

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Y CIENCIAS SOCIALES

**PRINCIPIOS DE DERECHOS Y CONSIDERACIONES DE LA
LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES**

TESIS

PRESENTADA POR

JERONIMO ERNESTO REYES

PREVIA A LA OPCION DEL TITULO DE

DOCTOR

EN

JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

AGOSTO DE 1970.

SAN SALVADOR

—

EL SALVADOR

—

CENTRO AMERICA



T
343-057
R457P
1970
F. J. y CC. SS.
y. 3

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

R E C T O R

Dr. José María Méndez

SECRETARIO GENERAL

Dr. José Ricardo Martínez

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO

Dr. Guillermo Chacón Castillo

SECRETARIO

Dr. Guillermo Orellana Osorio

AGOSTO DE 1970

San Salvador, El Salvador, Centro América

57774

J U R A D O S D E E X A M E N E S

*Examen General Privado sobre Materias Procesales
y Leyes Administrativas*

*PRESIDENTE: Dr. Francisco Arrieta Gallegos
PRIMER VOCAL : Dr. Julio Díaz Sol
SEGUNDO VOCAL: Dr. José Domingo Méndez*

*Examen General Privado sobre Materias Civiles,
Penales y Mercantiles*

*PRESIDENTE : Dr. Miguel Antonio Granillo
PRIMER VOCAL : Dr. Jorge Alberto Barriere
SEGUNDO VOCAL: Dr. Manuel Arrieta Gallegos*

*Examen General Privado sobre Ciencias Sociales
Constitución y Legislación Laboral*

*PRESIDENTE : Dr. Pablo Mauricio Alvergue
PRIMER VOCAL : Dr. Francisco José Retana
SEGUNDO VOCAL: Dr. José Napoleón Rodríguez Ruiz h.*

ASESOR DE TESIS:

Dr. Roberto López Munguía

TRIBUNAL CALIFICADOR DE TESIS

*PRESIDENTE : Dr. Roberto Oliva
PRIMER VOCAL : Dr. Roberto Posada Sandoval
SEGUNDO VOCAL: Dr. Roberto Preza Quezada*

DEDICATORIA

A la memoria de mi recordado y querido padre don PEDRO ALFREDO REYES (Q.D.D.G.), que en todo momento me prodigó la ayuda y consejos necesarios y a quien el Creador lo llamó antes de haberle podido dar la satisfacción que tanto anheló de obtener mi Título Profesional.

A mi querida madre doña MARIA ERNESTINA GARCIA viuda de REYES, quien con amor y bondad me alentó para llegar a este momento.

A mi esposa, hijos, hermanos, sobrinos y demás familia.

A la persona que gentilmente me ayudó en esta tesis.

Finalmente, rindo sinceros agradecimientos a los amigos que en una u otra forma me prestaron su colaboración en la terminación de este trabajo.

PRINCIPIOS DE DERECHO Y CONSIDERACIONES
DE LA LEY DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES

- INTRODUCCION	Página 1
I. - FUNDAMENTO, PRINCIPIOS Y RELACIONES DE DERECHO	" 4
1. Origen y Evolución del Derecho - 2. Derecho Objetivo y Subjetivo - 3. Derecho Público y Derecho Privado - 4. Derecho Administrativo - 5. Ciencia de la Hacienda - 6. Actividad Financiera - 7. Derecho Financiero y Derecho Tributario.	
II - DE LA TRIBUTACION	" 20
1. Generalidades de los Impuestos - 2. Clasificación de los mismos - 3. Impuestos Directos e Indirectos - 4. Los Impuestos Indirectos en la Política Contributiva.	
III - IMPUESTO DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES	" 33
1. Problemas de Legislación Técnica - 2. Principios Constitucionales y Antecedentes Legislativos - 3. Régimen Legal Vigente.	
IV - CONCEPTO Y GENERALIDADES DEL IMPUESTO DE TIMBRES	" 39
1. Naturaleza del Impuesto - 2. Sujeto Pasivo del Impuesto - 3. Objeto y Exigibilidad del Impuesto - 4. Formas de Percepción y Clases de Timbres - 5. Documentos: La validez de los documentos por el pago del Papel Sellado y Timbres - 6. Investigación e Inspección - 7. Sanciones y Exenciones - 8. Sustitución del Impuesto de Papel Sellado y Timbre por el Impuesto a las Ventas.	
V - ADMINISTRACION DEL IMPUESTO DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES	" 51
1. Organismos Administrativos - 2. Funcionarios Competentes - 3. Medios Fiscalizadores - 4. Problemas Prácticos sobre la Aplicación de algunas normas de la Ley de Papel Sellado y Timbres.	
VI CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	" 59
BIBLIOGRAFIA	" 63

I N T R O D U C C I O N

La vida sociológica de la humanidad al través de la historia y el tiempo nos enseña que en un principio las necesidades humanas y la naturaleza gregaria del hombre motivó a éste a unirse en familias y en otros grupos basados en el parentesco; y que el crecimiento de esas necesidades, lo hizo comprender que sin la ayuda mutua organizada, no se podía satisfacer dichas necesidades, por lo que se vió obligado a organizarse en otras agrupaciones distintas cada vez más amplias, como las corporaciones territoriales y de carácter político: Municipios, Distritos, Circunscripciones, etc., hasta llegar al Estado, como la forma mas indicada de obtener las satisfacciones de las necesidades comunes o colectivas de aquellos que lo componen, constituyendo ello el fin primordial del Estado. Para cumplir con dicho fin y los demás que le corresponden, es evidente que el Estado necesitó de medios de naturaleza fundamentalmente económica, o sea pues adquirir, administrar y emplear medios económicos necesarios para la realización de las funciones que le son propias, lo que hizo que el Estado, al igual que hicieron antes las otras organizaciones colectivas formadas se viese obligado a conseguir dichos medios de cualquier manera que le fue re posible y que estuviese a su alcance dentro de sus fines,

lo que dió origen a las contribuciones, tasas, e impuestos, que se transforman después en los ingresos de Derecho Público y que constituyen parte de la actividad financiera o económica del Estado, (ciclo financiero) y que se convierten en servicio público al satisfacer las necesidades de la comunidad.

Al respecto Günter Schmolders 1) manifiesta: " que siempre que existan comunidades que hayan de satisfacer necesidades propias, existirán también métodos para hacer que los miembros de la comunidad presten su contribución material a la satisfacción de esas necesidades comunes.

No obstante la forma de dichas contribuciones ha experimentado numerosos cambios en el transcurso de la historia. Del mismo modo que la configuración de las "finanzas" públicas, en su mas amplio sentido, ha sido condicionada primordialmente por la magnitud y peculiaridad de las tareas comunitarias, así también las modificaciones, desarrollo o decadencia de l s diferentes contribuciones públicas, son un reflejo de las vicisitudes de la actividad estatal"; el mismo G. Schmolders en su obra, cita que W. Gerloff 2) al con-

1) Günter Schmolders - Teoría General del Impuesto. Pág. 3

2) GERLOFF W. Die oeffentliche Finanzwirtschaft, Francfort 1942 Pág. 67. Segunda Ed. (Francfort, 1948-50), Pág. 48.-

testar la pregunta sobre el verdadero origen de los impuestos y contribuciones dice: que "las contribuciones entendidas éstas en su sentido etimológico de colaboración económica, son tan antiguas como la sociedad humana".

Por otra parte, cuando se analiza la realidad que presenta la compleja vida social de nuestras comunidades al través del tiempo, crece también una mayor comprensión por las materias fiscales y tributarias. La importancia de las complejas cuestiones que derivan del manejo de los egresos y los ingresos del Estado, la organización financiera, la organización presupuestaria y el análisis de los impactos impositivos, está fuera de toda duda; tanto más cuanto que el Estado moderno, frente a sus necesidades materiales se va convirtiendo progresivamente en el empresario por antonomasia. Lo que no se puede concebir es el estudio de las Ciencias Sociales prescindiendo del hecho de que los Gobiernos, progresivamente toman una mayor cuota de recursos productivos de los países, en especial, por medio del sistema impositivo y de la deuda pública.

I FUNDAMENTO, PRINCIPIO Y RELACIONES DE DERECHO

1) Origen y Evolución del Derecho

Al llegar a constituirse el Estado como la forma mas amplia e indicada para obtener las satisfacciones de las necesidades comunes o colectivas, es indudable que ha necesitado a su vez del DERECHO, cuya finalidad es el mantenimiento y desenvolvimiento de los individuos y sociedad que rige, con base en los preceptos a que deben sujetarse las relaciones de los individuos entre sí y con el poder público, o sea pues que tiene como objeto la organización de la sociedad por medio de normas que el hombre debe atender y estar obligado a ellas.

La palabra DERECHO proviene de Directum, participio pasivo de dirigire, dirigir, que tomado en sentido figurado designa aquello que está conforme con la regla, es decir, con la ley por lo que se puede decir que DERECHO es la ordenación libre y voluntaria, pero imperiosamente exigible, de los actos humanos, necesaria para la realización de los fines individuales en el orden social.

2) Derecho Objetivo y Subjetivo

Asímismo se afirma que todas aquellas normas jurídicas dictadas por un legítimo Poder del Estado y a la que ha de sujetarse el hombre en la realización o ejecución de los

actos jurídicos", es la manifestación del Derecho Estatal, formulado por el Estado, o sea pues es lo que constituye el DERECHO OBJETIVO POSITIVO, dando origen a su vez en relación con dicho Derecho, al DERECHO SUBJETIVO que se dice: " que consiste en la facultad o poder de la voluntad que la ley concede al individuo para que éste, con arreglo a normas pre establecidas pueda a su voluntad realizar o no determinados actos o exigir la realización u obtención de otros".

Como el Derecho es en principio un sistema de "fines humanos", cuya materia se lo suministra la naturaleza y vida del hombre, tiene que regular no solo los fines que el individuo ha de cumplir en sí y por sí, individual y aisladamente, sino también los que le impone la exigencia social como ser que vive en sociedad y de ella forma parte; y como estos fines son distintos, como el hombre, ser social y sociable por naturaleza, tiene muchos fines que cumplir, se ha formado la división y clasificación de los derechos en relación con los distintos fines.

