

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS
SEMINARIO DE GRADUACION EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2010
PLAN DE ESTUDIO 1993**



**LA EFICACIA DE LOS TRIBUTOS COMO FUENTE DE INGRESO PUBLICO
EN EL SALVADOR.**

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

PRESENTAN:

**ERCELY DE LOS ANGELES ALAS MENJIVAR
ALEJANDRA ISABEL JUAREZ RODRIGUEZ
STEFFANY DEL CARMEN ORTIZ OVIEDO**

**LIC. SAMUEL MERINO GONZALES
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, NOVIEMBRE DE 2010

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO RUFINO ANTONIO QUEZADA SANCHEZ

RECTOR

ARQUITECTO MIGUEL ÁNGEL PEREZ RAMOS

VICERRECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO OSCAR NOE NAVARRETE ROMERO

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHAVEZ

SECRETARÍA GENERAL

DOCTOR RENE MADECADEL PERLA JIMENEZ

FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSE HUMBERTO MORALES

DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS

VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS

SECRETARIO

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO

DIRECTOR ESCUELA CIENCIAS JURIDICAS

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALES

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por estar con nosotros en todo momento, por ayudarnos, iluminarnos y fortalecernos siempre, por permitirnos lograr nuestras metas y propósitos, principalmente el de culminar con éxito nuestra carrera.

A nuestros padres, por apoyarnos incondicionalmente, por todo el esfuerzo y comprensión que siempre nos han brindado, por ser nuestros guías y educarnos para poder ser mejores personas cada día.

A nuestros familiares y amigos por apoyarnos y brindarnos su ayuda en todo momento, por la paciencia y la confianza que siempre han tenido en nosotros y por animarnos siempre a seguir adelante.

A nuestro asesor de tesis Lic. Samuel Merino González, por la amabilidad, comprensión y colaboración, principalmente por su responsabilidad, esmero y dedicación que nos brindo para desarrollar satisfactoriamente nuestro trabajo, A todos los docentes que contribuyeron en nuestra formación integral durante nuestra carrera y especialmente por transferirnos su valioso conocimiento.

A las autoridades y personal de la Universidad por atender nuestras solicitudes y sugerencias y por brindarnos de una manera pronta y oportuna su valiosa colaboración.

A todas las personas que de una forma u otra nos apoyaron, ayudaron y facilitaron todo lo necesario para nuestra educación, principalmente para concluir exitosamente nuestra carrera universitaria.

Los Autores

INDICE

INTRODUCCION	i
CAPITULO 1	1
1.1 ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO	1
1.2 ORIGEN DEL DERECHO TRIBUTARIO.	1
1.3 DEFINICION DE DERECHO TRIBUTARIO	4
1.4 PROBLEMÁTICA DE LA AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO.	8
1.4.1 Consecuencias Prácticas.	17
1.5 CODIFICACIÓN TRIBUTARIA	18
1.6. EL DERECHO TRIBUTARIO RAMA DEL DERECHO PUBLICO	19
1.7 EL DERECHO TRIBUTARIO Y LAS FINANZAS PÚBLICAS	21
1.8 LA NORMA TRIBUTARIA	22
1.9 RELACIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO CON OTRAS DISCIPLINAS	24
1.10 FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO	28
1.10.1 Manifestación de las normas tributarias.	30
1.10.2 División del derecho tributario. Noción de sus subdivisiones.	32
1.11 DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL.	32
1.11.1 Concepto	32
1.11.2 El Poder Tributario.	37
1.11.3 Límites Constitucionales al Poder Tributario.	40
1.11.4 Alcances del Poder Tributario.	47
1.12 DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL O SUSTANTIVO.	47
1.12.1 Consideraciones previas.	47
1.12.2 Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria	50
1.12.3 Objeto de la Obligación Tributaria	52
1.12.4 Causa de la obligación Tributaria	53
1.12.5 Principales Características de la Obligación Tributaria.	54
1.12.6 Elementos de la Obligación Tributaria.	56
1.12.8 Modos de Extinción de la Obligación Tributaria	78

1.13 DERECHO TRIBUTARIO FORMAL O ADMINISTRATIVO.	84
1.13.1 Generalidades.	84
1.13.2 Fuentes Normativas.	87
1.13.3 Contenido.	87
1.13.4 Sujetos Pasivos.	88
1.13.5 Objeto.	89
1.14 DERECHO TRIBUTARIO PENAL.	90
1.14.1 Contenido	90
1.14.2 Definición	91
1.14.3 Justificación	92
1.14.4 Elementos del Acto Ilícito Tributario	95
1.14.5 La Responsabilidad Penal Tributaria de las Personas Jurídicas.	99
1.15 DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL.	101
CAPITULO 2	105
2.1 LOS INGRESOS PUBLICOS	105
2.1.1 INTRODUCCIÓN.	105
2.2 DEFINICIÓN DE INGRESO.	106
2.3 DEFINICIÓN CONCEPTUAL	107
2.4 RECURSOS PÚBLICOS.	110
2.5 CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y FUNDAMENTO DEL INGRESO PÚBLICO	111
2.5.1 Concepto	111
2.5.2 Características	115
2.5.3 Fundamento del Ingreso Público	118
2.6 LOS INGRESOS PÚBLICOS EN GENERAL	119
2.6.1. Ingresos tributarios.	120
2.6.2. Ingresos Financieros.	120
2.6.3. Tarifas y Servicios Públicos	121
2.7 CLASIFICACION DE LOS INGRESOS PUBLICOS.	123
2.7.1 Ingresos Estatales, Municipales e Institucionales	123
2.7.2 Ingresos Originarios y Derivados.	124
2.7.3 Ingresos Ordinarios y Extraordinarios.	126
2.7.4 Ingresos Presupuestarios y Extrapresupuestarios	128
2.7.5 Ingresos de Derecho Público y de Derecho Privado.	129
2.7.6 Ingresos Tributarios y No Tributarios	132

2.7.7 Ingresos Monopolísticos	134
2.7.7.1 Consideraciones generales.	134
2.7.7.2 Naturaleza de los Ingresos Monopolísticos	136
2.7.8 Ingresos Patrimoniales.	138
2.7.8.1 Consideraciones previas. Concepto.	138
2.7.8.2 Tipos de Ingresos Patrimoniales.	140
2.7.8.3 Derivados de la Titularidad de los bienes que integran el Patrimonio.	140
2.7.8.4 Rendimientos derivados del ejercicio de actividades comerciales o industriales.	146
2.8 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL	153
2.8.1 Los Ingresos Públicos en la Constitución Política Salvadoreña.	153
CAPITULO 3	155
3.1 LOS TRIBUTOS COMO FUENTES DE INGRESO PUBLICO.	155
3.1.1 GENERALIDADES.	155
3.1.2 Sistema Tributario	156
3.1.3 Régimen y Sistema Tributario	157
3.2 DEFINICIÓN DE TRIBUTO	158
3.3 FUNDAMENTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LOS TRIBUTOS.	159
3.3.1 Fundamento Jurídico.	159
3.3.2 Naturaleza Jurídica.	160
3.4 CARACTERÍSTICAS	161
3.5 CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS	164
3.5.1 Impuestos.	165
3.5.1.1 Definición de Impuestos:	165
3.5.1.2 Elementos del impuesto	169
3.5.1.3 Naturaleza Jurídica del Impuesto	171
3.5.1.4 Clases de los Impuestos	172
3.5.1.5 Finalidades de los Impuestos	181
3.5.1.6 Efectos Económicos de los Impuestos	181
3.5.1.7 Fundamento Ético –Político.	182
3.5.2 Tasas	183
3.5.2.1 Definición	183
3.5.2.2 Características Esenciales	186
3.5.2.3 Clasificación de las Tasas	188
3.5.3 Contribuciones Especiales	189
3.5.3.1 Concepto:	189
3.5.3.2 Características	191

3.6 DIFERENCIA DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES CON EL IMPUESTO Y LAS TASAS	192
3.7 FINALIDAD DE LOS TRIBUTOS	192
3.8 LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.	195
3.9 MARCO JURÍDICO DE LOS TRIBUTOS	196
3.10 ANALISIS	203
CAPITULO 4	216
4.1 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	216
4.1.1 Conclusiones.	216
4.1.2 Recomendaciones.	219
BIBLIOGRAFIA	221

INTRODUCCION

El presente trabajo de investigación versa sobre: la eficacia de los tributos como fuente de ingreso publico en El Salvador. El cual es un tema muy amplio que engloba todo el complejo sistema de los ingresos y gastos que el Estado tiene que manejar, y los cuales tienen que distribuir a todos los sectores que dependen de él.

Por lo que el objetivo principal de esta investigación es dar a conocer que tan eficaces son los tributos como fuente de ingreso público para el Estado Salvadoreño.

Es de suma importancia saber que dentro de las distintas especialidades del Derecho, el que constituye una de las ramas de mayor importancia práctica es el Derecho Tributario. A nadie escapa, que el fenómeno de la tributación ha sido y sigue siendo, motivo de constante preocupación para los contribuyentes, debido a las implicaciones económicas que se derivan de dicho fenómeno. Por lo que hacemos énfasis en El Código Tributario de la República de El Salvador, que contiene en su conjunto, los Principios y Normas Jurídicas que son aplicables a todos los tributos internos del país que están legalmente bajo la competencia jurídica de la Administración Tributaria. Dado que el ente rector de la Administración Tributaria Salvadoreña es el Ministerio de Hacienda. Estos Principios y Normas Jurídicas son aplicables a las Relaciones jurídicas de carácter tributario que se originen por los Tributos impuestos legalmente por la Administración Tributaria.

Considerando que los tributos son aquellos ingresos que se clasifican como impuestos, tasas y contribuciones especiales que obtiene el Estado mediante

el ejercicio de su poder de imperio, en el desarrollo de esta investigación daremos a conocer la importancia y contenido de cada uno de ellos, para lograr hacer un análisis del tema y ver si son eficaces como ingresos públicos percibidos por el Estado Salvadoreño.

Por tanto, el propósito de este trabajo es que el lector conozca la importancia que tienen los tributos para considerarse así la mayor fuente de ingresos públicos que obtiene el Estado, y como éstos al tener eficacia, influyen en la economía del país.

CAPITULO 1

1.1 ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

1.2 ORIGEN DEL DERECHO TRIBUTARIO.

La palabra “Tributario” proviene del latín “*Tributarius*”, que es lo perteneciente o 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 especie¹.

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 tal erario o tesoro, considerándolo 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 afines. Lo fiscal viene a ser una parte de lo administrativo y por mucho que ampliemos su área, nunca excederá del hacer de la Administración fiscal².

El Tributo como ingreso público³ que es, una vez percibido ingresa al fisco y es administrado por este. Si el Tributo y el Fisco son diferentes, si lo tributario y lo fiscal es diferente, las normas jurídicas que rigen a una u otro, tienen

¹ PEREZ DE AYALA, J. *Derecho Tributario*, Tomo 1, Editorial de derecho financiero, Madrid - España, 1968, Pág. 94.

² El derecho civil es el conjunto de normas jurídicas y principios que regulan las relaciones personales o patrimoniales entre personas privadas o públicas, tanto físicas como jurídicas, de carácter privado y público.

³ percepción en dinero, especie, crédito, servicios o cualquier otra forma que modifique el patrimonio de una persona.

también que ser diferentes, y de ahí la existencia de un Derecho Tributario⁴ y de un Derecho Fiscal⁵. El Derecho Financiero es mucho más amplio que los dos anteriores, los comprende ellos, estos 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"⁶.

