases.-

La primera etapa sería la demanda presentada o el inicio del procedimiento cuando es de oficio.- Luego el emplazamiento o notificación del inicio del proceso, para darle cumplimiento a la garantía constitucional de la audiencia.- Posteriormente tenemos la etapa de la contestación, la cual puede faltar aparentemente, cuando la persona supuestamente infractora no concurre a manifestar su defensa, pero si se tiene por contestada la demanda o las diligencias iniciales de oficio en una forma tacita, ya sea positivamente o negativamente, depende del ordenamiento jurídico imperante.-

Las siguientes etapas son las de prueba, que si puede faltar, y finalmente la sentencia o resolución, que es la parte importante de este proceso creador de Derecho que es la Jurisprudencia.- Esta sentencia o resolución, implica no solo aplicación mecánica de las normas jurídicas aplicables al caso, sino una labor creadora del Juez, mediante la interpretación y la integración.- Esta labor creadora, en cuanto se repite en el mismo sentido en casos similares, viene a darle más autoridad a esos fallos, -se vuelve una costumbre resolver de esa manera-, de allí que en El Salvador opere la llamada "Doctrina Legal" regulada por el art.3 No.1 inc.2o. de la Ley de Casación, que establece que cinco o más sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas y en casos semejan-

tes, debe ser acatada por los Tribunales inferiores; pero la doctrina legal no tiene aplicación en lo financiero, pues la Ley de Casación no contempla el poder interponer este recurso en lo que respecta a esta materia.- Aun sin admitir la doctrina legal, la reiteración de varios fallos en materia idéntica constituye la Jurisprudencia, y esa reiteración forma la última etapa formativa de ella.-

Las resoluciones dictadas en materia financiera no obligan a que los fallos subsiguientes se fallen de la misma manera, por mucha reiteración que exista en ellos, de allí que se sostenga que no es Fuente del Derecho Financiero en nuestro país, a lo sumo podrá serlo en otros, si el ordenamiento jurídico de esos países lo convierte en obligatorio.- Realmente, obligatoriedad por ley no existe para seguir las resoluciones anteriores, pero si existe lo que se denomina "autoridad".- El hecho que varios casos se resuelvan de cierta manera -maxime cuando las pronuncian funcionarios de rango jerárquico superior- hace que los inferiores, aducen sus resoluciones a ellas, y de hecho así sucede, no siendo a veces necesario que los fallos sean reiterados, pues como bien dice Torres Lacroze "a veces una sola sentencia importante sienta un precedente y es seguida por otros jueces" (3).-

Considerar a la jurisprudencia como fuente directa del Derecho Financiero Salvadoreño, no lo podemos aceptar.- Es una fuente indirecta, en tanto y en cuanto, influye en las resoluciones posteriores de los Jueces, pues éstos últimos encuentran un respaldo en lo ya resuelto por otros.-

También puede ser Fuente del Derecho, cuando influye en el cambio en la legislación, tal el caso de Argentina, en donde el principio "solve et repete", fue establecido "por interpretación jurisdiccional, incorporándose luego a la legislación tributaria" (4).-

Todo depende del punto de vista donde nos coloquemos para considerar a la Jurisprudencia, como Fuente, o darle la razón a los que le niegan esa capacidad.- Si pretendemos que sea Fuente por las varias sentencias dictadas de la misma manera, pero sin obligatoriedad, tenemos que concluir que no es Fuente; pero si la consideramos en que influye como "autoridad" en fallos posteriores por libre voluntad de los nuevos aplicadores de la ley, la respuesta que tenemos que dar es que si es Fuente