3) Derecho Público y Derecho Privado

Más no solo este criterio ha imperado para las clasificaciones del Derecho, sino que la doctrina ha tenido en cuenta también la naturaleza o el origen del mismo; la forma como éste se manifiesta; los elementos de la relación jurídica; la naturaleza de estas mismas relaciones y otros ele-

mentos de diferenciación, dando todo ello origen a distintos criterios de clasificación del Derecho, siendo de las principales entre ellas la de DERECHO PUBLICO y DERECHO PRIVADO la cual es la que se ha conocido desde Justiniano y Ulpiano, siendo pues de las mas antiguas.

Ya mas de algún expositor ha expresado que corresponden al DERECHO PRIVADO todas las reglas instituidas en interés de los particulares y de los cuales deriva una acción privada, y a las del DERECHO PUBLICO aquellas otras reglas cuya violación se persigue mediante acción pública ejercitada por el Estado; de lo anterior se puede decir: que el Estado y demás organismos similares pueden actuar en un doble carácter, como Poder Político y Soberano que ejerce funciones de Gobierno e imperio, y como simple particular. Por todo lo expuesto, se concluye que se presentan muchas dificultades al precisar dichos conceptos, porque tanto en las leyes como en la vida jurídica se coordinan y entrecruzan sus respectivas normas y órbitas, sin embargo diremos que DERECHO PUBLICO es el conjunto de normas que rigen la organización y actividad del Estado y de los demás Entes políticos menores, o las relaciones de los particulares y estos Organismos Políticos, cuando actúan en su calidad de Poder Político o Soberano; y DERECHO PRIVADO es el conjunto de normas que regulan las relaciones de los particulares entre

si o las relaciones entre éstos y el Estado o demás susodichos organismos, cuando actúan como simples personas privadas.

Conceptuados así dichos Derechos según el ámbito en que actúan puede ser Interno o Nacional y Externo o Internacional.

Hasta aquí se ha procurado tratar los conceptos, fundamentos y principios generales de Derecho, los cuales son quizá solo transcripciones en razón de lo difícil que es la parte doctrinal, expuesta ya por verdaderos juristas con bases sólidas de profundos estudios aceptadas sin modificación alguna.

4) Derecho Administrativo

Al continuar solamente considerando el Derecho Público interno, en virtud de la naturaleza de la materia de que se trata, se advierte que dicho Derecho comprende otras subdivisiones, y una de ellas es la del DERECHO ADMINISTRATIVO que es de mucha importancia, Gabino Fraga 3), dice: que Derecho Administrativo es la rama del Derecho Público que regula la actividad del Estado que se realiza en forma

3) Gabino Fraga - Derecho Administrativo

de función administrativa; o sea pues que se puede decir que toda la actividad del Estado se realiza a través de su función administrativa, encaminada al cumplimiento de sus fines, y estos fines no son sino la satisfacción de sus necesidades públicas, de donde se deduce que el Derecho Administrativo es de indispensable necesidad para la Hacienda Pública y sobre todo para el Derecho Impositivo, pudiendo decirse que a menudo se suscita la inter-relación de dichas materias; también García Máynez 4) dice: "que Derecho Administrativo es la rama del Derecho Público que tiene por objeto específico la Administración Pública", y que para entenderla es necesario la explicación de la última parte, o sea que es: la ADMINISTRACION PUBLICA, que "puede ser definida como la actividad a través de la cual el Estado y los sujetos auxiliares del mismo tienden a la satisfacción de intereses colectivos"; asimismo un autor moderno Argentino Agustín A. Gordillo 5) define al Derecho Administrativo como "la rama de la Ciencia del Derecho Público que estudia el ejercicio de la función administrativa y la protección judicial existente contra ésta".

4) Eduardo García Máynez - Introducción al Estudio del Derecho. Pág. 135.

5) Agustín A. Gordillo - Introducción al Derecho Administrativo. 2ª Edición Corregida y Aumentada. Abeledo-Perrot. 1966.-

Es en función del Derecho Administrativo y la explicación anterior de Administración Pública que nace la ciencia de las Finanzas o Hacienda Pública y por ende el Derecho Financiero y Tributario.

5) Ciencia de la Hacienda

Se sabe que una definición de cualquier ciencia no es mas que la indicación de los límites entre los cuales se quiere mantener cierto grupo de investigaciones, los cuales están sujetos a ser considerados arbitrarios por alguien, pues ni aún de las ciencias matemáticas, que son las ciencias exactas por excelencia, se puede dar una definición rigurosa, y es hasta cuando se ha obtenido un grado de desenvolvimiento y de sistematización, que se van reconociendo los límites de la materia como ciencia, y se dice que es autónoma, o sea pues que tiene ciertas características que le son propias; de allí que desde un principio se dice que no se puede dar una verdadera definición, sino que hasta que se ha llegado a ese mayor conocimiento y desarrollo de la materia, así como también desde el punto de vista de la misma para cada uno, por eso hay quienes consideran la materia contemplada, CIENCIA DE LA HACIENDA, como una parte de la economía y quienes la toman como Ciencia Autónoma en cuanto se ocupa de la satisfacción de las diferentes clases de necesidades (necesidades colectivas), que por su naturaleza

económica, se presumen diferentes de las restantes; hay quienes la consideran una rama de la Sociología, otros como una ciencia práctica.

El doctor Alvaro Magaña h. (Profesor de Ciencia de la Hacienda en nuestra Universidad Nacional) ha expuesto: que aunque con ligeras variantes de énfasis, es la misma cosa, Ciencia de la Hacienda, que se estudia en la Escuela de Derecho y Finanzas Públicas, nombre con que se estudia en la Escuela de Economía; y que los países de origen Anglo-Sajón, Alemania, Inglaterra, Estados Unidos, usan el término Finanzas Públicas y los países de tradición francesa y española usan el de Ciencia de la Hacienda, y que el principal de los problemas que confronta un Estado es proporcionar bienes y servicios a los ciudadanos, que esos bienes y servicios que debe proporcionar en mayor o menor extensión de acuerdo a los fines que se aceptan como justificables por el Estado, deben proveerse con ciertos medios materiales, los que tienen que salir de la misma Economía.

Concretizando se dice que la Ciencia que estudia la Economía Financiera del Estado o Hacienda Pública ha sido denominada con diversos nombres, tales como: Ciencia de las Finanzas, Ciencia de la Economía Financiera del Estado, Ciencia de la Hacienda Pública, etc., pues ella no solo se ocupa de la descripción de una categoría especial de fenómenos

económicos y políticos, sino que, además, intenta inquirir las normas de dichos hechos, origen de los mismos y las relaciones de ellos entre sí y sus consecuencias y repercusiones recíprocas y sobre otros hechos.

Se ha dicho que es difícil dar una verdadera definición por la variedad de criterios y matices con que se enfocan, pues se peca de muy estrecha o de muy extensa, sin embargo se puede decir que es la Ciencia que regula aquellos principios para que el Estado o cualquier Ente público obtenga sus recursos y las normas que sirven al Estado para el gasto de esos recursos en bienes y servicios a la comunidad en cumplimiento de sus fines y según F. Flora 6) "es la ciencia que estudia los principios abstractos, los objetivos públicos, las normas legislativas que rigen la adquisición y empleo de las riquezas requeridas por los Entes políticos para la satisfacción de las necesidades públicas", o sea pues, que la Ciencia de la Hacienda Pública expone y explica en conjunto los fenómenos financieros del pasado y presente, que a medida que se ha ido desarrollando y perfeccionando se ha valido de varias disciplinas o ramas como son entre ellas el Derecho Financiero y el Tributario.

Se sabe que el Estado tiene unos fines que cumplir

6) Federico Flora. Manual de Ciencia de la Hacienda.

y para ello necesita medios, los primeros, los fines, son de naturaleza política y los segundos, los medios, de naturaleza material sobre todo económicos, y es así como una parte concreta de la administración obtiene de los particulares determinadas cantidades o cuotas que gestiona o administra hasta que son invertidas en necesidades públicas debidamente previstas.

6) Actividad Financiera

Todo Ente político, sobre todo el Estado, desarrolla una serie de funciones indispensables para el cumplimiento de los fines que constituyen en última instancia, su justificación. Esa serie de funciones son las actividades del Estado, o Ente político, de las cuales hay que distinguir la de carácter económico, y que denominamos "ACTIVIDAD FINANCIERA", pues existen algunos aspectos en dicha actividad en relación a los efectos de los impuestos, que por su carácter económico se distingue de los demás, la cual va adquiriendo independencia, pero que también hay que recordar que depende no solo del aspecto económico, sino que procede de lo político de la actividad, pues toda actividad del Estado es una actividad política y por consiguiente es necesaria la consideración jurídica de la actividad financiera, ya que la actividad política basada en la financiera es la realización del derecho, a medida que el grupo social pro-

liferá y la complejidad de su actuación política aumenta, la necesidad y el imperio de la norma, no solo se justifica, sino que se hace exigible, o sea pues que todo fenómeno financiero (actividad financiera) necesita una regla jurídica que la formalice y que le de unidad.

La actividad económica o financiera del Estado comienza cuando se ve obligada a adquirir bienes o riquezas producidas por las demás economías para atender los gastos que le obliga cumplir su deber de satisfacer las necesidades públicas y los fines del mismo Estado, concluyéndose que la actividad financiera es el conjunto de operaciones preordenadas por el Estado para sus finanzas, para procurarse los medios para los gastos públicos y para la consecución de sus fines, pudiendo decirse que la actividad financiera es un aspecto especial de la actividad política del Estado, un instrumento fundamental del Estado para la consecución de sus fines.