La historia de las exacciones que el Estado imponía a los súbditos es muy antigua, pero la historia del Derecho Tributario, como tal, es reciente. Desde que aparece una sociedad sometida a una autoridad gobernantes y gobernados existe ya alguna forma en que estos contribuyen al sostenimiento de esa organización, y la nota característica es la obtención de esos recursos mediante la fuerza. La imposición, pues, en sus primeras manifestaciones se nos presenta como el ejercicio de la fuerza estatal. El Derecho Tributario, por el contrario, es la negación de la arbitrariedad, es la coordinación de esa facultad del Estado de exigir de los individuos los recursos necesarios, para el cumplimiento de sus fines, por una parte, y el derecho al respeto: del patrimonio privado, por otra⁷. El Derecho Tributario viene entonces a exigir el sometimiento del Estado al imperio de la ley, en igual forma que somete a los particulares. Es por eso, que el nacimiento del Derecho Tributario se identifica con el apareamiento del principio de

⁴ Es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos

⁵ BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Editorial Tecnos, España, 1964, Pág. 78.

⁶ GARCIA BELSUNCE, H. *Estudios financieros*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1966, Pág. 125.

⁷ AMOROS, Narciso. *Explicaciones del derecho tributario*, 2ª Edición, Editorial derecho financiero, Madrid-España, 1970, Pág. 70.

legalidad: Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe⁸ y, por lo tanto, las contribuciones sólo pueden imponerse por ese acto de soberanía, y por ser un acto de soberanía, y por residir ésta en el pueblo, que a su vez es representado por los gobernantes, la imposición cobra un sentido de voluntariedad , el cual pasa a ser una contribución por parte del pueblo, y es así como se toma en las leyes actuales⁹.

La idea de aceptación de los tributos por parte de los individuos, mediante la manifestación de la ley, aparece por vez primera en la constitución inglesa de Juan Sin Tierra, 1215, referida a los barones que eran los representantes de los contribuyentes. De allí pasó a la Constitución de los Estados Unidos de Norte América al independizarse de Inglaterra y, posteriormente, pasa a las constituciones francesas a partir de la de 1791 como una de las conquistas de la Revolución Francesa contra el absolutismo. Finalmente, es tomada por las constituciones de la mayor parte del mundo como un legado de lo que fue aquella revolución en el aseguramiento de los derechos individuales¹⁰.

El contenido del Derecho tributario se divide en una parte general que comprende los aspectos materiales y los de naturaleza formal o procedimental, entre los que se encuentran: los principios tributarios constitucionales, las fuentes de las normas, la aplicación temporal y espacial, las clasificación de los tributos y las características de los mismos, los métodos o de determinación de las bases tributarias, las infracciones¹¹ y

⁸ *Constitución de la República de El Salvador*, Art 8, Editorial Lis, 3ra edición, 1995. Pág. 3.

⁹ BERLIRI, Antonio, *Op Cit.* Pág. 79.

¹⁰ NAVARRINE, Susana, *Procedimiento Tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1979, Pág. 92.

¹¹ Transgresión, quebrantamiento de una norma o de un pacto.

sanciones tributarias, la extensión de la deuda y los procedimientos de recaudación¹², inspección y revisión de los actos administrativos¹³.

El contenido de la parte especial se centra en las disposiciones específicas de cada uno de los tributos que componen el sistema fiscal de un país¹⁴.

1.3 DEFINICION DE DERECHO TRIBUTARIO

Es el conjunto de normas jurídicas¹⁵ que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que aquellos generan. Entre las consecuencias comprenderemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder; relaciones procesales, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros.¹⁶

También, podemos definir al derecho tributario como la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos. De acuerdo a la definición anterior, resuelve implícitamente la pregunta relativa a las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Financiero o, lo que

¹² Proceso mediante el cual las autoridades tributarias cobran a los causantes y contribuyentes todo tipo de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, y contribuciones establecidos en la Ley

¹³ GARCIA BELSUNCE, H. *Op Cit.* Pág. 127.

¹⁴ AMOROS, Narciso. *Op Cit.* Pág. 73.

¹⁵ Regla u ordenación del comportamiento humano dictado por la autoridad competente del caso, con un criterio de valor y cuyo incumplimiento trae aparejado una sanción. Generalmente, impone deberes y confiere derechos

¹⁶ GARCIA VIZCAINO, C. *Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, pág. 137.

es lo mismo, contestar a la pregunta de si el Derecho Tributario es autónomo o no¹⁷.

Es muy importante tomar en cuenta que el Derecho Tributario comprende dos tipos de normas: las que regulan las relaciones que nacen del tributo como obligación a cargo de los individuos y las normas aplicables a la actividad de los organismos del Estado en la recaudación tributaria. Las primeras constituyen el Derecho Tributario sustantivo o Material y las segundas, el Derecho Tributario Administrativo o Formal¹⁸. Sólo el primero conserva su autonomía, mientras que el segundo es parte del Derecho Administrativo. La consecuencia práctica es que el Derecho Tributario Material siempre tiene como sujetos de sus relaciones al Fisco, como acreedor, y al contribuyente como deudor; mientras que el Derecho Tributario Administrativo o Formal supone al Estado en su actividad administrativa, pero no siempre, supone al contribuyente como destinatario de sus normas¹⁹. En efecto, en virtud de sus facultades discrecionales la administración pública²⁰ puede obligar a personas no contribuyentes a realizar ciertos actos o permitir que se realicen rendir declaración, informes, registros, etc., para lograr la mejor recepción de los tributos. Y concluye el citado autor: "De esto deriva otra consecuencia: que es equivocado considerar, como lo hacen muchos, el Derecho Tributario como una parte o rama del Derecho Administrativo. A pesar de que se acepte que el Derecho Administrativo abarca toda la actividad de la Administración Pública, debemos tener presente que el Derecho Tributario no exige siempre la actividad de Administración, que sus normas no están dirigidas sólo a disciplinar y orientar la actividad de la

¹⁷ GIULIANI FOURUGE, C. *Derecho financiero*, 1ª Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1962, Pág. 136.

¹⁸ GARCIA VIZCAINO, C. *Op Cit.* Pág. 139.

¹⁹ GIULIANI FOURUGE, C. *Procedimiento Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1979, Pág. 296.

²⁰ La administración pública es la actividad administrativa de los órganos del estado en sus escalas o jerarquías.

Administración Pública, sino tienen como destinatarios inmediatos al Estado como persona jurídica acreedora, y a los sujetos pasivos como deudores responsables; pero no es un derecho tendiente a gobernar la administración pública²¹.

Comenzamos el estudio del Derecho Tributario por la exposición de los principios fundamentales que rigen esta materia, contenidos en la norma básica del ordenamiento, que se refiere en diversas ocasiones a la institución del tributo, tanto en lo que concierne a los aspectos formales como a los sustanciales.

Se puede definir al tributo como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos.²²

De acuerdo con esto, las notas que caracterizan al tributo son fundamentalmente dos: la Coactividad²³ y el Carácter Contributivo.

Como segunda determinación o nota básica del concepto de tributo, tenemos la de su destino a la financiación de gastos públicos o necesidades colectivas. *El Carácter Contributivo*, que se refleja en la propia raíz etimológica del término tributo constituye la razón de ser la institución y lo que la diferencia de otras prestaciones que, siendo igualmente coactivas, carecen de esta finalidad o razón de ser.²⁴

Una precisión es necesaria en relación con lo anterior: el carácter contributivo es lo que caracteriza al tributo como institución. Lo cual no significa que, al lado de esta finalidad principal, no puedan los tributos ser utilizados con otros

²¹ GIULIANI FOURUGE, C. *Op Cit.* Pág. 299.

²² SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, Pág. 18

²³ Capacidad de imponerse aún contra la voluntad de aquél a quien está destinado el mando. Ejercicio legítimo de la fuerza, del cual el Estado tiene el monopolio. El Poder del Estado es el único dominante, los otros poderes son no dominantes.

²⁴ PEREZ ROYO, Fernández, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 9ª Edición, editorial Civitas, 1999, Pág. 33

propósitos o finalidades, que incluso pueden alcanzar, en determinados supuestos, una significación superior a la estrictamente contributiva. Lo que interesa resaltar, es que, aun admitiendo la posible presencia añadida de dichas motivaciones extrafiscales, lo que interesa al tributo como institución, es su carácter contributivo, dicha finalidad contributiva se manifiesta en el propio régimen jurídico de la institución, empezando por los principios o criterios que rigen su establecimiento.²⁵

El derecho tributario o derecho fiscal es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común²⁶.

Además, podemos definir al derecho tributario como el conjunto de normas de derecho público que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación de los tributos, y analiza por consiguiente resoluciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos²⁷. El Derecho Tributario se divide en material y formal; el primero integrado por el conjunto de normas que regulan la obligación básica del pago del tributo y sus elementos esenciales; y el segundo, que rige los procedimientos administrativos a través de los cuales se aplican las normas materiales.²⁸

²⁵ PEREZ ROYO, Fernández, *Ibidem*, Pág. 34

²⁶ VALDES COSTA, R. *Curso de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Montevideo, 1970, pág. 81.

²⁷ ARAUJO, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1964, Pág. 54

²⁸ GARCIA VIZCAINO, C. *Op Cit.* Pág. 140.

1.4 PROBLEMÁTICA DE LA AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Distintas posiciones:

Esta problemática no es meramente teórica, sino que encierra indudables consecuencias prácticas, pes, según la posición que se adopte, difiere la aplicación de los principios y normas frente a los vacíos o lagunas legales, variando la legislación supletoria. Las distintas posiciones pueden ser resumidas de la siguiente manera.²⁹

- a) Las que niegan la autonomía del derecho tributario, subordinándolo al derecho financiero, entendiendo a éste como autónomo porque dispone de principios generales propios, o por la función de los institutos financieros y el órgano que la cumple, o sosteniendo al derecho financiero como carente de autonomía por incluirlo en el derecho administrativo³⁰.

- b) Las que afirman su dependencia con respecto al derecho privado, otorgándole al derecho tributario un “particularismo exclusivamente legal”. La ley tributaria puede contener regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado. A la escuela de los civilistas pertenecen muchos escritores franceses de materias tributarias; su idea central consiste en proclamar la supremacía del derecho civil³¹ o

²⁹ El jurista Brasileño Alfredo Augusto Becker sostiene que a la palabra “autonomía” solo se la entiende con fines didácticos, dado que es ajena al mundo jurídico, ya que se presta a múltiples interpretaciones; y que no se puede separar el derecho público del privado, en razón de que no caben normas independientes en la totalidad del sistema jurídico.

³⁰ GARCIA VIZCAINO, C. *Los tributos frente al federalismo*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1975, Pág. 227

³¹ El derecho civil es el conjunto de normas jurídicas y principios que regulan las relaciones personales o patrimoniales entre personas privadas o públicas, tanto físicas como jurídicas, de carácter privado y público.

derecho común para definir, calificar y regular las relaciones jurídicas gravadas por los distintos impuestos. Propugna que las normas jurídicas tributarias se hallen en dependencia de las normas civiles.³²

- c) Las que consideran el derecho tributario material o sustantivo didáctica y científicamente autónomo.
- d) Las que confieren al derecho tributario autonomía³³.
- e) Las que niegan autonomía científica al derecho tributario, pero le atribuyen autonomía didáctica y funcional, consistente en que “constituye un conjunto de normas jurídicas dotadas de homogeneidad, que funciona concatenado a un grupo orgánico y singularizado, que a su vez está unido a todo el sistema jurídico nacional”³⁴.