<u>6-IMPUESTO SOBRE LA VENTA DE ALCOHOL</u>		
<u>DILANTE.</u>		
<u>Reglamento de Licores</u>		
Decreto de 8 de Julio 1916	262	15-11-1916
Reglamento sobre fabricación y venta de Licores confeccionados en el país, que pueden elaborarse en las administraciones de Aenta, de 13 de Diciembre de 1933.		
	286	23-12-1933
<u>7-IMPUESTO SOBRE VINOS DE FRUTA</u>		
Reglamento de la Ley de Impuesto sobre vinos de frutas.		
Decreto No. 274 de 24 Agosto 1961	157	30- 8-1961
<u>REGLAMENTO DE</u>		
<u>8-LEY DE IMPUESTO SOBRE CERVEZA</u>		
Reglamento de la Ley de Impuesto sobre Cerveza.		
Decreto No. 55 de 5 de Octubre 1955	189	14-10-1955
<u>REGLAMENTO DE</u>		
<u>9-LEY DE IMPUESTO SOBRE CIGARRILLOS</u>		
Decreto No. 10 de 10. Diciembre 1972	224	1 -12-1972
<u>10-LEY DE IMPUESTO SOBRE EL AZÚCAR</u>		
Reglamento Orgánico de la Comisión de Defensa de la Industria Azucarera.		
Decreto de 12 de Marzo de 1936	66	19- 3-1936
Reglamento para la Clasificación y Matrícula de las Empresas que gozaran de la cuota Industrial de Azúcar.		
Decreto No. 142 de 30 Septiembre de 1964	183	6-10-1964
<u>11-LEY DE IMPUESTO SOBRE BEBIDAS GASEOSAS</u>		
Reglamento de la Ley de Impuesto sobre Cerveza y bebidas Gaseosas.		
Decreto No. 55 de 5 Octubre 1955	139	14-10-1955
<u>REGLAMENTO DE</u>		
<u>12-LEY DE IMPUESTO SOBRE FOSFOROS Y CERILLOS</u>		
Decreto No. 18 de 13 Febrero 1959	30	13- 2-1959
Modificado por:		
Decreto No. 36 de 12 Marzo 1959	50	13- 3-1959
Decreto No. 27 de 12 de Agosto 1970	144	12-8-1970
<u>REGLAMENTO DE</u>		
<u>13-LEY SOBRE INGRESOS POR EMISIÓN DE PELÍCULAS.</u>		
Decreto de 20 de Enero 1942	22	29- 1-1942

te; lo mismo que cuando influye en un cambio en la legislación. La reiteración de unos fallos, da una uniformidad en la interpretación de la norma legislativa, el legislador para darle mayor énfasis a lo regulado por la ley y evitar cualquier otra interpretación, o bien interpreta auténticamente la disposición o bien la reforma, dándole el verdadero sentido que -- la jurisprudencia le ha dado.--

En la sentencia o en la resolución, el magistrado o el Funcionario, es influenciado por lo social, lo político, lo psicológico, etc., pues son factores reales que operan, como lo hacen en el legislador cuando elabora la ley, y he allí el mérito de Holmes y de Kelsen.- El primero por reconocer la influencia de esos factores en las sentencias de los Jueces; el segundo, cuando sostiene su teoría que las normas individualizadas no son meros actos de aplicación de la ley sino también creadoras de Derecho, aunque no falten y talvez en demasía, los que se oponen a esa labor creadora, a esa labor de darle o permitirle al Juez, demasiados poderes, como para aceptar la frase de los anglosajones "judge made law".-

Quienes las han sostenido el criterio de que el Juez puede y debe crear Derecho, ha sido el movimiento del Derecho Libre de Kantorowicz, quien sostenía que "la ciencia jurídica no debe contentarse con el humilde papel de sirvienta y altavoz del legislador, sino que debe colocarse libre y decididamente a su lado y adoptar una función creadora, en atención y para suplir las insuficiencias de aquél" (5). Esta posición de permitir que el Juez cree Derecho, no es nueva, basta recordar, que en Grecia, a falta de regla fundada en la costumbre, el Juez creaba el Derecho, y en Roma, recordemos también los edictos de los Pretores.- En contra, encontramos los llamados "glosadores", para los cuales los jueces se deben atener estrictamente al texto y letra de la ley, de entre los cuales, Demolombe declaró que su "divisa, mi profesión de fé, es: los textos antes que nada", y Bugnet: "No conozco el Derecho Civil, no enseño más que Código de Napoleón" (6).- Sin embargo piense que la aplicación mecánica del Derecho no se puede dar en su plenitud, y aún los que niegan ese margen de discrecionalidad para interpretar la ley, en la práctica muchas veces ellos, dictan sus sentencias bajo el influjo de factores extrajurídicos o sea los factores reales.-