7) Derecho Financiero y Derecho Tributario

Apreciada así la actividad financiera del Estado, corresponde conocer la parte formal que la regula y que ha dado origen a la terminología del Derecho Financiero y del Derecho Tributario, lo que ha causado disección de criterio entre los autores de concederles verdadera autonomía a dichos Derechos, especialmente al Derecho Financiero, en vis

ta de considerar a éste falto de sustantividad y homogeneidad, pues comprende los cuatro elementos: de lo político, de lo jurídico, de lo económico y de lo técnico, según la concepción de Grizzioti 7); por lo que no se puede considerar unitario, sosteniendo algunos autores que el DERECHO FINANCIERO puede surgir cuando se considere actividad jurídico-financiera unitaria y homogénea; hay autores también que admiten la expresión de Derecho Financiero como una terminología apropiada para comprender la imprecisión de límites y la complejidad de contenido del fenómeno financiero.

Ingresso, define al Derecho Financiero como "El conjunto de las normas jurídicas que regulan la actividad del Estado y de las entidades de Derecho Público menores, consideradas en la composición de los organismos que la ejecutan, en el ordenamiento formal de sus procedimientos y de sus hechos y el contenido de las relaciones jurídicas que origina o pone en vigor. 8)

Pugliesse se inclina por reconocerla como disciplina autónoma, ya que el sujeto de la actividad financiera del Estado se estudia con criterio jurídico unitario, el que exige a su vez el criterio económico uniforme, y lo define

7) Narciso Amorós - Derecho Tributario Explicaciones-Editorial Derecho Financiero, Madrid 1963, pág. 54.

8) Narciso Amorós - Derecho Tributario Explicaciones -Editorial Derecho Financiero. Madrid 1963, pág. 55.-

así: "es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros organismos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas" 9); pudiendo definirse también: como el "conjunto de las normas que reglan las relaciones que se asignan a la actividad financiera, sea en lo referente a la percepción de los recursos y de los gastos, sea en lo referente al patrimonio público de los Estados " 10)

Otros sostienen que la doctrina de los tributos no tiene nada que ver con la teoría de gestión o incluso de gestión financiera y, por lo tanto, esta heterogeneidad impide dar al derecho financiero un contenido uniforme y que parece mas propio considerar como disciplina jurídica, distinta de solo aquella parte del Derecho Financiero que aparece unitario y que se estudia con base en la relación tributaria, manifestando como se ha dicho antes, en que dicho

9) Mario Pugliesse - *Instituciones de Derecho Financiero*

10) G. Masci - *"Crozo di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario.-*

término de Derecho Financiero es de tanta significación científica, como tantos otros de lenguaje común y corriente.

Una vez expuestas las diferencias de criterios en apreciar unos el Derecho Financiero como autónomo y otros no, nos concretaremos a decir que en los dominios científicos se verifica el fenómeno de la formación progresiva de las nuevas disciplinas las que se separan del tronco original, de carácter general y fundamental y poco a poco se va aumentando el interés de esta materia y sus instrumentos de investigación, y es así como el Derecho Financiero, se le ha llegado a considerar como se dice antes, rango de disciplina autónoma, aunque toma de la Ciencia de la Hacienda principios económicos financieros, lo que da origen a que se impugne su autonomía, pues al terminar considerando y profundizando la materia tributaria se va diluyendo el Derecho Financiero en el Derecho Tributario.

Sin embargo para mejor comprensión diremos que el Derecho Financiero se contrae al estudio del aspecto normativo de la actividad financiera del Estado, que se divide en dos grandes partes: la organización administrativa financiera y los impuestos.

Para muchos autores el Derecho Tributario constituye la parte principal del Derecho Financiero ya que solo el Derecho Tributario tiene por sí las características de una dis

ciplina autónoma y no así el Financiero, definiéndolo al Derecho Tributario, como "el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones que se originan en la percepción de los impuestos, tasas, y tributos especiales".

Es del caso advertir que tanto en España como en otros países, como el nuestro, entre ellos, se usa también el vocablo de Derecho Fiscal ya sea para referirse al Derecho Financiero o al Derecho Tributario, llevando implícito el de Legislación Fiscal, que se refiere a todo lo que atañe a la norma que regula la actividad del Estado en su aspecto positivo, pero según las nuevas acepciones de los vocablos indicados, no es correcta dicha aplicación, ya que en el lenguaje corriente se usa indistintamente tanto para uno como para el otro, no estando de acuerdo con ello, pues en relación con los conceptos de Derecho Financiero su campo de acción es muy reducido y para el Derecho Tributario es muy amplio, teniendo una posición intermedia, lo cual ha causado la confusión de la expresada terminología.

Al entrar a estudiar el Derecho Tributario lo primero con que nos ponemos en contacto es la norma, la que cuando se estudia con otros propósitos y no solo la aplicación a un caso concreto o contravertido, sino que llegamos a su espíritu, sus causas y sus antecedentes nos conduce a otros problemas propios de otras disciplinas como son la Ciencia

de la Hacienda y de la Economía Financiera, las que a su vez contribuyen a la formación del Derecho Tributario, fijando así su concepto, que aparece como "el conjunto de principios necesarios para que el reparto del costo de los servicios públicos, divisibles o no se efectúe con arreglo a conceptos de derecho y técnica jurídica. El Derecho Tributario tiene como finalidad sentar los principios generales organizadores de los tributos como fenómenos jurídicos, es necesario hacer ver que estudia la naturaleza orgánica u organizadora que existe en los tributos, que lo hace fundamental y que ese carácter orgánico de los tributos se halla a través de la relación tributaria; de aquí que el Derecho Tributario se base sustantivamente en ese concepto y que la relación jurídica tenga características propias y diferentes de los otros públicos o privados, y hasta se puede llegar a afirmar que el poder tributario se manifiesta en la Ley creadora del impuesto, y después desaparece como fuerza, pues la coacción o fuerza coactiva que tiene el tributo, no procede del poder tributario o de su titular, sino única y exclusivamente de la Ley, en igual forma a la de cualquier otra disciplina jurídica, por lo que se puede decir que DERECHO TRIBUTARIO "es la rama del Derecho Público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su pre-

sencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país. 11)

La aparición de los estudios tributarios corresponden a la inquietud de resolver en forma lógica y científica los problemas y dificultades que tiene la adaptación del sistema tributario a un orden general, ya sea económico o político.- La intervención del Estado, en materia económica aumenta cada día, y ello obliga a la mayor precisión en el uso e incidencia del sistema tributario en el conjunto económico total; en lo jurídico, mediante una técnica jurídica, es necesario se cumplan las necesidades y finalidades propias del ordenamiento tributario, alejado de toda arbitrariedad dando lugar a un tratamiento propio o autónomo.

Aunque el Derecho Tributario científicamente no es una ciencia, por su importancia ha adquirido los contornos y características de ésta y es por ello que se puede considerar como tal, pues tiene en la vida pública y profesional una importancia trascendental.

11) Narciso Amorós-Derecho Tributario Explicaciones Editorial de Derecho Financiero- Madrid 1963. Pág. 64.-

II DE LA TRIBUTACION

1) Generalidades de los Impuestos

El régimen impositivo de los Estados tiene su origen desde en la antigüedad según hemos visto antes, cuando se fueron agrupando los individuos a fin de satisfacer sus necesidades colectivas formando agrupaciones organizadas hasta llegar al tiempo de cuando los señores exigían de sus vasallos e imponían, la carga de entregar cierta cantidad de dinero o en especie, en reconocimiento de su Señorío y Poder Feudal, lo que llamaban "Tributo", de allí que por similitud toda carga que el Estado impone a los ciudadanos para ayudarse en sus necesidades se le llame así; y en doctrina los ingresos públicos reciben dicho nombre, comprendiendo en el concepto de Tributo a los Impuestos, a las Contribuciones y a las tasas.

El Estado en su doble capacidad que le es propio actuar por su calidad de Ente Soberano, actúa unas veces en sus procedimientos como persona Jurídica de Derecho Público y otras actúa en sus procedimientos como persona de Derecho Privado y en ambos casos puede adquirir ingresos, diferenciándose que en el primer caso los adquiere en forma coercitiva y exclusiva, que vienen a formar los Ingresos de Derecho Público o derivados; lo cual no puede hacerlo si actúa en el segundo caso o sea como una persona particular sujeta

al régimen del Derecho Civil, y es en el primer caso el que nos interesa, o sea cuando adquiere dichos ingresos en el Derecho Público que es el que corresponde al estudio del Derecho Tributario.

TRIBUTO, teóricamente además de comprender especialmente a los Impuestos, también abarca a las Contribuciones y a las Tasas, y es del caso dar sus principales características, pues hay veces que por su misma índole dan lugar a confusión aunque en verdad son muy distintos. En nuestra legislación el concepto de Contribución tiene mas que todo un sentido genérico y no el específico con que se introdujo en el lenguaje financiero, pudiendo decirse que sus características son que aprovechan divisiblemente en particular a la Institución que la establece, su pago es obligatorio, su rendimiento no costea el servicio, se obtienen también finalidades indivisibles para todo el país y solo el Estado puede imponerlas.

Las tasas se caracterizan por que: financian divisiblemente a la Institución que las establece, su pago es voluntario, generalmente el rendimiento de las tasas es inferior al costo del servicio, se obtienen ventajas indivisibles para todo el país, y si están en manos del Estado, funcionan a base de monopolio y si de concesionarios-delegados, a base del monopolio o de la libre competencia.



Por último los Impuestos se distinguen porque financian indivisiblemente todas las funciones del Estado; su pago es absolutamente obligatorio y solo el Estado puede recaudar e imponer impuestos.

*De las características expresadas y la confusión de conceptos de ellas en la legislación positiva, se advierte que los impuestos es el mas importante y conocido de todos ellos en la técnica financiera, pues expresa el deber individual y la coacción del Estado para hacerlos cumplir, o en otras palabras, los impuestos están destinados a cubrir los gastos de los servicios públicos generales, de los establecidos en interés general, cuyos beneficios están orientados hacia la colectividad toda y que, por lo mismo, tienen el carácter de indivisibles, por lo que se puede decir que: **IMPUESTO** es la prestación monetaria de carácter indivisible, recabada por el Estado de los particulares, compulsivamente, de acuerdo con reglas fijas, para financiar servicios de interés general; nuestros expositores y Profesores de la materia siguen a Ernesto Flores Zavala manifestando su conformidad de que la definición mas acertada de impuestos es la que tiene el Código Mejicano, que dice: "son Impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala*

como hecho generador del Crédito Fiscal, de lo cual se deduce como elementos esenciales: a) ser prestación en dinero o en especie, (debería ser solo en dinero, porque actualmente las prestaciones en especie ya no se observan); b) fijadas unilateralmente, o sea impuestas por el Estado sin ninguna contraprestación de parte de éste; c) su obligatoriedad, es exigida por el Estado pues es un pago forzado; d) ser una situación legal, que se establece por reglas fijas y e) dar nacimiento a un crédito fiscal o sea que se crean ingresos para responder de los gastos de interés general.