Al derecho tributario se le considera como rama jurídica, omitiendo utilizar el término “autonomía”³⁵, pues se corre el peligro de propagar la falsa creencia de que el derecho está conformado por partes autosuficientes, sin tomar en cuenta la visión de conjunto del derecho de determinado Estado. Solo es autónomo el sistema jurídico de un Estado nacional frente a los otros

³² Las tarifas son establecidas no solo en función de las necesidades del tesoro, sino también en consideración a la naturaleza de las operaciones jurídicas gravadas. Solo el derecho civil permite determinar el verdadero carácter de los actos que sirven de base al impuesto.

³³ GARCIA VIZCAINO, C, *Op Cit*, Pág. 228.

³⁴ GARCIA VIZCAINO, C, *Op Cit*, Pág. 229.

³⁵ La autonomía es la potestad de que, dentro del estado, pueden gozar municipios, provincias, regiones u otras entidades de él para regir intereses peculiares de su vida interior, mediante normas y órganos de gobierno propios.

Estados nacionales.³⁶ En el moderno derecho tributario, siendo siempre la obligación tributaria una obligación *ex lege*, su presupuesto es siempre jurídicamente un hecho y nunca puede ser un negocio jurídico, y que, en toda relación jurídica de derecho civil y comercial deben diferenciarse en la voluntad de las partes, dos aspectos: una voluntad empírica y una voluntad jurídica, que es la de que el negocio encuadre de un determinado molde o figura del derecho civil o comercial. Si las partes eligen las formas o el régimen jurídico al que quieren someterse, el derecho civil reconoce también este efecto creador de la voluntad particular y acepta el régimen jurídico elegido, siempre que no viole principios de orden público³⁷. A estos efectos, lo que interesa es la operación empírica que hacen las partes, y sabemos que solo la ley establece la consecuencia jurídica tributaria de los actos, sin reconocer la eficacia creadora de la voluntad individual³⁸.

El derecho tributario tiene autonomía frente al derecho civil y al administrativo. En efecto: “las instituciones que integran el derecho tributario responden a una naturaleza jurídica o fundamento que no deriva de otra rama del derecho y que es el mismo para todas ellas: el poder tributario³⁹”.

En cuanto al derecho administrativo, destaca que como “razón principal la imposición de los tributos corresponde privativamente al poder legislativo y es, por lo tanto, función típicamente legislativa, y no administrativa. Tratase de un sistema de normas sustanciales que tiene preeminencia lógica y estructural frente al derecho formal como es el administrativo⁴⁰”.

³⁶ GODOY, Norberto. *Teoría general de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, Pág. 49

³⁷ En el derecho tributario, cuando las partes crean un determinado negocio jurídico, acto o contrato, lo que interesa, es el fin práctico en sí, porque, de acuerdo con el principio que es la esencia del impuesto, el gravamen se aplica por la valoración que se hace de una realidad de riqueza.

³⁸ GODOY, Norberto, *Op Cit.* Pág. 51

³⁹ GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1975, Pág. 132.

⁴⁰ ARAUJO, Amílcar, *Op Cit.* Pág. 56

Entre otros sólidos fundamentos de la autonomía científica del derecho tributario frente al derecho civil, en virtud de que aquel tiene: 1) *Autonomía teleológica o de fines*, que se da cuando una rama jurídica tiene fines propios y distintos de los demás; 2) *Autonomía estructural u orgánica*, que se presenta cuando el contenido o las instituciones que integran determinada rama del derecho tiene naturaleza jurídica propia, en el sentido de que es distinta de las otras ramas del derecho, o sea, que no encuentra su fuente en ellas y, además, esas instituciones distintas son uniformes entre sí en cuanto responden a una misma naturaleza jurídica⁴¹. 3) *Autonomía dogmática o conceptual*, puesta de manifiesto cuando esa rama del derecho tiene conceptos y métodos propios para su expresión, aplicación e interpretación⁴². El derecho tributario tiene autonomía orgánica:

- a) porque es derecho público y el derecho civil no es en todo su contenido derecho común, al cual si se subordina el derecho tributario.
- b) porque la fuente de las obligaciones es distinta. La voluntad de las partes o la ley en el derecho civil y el poder coactivo del Estado⁴³;
- c) porque en el acto jurídico reglado por el derecho civil solo vale como presupuesto de hecho de la relación jurídica tributaria que considera su naturaleza económica;
- d) porque es diferente la obligación tributaria de la obligación civil. En la primera, es la obligación ético-política del individuo de contribuir a subvenir las necesidades del Estado en la medida de su capacidad

⁴¹ GORDILLO, Agustín, *Op Cit.* Pág. 135.

⁴² MARTINEZ, Francisco, *Derecho tributario argentino*, Editorial Depalma, Argentina, 1956, Pág. 95.

⁴³ GARCIA VIZCAINO, C. *Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, pág. 137.

contributiva y en la segunda, la licitud del consentimiento o interés de las partes, o la ley, según el caso⁴⁴.

- f) porque no se atiende a los conceptos del derecho privado, pudiendo crear figuras tributarias del mismo, debiendo en tal caso precisar sus conceptos propios, señalando los elementos de hecho contenidos en ellos, pero, cuando utiliza conceptos de otras disciplinas jurídicas debe precisar su alcance y atenerse a él⁴⁵;
- g) porque en caso de silencio de la ley fiscal no hay que recurrir necesariamente a los principios del derecho privado, ya que sus fines pueden ser opuestos a aquel⁴⁶, y porque el hecho imponible, representado por un hecho económico o un hecho o un acto jurídico o por una situación compleja de contenido económico y jurídico a la vez, es solo el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, y la causa formal del tributo es la ley derivada del poder tributario del Estado, encuadrada en los principios y límites constitucionales y en la medida de la capacidad contributiva que resulta de la relación económica derivada del hecho imponible⁴⁷;
- h) porque tiene métodos propios de interpretación que deben atender al fin de la ley y a su significación económica y porque en la apreciación de los hechos imponibles debe prescindirse de la calificación jurídica que las partes le han dado inadecuadamente al negocio que las vincula, prevaleciendo la intención o realidad económica del acto

⁴⁴ GARCIA VIZCAINO, C. *Ibidem*. Pág. 138.

⁴⁵ GORDILLO, Agustín, *Op Cit*. Pág. 140.

⁴⁶ Los fines del derecho tributario deben guardar consonancia con los fines del derecho general, es decir, no pueden oponerse a él ni contrariarlo.

⁴⁷ MARTINEZ, Francisco, *Op Cit*. Pág. 97.

verdadero, querido y perseguido por las partes, encubierto bajo una forma jurídica manifiestamente improcedente⁴⁸.

Parece legítimo que el derecho tributario cree sus propios conceptos e instituciones o adopte las del derecho privado asignándoles distinto significado del de sus ramas de origen, dado que es parte integrante del sistema jurídico nacional con normas de igual jerarquía a las del derecho privado; pero resalta que hay límites jerárquicos para los apartamientos de la ley común:

- las normas alterantes deben ser de menor jerarquía constitucional que las alteradas;
- las normas alterantes no deben violar normas jerárquicamente superiores⁴⁹.

La autonomía didáctica y funcional del derecho tributario, es aceptada basándose siempre y cuando en el singularísimo normativo de las siguientes características específicas y comunes:

a) coacción⁵⁰ en la génesis del tributo: pues la presentación surge como consecuencia de la potestad tributaria estatal, que deriva, a su vez, de su poder de imperio: el Estado decide unilateralmente crearles a los individuos obligaciones que estos no asumieron en forma voluntaria;

⁴⁸ GARCIA VIZCAINO, C. *Ibidem*. Pág. 139

⁴⁹ VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, pág. 116.

⁵⁰ La coacción se resuelve en el hecho de ser el tributo una prestación establecida unilateralmente por el ente público, a través de los procedimientos previstos en la Constitución y en el resto del ordenamiento, sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla.

- b) coacción normada: por cuanto la potestad tributaria se convierte en facultad normativa, esto es, en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos, los cuales quedan sujetos al principio de legalidad, entre cuyas consecuencias se destacan la tipicidad del hecho imponible, la distinción de tributos en genero y en especie, la distribución de potestades tributarias entre la Nación y las provincias, la prohibición de la analogía⁵¹ y de la retroactividad⁵² y la indisponibilidad del crédito tributario;
- c) finalidad de cobertura del gasto público, que genera un principio fundamental del derecho tributario, que es el de la capacidad contributiva.

Del principio de capacidad contributiva se extraen las siguientes consecuencias jurídicas: a) elemento unificador de los tributos: en razón de que si bien captan realidades diferentes, tiene la común naturaleza económica de demostrar aptitud de colaboración con el gasto público; b) elemento explicativo de la evolución de los tributos: se afirma que el hilo conductor de la evolución histórica de los impuestos nacionales es la imposición de la vida económica de acuerdo al principio, cada vez más perfeccionado, de la capacidad contributiva⁵³; c) garantías sustanciales de los contribuyentes: fundamentado en que la capacidad contributiva “constitucionalizada” o “juridizada” reviste el carácter de una garantía concreta de los particulares, a más de un criterio orientador del legislador; d) sustitución tributaria: en virtud de que proporciona la base teórica para solucionar jurídicamente esta cuestión referente a la sujeción pasiva de la

⁵¹ La analogía es la comparación o relación entre varias razones o conceptos; comparar o relacionar dos o más objetos o experiencias, apreciando y señalando características generales y particulares, generando razonamientos y conductas basándose en la existencia de las semejanzas entre unos y otros.

⁵² La retroactividad se refiere a la calidad de retroactivo, o sea lo que obra o tiene fuerza sobre lo pasado.

⁵³ PEREZ DE AYALA, J. Derecho Tributario, Tomo 1, Editorial de derecho financiero, Madrid-España, 1968, Pág. 165.

obligación tributaria; e) capacidad jurídica tributaria: habida cuenta de que da fundamento al distinto tratamiento apartándose del derecho privado; f) inmunidad tributaria y su diferencia con la exención y la no incidencia; g) criterio distintivo entre impuestos directos e indirectos⁵⁴.

Se considera que el derecho tributario material o sustantivo tiene un método interpretativo propio, que es el de la realidad económica, que constituye, además, un principio del cual extraía las siguientes consecuencias:

i) conceptos propios, en cuanto este derecho elabora conceptos particulares para captar las realidades económicas subyacentes y en algunos casos se apropia de conceptos de otras ramas del derecho, dándole a veces acepciones distintas; instituciones propias, que crea en casos en que las de otras ramas jurídicas no puedan adecuarse a las realidades económicas a las cuales se procura dar determinado tratamiento jurídico⁵⁵; ii) sustancia económica del hecho imponible; iii) evasión tributaria como conducta antijurídica que por tal principio se distingue de la “economía de opción” como conducta jurídica lícita; iv) actos nulos y anulables, que en tanto reflejen una realidad económica, son validos para el derecho tributario y producen los consiguientes efectos tributarios, contrariamente a lo que ocurre en derecho civil; v) actos ilícitos, delictuosos o inmorales, que son posibles de gravamen por aplicación de este principio, legislación supletoria, que no es obligatoriamente el derecho civil; vi) facultades legislativas de la Nación y las provincias; vii) sociedades trasnacionales, al fundar el especial tratamiento de la vinculación entre la sociedad madre multinacional y la filial local subordinada⁵⁶.

⁵⁴ *Ibidem*. Pág. 166.

⁵⁵ En ciertas condiciones se recurre a instituciones elaboradas por otras ramas del derecho para constituir sus propias estructuras jurídicas, pero les introduce las modificaciones indispensables para adecuarlas al principio de la realidad económica.

⁵⁶ PEREZ DE AYALA, J. *Op Cit*. Pág. 167.

La existencia de principios propios del derecho tributario fue reconocida, entre otros, por las primeras jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de 1956, y por el modelo de Código Tributario para América Latina⁵⁷.