En El Salvador, la jurisprudencia que no la doctrina legal, constituye fuente de Derecho Financiero.- La reiteración de los fallos en cierta manera por las Direcciones Generales-tanto de Directas, como Indirectas y de Aduanas, constituyen-Jurisprudencia, lo mismo que los del Tribunal de Apelaciones-y los de los Jueces de Cuentas de la Corte de Cuentas de la -República.- El hecho de haber resuelto casos anteriores simi-lares de cierta manera, influye en continuar ese mismo prede-dente.- Eso si, y es necesario aclararlo, que puede cambiarse el criterio sostenido en los fallos anteriores y de hecho así sucede, pues no obliga; pero generalmente se tiende a mante--ner los criterios ya sustentados antes.- Aún la doctrina le-gal no es absolutamente obligatoria pues el mismo Tribunal de Casación la puede cambiar; obliga si, pero a los tribunales -inferiores.-

En los recursos de Amparo resueltos por la Corte Suprema de Justicia, también se establece jurisprudencia.- Si una per-sona interpone recursos de Amparo y la Corte falla dándole la razón estinando que se violó algún principio constitucional,- -- esa resolución de la Corte vale unicamente para el acto --reclamando, a diferencia del recurso de inconstitucionalidad de las leyes, que al declararse es general, pues la ley deja-de tener valor.- Volviéndo pues, al caso de que la Corte am-para a la persona que interpuso el recurso, este fallo solo -puede hacerse valer por esta persona, y en consecuencia, si -con posterioridad nuevamente la autoridad inferior vuelve a -resolver de conformidad a su fallo primitivo, esta otra perso-na para que se le ampare, necesita a su vez interponer ella-un nuevo recurso.- La Corte con el precedente anterior, puede iniciar una jurisprudencia en la forma que resuelva esos ca--sos sobre los juicios de Amparo en casos similares.-

También sirve de jurisprudencia, aun un solo caso falla-do por la Corte, cuando la autoridad inferior que ha cometi-do una violación constitucional, vuelve a cometerla, y la nue-va persona agraviada opone como excepción la resolución ante-rior de la Corte, en donde si bien no se le comparaba a ^{el} otro - por un caso similar, la autoridad inferior con vista de los resuelto por la Corte en ese caso, opta por revocar o en-tender esta nueva violación, basandose en que existe jurispru

dencia ya sentada al respecto.- De esta manera el recurso de Amparo, opera no solo para el que lo interpuse, sino también para otros, siempre y cuando, estos otros la aleguen a su favor.-

Afirmar que la jurisprudencia es fuente del Derecho, es una conclusión a la cual podemos llegar con facilidad luego de lo ya expuesto, y es más, no solo lo es la jurisprudencia, entendiéndola como el conjunto de fallos, sino que también la sentencia sola, es fuente de Derecho

b) DOCTRINA.-

Se entiende por doctrina "los estudios de carácter científico que los juristas realizan acerca del Derecho, ya sea con el propósito puramente teórico de sistematización de sus preceptos, ya con la finalidad de interpretar sus normas y señalar las reglas de su aplicación" (7).- -Es lo antes dicho - fuentes del Derecho?, -Podemos establecer un proceso formativo de la doctrina como lo hemos hecho de las otras fuentes?.- En cuanto a la segunda pregunta, mi parecer es de que no, pues un jurista elabora un estudio jurídico y eso constituye doctrina.- Ahora bien, en cuanto más juristas ^{tratan el mismo tema} dentro de la orientación del primero, la doctrina ^{tiene más fuerza y} más autoridad; pero no podemos establecer una serie de fases en su elaboración.-

Descartado pues, tratar sobre las etapas de construcción de la doctrina, entremos a ver si puede o no ser fuente de Derecho.- Los estudios de los juristas son los que fundamentan los cambios en la legislación, digamos sino el avance del Derecho Financiero, o solo del Tributario si se quiere, ha sido por la labor de los juristas al elaborar los puntos salientes de la doctrina de esta materia.- Las transformaciones legislativas encuentran un fundamento en las tesis, las opiniones los criterios de los doctrinarios del Derecho, ellos se hacen eco de las corrientes sociales, políticas o en fin de todo aquello que atañe al Derecho, y convierten esa amalgama de elementos, en teorías jurídicas que implican el avance del Derecho.- Merced a la doctrina, la legislación no se petrifica, - avanza y se adapta a las nuevas circunstancias históricas,-