2) Clasificación de los mismos

Por la multiplicidad de criterios de crear figuras impositivas y de considerarlas en diferentes legislaciones, se han dado diferentes clasificaciones de los impuestos, por lo que solo nos referiremos a las que se estiman necesarias, y así tenemos 1) la de Impuestos Generales e Impuestos Especiales, o sea según la fuente que los origina, el destino para que se crean y la extensión de su aplicación; 2) la de impuestos de cantidad fija, impuestos proporcionales y progresivos, según la naturaleza de la cuota del impuesto; 3) la de Impuestos Reales e Impuestos Personales, atendiendo a la fuente de que emana el rendimiento económico; 4) la de Impuestos Ordinarios e Impuestos Extraordinarios, atendiendo a la periodicidad o permanencia de los impuestos en un si

tema tributario y dejando por enumerar por último el que más nos interesa; 5) el de Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

3) Impuestos Directos e Indirectos

En relación a esta última clasificación de IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS, se expresa que difícilmente existe un punto en materia de impuesto sobre el que se haya discutido más, llegándose por todos los autores a conclusiones totalmente diferentes, viniendo dicha controversia desde muy antiguo, llegándose a decir que el IMPUESTO DIRECTO se distingue de toda imposición, en que son imposiciones que recaen directamente sobre las personas o sobre las propiedades y que pasan inmediatamente del contribuyente gravado al funcionario encargado de percibirla.

Los IMPUESTOS INDIRECTOS como su nombre lo indica contrario a la anterior denominación, en lugar de establecerse directa y nominativamente sobre las personas, ellos descansan en general sobre servicios realizados y no son sino que indirectamente pagados por aquellos que deben consumir la cosa o usar del servicio afectado por el impuesto, lo que técnicamente se dice que en el primer caso existe una incidencia directa y en el segundo, una incidencia indirecta o traslación.

Así pues, los Impuestos Directos se refieren a la po

sesión o goce del capital o de la renta o sean elementos estables y los otros se imponen a la circulación o el consumo de la riqueza, o sean que afectan los empleos de dichos elementos estables que se caracterizan por su movilidad.

Esta clasificación de los Impuestos es la mas importante en Derecho Tributario y la mas discutida, pues hay quienes sostienen que solo los Directos son los únicos Tributos que debe imponer el Estado y otros que defienden a los Indirectos como Impuestos casi exclusivos, llegándose por fin al punto de cual de los dos es el mas importante, sin excluirse desde luego uno ni otro; por lo que se han dado razones particulares para cada una de las divisiones de sus ventajas y desventajas, las cuales como se basan en ideas opuestas resultan correlativas, por lo que resulta de sumo muy interesantes pero que por la misma naturaleza de las razones dadas a una y a otras, son todas aceptadas y por consiguiente es difícil determinarse por una de ellas pues como se expresa antes, tienen ventajas y desventajas; interesándonos para el caso la división de los Impuestos In directos, los cuales a su vez se les ha clasificado en impuestos a los actos o contratos y en impuestos a los consumos, según se graven los actos o contratos y que por su naturaleza implican la actividad tributaria o que por aparecer mezclados a otros elementos no se les puede calificar

en ninguna categoría tienen carácter mixto e implican la imposición, como son los que comprende la Ley de Papel Sellado y Timbres; y los que recaen sobre los que se consume, o sea por el gasto o empleo de los patrimonios, como el impuesto a los fósforos, a los tabacos etc.

4) Los Impuestos Indirectos en la Política Contributiva

El sistema tributario, tal como ahora se encuentra estructurado, es anticuado, anacrónico y anticientífico, por que no está en concordancia con los métodos modernos establecidos en materia de contribuciones fiscales, en las cuales se trata de conciliar la justicia distributiva de las cargas, con la importancia de su rendimiento a beneficio del Estado. En los países que marchan a la vanguardia de la civilización en este aspecto de la organización fiscal, y que se precian de observar los principios de equidad y justicia en el aspecto tributario, los impuestos indirectos son complementarios de los directos, figurando en proporciones razonables en los presupuestos.

La tendencia evidente hacia la creación de contribuciones indirectas se debe a la relativa facilidad con que éstas son implantadas, porque esta modalidad de la tributación la soportan quienes pueden ofrecer una menor resistencia a las exigencias fiscales.

El contribuyente que paga los impuestos indirectos

no puede tener una noción inmediata, una conciencia clara y precisa de los recursos pecuniarios de que se desprende, por que satisface el impuesto en el precio que paga por los artículos que adquiere para su consumo. Lo único que se hace notorio a la observación de la generalidad, es la elevación del costo de la vida, el encarecimiento de las subsistencias, sin poder apreciar concretamente, la proporción en que los impuestos indirectos participan en el aumento de ese costo.

La incapacidad de parte del contribuyente para formarse concepto cabal de lo que significa la parte de las contribuciones indirectas que paga en el precio de las cosas, debido al conocido procedimiento de traslación al consumidor de que hace uso el comerciante, tiene su origen en la propia naturaleza del tributo, que aparece incorporado a dicho precio, o identificado con el mismo formando un todo homogéneo, que no permite determinar hasta qué punto se ha pagado por lo que la cosa en sí vale y cuanto más por concepto del impuesto.

En esa forma subrepticia, de un modo hasta cierto punto insensible, que pasa momentáneamente desapercibida para el interesado, es que el Estado se ve precisado a obtener, por medio del tributo, y de los grupos sociales que disponen de medios de vida mas limitados, las cantidades

que requiere para cumplir con sus obligaciones, para realizar su programa de administración, para estimular la prosperidad general, sin que la suavidad del procedimiento deje de causar una merma proporcional, pero de consideración relativamente hablando, en los recursos pecuniarios de los particulares, destinados en la mayor parte de las veces, a la obtención de artículos indispensables para una congrua sustentación.

Esa forma insensible de extraer el impuesto del contribuyente cercenando sus recursos económicos, ha sido uno de los argumentos en que se ha apoyado la tendencia de aumentar los impuestos indirectos. En lo que menos se ha pensado es en la injusticia de pedirle mas al que menos tiene, aunque se ofrezca el atenuante de que éste contribuye en la proporción en que la necesidad le obliga a consumir.

La forma y condiciones en que las funciones estatales se multiplican, el propósito de dar satisfacción a necesidades y aspiraciones de la colectividad y el aumento correlativo de los recursos económicos que requiere la realización de aquellas necesidades, se traducen en el natural acrecentamiento de las cargas tributarias, y el cual se ha manifestado antes en la diversidad de los impuestos indirectos y en la tendencia a intensificar la tributación.

Esa manera insensible de extraer el tributo del con

tribuyente, ha sido siempre uno de los argumentos mas exhibidos para tratar de aumentar esta clase de impuestos, en las épocas de situación depresiva de las finanzas. En cambio, en los períodos bonancibles, en que los sectores sociales pudientes perciben grandes rentas por diversos conceptos, no se ha pensado en establecer una compensación, inclinando el peso de los tributos hacia el lado de los que pueden contribuir y tratando de aliviar las cargas de quienes apenas pueden soportarlas.

Se aduce en favor de la tributación indirecta, que ésta es mas tolerable porque el Fisco no obliga de modo franco al contribuyente a entregarle una suma determinada de su peculio privado, y tampoco le señala una cuota fija, ni lo apremia con requerimientos constantes. Tal argumento tiene cierta validez en lo aparente, porque no debe olvidarse que, en la percepción del impuesto indirecto, es el apremio de la necesidad, mucho mas imperiosa e intolerable en su acción coercitiva, la encargada de obligar al contribuyente a satisfacer el impuesto en el mismo instante en que verifica la compra de los artículos que necesita para su consumo, pagando por ellos precios elevados por causa del impuesto que satisface en el precio de las adquisiciones. De ahí que siempre existe el insistente apremio, el requerimiento inaplazable y la obligación ineludible, esta

blecidos por la necesidad imperiosa, que no espera y que no admite concesiones ni treguas.

Además, no conviene olvidar que, cualesquiera que fuere la forma de tributación de que se haga uso para allegar fondos al Estado, la utilización constante de una determinada modalidad tributaria, conduce a la saturación, a un límite extremo, lindante con lo excesivo, y algunos indicios reveladores indican ya que estamos acercándonos al límite de tolerancia razonable en materia de tributación indirecta y que es conveniente, por lo tanto, procurar la nivelación del desequilibrio que se nota en la balanza social.

Lo anterior no quiere expresar, en ninguna forma, que se trate de abolir la forma indirecta de la tributación. De lo que se trata, es de organizar un sistema sustentado sobre la justicia tributaria, en que las cargas se encuentran equitativamente repartidas entre las diversas clases de contribuyentes que integran el conglomerado social, en relación con la capacidad contributiva de cada uno.

Es indudable que en un sistema de tributación bien coordinado, han de figurar tanto los impuestos directos como los indirectos, en una proporción equitativa, ya que la pluralidad en materia de contribuciones, ha sido aceptada como condición práctica y de innegable utilidad para lograr el propósito de que la deficiencia observada en ciertas mo-

d lidades de tributación, y que se origina de la naturaleza intrínseca de los tributos, sea compensada con otras formas distintas de contribuciones, a fin de que, en la formación de las rentas fiscales participen, en condiciones razonables, las contribuciones directas y las indirectas, abarcando las distintas fases en que la actividad humana, individual y social se desenvuelve.

Las condiciones inarmónicas que actualmente prevalecen en materia de tributación fiscal, están reclamando desde hace largo tiempo la revisión integral del sistema, a fin de acondicionarlo en una forma que esté mas en concordancia con los principios de equidad y de justicia tributarios, tan necesarios en todo sistema de contribuciones.