El derecho tributario en su totalidad es autónomo, en el sentido de que cuenta con principios, conceptos e instituciones propias, aunque ello no implica que se haya independizado del derecho. Autonomía no es independencia, dado que aquella implica interrelación, armonía de disposiciones, en especial, con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución nacional, así como con la división de competencias que deriva de la ley fundamental⁵⁸.

La autonomía, o consideración como rama jurídica genérica, del derecho tributario importa una sistematización lógica de sus disposiciones y principios, a efectos de coordinarlos y armonizarlos, en aras de una mejor comprensión. Tal rama jurídica genérica es, a su vez, subsistema de un sistema mayor, que es el derecho.

Por otra parte, el derecho tributario es un género que incluye ciertas especies (o sistema que comprende varios subsistemas), cuyas particularidades como el derecho tributario constitucional, el derecho tributario material o sustantivo⁵⁹, el derecho tributario formal, el derecho tributario penal, el derecho tributario procesal y el derecho tributario internacional.

El poder tributario no puede afectar derechos esenciales de la persona humana, ni principios e instituciones jurídicas básicas; debe respetar el

⁵⁷ VALDES COSTA, R. *Curso de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Montevideo, 1970, pág. 113.

⁵⁸ VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, pág. 131.

⁵⁹ El derecho tributario material o sustantivo es el que regula los distintos aspectos sustanciales de la futura relación o vínculo jurídico que se trabara en el Estado y los sujetos pasivos sometidos a su poder de imperio, con motivo de los tributos creados.

sistema constitucional republicano y liberal⁶⁰. Justamente para ello es que propiciamos que el derecho tributario constitucional sea rama específica del derecho tributario, de modo que a todas las disposiciones de este se les interprete con el adecuado prisma constitucional.

1.4.1 Consecuencias Prácticas.

Con respecto a la interpretación de las leyes relativas a los tributos, se debe atender específicamente a su fin y a su significación económica, y agrega que, solo cuando no sea posible fijar por letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado⁶¹.

Esto quiere decir, en primer lugar, que tales normas deben ser interpretadas conforme a su fin y a su significación económica. En segundo lugar, es decir, subsidiariamente, cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, la hermenéutica legal⁶², se podrá recurrir con prelación al fin o espíritu de las leyes tributarias, que se haya emparentado con su significación económica, aspecto, este, que guarda consonancia con la realidad económica que esas leyes gravan al descubrir los hechos imposables⁶³.

Como consecuencia de la realidad económica aprehendida por las normas tributarias, resultan con personalidad, a los efectos tributarios, ciertos sujetos que carecen de ella para el derecho privado⁶⁴; las sociedades, asociaciones,

⁶⁰ MARTINEZ, Francisco, *Derecho tributario argentino*, Editorial Depalma, Argentina, 1956, Pág. 116.

⁶¹ JARACH, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, 2ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969, Pág. 221.

⁶² La hermenéutica es la ciencia que interpreta los textos escritos y fija su verdadero sentido.

⁶³ GIULIANI FOURUGE, C. *Derecho financiero*, 1ª Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1962, Pág. 78.

⁶⁴ *Ibidem*. Pág. 79.

entidades y empresas a las cuales el derecho privado no les reconoce la calidad de sujetos de derecho, y aun los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otras sean consideradas por las leyes tributarias como unidades económicas para la tributación del hecho imponible, las sucesiones indivisas⁶⁵.

1.5 CODIFICACIÓN TRIBUTARIA

La importancia que ha cobrado el Derecho Tributario en el presente siglo ha motivado abundante investigación científica, como también ha determinado la labor de codificación de varios países de Europa y América. Mientras las disciplinas del Derecho Privado avanzaban en esa tarea de codificación, las del Derecho Público exceptuando al Derecho Procesal y Penal parecían reacias a la sistematización de sus ordenamientos jurídicos.⁶⁶ Parecería que sobre todo en el Derecho Tributario, por la mutualidad de las condiciones socioeconómicas, la codificación impediría la flexibilidad necesaria para darle contenido real a sus disposiciones⁶⁷.

Actualmente se reconoce, por el contrario, que la multiplicidad de disposiciones tributarias dificultan la administración del sistema y que toda reforma debe comenzar por sistematizar los regímenes tributarios, reduciendo la multiplicidad de gravámenes y simplificando sus administración”, como dijo en sus conclusiones la Comisión Especial III del Consejo Interamericano y Social⁶⁸.

⁶⁵ Por el contrario, a los efectos tributarios, desconoce personalidad a ciertas sociedades que si tiene tal calidad para el derecho privado, gravando integralmente a sus integrantes; las sociedades en comandita en cuanto al capital comanditado, las sociedades de responsabilidad limitada y todas las que no sean “sociedades de capital”.

⁶⁶ GARCIA BELSUNCE, H, *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos aires, 1982, Pág. 96

⁶⁷ JARACH, Dino, *Op Cit.* Pág. 223.

⁶⁸ GARCIA BELSUNCE, H, *Op Cit.* Pág. 98.

La necesidad de una ordenación sistemática de las normas tributarias se hace evidente en nuestro medio, donde no se tiene siquiera una simple recopilación de leyes, desconocidas del tema sino que también por muchos profesionales del Derecho. Se sabe, desde luego, que las particularidades de cada gravamen no pueden aparecer en un código, pero existen también disposiciones generales que nosotros ya esbozamos como contenido del Derecho Tributario que son las normas básicas de un sistema impositivo y las cuales conviene armonizar en un solo cuerpo de leyes.⁶⁹

Se atribuye a Alemania, en Europa y México, en América, haber sido los primeros países que acogieron la tendencia codificadora, y a los cuales se unieron Gran Bretaña, Francia, Estados Unidos de América, Brasil y Chile.⁷⁰

Producto de esa sugerencia tenemos el Modelo de Código Tributario, considerado como uno de los puntos de la Reforma Tributaria para América Latina, encausado al fortalecimiento de los sistemas de todos los países de la región, y publicado bajo los auspicios de la Unión Panamericana⁷¹

1.6. EL DERECHO TRIBUTARIO RAMA DEL DERECHO PUBLICO

Las normas de Derecho Tributario, persiguen la satisfacción de las necesidades públicas, o sea un interés que forma parte del Bien Común. Por otra parte atendemos el carácter con que actúa el Estado en la relación jurídica tributaria, ya que lo hace como titular del poder soberano, o sea

⁶⁹ BRAVO ARTEAGA, J. *Nociones Generales del Derecho Tributario*, 2ª edición, Ediciones Rosaristas, Santa Fe de Bogotá, 1997, Pág. 29

⁷⁰ DE JUANO, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo I, Ediciones Molanchino Rosario, Argentina, 1969, Pág. 24

⁷¹ *Ibidem*, Pág. 25

revestido de imperium.⁷² Uno y otro criterio, pues, nos llevan a la conclusión de que el Derecho Tributario es parte del Derecho Público.⁷³

Las derivaciones que se hacen de tal afirmación no son siempre las mismas. Sobre el Derecho Administrativo, se dice: “El Derecho Administrativo es un Derecho Público y Derecho Público quiere decir que regula relaciones entre soberano y súbditos, en que el Estado poseído de un derecho de supremacía, ordena y sanciona, coarta la libertad, restringe el derecho de propiedad para la satisfacción de los fines administrativos.”⁷⁴ La aplicación de tal criterio al Derecho Tributario es equivocada. El Derecho Tributario, no por ser Derecho Público, coloca al Fisco en situación de preeminencia sobre los particulares. En la relación jurídica tributaria, se regulan los derechos y obligaciones que corren a cargo y a favor del Estado y de los particulares, en un plano de absoluta igualdad, como consecuencia del principio de legalidad y de otros que limiten el Poder Fiscal.⁷⁵ “El carácter odioso de las leyes tributarias en el sentido de que son una limitación de la libertad o de los derechos individuales es un residuo del tiempo en que el tributo era una manifestación del poder estatal sobre los ciudadanos; en otras palabras de cuando no existía Estado de Derecho y los tributos no eran consentido por el pueblo y se denominaban con el antiguo término de impuestos.”⁷⁶

La conclusión derivada del carácter público de las normas tributarias es que se imponen imperativamente tanto al Fisco como a los contribuyentes, sin

⁷² CORTINA GUTIERREZ, A. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, edición Porrúa, México, 1978, Pág. 19

⁷³ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991, Pág. 41

⁷⁴ GARCIA BELSUNCE, H, *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos aires, 1982, Pág. 64

⁷⁵ *Ibidem*, Pág.99

⁷⁶ JARACH, Dino. *Curso de Derecho Tributario*, Liceo Profesional, Cima, Buenos Aires, 1980, Pág. 106

que exista posibilidad de que esa posición ante la norma sea susceptible de ser modificada por la voluntad de sus destinatarios.⁷⁷

1.7 EL DERECHO TRIBUTARIO Y LAS FINANZAS PÚBLICAS

Se trata de un aspecto de la actividad económica del Estado y ésta tiene que apoyarse en las relaciones reales y efectivas que se dan entre los asociados. De allí que exista una escuela histórica en el estudio dogmático del Derecho Tributario, que lo concibe como “la expresión de un estado conciencia político social en determinado periodo histórico.”⁷⁸ Por eso el Derecho Tributario se desprende de las fórmulas jurídicas como en la interpretación del hecho generador de la obligación tributaria, que deja la forma de los actos a la voluntad de los contribuyentes y se apoya en la valoración de las circunstancias reales que motivaron su descripción en la ley, siempre que ésta no manifieste lo contrario.⁷⁹

La norma tributaria no debe ser real solamente al momento de formularse, sino que durante su vigencia debe ser celosamente comparada con los diversos matices que cobra en realidad. Los hechos económicos sociales en que se apoya pueden cambiar incluso antes de su formulación y por lo tanto, para no ser una ley en el vacío, debe ser examinada, valorada, a cada momento. La formulación de este exacto juicio nos lo proporciona la Ciencia de las Finanzas.⁸⁰ Por tal motivo, no puede hacerse una valoración de

⁷⁷ *Ibídem*, Pág. 108

⁷⁸ WILHELM, Gerloff, *Tratado de Finanzas*, Edición El Ateneo, Buenos Aires, 1961, Tomo II, Pág. 33

⁷⁹ MARTIN, J. M. *Introducción a las Finanzas Públicas*, Buenos Aires, 1985, Pág.

⁸⁰ GIANNINI, A.D. *Instituciones del Derecho Tributario*, Madrid, 1957, Pág. 121

nuestro sistema tributario sin conocer la realidad socioeconómica en que se apoya, ni la orientación que debe asumir la actividad del Estado.⁸¹

La actividad financiera es un todo indivisible de factores económicos, políticos, jurídicos y técnicos, y su estudio reviste el carácter de ciencia en cuanto explica, o sea examina las causas, de los medios que ha escogido el Estado para obtener sus ingresos, entre ellos los tributos.⁸² La explicación del tributo, pues, aplicado a un momento y espacio determinado nos la ofrece la Ciencia de las Finanzas.