El legislador y el aplicador de la ley, encuentran en la doctrina un basamento, el uno para dictar mejores leyes, el -

stro para juzgar o resolver los casos planteados en la mejor forma posible, -La doctrina sirve para dar criterios más sólidos, en la resolución de conflictos jurídicos.- Vista la doctrina en esa forma, no encuentro fundamento para negarle carácter de fuente del Derecho.- que es una fuente indirecta, - que es una fuente supletoria, todo eso es muy cierto, pero no le quita que siempre sea fuente.-

Waline dice que no es fuente, pues solo tiene un valor puramente moral, y Gordillo porque carece de imperatividad -- (8), pero esas argumentaciones no son valederas dentro del ordenamiento jurídico Salvadoreño.- El art. 421 Pr. dice que -- las sentencias serán fundadas en las leyes vigentes, en su defecto en la doctrina de los expositores del Derecho.- Dicho -- art. es clara en admitir la doctrina como fuente del Derecho; pero se le puede decir que sera fuente para el Derecho Civil, pero no para el Financiero.-

En el capítulo VI al tratar sobre la costumbre, menciono que la Ley de Impuestos sobre la Renta se remitía al derecho común supletoriamente, luego puede aplicarse el Código de Procedimientos Civiles validamente para esa ley y la Doctrina es fuente en lo relacionado con la imposición sobre la renta,- Si eso no bastara,, con la propia Ley de Impuesto sobre la Renta, sin llegar al Código de Procedimientos Civiles, podemos -- también afirmar que la Doctrina es Fuente del Derecho Tributario (luego veremos lo del Financiero), pues cuando el art. -- 116 LIA dice "que en la interpretación de la ley y el reglamento se atenderá de preferencia al fin de las mismas y a la propia naturaleza del derecho tributario que las caracteriza" -quien es quién fija el fin y esa naturaleza?, la respuesta a dar, es que se encuentra en la doctrina de los expositores -- del Derecho Tributario, luego la Doctrina es fuente de este -- Derecho por autorización de la ley, y no por un valor puramente moral como dice Waline.-

He nos fijado que es fuente del Derecho Tributario, ahora falta que fijemos si es fuente del Derecho Financiero.- Sabemos que por integración se colman las lagunas del Derecho, y si una ley financiero (la ley del impuesto sobre la Renta lo es) contiene normas sobre como debe interpretarse la ley, es permitido a falta de regulación en las otras hacer uso de esa regla del art. 116 LIA y darle aplicación general, solo que -

ya no diríamos que buscando el fin y la naturaleza del derecho tributario, sino que buscando el fin y la naturaleza del derecho financiero.- Creo pues en mi opinión, que por integración, la Doctrina es admitida en todo el derecho financiero, y podemos concluir que es también una de sus fuentes.- No voy a negar que doctrina sobre Derecho Presupuestario por ejemplo será poca, pero esa poca sería aplicable para mejor interpretar sus normas legales.-

Históricamente, la doctrina fue fuente directa en Roma - desde tiempos de Tiberio - por razón del ius respondendi que se les dió a los juristas más famosos, teniendo el Juez que aceptar los dictámenes o respuestas de los juristas - "responsa prudentium" - en forma obligatoria, llegando incluso después a constituirse el llamado "Tribunal de los muertos", por el cual la doctrina de Gayo, Modestino, Papiniano, Paulo y Ulpiano, tenían fuerza obligatoria aún después de fallecidos.-

Creo del caso tratar acá sobre los Principios Generales del Derecho, porque aunque muchos autores los tratan como una fuente aparte, en mi opinión los Principios Generales del Derecho son producto de la doctrina, ella los elabora, y todo lo dicho sobre ella, los comprende también.-