En la generalidad de los casos, los impuestos indirectos y particularmente aquellos que recaen sobre los consumos, son inversamente proporcionales a la capacidad contributiva y no permiten determinar en qué sentido y en qué medida se producirá la traslación y la incidencia del gravamen.

Esas son las razones que hacen imprescindible la aplicación coordinada de los principios de imposición que deben integrar un sistema tributario que pueda desenvolverse en un clima propicio al perfeccionamiento de las instituciones de esta naturaleza, sistema en que hayan de figu-

rar, en proporción razonable, los impuestos directos, frente a la necesaria concurrencia de las modalidades de tributación de carácter complementario.

El Estado juzga que el contribuyente tiene el mas perfecto derecho de conocer la forma en que se hace uso de las rentas públicas, y de exigir que éstas se inviertan en servicios y necesidades colectivas de verdadera utilidad.

Claro está que los principios genuinamente democráticos en que se funda el derecho de fiscalización de la ciudadanía, acerca del manejo de las rentas públicas, exigen también que el contribuyente esté compenetrado de las necesidades colectivas y sepa responder dignamente al llamamiento que el Estado le hace como regulador de los intereses comunes y responsable del equilibrio social, interviniendo en la regulación entre las necesidades apremiantes y los recursos excedentes.

Ningún otro Poder, sino el Estado, se encuentra en situación de organizar la regulación justiciera entre unos y otros intereses, ya que éstos, en su pugna, se atropellan en el campo de la libre concurrencia, esforzándose por acaparar el mayor número de bienes y solo aquel Poder es el llamado a mantener la evolución coordinada de esos intereses.

III - IMPUESTO DE PAPEL SELLADO Y TIMBRES

1) Problemas de Legislación Técnica

En el amplio campo de la legislación fiscal, las funciones de la técnica, cuando se trata de la introducción de un nuevo impuesto, comienzan con la elección del nombre. Con el fin de evitar la oposición previsible, el legislador procura emplear nombres aparentemente inocuos, acudiendo con preferencia, aún tratándose de auténticos impuestos, a denominaciones como tasas, contribuciones, aportaciones voluntarias, ayudas, para que resulten más gratas a los ciudadanos las exacciones.

Reviste importancia especial con miras a la eficacia del impuesto la elección del momento propicio para su introducción, cobro, aumento o disminución. Como todo gravamen suscita reacciones contrarias al mismo y como el comportamiento económico se mueve principalmente por las expectativas, es enorme el influjo que la imposición ejerce sobre la actividad económica, pues cualquier modificación afectará decisivamente, en favor o en contra según sea o no acertada la elección del momento, las disposiciones económicas del contribuyente. El simple anuncio de una reforma tributaria provoca a veces amplios efectos económicos.

La más difícil función de la técnica fiscal es la formulación de las leyes tributarias, particularmente la de

limitación de los supuestos jurídicos y económicos a los que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria u otras relevantes consecuencias jurídicas. La elección del objeto del impuesto (el patrimonio, la renta, el tráfico, el suministro, la prestación, etc.), la determinación de la base tributaria sobre la que se calculará la cuota impositiva y la designación de las personas obligadas tienen tanta trascendencia para el éxito de la imposición como la construcción y fijación de las tarifas y tipos impositivos. Importa también mucho que la técnica facilite procedimientos eficaces para que las autoridades fiscales lleguen al conocimiento de las personas obligadas y de la realización de los presupuestos de hecho que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Dicho lo anterior se comprenden la importancia que todo ello ha tenido para la legislación de nuestro interés, cual es la de Papel Sellado y Timbre, que desde que se dió la primera disposición legal al respecto, ha tenido varias reformas y modificaciones que a su vez han venido a dejarlas mas incoherentes y difícil de aplicarla.

2) Principios Constitucionales y Antecedentes Legislativos.

Es sabido que la vida institucional en un país democrático de orientación romanista, la fuente principal del derecho es su legislación, que está regulada por disposi-

ciones debidamente ordenadas en un solo cuerpo o constitución de ley, que por su misma naturaleza y contenido constituye la ley fundamental de un Estado y por ello se denomina Carta Magna o Constitución Política, la cual contempla principios de gran importancia cuya observancia es indispensable, ya que rige todos los aspectos de la vida de un país, tanto en lo político, social, económico, etc., por lo que consecuentemente todo otro ordenamiento legal y jurídico debe estar enmarcado dentro de las normas de dicha Ley Fundamental para su validez y cumplimiento, las que según su importancia pueden ser principales y secundarias.

Es con base en ello que el tema que se desarrolla es indispensable considerarlo dentro de esa Ley Fundamental o sea si está contemplada en la Constitución Política que para el caso es el principio de la legalidad impositiva, o sea pues que todo impuesto debe basarse en una ley, para garantía del conglomerado que rige, lo cual aparece en las facultades que la Constitución Política del país otorga a la Asamblea Legislativa en el Art. 47 N^o 15, cual es el de "Decretar contribuciones o impuestos sobre toda clase de bienes e ingresos, en relación equitativa, etc. "mandato constitucional que está reconocido a su vez en el Art. 118 de la misma Constitución Política y por consiguiente relacionado con él, cuando en el numeral 4 de dicho Artículo

dice: "Art. 118. Forman la Hacienda Pública: 4) 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 correspondan", o sea pues que la creación de los impuestos está contemplada en nuestra Constitución Política, los que a su vez se consideran que forman parte de la Hacienda Pública, lo que ha dado origen a la creación de ellos, siendo uno de ellos el de Papel Sellado y Timbre.

Como antecedente legislativo del Impuesto de Papel Sellado y Timbre, se puede hacer un paréntesis como breve reseña histórica de su evolución, pues el Papel Sellado se conoció en España en 1636 en que lo creó Felipe IV a petición del Reino, debido a la situación angustiosa en que atravesaba la Hacienda Pública.

Felipe V por su Real Decreto de 1707 (ley 7^a título XXIV libro X de la Novísima Recopilación) dió el primer paso para el acrecentamiento de esta Renta que en un principio, no había dado sino pocos rendimientos.

Carlos IV en 1794 extendió aún más el uso del Papel Sellado a otros actos y documentos, acrecentando los ingresos.

Fernando VII en Real Cédula de 1824 dió nuevo in-

cremento a la Renta, dichos antecedentes corresponden al referido impuesto en España, que históricamente por nuestra condición de súbditos de ella, las Reales Ordenes citadas, nos rigieron en tiempo de la Colonia, hasta nuestra Independencia, por lo que estíbase de interés mencionarlos, ya que desde ese acontecimiento los datos que se han tenido son que por Decreto Legislativo de 20 de abril de 1825 la Asamblea Ordinaria del Estado de El Salvador, consecuente a lo acordado el 30 de agosto de 1824, por el Congreso Constituyente sobre la ley de 26 de febrero de dicho año, de la Asamblea Nacional Constituyente para la nueva forma del Papel Sellado, decretó se procediera a la fábrica de un solo sello que contenga las armas de la República con el que se sellará todo papel que se considere necesario para el consumo del Estado, y que en todo lo demás se observen los decretos que rigen en la materia; por Decreto del Gobierno de 18 de octubre de 1832, se reglamentó la manera de sellar, distribuir y expender el Papel Sellado y el Decreto Legislativo de 4 de abril de 1835 y Acuerdo del Gobierno de 2 de julio de 1846 que tratan disposiciones sobre el Papel Sellado, posteriormente desde entonces hasta la fecha se han emitido varios decretos de Leyes y reformas a las mismas con algunas variantes que por ser muy numerosas y estar derogadas todas, no merecen referirse a ellas.

3) Régimen Legal Vigente.

El régimen legal vigente del Impuesto de Papel Sellado y Timbre está formado por dos cuerpos de disposiciones legales que son la Ley de Papel Sellado y Timbre emitida por Decreto Legislativo de fecha 1º de junio de 1915 publicada en el Diario Oficial Nº 147 del Tomo 78 de fecha 25 de junio del citado año y la cual por disposición de la misma empezó a regir como tal desde el 1º de julio de 1915, y el Reglamento de la referida Ley emitido por Decreto del Poder Ejecutivo de fecha 15 de octubre de 1915 publicado en el Diario Oficial Nº 249 del Tomo 79 de fecha 26 de octubre de 1915, cuerpos de leyes los cuales derogaban sus anteriores.

La Ley de Papel Sellado y Timbre vigente contiene 66 artículos y está dividida en dos Secciones, la referente a la contribución de Papel Sellado y la de Timbres, cada una contiene un listado en orden alfabético de los conceptos que han sido comprendidos dentro de una escala o tarifa con sus impuestos que se han fijado con base en principios tributarios, también contiene disposiciones de trámite y procedimientos, sanciones y exenciones; el Reglamento está compuesto de 81 artículos y once capítulos, que contienen disposiciones referentes a la forma de emisión del Papel Sellado y de los Timbres, la forma y lugar para obtener dichas

especies, referente a los depósitos y ventas; sobre el uso de las mismas especies, las oficinas encargadas de su control tanto de vigilancia como de administración.

IV- CONCEPTO Y GENERALIDADES DEL IMPUESTO DE TIMBRE

1) Naturaleza del Impuesto.

El impuesto de timbre es una figura fiscal muy importante en el aspecto tributario en el que la cantidad y variedad de conceptos es tal, que todos en mayor o menor proporción, por unos u otros motivos, nos sujetamos a él, sin darnos exacta cuenta de ello, lo que hace diferenciarse de otros que tienen conceptos mas concretos, como el de Renta, el de Vialidad el de Sucesiones, el de Donaciones, etc., pues toda persona, natural o jurídica, en cualquier momento desde que se inicia hasta que finaliza su vida está sujeta a dicho impuesto; la persona natural, desde que nace con su partida de nacimiento hasta que muere con la partida de su defunción, la persona jurídica desde su constitución hasta su disolución por medio de sus respectivas escrituras e inscripciones y durante ese lapso de vida y muerte, todo acto jurídico de importancia se verifica de acuerdo a la Ley reguladora de tal impuesto, como certificados de nuestros estudios, solicitudes o escritos a oficinas públicas, recibos, contratos, demandas etc. y hasta a veces comprende otras manifes-

taciones ajenas a la vida del Derecho, como son los anuncios, rifas, juegos, bebidas, etc. Esa difusión de dicho impuesto es la causa del fundamento del mismo, que al igual que otros impuestos, no es mas que la necesidad que tiene el Estado de obtener recursos para cumplir sus fines; lo que se comprueba por que desde su creación su campo y sujeto de aplicación se ha ampliado cada vez más, ya que tiene la característica de la flexibilidad y fácil percepción, sumándose a ello la adaptabilidad al cambio de la vida en el hacer jurídico en sus múltiples actos y documentaciones.