1.8 LA NORMA TRIBUTARIA

En nuestra realidad tributaria, no tenemos una disposición general que precise las fuentes de nuestro Derecho Tributario, ni tampoco su jerarquía. Pero de llegar a regularse con ese carácter general, digamos, en el Código Tributario al que se aspira, y tomando por modelo la pirámide Kelseniana, dichas fuentes y jerarquías, tendrían que estructurarse como sigue:

1. Norma Fundamental
2. Norma Secundaria
3. Doctrina Legal
4. Costumbre según la Ley

En la base de la pirámide tributaria, se encuentra la norma fundamental o constitucional, es la primaria⁸³. Las normas secundarias, son las que desarrollan la primera, a la que deben ajustarse y jamás alterar. Entre éstas

⁸¹ GARCIA, David Ricardo. *Principios de Economía Política e imposición fiscal*, Biblioteca de cultura económica, el consultor bibliográfico, Barcelona, 1932, Pág.204

⁸² FERREIRO LAPATZA, J. *Curso de Derecho Tributario, Sistema Tributario, Los Tributos en Particular*, 7ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1991, Pág. 38

⁸³ GONNARD, R. *Historia de las Doctrinas Económicas*, Aguilar, Madrid, 1964, Pág. 74

tenemos, jerárquicamente, las sustantivas, las reglamentarias, las instructivas y las individualizadas.⁸⁴

Las normas sustantivas, son las que crean los tributos y sus elementos sustanciales: hecho impositivo, sujetos tributarios, tasas, actos de liquidación, recaudación, etc., por ejemplo, la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Vialidad, Ley de Alcabala, Tratados bilaterales o Multilaterales sobre imposición, etc.⁸⁵

Las normas reglamentarias, son el conjunto de disposiciones jurídicas que favorecen la mejor aplicación de la ley, por ejemplo, el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, etc.⁸⁶

Las normas instructivas, son las disposiciones de carácter administrativo, que fundándose en la ley tributaria, tienen por objeto aclarar o interpretar con carácter de observancia obligatoria, las formas de determinar las cuantías impositivas respecto de qué sujetos quedan obligados al pago de algún tributo determinado. Entre estas normas están: los instructivos, las circulares y los oficios administrativos.⁸⁷

Las normas individualizadas, son aquellas que determinan el sujeto obligado al pago de la deuda tributaria, así como la cuantía de ésta, en forma concreta, por aplicación de la ley a cada caso particular. Formas de estas normas son: la sentencia jurídica y las resoluciones administrativas.⁸⁸

⁸⁴ GARCIA VIZCAINO, C. *Los Tributos frente al Federalismo*, puntos de partida y recomendaciones para la reforma Constitucional, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1975, Pág. 88

⁸⁵ GUNTER, Joaquín Glogaver, *Elementos de la Tributación*, 2ª Edición, librería del jurista, Buenos Aires, 1989, Pág.61

⁸⁶ *Ibidem* Pág. 62

⁸⁷ MARSHALL, Alfred, *Tratado de Economía Política*, La España Moderna, Madrid, 1969, Tomo II, Pág. 136

⁸⁸ *Ibidem*, Pág. 138

Se deja indicado, que a la forma fundamental sigue en jerarquía la secundaria. Luego siguen las otras fuentes del Derecho Tributario, teniendo prioridad, naturalmente, la doctrina legal sobre la costumbre según la ley⁸⁹.

1.9 RELACIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO CON OTRAS DISCIPLINAS

El Derecho Tributario, ante tales necesidades, dicta los principios y normas constitucionales, sustanciales, formales e internacionales, que rigen las relaciones entre el Estado y los particulares con referencia a la creación, caracterizada, percepción, restricción y uniformación interestadual de regímenes tributarios.⁹⁰ El Derecho Tributario como consecuencia de regular la actividad impositiva, tiene vinculaciones con:

El Derecho Público, del que de ninguna manera puede olvidar jamás aquellos "principios generales" que le son comunes, en particular, los relativos a la actividad del Estado y de su poder de imperium; y de aquellos otros, en cuanto que regulan en las normas fundamentales, el sometimiento de los ciudadanos a los tributos, normas que no puede sobrepasar el Administrador tributario ni el Derecho Tributario;⁹¹ así como aquellos otros principios normativos de actividad y establecimiento de organismos tributarios, y de la responsabilidad de los funcionarios, que dimanen del Derecho Administrativo; todavía más, se relaciona con el Derecho Político,

⁸⁹ AMOROS, Narciso. *Explicaciones del derecho tributario*, 2ª Edición, Editorial derecho financiero, Madrid-España, 1970, Pág. 243.

⁹⁰ CORTINA GUTIERREZ, A. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, edición Porrúa, México, 1978, Pág. 12

⁹¹ GARCIA AÑOVEROS, L. *Las Fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública #54, Pág. 57

porque el Derecho Tributario ha de adaptarse íntegramente a la estructuración orgánica del Estado, para coadyuvar a la consecución de los fines fiscales y extrafiscales que éste pretenda realizar.⁹²

La Ciencia de la Hacienda Pública, guarda estrecha relación con el Derecho Tributario, ya que ambos se refieren al mismo fenómeno: el financiero. La Hacienda estatal establece una serie de principios con base legal, destinados a configurar la relación jurídico-tributaria, cuyo fondo o sustrato es también de base y contenido jurídico-económico.⁹³

El Derecho Financiero, que tiene un contenido más general que el Derecho Tributario, formula principios de importancia científica universal, que utiliza el Derecho Tributario en su ordenamiento jurídico positivo. Las conexiones entre ellos son las mismas que hay entre el Derecho Público, disciplina general, y el Derecho Administrativo que utiliza y elabora sus principios afirmados en aquél.⁹⁴ Pero más que una relación, lo que ocurre es que el Derecho Financiero engloba en sí al Tributario, aun cuando éste ofrece características que lo diferencian del resto del fenómeno financiero, que no por ello deja de ser financiero.⁹⁵

El Derecho Privado, que ostenta una doble consideración, en el sentido que sigue:

1. En Derecho Tributario, la relación jurídica tributaria en que el Estado se convierte en titular de un derecho de crédito, frente al contribuyente deudor,

⁹² *Ibidem*, Pág. 58

⁹³ BIELSA, Rafael, *Estudios de Derecho Público*, Tomo II, derecho Fiscal, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1951, Pág. 41

⁹⁴ *Ibidem*, Pág. 41

⁹⁵ GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, edición Porrúa, México, 1985, Pág. 45

no es diferente de cualquier otra obligación del Derecho Privado; en consecuencia son de aplicación disposiciones del Derecho Civil siempre que no estén derogadas o en contradicción con normas propias del Derecho Tributario. Esta es una posición de dependencia.

2. En cuanto a las normas del Derecho Privado, resultan supletorias tributarias, por lo que pueden y deben tenerse en cuenta ciertos casos para la determinación del objeto impositivo. Esta es una posición de independencia.⁹⁶

Derecho Mercantil, también hay una relación importante: la mayoría de los tributos recaen o se exigen con ocasión o como consecuencia del tráfico mercantil⁹⁷.

La Sociología, con la que mantiene vinculación si se toma en cuenta que lo financiero es esencialmente un fenómeno social, y además, actualmente es universalmente admitida la obligación del Estado de intervenir la vida socio-económica en búsqueda de logros de interés social, de redistribución de la riqueza, etc., lo cual afecta directamente a la Hacienda Pública, y como lógica consecuencia, al Derecho Tributario que tiene que ajustar sus normas a las nuevas perspectivas de los cambios estructurales en función social.⁹⁸

Al hacer hincapié en la orientación de desarrollo económico y social plasmada en la Constitución Política, se expresa: "En ningún caso y por ningún motivo debe descuidarse el desarrollo económico del país; pues la técnica y la industria aseguran el éxito inmediato de las reformas sociales.

⁹⁶ GUNTER, Joaquín Glogaver, *Elementos de la Tributación*, 2ª edición, librería del jurista, Buenos Aires, 1989, Pág.36

⁹⁷ WILHELM, Gerloff, *Tratado de Finanzas*, edición El ateneo, Buenos Aires, 1961, Tomo II, Pág. 37

⁹⁸ AHUMADA, G. *Tratado de Finanzas Publicas*, ediciones Plus Ultra, Tomo I, Buenos Aires, 1969, Pág. 68

Pero por otro lado el desarrollo económico, a secas, sin justicia, compromete la estabilidad de las instituciones".⁹⁹

La Ética, cuya área delimitativa jamás deberá ser traspasada ni por el poder soberano en materia tributaria, ya que la soberanía que reside en el pueblo, no es absoluta y se limita a lo honesto, justo y conveniente a la sociedad.¹⁰⁰

La historia y la Estadística, que por ser ciencias auxiliares, recaban un importante cúmulo de datos que informan las situaciones de los componentes del grupo social, y que la normativa tributaria toma muy en cuenta, fundamentalmente respecto de su política fiscal y tributaria.¹⁰¹

El Derecho Penal, que da principios y normas generales, inspiran el campo tributario para el caso de sufrir infracciones sus normas, y crea sanciones típicas de éste, como son las de tipo económico: multas, recargos e intereses; y en los delitos graves, fraudes o malversaciones, contrabandos, etc., tienen aplicación los principios contemplados en leyes penales de índole tributaria: Código Fiscal, Ley Represiva del Contrabando, Código Penal, etc.¹⁰²

El Derecho Procesal, que determina normas sobre el proceso. Es una guía eficaz, que permite erigir procedimientos propios, confiriendo acciones a favor o en contra del Estado, y creando normas especiales que dan aptitud a

⁹⁹ GIULIANI FONROUGE C. *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986, Vol. I, Pág. 65

¹⁰⁰ SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1993, Pág. 36

¹⁰¹ GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Ediciones Parrúa, México, 1985, Pág. 93

¹⁰² JIMENEZ DE ASUA, L. *Tratado de Derecho Penal*, 3ª edición, Tomo I, 1966, Pág. 54

éste para perseguir ejecutivamente el pago del crédito público, así como la creación de normas procesales sobre garantía tributaria.¹⁰³

1.10 FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

A) La Constitución¹⁰⁴.

Si las leyes tributarias no se ajustan a su letra o a su espíritu, cabe requerir la declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto. Debemos tomar en cuenta que la constitución estatuye principios generales de derecho relativos a la libertad, igualdad, etc. Que ninguna ley tributaria puede desconocer.¹⁰⁵

B) La Ley¹⁰⁶.

Con respecto al principio de legalidad¹⁰⁷, según el apotegma “*nullum tributum sine lege*”, es menester el dictado de una ley para que pueda nacer la obligación tributaria. La doctrina suele entender que debe tratarse de una ley formal, siguiendo los procedimientos respectivos; de modo que una simple ley material no formal – decreto, resolución de un organismo recaudador, circular- no tiene el carácter de ley en materia tributaria. Cabe destacar que si

¹⁰³ *Ibidem*, Pág. 54

¹⁰⁴ norma fundamental, escrita o no, de un Estado soberano, establecida o aceptada para regirlo. La constitución fija los límites y define las relaciones entre los poderes del Estado y de éstos con sus ciudadanos, estableciendo así las bases para su gobierno y para la organización de las instituciones en que tales poderes se asientan. Este documento busca garantizar al pueblo sus derechos y libertades.

¹⁰⁵ GARCIA VIZCAINO, C. *Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, pág. 153.

¹⁰⁶ Norma jurídica dictada por el legislador. Es decir, un precepto establecido por la autoridad competente, en que se manda o prohíbe algo en consonancia con la justicia. Su incumplimiento trae aparejada una sanción

¹⁰⁷ En razón del principio de legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.

las leyes trasgreden la letra o el espíritu de la Constitución, el afectado puede peticionar la declaración de su inconstitucionalidad en el caso concreto¹⁰⁸.

C) Reglamentos¹⁰⁹.

Son las disposiciones dictadas por el Poder Ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de facultades propias y la organización y el funcionamiento administrativos¹¹⁰. En consecuencia, los decretos reglamentarios no pueden apartarse de la constitución, ni de la ley, de lo contrario, al afectado le cabría requerir que se declare la inconstitucionalidad o la ilegalidad de aquellos en el caso concreto.

D) Acuerdos Interjurisdiccionales.