Los principios Generales del Derecho, como el derecho a la vida, el de igualdad ante la ley, el de proporcionalidad e igualdad en las cargas públicas, el de previa audiencia para ser condenado, no surgieron así porque así, fueron creados merced a la labor de los doctrinarios.- Para mí no tienen independencia propia, y los que dicen que esos principios son los mismos del Derecho Natural, nos vienen a dar la razón, -- pues el Derecho Natural aunque sea un orden intrínsecamente justo, ha necesitado de doctrinarios que lo expongan y lo defiendan, que digan que es eso de intrínsecamente bueno y justo, y al decir eso, elaboraron los principios.- Por lo antes expuesto, los Principios Generales del Derecho son fuente del Derecho Financiero, pero caben dentro de la Doctrina.-

c) CIRCULARES.-

Las circulares constituyen las instrucciones que los funcionarios superiores giran a sus inferiores para la mejor aplicación

ción e interpretación de las disposiciones de superior rango. En este rubro incluimos las llamadas en doctrina "ordenes ministeriales" y los Instructivos.- Se han afirmado por la mayor parte la Doctrina que las circulares no son Fuente de Derecho por cuanto no obligan a los particulares, sino que establecen vínculos jurídicos unicamente entre la organización interna del Estado.- Yo estimo que si son fuente del Derecho Financiero, puesto que por razón de ellas, se establece una conducta uniforme en la manera de resolver casos similares no pudiendo el funcionario o empleado inferior, apartarse de las instrucciones recibidas.- Esas circulares pueden aun ser usadas por los particulares para que se les de un tratamiento que no se le ha dado, y sería en el caso que el funcionario inferior omitiera darle cumplimiento a la circular, la cual es de conocimiento del particular, y hace uso de ella para exigir que se le de el tratamiento ordenado por el Superior.- La circular ha operado, y su función como fuente de Derecho, aparece clara.-

En El Salvador las circulares no se publican en el Diario Oficial, lo que impide que sean generalmente conocidas por los particulares, en otros países, España e Italia por ejemplo, si se publican.-

Las circulares en mi opinión, es una manera de lograr un comportamiento homogéneo en la resolución y tratamiento de los asuntos financieros, -Criterios encontrados, aparecen muchas veces entre diversos funcionarios o empleados inferiores, siendo cuestión de buena o mala suerte para el particular, encontrarse con un funcionario que hace un desconocimiento de los principios del Derecho o con otro que actúe correctamente. Evitar el máximo esa diversidad de criterios y opiniones en la aplicación e interpretación de la Ley, que no puede servir en manera alguna al prestigio de la administración es el justificativo de las circulares.-

Tanto en la Dirección General de Contribuciones Directas como en la de Indirectas, encontramos en muchas ocasiones, interpretaciones varias a disposiciones de normas que les toca aplicar, entre diferentes secciones o aún entre empleados de las mismas secciones, y esto lleva a una inseguridad en el contribuyente, pues puede llegar a escuchar 2 a 3 opiniones diversas.-

Cuando trabajé en la sección Jurídica de Contribuciones Indirectas, algunas de las consultas que se evaluaban y que contenían en consecuencia el criterio oficial de la oficina sobre el caso planteado, eran ignoradas por -- algunos de los empleados y aplicaban un criterio distinto, -- a que se debía esto?, fuera de otras razones, a falta de comunicación, a ellos no se les indicaba el modo oficial que la Dirección tenía para interpretar la Ley.- Para remediar eso, cuando yo estuve en --- posibilidades de poder tomar alguna medida al respecto, lo hice, y consistía en mimeografiar las consultas que la Dirección contestaba, y enviárselas como circular a los miembros de la Sección Jurídica y de Auditoría para que existiera uniformidad de criterio en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, y hasta entonces -- algunos se enteraron de criterios, que eran opuestos a los -- que informaban a los contribuyentes.- Lamentablemente este -- sistema de circulares, tan sencillo y beneficioso, no se continuó a mi retiro, y si lo aplican muy bien, la Dirección General de la Renta de Aduanas y la Corte de Cuentas de la República.-

Sainz de Bujanda critica el exceso de ordenes ministeriales y de circulares pues "constituyen en la práctica, uno de los más graves peligros para el principio de legalidad, no se limitan como fuera deseable, a aclarar el sentido de las normas legales, sino que ensanchan o restringen, generalmente lo primero" (9).- Estoy de acuerdo con el referido autor, pues -- en verdad cuando se desnaturaliza el sentido de la circular, -- violando el principio de legalidad, preferible fuera que no -- hubiera circulares, pero cuando se hace con la idea de uniformar criterios con una mejor interpretación, la circular si es beneficiosa.-