En relación con la figura de este impuesto estimase necesario aclarar la terminología que a veces lleva a confusión de: Sello del Estado y Timbre del Estado o Fiscal; el primero, es el punzón, forma, troquel, matriz, etc. donde se hallan grabados los dibujos, figuras o armas que legalmente representan la organización política o financiera y símbolos patrióticos de un Estado y por extensión se aplica a la reproducción en efectos y documentos de los dibujos y figuras indicadas, o sea pues que el Sello del Estado es el troquel o su reproducción gráfica estampada en los efectos timbrados o utilizada en la máquina de timbrar y el Timbre del Estado o Fiscal, es la figura que se ha recurrido para dar forma legal a impuestos y tasas que se han hecho necesarios a través del tiempo, por lo que se puede decir pues que

el impuesto de Timbre es una figura fiscal sui géneris muy compleja mediante la cual se sujetan a imposición documentos y que conduce a la percepción de impuestos, como los que recaen sobre documentos, tasas como el pago de determinados servicios, (derechos de arancel por la inscripción en los Registros de la Propiedad) y Multas, como las que originan las omisiones del pago de dicho impuesto.

2) Sujeto Pasivo del Impuesto

Los sujetos pasivos responsables de las infracciones de la Ley respectiva son las personas que suscriben o tienen interés en la existencia del documento y aquellas otras que lo admiten sin el impuesto respectivo.

Las disposiciones que en nuestra legislación pertinente aparecen al respecto son el Art. 41 que dice "Para el pago del impuesto de facturas, las ventas se consideran al por menor y al por mayor; son ventas al por menor las que no lleguen a veinte pesos y al por mayor las de esta suma inclusive en adelante.

Todo comerciante que venda al por mayor tiene obligación de dar al comprador la respectiva factura debidamente timbrada y el comprador la de exigirla.

Las facturas que no estuvieren debidamente timbradas serán penadas con una multa igual a diez veces el valor del respectivo impuesto, y los comerciantes que se negaren a

mostrarlas cuando fueren requeridos por los empleados del timbre o cualquier otra autoridad, incurrirán en una multa de veinticinco pesos cualquiera que fuere la razón que alegaren para no exhibirlas" y el Art. 49, que dice: "Es obligatorio otorgar y exigir recibo, debidamente timbrado, por toda entrega de dinero y por todo pago que se verifique en efectivo o en valores, siempre que con arreglo a la presente ley deba causar el impuesto" y por último el Art.43 del Reglamento de ley de mérito que dice: "Corresponde la cancelación de los Timbres a los otorgantes, a los que firmaren documentos en representación de otros y en general a todas aquellas personas que verifiquen operaciones gravadas con el impuesto. Los Timbres se colocarán al margen de los documentos o libros y se marcarán con un sello que los inutilice; pero a falta de sello se inutilizarán rayándolos con tinta roja u horadándolos, sin destruir las leyendas que contienen.

Cuando se trate de recibos de sueldos o pensiones o de cualquiera otra clase de documentos contra el Fisco, la cancelación del timbre o timbres respectivos se hará por el firmante y por la oficina que intervenga en su legalización, debiendo aquel efectuar dicha operación únicamente en la porción mayor del timbre o timbres y reservar la menor o sea el talón, para que sea cancelada por la oficina mencionada".

3) Objeto y Exigibilidad del Impuesto

Hay quienes que dicen que el impuesto de timbre recae sobre el acto o contrato y no sobre el documento, lo cual es contrario a la naturaleza de dicho impuesto, pues dicho tributo grava siempre los documentos de índole contractual a que se refiere los actos taxativamente enumerados en la ley, pues cuando la base imponible no es el documento, no es dicho impuesto el que se aplica sino que es un mero instrumento para cobrar ciertos servicios públicos, para hacer efectivo determinado impuesto y para exigir responsabilidades pecuniarias, por lo que podemos decir que se encuentran sujetos al impuesto de timbre: 1) Los documentos públicos y privados por los cuales se transmiten bienes, se contraigan obligaciones de cualquier clase, o se constituyan, reconozcan, modifiquen o extingan derechos reales sobre bienes inmuebles; y 2º) los documentos que no representan obligaciones ni transmisión, pero que están regulados expresamente en la Ley del Impuesto de Papel Sellado y Timbre.

Además, aunque dicho impuesto es sobre documentos recae a veces sobre otros conceptos impositivos, tales como las rifas, los anuncios de publicidad, etc. La exigibilidad del pago del impuesto de Papel Sellado y Timbre se origina desde el momento que el documento causa tal impuesto o de

producirse el acto sujeto a gravamen o sea aquel en que al hecho tributario se le dota de finalidad que caracteriza al objeto impositivo, cuando se considera completa o válida la situación tributaria, presupuesto de hecho de la futura obligación tributaria.

Es del caso expresar que no es lo mismo causar el impuesto y la exigibilidad del mismo, sino que lo que ocurre es que dichos momentos llegan a confundirse, y de que por regla general la base en el impuesto en cuestión es el importe de las prestaciones pecuniarias (cantidad o valoraciones de este tipo) contenidas o consignadas en el documento donde se refleja el acto o contrato.

4) Formas de Percepción y Clases de Timbres.

La forma mas usual de percepción de este impuesto es por medio del empleo de Papel Sellado o Timbres Fiscales, los cuales contempla nuestra legislación, y en su Reglamento se determina las características de cada uno de ellos y su forma y procedimientos de legalización y confección, especificando a su vez las maneras de adquirirlos y de usarlos, también contempla nuestra legislación el timbre fijo que en relación con la Ley de Registro y Matrícula de Comercio es pagado anualmente por todo aquel que tiene matrícula de Comercio.

Dada la nominación de nuestra legislación de Ley de Papel Sellado y Timbre, y los medios de percepción antes referidos que la misma contempla, se presentan dificultades en la interpretación de disposiciones de la misma Ley, cuando ésta se refiere en términos genéricos al impuesto de timbre, pues consideran muchos que el impuesto de Papel Sellado es muy distinto al impuesto de timbre, por lo que conviene aclarar que el impuesto en sí es el de Timbre y sus medios de percepción son el Papel Sellado y los Timbres propiamente tales, pues el Papel Sellado es el mismo impuesto de Timbre en otra forma, o sea papel con timbre impreso, que es la figura Fiscal Sui Generis que el Estado usa, para dar forma legal a dicho impuesto y que se llama Papel Sellado por estar impreso en papel que por su naturaleza debe ser especial.

Además de lo antes expresado, en nuestro país hay otras clases de timbres que tienen la misma función como son los municipales y los Consulares que están creados y regulados en leyes especiales, y por último el timbre creado por la Universidad por tramitación de Asuntos Universitarios, recientemente establecido por el Consejo Superior Universitario por Acuerdo de fecha 21 de noviembre de 1967 y puesto en vigencia a partir del 15 de abril de 1969, el que por su forma de creación y reglamentación es ilegal, ya que contraviene lo dispuesto en nuestra Constitución Política vigente (Art. 47 N^o 15).

5) Documentos. La validez de los documentos por el pago del Papel Sellado y Timbre.

Se ha dicho antes, que el impuesto de timbre grava esencialmente los documentos, por lo que la base para regularlo la da el mismo documento, que es el reflejo o constancia de actos y contratos anteriores a él, que se hace necesario vertirlo por escrito, para fijar y delimitar el convenio oral que lo causa, haciéndolo documentalmente en forma única en uno solo y sucesivo. Existe una gran variedad de documentación de actos, los cuales no pueden reducirse a un solo molde exclusivo.

* Al hablar fiscalmente de documentos, se entiende la expresión en un sentido específico, de una acepción propia distinta del corriente, cuya construcción fiscal se identifica con la de declaraciones o expresiones escritas dotadas de sustantividad tributaria, pues no toda declaración escrita, mimeografiada o impresa está sujeta al impuesto, sino que necesita cumplir o llenar ciertas características que la califiquen y le den identidad, o sea pues es necesaria la nota jurídica que trasciende no solo de la forma genérica de determinación, sino cuando se considera formalizado el documento desde el momento en que sea susceptible de producir cualquier efecto jurídico y en algunos casos el efecto económico.

En todo documento, lo fundamental se puede decir, pues es el contenido de él o sea lo escrito, que nos da la naturaleza del acto o contrato que representa y su cuantía y determinar así el impuesto, el cual debe ser debidamente pagado ya que de no serlo así este documento no es admitido ni reconocido como tal por las mismas disposiciones legales que así lo consideran, sino hasta haberse pagado veinte veces el valor de la contribución, según Art. 4 de la Ley de la materia, asimismo los Abogados Escribanos y funcionarios públicos que autorizaren cualquier clase de documentos en papel simple o papel sellado de precio inferior al correspondiente, incurrirán en una multa de diez veces el valor del impuesto que debió pagarse, Art. 5 de la misma Ley; y que cuando es por medio de timbre es indispensable que sea amortizado de manera que quede inutilizado, ya que de conformidad al Art. 53 de dicha Ley, incurrirán en una multa que será cinco veces mayor del valor del timbre que debió amortizarse.