Se trata de las leyes de coparticipación y de los convenios multilaterales de impuestos sobre los ingresos brutos, antes, actividades lucrativas. La expresión “leyes-convenio” o “leyes-contrato” se refiere al hecho de que si bien la ley es dictada por el Congreso Nacional, se le entiende como una propuesta a la cual las provincias deben adherirse por medio de las legislaturas locales, de suerte que el gobierno nacional aplica y administra los gravámenes comprendidos, y distribuye la recaudación entre las provincias adheridas, comprometiéndose estas a no sancionar tributos locales análogos a los coparticipados¹¹¹.

¹⁰⁸ GARCIA VIZCAINO, C. *Op Cit.* Pág. 154.

¹⁰⁹ Conjunto de disposiciones orgánicas emanadas del poder público competente para hacer efectivo el cumplimiento de las leyes administrativas.

¹¹⁰ GARCIA VIZCAINO, C. *Op Cit.* Pág. 155.

¹¹¹ GARCIA VIZCAINO, C. *Op Cit.* Pág. 155.

E) Tratados y convenios internacionales¹¹².

Actualmente, estos pactos tienen singular relevancia, no solo para evitar la doble imposición y a fin de acordar mecanismos de colaboración en aspectos tributarios penales, sino también para crear distintas formas de integración económica, que entrañan la necesidad de concertar soluciones uniformes en lo atinente a gravámenes¹¹³.

F) Otras fuentes.

Se pueden mencionar como fuentes del derecho en general, a la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina. Con relación a la primera, cabe señalar que no puede generar obligación tributaria alguna, ni por ella se puede aplicar sanciones, conforme al principio de legalidad¹¹⁴

1.10.1 Manifestación de las normas tributarias.

Se denomina fuentes del derecho, a aquellas formas mediante las cuales se manifiesta la norma jurídica. Pero esta forma de manifestarse presenta estos tres sentidos¹¹⁵:

- **Filosófico** Desde este punto de vista, fuente del derecho no es otra cosa que la causa última que lo origina, o sea, su raíz. Esta causa

¹¹² Acuerdo escrito entre ciertos sujetos de Derecho internacional y que se encuentra regido por este, que puede constar de uno o varios instrumentos jurídicos conexos, y siendo indiferente su denominación. Como acuerdo implica siempre que sean, como mínimo, dos personas jurídicas internacionales quienes concluyan un tratado internacional.

¹¹³ GARCIA VIZCAINO, C. *Op Cit.* Pág. 156.

¹¹⁴ MARTIN, José María, *Derecho tributario general*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, Pág. 20.

¹¹⁵ JARACH, Dino. *Curso de Derecho Tributario*, Liceo Profesional, Cima, Buenos Aires, 1980, Pág. 234.

última, se ha querido encontrar de acuerdo con la doctrina, y en forma cronológica, en cualquiera de estas fuentes: voluntad del soberano; razón del hombre; espíritu del pueblo interpretado por el gobernante; y ley eterna dada por Dios¹¹⁶.

- **Técnico:** La fuente del derecho está en aquellos hechos o manifestaciones que ocurren en la vida social, y que permiten la expresión de las normas jurídicas. Estos hechos sociales son la fuente de producción del derecho. Ejemplos son los siguientes: la ley, los principios generales del derecho, la doctrina legal, la costumbre, etc.¹¹⁷.
- **Instrumental:** Este aspecto sólo determina las fuentes de conocimiento del derecho. Estas fuentes se constituyen por aquellos documentos, escritos o manifestaciones de la conducta humana por los cuales podemos conocer las distintas normas que han regido históricamente, por ejemplo: Códigos, Leyes, Usos, Costumbres¹¹⁸, etc.

De estos tres sentidos, tomamos como fuente del derecho, el segundo aspecto, el técnico. Y así tenemos que por ciertos hechos de la vida social es que se puede expresar la norma jurídica, incluyendo la tributaria¹¹⁹.

¹¹⁶ BAYONA de PEROGORDO, J y SOLER ROCH, M. *Derecho Financiero*, 2ª Edición, Librería Compas, Alicante, 1989. Pág. 269.

¹¹⁷ MARTIN, José María, *Op Cit.* Pág. 22.

¹¹⁸ Usualmente las leyes son codificadas de manera que concuerden con las costumbres de las sociedades que rigen, y en defecto de ley, la costumbre puede constituir una fuente del derecho.

¹¹⁹ JARACH, Dino. *Op Cit.* Pág. 235.

Se consideran como medios generadores de las normas tributarias, las más clásicas fuentes del derecho tributario: La Constitución, la ley, los reglamentos, los acuerdos interjurisdiccionales entre entidades de un mismo país y los tratados internacionales¹²⁰.

1.10.2 División del derecho tributario. Noción de sus subdivisiones.

Como se ha mencionado anteriormente, el derecho tributario es un género que incluye ciertas especies (o un sistema que comprende varios subsistemas), como: el derecho tributario constitucional, el derecho tributario interestadual, el derecho tributario material o sustantivo, el derecho tributario formal, el derecho tributario penal el derecho tributario procesal y el derecho tributario internacional. Todas estas especies conforman la parte general del derecho tributario¹²¹.

1.11 DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL.

1.11.1 Concepto

Es el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a el dando origen a los derechos y garantías de los particulares¹²².

¹²⁰ BAYONA de PEROGORDO, J y SOLER ROCH, M. *Op Cit.* Pág. 270.

¹²¹ VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Pág. 137.

¹²² BIDART CAMPOS, G. *Derecho constitucional*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1974, Pág. 51.

Este comprende el estudio de los principios y normas impositivas constitucionales.¹²³ No existe manifestación del orden jurídico que no tenga su fundamento en el derecho constitucional¹²⁴, llamado por eso con toda propiedad derecho fundamental. De allí que sea evidente la necesidad de buscar los principios básicos que animan la legislación tributaria de un país determinado, en los lineamientos consagrados en la Constitución.

Señalada esa necesidad no resulta urgente definirse en torno al problema científico de si esas normas o principios de que hablamos constituyen derecho tributario como afirma o si por el contrario son normas de derecho constitucional que únicamente guardan relación con la actividad tributaria. La conclusión, desde el punto de vista práctico, será siempre la misma: la inefectividad jurídica de las normas que se aparten del ordenamiento constitucional¹²⁵.

El Derecho Tributario Constitucional, pues, aparece en el umbral de la legislación tributaria. Toda expresión de la actividad impositiva del Estado que se aparta de aquellos principios constituye exceso de poder y se impone entonces su inaplicabilidad para los órganos estatales y su inobservancia¹²⁶ para sus destinatarios¹²⁷.

Fijar los límites de la actividad impositiva, organizar la jurisdicción que le cabe a los diversos órganos en el desarrollo de la misma y definir los

¹²³ CORTINA GUTIERREZ, A. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, edición Parrúa, México, 1978, Pág. 12

¹²⁴ Tiene por objeto principal determinar los límites directos e indirectos que encuadran el ejercicio del poder tributario del Estado.

¹²⁵ BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Editorial Tecnos, España, 1964, Pág. 126.

¹²⁶ Incumplimiento de una obligación o una norma jurídica determinada.

¹²⁷ VILLEGAS, Héctor. *Op Cit.* Pág. 138.

derechos individuales que el Estado debe respetar, constituyen el objeto del Derecho Tributario Constitucional¹²⁸.

También se califica al Derecho Tributario Constitucional, como el conjunto de normas que delimitan el poder fiscal, distribuyen las facultades impositivas derivados de este poder entre los organismos estatales que forman parte de la estructura del Estado nacional o provincial y establecen los límites para el ejercicio de dicho poder.

Las necesidades del Estado no son otra cosa que sus fines y que éstos justifican su existencia, además de que el poder estatal recibe su consagración en la Constitución, éste determina los correlativos derechos de los individuos que limitan la actividad del Estado. En especial, regula la formulación del poder impositivo del Estado sometiendo el principio de legalidad y además, señala sus efectos en el tiempo, mediante el principio de irretroactividad¹²⁹.

En una palabra, siendo el Derecho Constitucional la base y fundamento de toda ordenación jurídica es obvio que el Derecho Tributario este sometido a él.

Cabe mencionar que la fuente del derecho tributario constitucional se identifica, evidentemente, con los preceptos constitucionales relacionados con la materia tributaria. Tomando siempre en cuenta los principios

¹²⁸ PEREZ DE AYALA, J. Derecho Tributario, Tomo 1, Editorial de derecho financiero, Madrid-España, 1968, Pág. 151.

¹²⁹ GARCIA BELSUNCE, H. Estudios financieros, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1966, Pág. 97.

constitucionales de equidad y proporcionalidad¹³⁰, los cuales constituyen verdaderas limitaciones al poder tributario¹³¹.

El derecho tributario, tiene por finalidad regular jurídicamente un fenómeno financiero: el que se produce con requerimiento que efectúa el Estado para la obtención de recursos tributarios. Y este fenómeno tiene, entre otras, dos características que abran de servirnos de introducción en el análisis respecto de esta subdivisión del derecho tributario.¹³²

La primera característica a que acabamos de referirnos reside en que ese fenómeno se define con motivo de los traspasos o detracciones de parte de la riqueza de los particulares a favor del Estado. Pero tales detracciones, según ya señalamos, no son liberalidades, sino reclamos coactivos que formula el Estado y que los particulares, necesariamente, deben acatar por provenir del poder de imperio que distingue a aquel. Claro está que ese poder del Estado, o potestad para exigir el pago de tributos a los particulares, el cual es limitado y solo puede manifestarse por medio de normas jurídicas. Ello obedece a que el Estado moderno, como sujeto jurídico y ente que ostenta el poder de imperio, se ha autolimitado en su obrar mediante las normas jurídicas que solo él puede crear¹³³.

La nota característica del fenómeno financiero que ahora nos interesa reside en que la tributación¹³⁴ da origen a una serie de relaciones jurídicas de

¹³⁰ los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar.

¹³¹ MARTIN, José María, *Derecho tributario general*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, Pág 24.

¹³² MARTIN, José María, *Ibidem*, pag,41

¹³³ MARTIN, José María. *Introducción a las finanzas públicas*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, Pág. 21.

¹³⁴ Significa tanto el tributar, o pagar Impuestos, como el sistema o régimen tributario existente en una nación. La tributación tiene por objeto recaudar los fondos que el Estado necesita para su funcionamiento pero, según la orientación ideológica que se siga, puede dirigirse también hacia otros objetivos: desarrollar ciertas ramas productivas, redistribuir la Riqueza, etc.

diversa naturaleza, las cuales a su vez, explican por qué el derecho tributario reconoce distintas subdivisiones, reunidas bajo el título común de esa disciplina solo porque atienden a una misma finalidad. La sola mención de estas dos notas distintivas del fenómeno de la tributación nos permite poner de relieve la importancia singular que debe reconocérsele a esta subdivisión del derecho tributario. En efecto: el derecho tributario constitucional tiene por objeto principal determinar los límites del poder de imperio del Estado en cuanto a esta clase de recursos.¹³⁵ En consecuencia, corresponde distinguir a esta subdivisión, a pesar de que todo su contenido, en realidad, forma parte del derecho constitucional, puesto que sin ella no podríamos ni siquiera imaginar la existencia de las demás subdivisiones del derecho tributario. Y es que las otras subdivisiones de esta rama del derecho solo pueden desarrollarse porque previamente el derecho tributario constitucional ha establecido las demarcaciones correspondientes del ejercicio de la coactividad que ostenta el Estado¹³⁶.