Casos han habido en El Salvador, en que las circulares -- van contra el texto de la ley y no debieron acatarse.- Cuando en 1970 se reformó la Ley de Papel Sellado y Timbres, se estableció que los productos con precio regulado por el gobierno pagarían no de acuerdo a la tarifa de timbres sino a la de papel sellado que es menor.- En ese tiempo recibimos los que trabajábamos en la Sección Jurídica de Contribuciones Indirectas una circular en la que el Ministerio de Hacienda contemplaba a los cigarrillos, como un artículo con precio regulado por el

gobierno.- Siempre sostuve que a esa fecha no existía ningún decreto que regulara el precio de los cigarrillos, como en -- realidad lo era, en consecuencia la tarifa a aplicarse era la de timbres y no la de papel sellado.- Funcionarios superiores de la Dirección estuvieron de acuerdo conmigo, pero que sin- embargo había que atenerse a lo que el Ministerio decía.- Fue hasta Diciembre de 1972 cuando se emitió un Decreto fijando- precio a los cigarrillos, ello vino a confirmar que antes de- esa fecha no lo existía y el fisco dejó de cobrar una tarifa- mas alta de impuesto alrededor de 2 años, por una simple nota ministerial en violación a normas legales.- Circulares de ese tipo no deben de darse, no obligan a su cumplimiento; pero -- aquellas que sirven para una mejor interpretación si, y consti- tuyen fuente de derecho, pues complementan las normas de ran- go superior.-

NOTAS:

- (1) - Carlos Giuliani Foumru, e- Derecho Financiero- Depalma - Editores, 2a. edic. Buenos Aires, 1970, pág. 58.-
- (2) - Eduardo García Maynez- Introducción al Estudio del Dere- cho- Editorial Ferrua, S.A. 22a. edición revisada, pág. 68
- (3) - Federico Torres Lacroze- Manual de Introducción al Dere- cho - La Ley, S.A. Buenos Aires, 1967, pág. 125.
- (4) - Isidoro Oliver- Finanzas y Derecho Financiero- Librería- Jurídica La Plata- s/f- pág. 73.-
- (5) - Citado por Manuel de Rivacoba y Rivacoba- División y -- Fuentes del Derecho Positivo, Edevel, Valparaíso, 1968 pág. 93.
- (6) - Citado por Arturo Orpaz- Introducción Enciclopedia al - Derecho y a las Ciencias Sociales- Editorial Assandri, Cordo- va- 3a. edición, 1959, pág. 77.-
- (7) - Eduardo García Maynez, ob. cit. pág. 72.-
- (8) - Citado por Miguel S. Marienhoff - Tratado de Derecho Administra- tivo, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Tomo I, 1970, pág. 207.-
- (9) - Fernando Sainz de Eujan - Hacienda y Derecho - Institu- to de Estudios Políticos- Madrid- 1962 reimpresión de 1955, pág. 439.-

C A P I T U L O - V I I I

C O N C L U S I O N E S

Las conclusiones siguientes aparecen fundamentadas en el desarrollo del trabajo, ahora solo las resumo:

1) La existencia de una rama autónoma del Derecho denominada Derecho Financiero que estudia jurídicamente todos los aspectos relacionados con las Finanzas Públicas.-

2) La necesidad de hacer un estudio más armónico y más equilibrado entre las diversas partes del Derecho Financiero, y no centrar la atención únicamente en el Derecho Tributario.-

3) Que de las varias acepciones que se le dá al término "Fuentes del Derecho", las más usadas son: a) las fuentes reales, b) el proceso formativo de las normas jurídicas, y c) la norma jurídica en sí.-

4) Que El Salvador no podría celebrar un Tratado con los restantes países, por medio del cual se cedieran parte de las atribuciones que corresponden a los poderes constituidos, aún para lograr una mejor integración económica centroamericana.-

5) Que los Tribunales de lo Contencioso-Tributarios deben de pertenecer al Poder Judicial y no al Poder Ejecutivo.-