6) Investigación e Inspección

La investigación de si se cumple con la Ley de Papel Sellado y Timbre, corresponde hacerlo por la misma Ley al organismo encargado de administrar tal impuesto, que para nosotros según antes expresado, es la Dirección General de Contribuciones Indirectas por medio de inspecciones que se ve-

rifiquen en cualquier tiempo, o por cualquier otro medio legal, valiéndose para ello de Delegados Inspectores, y para llevar a cabo dicha investigación la misma Ley los faculta para solicitar de cualquier contribuyente la documentación que estimen necesaria para el objeto de su cometido actuando siempre en forma correcta y amable, y todo contribuyente está obligado a facilitar dicha investigación, proporcionando todos los datos, documentación y Libros que se le soliciten y al practicar la inspección todo lo observado se hará constar en un acta que será la base para determinar si ha habido infracción y considerar la sanción correspondiente.

7) Sanciones y Exenciones

Como el impuesto de Papel Sellado y Timbre está regulado por una ley, ésta al igual que todo cuerpo de disposiciones legales contempla sanciones por la inobservancia de las mismas disposiciones, así como también las exenciones, que relevan a un contribuyente de la obligación de pagar los impuestos que la ley señala; en nuestra legislación las sanciones que se consideran son las contempladas en los Arts. 4, 5, 8, 41, 53 y 63 de la Ley de Papel Sellado y Timbre, y el Art. 62 del Reglamento de dicha Ley, sanciones las cuales se imponen de conformidad al Art. 11 y 63 de la expresada Ley de la materia.

Las exenciones por el uso de Papel Sellado están dis

puestas en el Art.6 de la referida Ley y la de los Timbres en el Art.54 de la misma Ley, además de otras más que se han dado últimamente en el contexto de otras leyes que por razones de las materias de las mismas y circunstancias especiales se han considerado necesarias.

8) Sustitución del Impuesto de Papel Sellado y Timbre por el Impuesto a las Ventas

En los países en que la tributación ha alcanzado un alto grado de desarrollo, como Estados Unidos de Norte América, México, Colombia, Venezuela, Perú, Brasil, Argentina, Chile, etc. y actualmente en otros de Centro América, como Costa Rica, Guatemala, etc. en donde se ha establecido recientemente el impuesto a las ventas significa un importante ingreso fiscal. En El Salvador, es inexistente dicho impuesto, en su lugar subsisten el de papel sellado y timbres desde hace más de 50 años, sin haber sufrido reformas de mayor importancia, en relación a un aumento de capital necesario en el fisco. Es indudable que el impuesto a las ventas rendiría en el país un auge significativo en los ingresos presupuestarios, ya que este impuesto recae en toda la propiedad personal tangible, ya sea que signifique ventas al por mayor o ventas al por menor; en cambio los impuestos de Papel Sellado y Timbre se reducen a operaciones que no cubren el ámbito general impositivo.

Las ventas podrían imponerse a bajo tipo sobre la propiedad personal tangible así como a las ventas de alimentos para el consumo humano, ya que el impuesto recaería en todas las operaciones de venta, sean estas al por mayor o al por menor.

El mecanismo para fiscalizar el impuesto sobre las ventas no es costoso, aunque implantable en toda la Nación, pronto sería comprendido por la generalidad de los consumidores y por los comerciantes o vendedores, quienes serían los colectores del impuesto. El sistema de fiscalización es sencillo ya que es obligatorio de los vendedores exhibir los libros de contabilidad y los documentos que les sean solicitados por los Inspectores del impuesto.

En El Salvador, tampoco existe el impuesto sobre Servicios y este impuesto sería fácilmente implantable, simultáneamente al de las Ventas, ya que el mecanismo para fiscalizarlo es similar.

En los Estados Unidos de Norte América se han establecido, en lo que al impuesto de ventas se refiere, el impuesto Local de Ventas y el Impuesto Estatal de Ventas, exactamente sobre la misma base; se agrega el tipo del impuesto local de ventas, el tipo del impuesto, de ventas del Estado. En otros países sólo se ha establecido el impuesto de ventas del Estado.

La colecta del impuesto la hace el comerciante, o sea el vendedor sobre todas las ventas imponibles o sobre todos los cargos habidos, en cada lugar de comercio de toda la Nación. El comerciante entera el impuesto a las oficinas del Estado y percibe un porcentaje por su participación, como colector.

El impuesto se agrega al precio de la venta según una tarifa porcentual y es pagado sin interrupción a la transacción, en cambio en el impuesto del timbre hay dilación en su colecta y es fácil evadirlo.

V- ADMINISTRACION DEL IMPUESTO DE PAPEL SELLADO Y TIMBRE

1) Organismos Administrativos

Es de suma importancia conocer como funciona la Administración del Impuesto de mérito y para ello es del caso recordar que todo lo relacionado con la tributación corresponde al Poder Ejecutivo en el Ramo de Hacienda, quien para ello se vale de sus organismos técnicos especializados, por la naturaleza de la materia, como son las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas y la de la Renta de Aduanas.

Para el caso del impuesto de Papel Sellado y Timbre por razón de la clase de impuesto de que trata, corresponde su administración a la Dirección General de Contribuciones Indirectas. En relación a este organismo se puede decir que

ha tenido varias fases, constituyendo a veces una sola Dirección General de Contribuciones y otras cada una por separado, y actualmente en virtud de Decreto N^o 459 de 21 de diciembre de 1949, publicado en el Diario Oficial N^o 279 Tomo 147 de la misma fecha del Consejo de Gobierno Revolucionario fueron separados ambos Organismos, que habían permanecido unidos desde el 3 de marzo de 1931 por Decreto Ejecutivo publicado en el Diario Oficial N^o 52, Tomo 110 de la misma fecha.

En el mismo Decreto primeramente citado se distribuyeron las atribuciones de cada una de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas, correspondiéndole a la de Indirectas todas las cuestiones relacionadas con los Impuestos sobre Licores; el impuesto sobre Cigarrillos elaborados en el país e importados; el impuesto sobre el azúcar de consumo interno; el impuesto sobre pasajes aéreos y marítimos; el impuesto sobre primas de seguros sobre la vida; el impuesto sobre fósforos fabricados en el país; el impuesto compensatorio de la cuota de Beneficencia Pública; el control de las Especies Fiscales y el Control de la exportación de azúcar, y aquellas otras que no se le conceden a la Dirección General de Contribuciones **D**irectas, o sea pues que por dicho Decreto se encargaba a la Dirección General de Contribuciones Indirectas el control del Im

puesto de Papel Sellado y Timbres pues son *Especies Fiscales*, dejando la organización de las mismas similar a la que tenía la Dirección General de Contribuciones y sujetándolas a la Ley Orgánica de la misma Dirección General de Contribuciones.

2) Funcionarios Competentes.

De conformidad al Decreto del Consejo de Gobierno Revolucionario antes referido y la Ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones según Decreto Ejecutivo Nº 47 del 16 de mayo de mil novecientos cuarenta y uno y sus reformas, cada una de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas funcionan como dependencia del Ministerio de Hacienda, y estará compuesta por un Director, un Sub-Director y un Secretario, nombrado por el Poder Ejecutivo, quienes se constituirán en Tribunal para dictar las resoluciones sobre los diferentes asuntos que la oficina conozca, o sea pues que la Dirección General de Contribuciones Indirectas constituida en la forma indicada son los funcionarios competentes en relación a la Administración del Impuesto de Papel Sellado y Timbre, pues es un Organismo de carácter técnico independiente, no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del Estado en cuanto a la sentencia que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que deter-

minan los impuestos cuya tasación se le han encomendado. La responsabilidad de dichos funcionarios como Tribunal Administrativo será solidaria y responderán ante la Cámara de Segunda Instancia de la Segunda Sección del Centro; además de dichos funcionarios, se pueden mencionar al personal sub alterno como son los Delegados Inspectores de dicha oficina, los Administradores de Rentas y las Receptorías Fiscales que se encargan del expendio de dichas especies fiscales.

3) Medios Fiscalizadores

Los medios fiscalizadores del impuesto de Papel Sellado y Timbre que se tienen para su control, son cualquier medio legal que se disponga; pero en especial de los que más se usan son la investigación e inspecciones que se practican por medio del cuerpo de Inspectores de la Dirección General de Contribuciones Indirectas; quienes al practicarlas están facultados para revisar toda clase de documentos que estimen necesario para su misión, cual es investigar si se está pagando en debida forma el impuesto de mérito y si se cumple con las demás disposiciones legales al respecto, y para ello es de suma importancia la revisión de los Libros de Contabilidad, para ver si están sus asientos al día y de conformidad a la técnica y práctica mercantil en forma legal; teniendo facultad dichos Inspectores de decomisar la documentación que se estime estar con infracción de confor-

midad a la misma Ley.

4) Problemas prácticos sobre la aplicación de algunas normas de la Ley de Papel Sellado y Timbre.

Como antes se ha dicho la vigencia de la Ley de Papel Sellado y Timbre y su Reglamento data desde mil novecientos quince o sea que hace cincuenta y cinco años de que la referida legislación se ha estado aplicando; lapso durante el cual ha habido reformas de sus disposiciones a fin de acoplar dicha Ley a la evolución de las necesidades y demás circunstancias de la vida social, política y económica del país, pero no obstante ello, dichas disposiciones, la mayor parte de ellas están muy atrasadas y en la vida práctica dan lugar a algunos problemas referentes a su aplicación por cuestión de interpretación; como son varios y distintos casos trataré de mencionar los de más importancia, como son los siguientes:

De conformidad con el Art. 42 todo comerciante o casa de negocio cuyo activo sea mayor de veinticinco mil colones debe llevar contabilidad y los Libros Diario, Mayor, Caja e Inventario y Balances, debidamente legalizado en el Papel Sellado correspondiente o timbrados de conformidad a lo prescrito en el Art. 43 de la Ley, este último artículo autoriza el uso de Libros con hojas de Papel que no sea el sellado pero con timbres por el valor del impuesto, los cua

les se adherirán en la primera hoja en la que se asentará la autorización de la Dirección General de Contribuciones Indirectas, sellándose las demás solamente y en la hoja final se pondrá otra razón que indique ser la última hoja y la firma del funcionario que lo autoriza; dichos Libros a su vez de conformidad al Art.22 del Código de Comercio serán presentados al Juez de Primera Instancia de la jurisdicción, para que ponga en el primer folio de cada uno, nota firmada y sellada de los que tuviere el libro, dichos Libros podían ser formados por hojas sueltas o tarjetas, cuando sean operadas a base de máquinas, y serán selladas en todas las hojas de cada Libro, hojas sueltas o tarjetas con el sello del Juzgado: el caso se plantea cuando los Libros referidos se encuentran con la autorización completa de la Dirección General de Contribuciones Indirectas y han sido usados sin tener la autorización del Juzgado respectivo, la cuestión es si están debidamente legalizados o no como lo exige el Art.42, el criterio es que NO.