Así las normas constitucionales fijan distintos límites a la potestad tributaria del Estado. Como consecuencia de ello, y con fines clasificatorios, podemos reconocer una primera delimitación directa de aquella cuando esas normas disponen sobre que clases de manifestaciones de riqueza puede ser ejercida y, al mismo tiempo, distribuyen las facultades tributarias entre los diferentes niveles de la organización estatal, o sea, la nación y las provincias o Estados locales. Por otra parte, hay una segunda e importantísima limitación indirecta de la potestad tributaria, derivada de disposiciones constitucionales que reconocen y garantizan determinados derechos de la persona. De lo que antecede se desprende, pues que el derecho tributario constitucional puede perfectamente ser definido como el conjunto de normas y principios

¹³⁵ SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*, edición desalma, Buenos Aires, 1993, Pág. 48.

¹³⁶ MARTIN, José María, *Op Cit*, Pág. 91.

constitucionales que establecen los límites, directos e indirectos, al ejercicio del poder tributario del Estado¹³⁷.

1.11.2 El Poder Tributario.

El poder o potestad tributaria tiene su fundamento en la soberanía del Estado¹³⁸. El concepto de soberanía es esencialmente político, no jurídico, y solo corresponde referirse a él con relación al Estado como entidad internacional. Por ello la soberanía consiste, esencialmente, en un poder único e indivisible, perteneciente en última instancia al pueblo, que la plasma en una constitución, pero que nunca se refleja en las actividades que el Estado lleva a cabo dentro de sus propias fronteras, dentro de su jurisdicción o ámbito territorial el Estado no debe ni tiene por qué invocar su soberanía: le basta su poder de imperio, que ejerce mediante los tres poderes que forman su gobierno¹³⁹.

El poder tributario¹⁴⁰ configura, por consiguiente, una expresión esencial del poder de imperio propio del Estado. Pero, además de ser una expresión particular, hay que reconocer que ella constituye una muy especial y peculiar, atento a que únicamente puede manifestarse por medio del poder legislativo¹⁴¹.

Por otra parte corresponde aclarar también que el poder tributario, tal como acabamos de definirlo, no debe ser confundido ni identificado con la

¹³⁷ VALDES COSTA, R. Curso de derecho tributario, Abeledo-Perrot, Montevideo, 1970, pág. 79.

¹³⁸ BIELSA, Rafael. Estudios de Derecho Público, Derecho Fiscal, Tomo II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1951, Pág. 56.

¹³⁹ *Ibidem*. Pág. 58.

¹⁴⁰ Potestad o poder de imposición denota una valorización particular, es una expresión muy especial, dado que únicamente puede manifestarse por medio del poder legislativo.

¹⁴¹ El poder tributario puede ser definido, por consiguiente, como la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que solo puede manifestarse por medio de normas legales.

competencia tributaria. Aquel es una expresión del poder de imperio del Estado, manifestado por medio de normas legales, en tanto que esta última solo representa la facultad de recibir el crédito tributario. Al establecer la separación entre el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la obligación del tributo¹⁴². En efecto: conforme lo destacamos en oportunidad de estudiar las denominadas “contribuciones parafiscales”, el sujeto activo del poder tributario es siempre el Estado, pero la competencia tributaria puede ser derivada, cedida o delegada a entidades estatales o autónomas o entidades semipúblicas¹⁴³.

Se considera que el principio de legalidad no constituye una delimitación, un margen o una frontera más allá de la cual no deba ser ejercido el poder tributario, sino su único y exclusivo modo de manifestación. En otros términos, creemos que la potestad tributaria que se le reconoce al Estado esencialmente debe manifestarse por medio de leyes¹⁴⁴, dado que si ello no fuera así esa facultad estatal perdería su propio ser y por lógica se denomina “principio de identidad” adquiriría el carácter de una mera acción de despojo¹⁴⁵. De acuerdo a esto entendemos que a los tributos solo puede exigírseles mediante disposiciones legales. La carencia de una norma expresa en tal sentido no debe ser juzgada, pues, como un acto de imprevisión de nuestros contribuyentes, sino como una cuestión implícita en la propia forma de organización gubernamental que se adoptaba. En efecto: si convenimos en que el poder tributario requiere para su propia existencia el consentimiento de los obligados, al cual en nuestro régimen representativo,

¹⁴² GIULIANI FOURUGE, C. *Derecho financiero*, 1ª Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1962, Pág. 291.

¹⁴³ GIULIANI FOURUGE, C. *Ibidem*, Pág. 293.

¹⁴⁴ En un Estado de derecho, el consentimiento del pueblo, concretamente, como proclamación de voluntad de ser sujetos pasivos de la potestad tributaria del Estado, solo puede ser expresado mediante la ley.

¹⁴⁵ Los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una gran carga, y es apropiado que quien goza de su cuota de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento, pero debe ser con el consentimiento de la mayoría.

debe presumírsele declarado en la ley, resulta entonces que esta, antes que un límite que deba ser expresamente establecido a aquel, adquiere el carácter de único medio de manifestación posible para dicha potestad del Estado¹⁴⁶.

La distinción efectuada entre el principio de legalidad como límite del poder tributario, y como medio de expresión del poder tributario, tiene la importancia de hacer resaltar la trascendencia de dicho principio con respecto a la obligación tributaria¹⁴⁷. A causa de este principio, el requisito de legalidad adquiere una naturaleza existencial o constitutiva para el nacimiento de la referida obligación tributaria¹⁴⁸. En otros términos, si alguna autoridad del Estado pretendiese exigir un tributo cualquiera por otro medio que no fuera la propia ley, no estaríamos en presencia de una obligación contraria a una disposición constitucional, o sea, una obligación inconstitucional, sino ante la inexistencia de una obligación ante un despojo violatorio del derecho de propiedad¹⁴⁹.

Si reconocemos que la ley es el único medio de expresión del poder tributario, debemos admitir, entonces, la necesidad de que las normas legales que establecen tributos sean claras y precisas, ya que ellas no pueden ser enmendadas o reemplazadas por los otros poderes del Estado. Además las leyes que manifiestan la potestad tributaria del Estado deben, inexcusablemente, contener todos los elementos esenciales de la obligación tributaria: 1) descripción del denominado hecho imponible; 2) determinación de la correspondiente base de cálculo, o sea, del monto de riqueza sobre el

¹⁴⁶ BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Editorial Tecnos, España, 1964, Pág. 130.

¹⁴⁷ En atención a que el crédito tributario no es sino la resultante del ejercicio de ese poder de imposición reconocido al Estado, tenemos que admitir que el reverso de dicho crédito, o sea, la obligación tributaria, solo puede tener lugar como consecuencia de una disposición legal, única forma en que se puede expresar aquella potestad.

¹⁴⁸ GIULIANI FOURUGE, C. *Op Cit.* Pág. 295.

¹⁴⁹ VALDES COSTA, R. *Op Cit.* Pág. 78.

cual se deberá liquidar el tributo; y 3) establecimiento de la alícuota, porcentaje o monto fijo que debe pagársele al Estado¹⁵⁰.

1.11.3 Límites Constitucionales al Poder Tributario.

Las normas constitucionales establecen una doble delimitación al poder tributario¹⁵¹. Por una parte, están las limitaciones que podríamos denominar directas, las cuales consisten en disponer sobre qué tipo de manifestaciones de riqueza se puede ejercer el poder tributario, distribuyendo las potestades tributarias entre los diferentes niveles de la organización estatal; por otra parte, las limitaciones indirectas de ese poder, que provienen del reconocimiento y garantía de derechos esenciales de la persona¹⁵².

En cuanto a las limitaciones constitucionales al poder tributario podemos mencionar las siguientes: 1) Principio de igualdad, “la igualdad es la base del impuesto y de las cargas publicas”; 2) Principio de equidad; 3) principio de proporcionalidad; 4) Principio de no confiscatoriedad¹⁵³. En la práctica, y por interpretación jurisprudencial, estos cuatro principios se han reducido a dos limitaciones básicas de la potestad tributaria del Estado. Por una parte, la igualdad, dentro de la cual se ha considerado incluido el principio de proporcionalidad¹⁵⁴; y por otra parte, la no confiscatoriedad, comprensiva, a su vez, del principio de equidad.

¹⁵⁰ BIDART CAMPOS, G. *Derecho constitucional*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1974, Pág. 124.

¹⁵¹ Las limitaciones al poder tributario, provienen del reconocimiento y la garantía constitucional de los derechos esenciales que son inherentes a la persona.

¹⁵² BIDART CAMPOS, G Op Cit. Pág. 158.

¹⁵³ MARTIN, José María, *Derecho tributario general*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, Pág. 97.

¹⁵⁴ La Proporcionalidad determina con frecuencia la cuantía de los impuestos, las cuotas o montos de los impuestos.

- **Principio de Igualdad**

Como se menciono anteriormente, los recursos tributarios se distinguen por ser detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidas por el Estado, mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario, con la única y excluyente finalidad de promover el bienestar general. Para cumplir con ese objetivo de bienestar del cuerpo político, los tributos deben reunir los requisitos de imparcialidad, generalidad y uniformidad inherentes, se establece que a los tributos debe establecérselos con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad, a fin de distribuir la carga que ellos implican con justicia, puesto que toda imposición que se apoye en otras razones o responda a otros propósitos no sería impuesto, sino despojo¹⁵⁵.

La norma constitucional no ha formulado una regla de igualdad asimétrica o numérica conforme a la cual todas las personas deberían pagar exactamente la misma cantidad en concepto de tributos. Esto se debe a que al establecer la igualdad como base del impuesto, no puede constituir una regla absoluta, férrea, que obligue al legislador a cerrar los ojos ante la diversidad de circunstancias, condiciones o situaciones que puedan presentarse a su consideración, y que necesariamente deben ser tenidas en cuenta para alcanzar ese objetivo de bienestar general a que nos hemos referido. Por otra parte, la aplicación de una igualdad numérica daría lugar a la mayor de las injusticias¹⁵⁶.

Por ello, lo que estatuye aquella regla constitucional es la obligación del legislador de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un tributo, dentro de la categoría, grupo o clasificación razonable que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en manifiestos

¹⁵⁵ MARTIN, José María. *Op Cit.* Pág. 130.

¹⁵⁶ GIULIANI FOURUGE, C. *Procedimiento Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1979, Pág 85.

propósitos de hostilidad contra determinadas clases o personas¹⁵⁷. El principio de igualdad consiste, por consiguiente, en el derecho de cada uno de nosotros a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias. Es decir, no se trata de una igualdad absoluta, sino de una igualdad relativa, la cual, se alcanza cuando en condiciones análogas se imponen tributos iguales a los contribuyentes¹⁵⁸.

En atención a que el principio constitucional de la igualdad, supone la admisión de clasificaciones o categorías razonables, se han declarado validas una serie de importantes distinciones. Así, se ha admitido la creación de tributos con alícuotas¹⁵⁹ progresivas, es decir, que gravan proporcionalmente más a determinada categoría que a otras, o el establecimiento legal de alícuotas proporcionales diferenciales¹⁶⁰.

El principio de igualdad constituye un valor, no solo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento. Este principio está en conexión con el de capacidad económica.¹⁶¹

El artículo 3 de la Constitución de la República reconoce literalmente: "Todas las personas son iguales ante la ley. Para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo o religión¹⁶²". En relación con tal derecho, la Sala de lo Constitucional ha distinguido en su jurisprudencia entre la igualdad en la formulación de la ley y la igualdad en la aplicación de la ley. Así, en

¹⁵⁷ BIDART CAMPOS, G. *Op Cit*. Pág. 172.

¹⁵⁸ las actuaciones de la Administración Tributaria deben ser aptas para no incurrir en tratamientos diferenciados entre sus administrados, cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley.

¹⁵⁹ Esto se refiere a la parte contenida exactamente cierto número de veces en un todo.