6) Que en El Salvador, el término Contribuciones es usado como sinónimo de Tributos, y abarca a los Impuestos, las Tasas y las Contribuciones Especiales.-

7) Aceptación de que el Presupuesto, tanto en su aspecto formal como material, es una ley, rechazando la tesis que es un acto administrativo.-

8) La necesidad de celebrar tratados internacionales, que permitan que la exención tributaria que otorgan los países subdesarrollados, sea dada como crédito contra el impuesto a pagar en los países desarrollados, en el caso de inversionistas de esos países.-

9) Que los tributos en El Salvador no solamente pueden tener fines fiscales sino también extrafiscales, rechazando la tesis que solamente se puede lo primero.-

10) La posibilidad de elaborar presupuestos desequilibrados, por virtud de autorización constitucional.-

11) La opinión que para transferencias de asignaciones presupuestarias aún en el mismo Ramo, debería de hacerse por autorización de la Asamblea Legislativa y no del Poder Ejecutivo.-

12) Que las leyes financieras son de orden público y pueden tener efecto retroactivo.-

13) Que la correspondencia interceptada puede hacer fe en materia financiera, cuando se han suspendido las garantías constitucionales.-

14) Que las aportaciones al Seguro Social por parte de patronos y trabajadores, es una forma de Tributos.-

15) Que la potestad reglamentaria no es de incumbencia exclusiva del Poder Ejecutivo.-

16) Considerar al reglamento como una forma de ley.- La Constitución Política es la ley máxima, las leyes emitidas por el Poder Legislativo son las leyes secundarias, y el reglamento jerárquicamente estaría supeditado a las anteriores.-

17) Que el legislador no puede invadir el campo reservado para la reglamentación, pues implicaría invadir funciones que no le corresponden.-

18) Los Reglamentos Delegados no son permitidos por nuestra Constitución, por significar delegación de funciones.-

19) Los Reglamentos de Necesidad y Urgencia tampoco son permitidos por nuestra Constitución, de manera que no pueden ser Fuente del Derecho Financiero.-

20) La costumbre fue un sector importante del Derecho Financiero en la antigüedad.-

21) Aceptación de que la Costumbre es Fuente de Derecho en El Salvador, no solo en cuanto al Derecho Tributario sino también al Financiero.-

22) La Costumbre no requiere prueba, pues se prueban los hechos y no el Derecho.-

23) La Jurisprudencia es fuente indirecta, en tanto y en cuanto influye, en las resoluciones posteriores de los Jueces y Funcionarios.-

24) La Jurisprudencia no es obligatoria en materia financiera.-

25) Reconocer lo acertado de Kelsen, al sostener que la sentencia es creadora de Derecho; así como la posición de Holmes, en cuanto a que el Juez toma en consideración las necesidades sociales de la época, las teorías políticas y factores extrajurídicos.-

26) Las transformaciones legislativas encuentran en la Doctrina un apoyo para dictar mejores leyes, y en ese sentido es Fuente de Derecho.-

27) Que la Doctrina es admitida por nuestra ley como fuente supletoria del Derecho Tributario y también del Financiero.-

28) Que los Principios Generales del Derecho podemos ubicarlos dentro de los Principios Doctrinarios.-

29) Que las Circulares e Instructivos son un medio efectivo para evitar el desorden interpretativo y de aplicación de las normas jurídicas, constituyendo una Fuente de Derecho, pero debiendo evitarse que contraríen la ley.-

30) Que tanto la Ley, sobre lo que no existe discusión, como la Costumbre, la Jurisprudencia, la Doctrina y las Circulares e Instructivos, sobre los que muchos autores les niegan el carácter de Fuentes del Derecho Financiero, constituyen en El Salvador fuentes de ese Derecho.-

I N D I C E

Capítulo I - Derecho Financiero - Derecho Tributario - Autonomía.....1
Capítulo II- Fuentes del Derecho.....14
Capítulo III - Legislación Constitucional.....22
Capítulo IV - Legislación Secundaria.....55
Capítulo V - Reglamentación.....63
Capítulo VI - La Costumbre.....69
Capítulo VII - Jurisprudencia, Doctrina y Circulares.....76
Capítulo VIII - Conclusiones.....86