Otro caso en relación al mismo Art. 42 es el que de conformidad a su inciso 3º parte final, las Sociedades o Compañías, llevarán también el Libro de Actas a que se refiere el Art.18 del Código de Comercio, el cual en su inciso final dice: Las Sociedades y Compañías llevarán también un Libro de Actas, en el que constarán todos los acuerdos

de las Juntas Generales o de los Consejos de Administración sobre las operaciones sociales; la cuestión es si dicho Libro debe exigirse a las Sociedades Colectivas, pues la mayor parte de ellas quizás por su forma de constitución, organización y funcionamiento no llevan dicho Libro y si no lo llevan si amerita o nó sanción, considérase que debe exigirse dicho Libro y por consiguiente al no tenerlo merece se sancione.

Siempre en relación a los Libros, el Art. 44 dispone que estarán disponibles en la oficina del establecimiento respectivo y el Art 8, faculta a la Dirección General de Contribuciones Indirectas o cualquier otra autoridad a quien competa velar por el cumplimiento de las Leyes de la Renta de Papel Sellado y Timbre, deberá ordenar la inspección de los Libros de Contabilidad y documentos de las Sociedades o establecimientos que se encuentren obligados a pagar el impuesto de Papel Sellado y Timbre para el efecto de constatar si lo han pagado en el tiempo y forma señalados; y los propietarios o sus representantes, gerentes, factores, Jefes o Encargados de la oficina o establecimiento que se negaren a hacer la exhibición de los documentos y libros aludidos, incurrirán en una multa de Cien a Mil Colones, según la capacidad económica del infractor, gravedad y reiteración de la falta y demás circunstancias del caso, sin per-

juicio de procederse gubernativamente a la inspección expresada, el caso es si se debe sancionar o no cuando al practicar inspección no se presentan los Libros manifestando que están bajo llave y la persona que tiene ésta ha salido o es imposible de controlarla, o si se le espera o que llegue cuanto tiempo tiene que dársele de espera, este caso es frecuente que los que invocan razones de esa naturaleza sus libros están siempre atrasados mas de lo permitido por la ley, y tratan de eludir tal infracción que la contempla el mismo Art. 8 en su último inciso, estíbase que debe dársele un tiempo prudencial de dos horas y en caso de no presentarlo se considera haber infracción.

En todo el contexto de la Ley solamente el Art.9 trata del cambio por haberse inutilizado una o mas hojas de Papel Sellado por otras de igual precio, pero no dice nada en igual caso respecto a los Timbres, por lo que no procede dicho cambio.

Hay diferencia de criterios respecto si el testimonio de la escritura de modificación por aumento de capital de una Sociedad ha de extenderse en el Papel Sellado en consideración al valor del aumento de capital social o al valor total del capital social que se modifica o determina, lo mismo es para el caso contrario de disminución de capital social, inclinándose el criterio por el valor total del capital social, aunque no es un criterio definido pues hay

que tomar en cuenta la redacción de las cláusulas pertinentes que son de suma importancia para el caso.

En relación a recibos y facturas también hay varios casos como es el de los abonos parciales y las clases de documentos de depósito, consignación, etc. de que si son o no sujetos a impuesto en vista de su naturaleza, forma de redacción y empleo que cada interesado le da a dichos documentos; así como la solidaridad de la responsabilidad por la infracción cometida en los documentos.

Si las cantidades o valores a cobrar deben ser recibos o facturas, según lo que origina dicha cantidad o valor o si son mixtas, como el caso de mano de obra que se califica como servicio y los repuestos, que son mercadería.

En las planillas se dan también muchos casos sobre todo en la forma como está redactado el Art. 75 del Reglamento que dispone sobre ellas.

VI - CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

De todo lo antes relacionado es del caso hacer la recapitulación de ello en la forma siguiente: desde un principio de nuestra humanidad, las necesidades propias del ambiente del lugar, de defensa y conservación de la vida nos indujeron a formar grupos que a medida que pasaba el tiempo fueron aumentando y evolucionando hasta llegar a

constituir el Estado, quien al igual que las agrupaciones que le fueron dando vida, se valió de los mismos medios para poder subsistir y satisfacer las necesidades de su colectividad, recurriendo para ello a las normas o preceptos que regulan sus actividades y las relaciones del grupo y sus componentes entre sí, dando origen al Derecho, el cual a su vez con su evolución se ha dividido por su naturaleza en otros mas hasta llegar al Derecho Administrativo, que está relacionado en ciertos aspectos con la Hacienda Pública, el Derecho Financiero y Derecho Tributario.

Derechos estos últimos que tratamos, por ser los que comprenden y estudian el aspecto impositivo de los Estados que en la técnica jurídica se conoce por Tributación, y estudia todos los impuestos en general y sus clases; entre los cuales se encuentran los Directos e Indirectos, y entre estos últimos el Impuesto de Papel Sellado y Timbre que es el tema de esta tesis, por lo que obligadamente se consideran los Conceptos y Generalidades de dicho Impuesto, así como la naturaleza, sujeto, objeto y exigibilidad del mismo impuesto y demás asuntos de importancia del mismo, hasta tratar la administración de dicho impuesto, los Organismos que lo controlan, Funcionarios Competentes y planteamiento de casos prácticos, hasta tratar el tema del impuesto a las ventas de actualidad que aún no existe en El Salvador.

Después de hacer dicho análisis se concluye que el Estado necesita el Impuesto de mérito para ayudar a satisfacer las necesidades indispensables y cumplir en mejor forma con sus fines, ya que dicho impuesto es de naturaleza general que de una u otra manera desde un principio hasta el final de nuestras vidas nos vemos compelidos a su cumplimiento, tengamos o no disposición para ello y considerando que desde la fecha de su vigencia de dicha Ley y su Reglamento hasta el momento ha transcurrido mas de la mitad de un siglo y aunque es cierto que dichas Disposiciones Legales han sido objeto de varias reformas, aún a la fecha dichas Disposiciones resultan anacrónicas y muy difíciles de aplicar, resultando a veces contradictorio a los principios modernos del Derecho y del Comercio, por lo que recomiéndase en todo sentido una nueva legislación al respecto, acorde con las otras Legislaciones vigentes del país en todo lo que se relacionen con ella y que haga mas factible y agilice la efectividad del cobro de dicho impuesto y su aplicación, armonizando los intereses fiscales y particulares, recomendándose para ello se haga con la intervención de los sectores interesados, que para el caso serían el sector oficial o fiscal formado por funcionarios del Ministerio de Hacienda y Dirección General de Contribuciones Indirectas, y representantes de la Cámara de Co-

mercio, de la Asociación Salvadoreña de Industriales y de la Asociación de Contadores o Auditores.

Para contribuir además de modo significativo al funcionamiento de las actividades gubernamentales y al desarrollo económico, estimase conveniente la recomendación de que se establezca el impuesto a las ventas, así como a los servicios, los cuales producirían ingresos sustanciales superiores a los obtenidos actualmente en otros conceptos.

Y por último como recomendación final considero que las autoridades superiores del Ramo de Hacienda presten mas interés y atención a las necesidades de la Dirección General de Contribuciones Indirectas que por sus atribuciones que le corresponden tienen gran importancia en el aspecto tributario del país.

Así termino mi presente trabajo en el cual he procurado desarrollar con la mayor modestia posible y mis pocas capacidades que nuestro Creador ha tenido a bien proporcionarme y quien me ha guiado y ayudado en todos los problemas de la vida.

BIBLIOGRAFIA

- 1) *PRINCIPIOS DE CIENCIA DE LA HACIENDA*
Mauro Fasiani - Versión Española de Gabriel de Usera
Madrid 1962
- 2) *PRINCIPIOS DE HACIENDA*
Aheberg-Boesler - Editorial Gustavo Gili, S.A.
Barcelona 1944
- 3) *ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS*
Ernesto Flores Zavala - Editorial Porrúa, S.A.
México, 1955
- 4) *INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO*
Eduardo García Máynez - Editorial Porrúa, S.A.
México, 1951
- 5) *TEORIA GENERAL DEL IMPUESTO*
Günter Schmolders
- 6) *DERECHO TRIBUTARIO (Explicaciones)*
Narciso Amorós - Editorial Derecho Financiero
Madrid, 1963
- 7) *INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO*
Mario Pugliesse
- 8) *APUNTES DE CLASE DE CIENCIA DE LA HACIENDA*
Dr. Alvaro Magaña h.
- 9) *LEY GENERAL DEL TIMBRE (Hojas Substituibles)*
Antolín Jiménez - México D.F.
- 10) *COMPENDIO GENERAL DE LOS IMPUESTOS CON APLICACION
AL DERECHO IMPOSITIVO SALVADOREÑO*
Tesis doctoral del Dr. Oscar Adalberto Zepeda
- 11) *CIENCIA DE LA HACIENDA PUBLICA*
Dr. Juan Ernesto Vásquez
- 12) *DERECHO ADMINISTRATIVO*
Gabino Fraga
- 13) *EL IMPUESTO DEL TIMBRE*
por Juan José Espinoza San Martín
- 14) *HACIENDA PUBLICA*
James M. Buchanan
- 15) *TRATADO DE HACIENDA PUBLICA*
Lello Gangemi
- 16) *CONSTITUCION POLITICA DE EL SALVADOR - 1962*
- 17) *LEY Y REGLAMENTO DE PAPEL SELLADO Y TIMBRE*
- 18) *CODIGO DE COMERCIO*
- 19) *INTRODUCCION AL DERECHO ADMINISTRATIVO*
Agustín A. Gordillo -2ª Edición- Corregida y Aumentada
1966.-