¹⁶⁰ MARTIN, José María. *Op Cit*, Pág. 397.

¹⁶¹ MARTINEZ, Francisco, *Derecho tributario argentino*, Editorial Depalma, Argentina, 1956, Pág. 128

¹⁶² *Constitución de El Salvador*, Artículo 3, Editorial Lis, 3ra edición, 1995 Pág. 2.

sentencia sostiene que la igualdad es un derecho subjetivo que posee todo ciudadano a obtener un trato igual, que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlo y exige que los supuestos de hechos iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas, abarcando también la igualdad en la aplicación de la ley, lo cual no implica una igualdad absoluta, que obligue siempre a tratar de igual forma todos los supuestos idénticos: lo que sí supone es que en aquellos casos en que se trate de forma distinta dos situaciones entre las que exista una identidad sustancial, ésta diferencia debe estar suficientemente razonada¹⁶³. De ahí, el deber del funcionario o la Administración Tributaria en este caso, de razonar todos los actos dictados que se separen del criterio seguido en actuaciones anteriores, lo que en doctrina se ha denominado el precedente administrativo, es decir, aquella actuación de la Administración que, de algún modo, vincula en lo sucesivo sus actuaciones, en cuanto a fundamentar sus resoluciones en contenidos similares para casos semejantes, carácter vinculante que viene dado por la estrecha interrelación en materia tributaria entre el principio de igualdad con los de prohibición de la arbitrariedad y de seguridad jurídica.

En tal sentido, cuando exista una completa similitud en los sujetos y en las circunstancias objetivas de casos concretos, lo más consecuente es que el criterio adoptado en el precedente sea el mismo en ambas situaciones¹⁶⁴.

Dicha sentencia concluye que el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten

¹⁶³ SENTENCIA DEFINITIVA, de la Sala de lo constitucional. Ref. 946- 2002 de las 14:56 horas, del día 11/07/2003

¹⁶⁴ Si la Administración decide efectuar un cambio de criterio respecto del mantenido en resoluciones anteriores, debe razonar la justificación para modificarlo, es decir, poner de manifiesto las razones objetivas que la han llevado a actuar de forma distinta y a desechar el criterio sostenido hasta entonces, debido a la trascendencia de derechos y principios constitucionales que pueden verse conculcados.

arbitrarias o injustificadas por no estar fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables¹⁶⁵.

La violación al principio de igualdad en la aplicación de la Ley es un concepto relacional que requiere de la presencia de dos elementos esenciales: por una lado, un término válido de comparación que ponga de manifiesto la identidad sustancial de los supuestos o situaciones determinadas y, por el otro, que se haya puesto de manifiesto un criterio inmotivado o con una motivación «intuitio personae» en la aplicación de la norma¹⁶⁶.

- **Principio de Equidad.**

Los tributos son equitativos siempre que no violen el derecho de propiedad individual, con lo cual el principio de equidad ha quedado identificado con el principio de no confiscatoriedad. En consecuencia, la equidad en la tributación ha quedado subsumida en la garantía constitucional de la propiedad, tutelando la intangibilidad del patrimonio del contribuyente en una cuantía superior a la admitida jurisprudencialmente¹⁶⁷.

- **Principio de Proporcionalidad.**

Este principio debe ser entendido en relación con la capacidad económica proporcional de los habitantes¹⁶⁸, Este a su vez viene a justificar la aplicación

¹⁶⁵ SENTENCIA DEFINITIVA, de la Sala de lo constitucional. Ref. 288-A-2003 de las 15:45 horas, del día 15/11/2004

¹⁶⁶ SENTENCIA DEFINITIVA de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Ref. 102-E-2003 de las 12:00 horas del día 19/1/2006.

¹⁶⁷ JARACH, Dino, Curso superior de derecho tributario, 2ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969, Pág. 135.

¹⁶⁸ os actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar

de las alícuotas progresivas¹⁶⁹. En atención a que la proporcionalidad constitucional no esta directamente referida a los habitantes, sino a la capacidad contributiva de cada uno de ellos, resulta, entonces, que justamente para alcanzar esa proporcionalidad dispuesta por la norma constitucional es necesario, en el caso de los impuestos directos, gravar en forma diferenciada las distintas categorías de capacidad individual. Donde el principio de proporcionalidad ha quedado en un todo equiparado al principio de igualdad, en su acepción de igualdad relativa¹⁷⁰.

La sala de lo constitucional, expresa al respecto del Principio de Proporcionalidad: “procede acotar, que el principio de proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos de la obligación tributaria deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Es decir, que la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe gravarse diferencialmente conforme a tarifas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que procede y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos¹⁷¹”.

Por lo que la razonabilidad, entendida como la relación proporcional entre medios y fin, es muy clara en el sistema tributario, la cual se refleja en la aplicación de todos los principios tributarios, entendidos de una forma integrada en el sistema de valores que la Constitución proclama.

¹⁶⁹ MARTIN, José María. *Op Cit*, Pág. 399.

¹⁷⁰ JARACH, Dino, *Op Cit*, Pág. 137.

¹⁷¹ SENTENCIA DEFINITIVA, Sala de lo Constitucional, 95-D-2003, a las 14:05 del día 23/04/2004.

▪ **Principio de no Confiscatoriedad.**

Este principio comprende también al principio de equidad y ha pasado a ser uno de los límites más importantes al poder tributario, la salvaguardia del derecho de propiedad. La primera condición para impugnar un tributo por confiscatorio consiste en que se trate de un impuesto indirecto. Al contrario, los denominados “impuestos indirectos¹⁷²” aun cuando sobrepasen ampliamente el porcentaje establecido, no han sido considerados confiscatorios, pues no dan la medida de la proporción del capital o de la renta absorbida por el gravamen¹⁷³. La segunda condición consiste en considerar la confiscatoriedad, en todos los casos, como una cuestión de hecho. En efecto: el carácter confiscatorio de un tributo no puede ser establecido sino como consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hecho que condicionan su ampliación; y su incompatibilidad, por tal razón, con la garantía constitucional de la propiedad no puede resultar sino de la prueba de la absorción, por el Estado, de una parte sustancial de la renta o del capital gravado. En consecuencia la imposición de una ley tributaria como confiscatoria impone, a quien la formula, la obligación de producir prueba asertiva y amplia de los extremos necesarios para que la acción prospere¹⁷⁴.

Corresponde señalar que en lo inherente a la base para juzgar la razonabilidad de un tributo y , en su caso, si este traspone o no los límites de la no confiscatoriedad, se debe deducir de la liquidación de aquel el importe de los intereses moratorios, no aceptando tampoco la acumulación de otros tributos. Por ello, el principio de no confiscatoriedad, no puede ser alegado

¹⁷² El impuesto indirecto es el que gravita sobre los objetos de consumo o determinados servicios y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella en el precio de aquellos o en el pago por utilizar estos.

¹⁷³ MARTIN, José María. *Op Cit*, Pág. 184.

¹⁷⁴ BIDART CAMPOS, G. *Op Cit*. Pág. 176.

para tachar de inconstitucionales las sanciones tributarias, cualquiera que sea el porcentaje o el monto de éstas¹⁷⁵.

1.11.4 Alcances del Poder Tributario.

El poder tributario, según lo hemos conceptualizado, coexiste como una genuina y particular expresión del poder de imperio inherente al Estado, por lo cual su ejercicio debe estar condicionado al ámbito territorial en que se ejerce este último. Este condicionamiento al ámbito territorial, sin embargo, no es en modo alguno fácil de establecer, por cuanto, a pesar de que siempre nos referimos al Estado en singular, en la realidad siempre aparecen distintos entes formando parte de la estructura estatal, conocida en su conjunto como nación¹⁷⁶.

1.12 DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL O SUSTANTIVO.

1.12.1 Consideraciones previas.

El derecho tributario material sustantivo regula los distintos aspectos sustanciales de la futura relación o vínculo jurídico que se impondrá entre el Estado y los sujetos pasivos sometidos a su poder de imperio, con motivos de los tributos creados. Se halla complementado por las normas del derecho tributario formal o administrativo, que suministran reglas para comprobar si corresponde que el fisco perciba determinado sujeto una suma en concepto

¹⁷⁵ MARTINEZ, Francisco, *Derecho tributario argentino*, Editorial Depalma, Argentina, 1956, Pág. 257.

¹⁷⁶ BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Editorial Tecnos, España, 1964, Pág. 118.

de tributo y la forma en que la garantía se transformara en un importe tributario liquidado que será el finalmente ingresante en el tesoro público¹⁷⁷.

La relación jurídica tributaria¹⁷⁸ que se entabla entre el Estado y los particulares como consecuencia de la aplicación de cualquiera de los tres tipos de recursos tributarios¹⁷⁹, debe necesariamente originarse, desarrollarse y finalmente extinguirse, en todos los casos y para todas las clases de tributos, conforme a preceptos legales¹⁸⁰.

Esa circunstancia distintiva del fenómeno tributario moderno, se configura entre el Estado o ente que exigía los tributos y los sujetos afectados por estos era el elemento aglutinante o núcleo alrededor del cual se debía construir todo el derecho tributario¹⁸¹. Así nació para la literatura especializada, el concepto de relación jurídica tributaria; es decir, por una parte, como nota distintiva y diferenciadora de los tributos modernos con respecto a los antiguos y, por otra, como foco o centro de toda la materia que se estudia bajo el título de derecho tributario¹⁸².

Tomando en cuenta que el contenido específico del derecho tributario material es la fijación de derecho y obligaciones a favor y a cargo del Estado y de los particulares, o recíprocamente, la naturaleza que de ella resulta es la de constituir la negación de la fuerza o del poder. De esa regulación resultan igualmente obligados tanto el Fisco como el contribuyente y, por lo tanto, no

¹⁷⁷ VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero, y tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1973, Pág. 245.

¹⁷⁸ Podemos decir que la obligación jurídica tributaria es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el Estado y aquel sujeto que le debe una prestación de carácter pecuniario, es decir, un conjunto de derechos y obligaciones entre ambas partes. Cuando se crea el hecho imponible, y este hecho se produce en la realidad, genera una obligación de pago del contribuyente que encuadra en esta situación; esa obligación se debe para con el Estado.

¹⁷⁹ Impuestos, Tasas y Contribuciones especiales.

¹⁸⁰ MARTIN, José María. *Introducción a las finanzas públicas*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, Pág. 123.

¹⁸¹ SAINZ DE BUJANDA, F. *“Lecciones de Derecho Financiero”*, Universidad Complutense facultad de Derecho, 9ª Edición, Madrid, 1991, Pág. 157.

¹⁸² Podemos decir entonces que el Derecho Tributario Material está constituido por el conjunto de normas que tienen como objeto el pago del tributo.

es justo manifestar que el individuo encuentra sus derechos subordinados a los del Estado. Al ser formulados sus respectivos derechos por la norma jurídica en virtud del principio de legalidad, el Fisco y el contribuyente se encuentran sometidos, sin poder exceder al ámbito que la misma ley les ha fijado¹⁸³.

Por otra parte, nos parece hablar de la relación jurídica tributaria, comprendiendo con ello no sólo la obligación tributaria sino también el hecho generador; al hablar de la obligación tributaria¹⁸⁴ como algo distinto de la relación jurídico tributaria, tienen que hacer referencia al supuesto de hecho no como parte de una sola relación jurídica, sino y aquí vemos lo artificioso del planteamiento- como la génesis de la obligación. Desde luego que el hecho generador es el elemento creador de la obligación tributaria, pero preferimos ubicarlo como uno de los elementos de la norma jurídica impositiva, porque con ello creemos que se mantiene mayor unidad en el método de explicación¹⁸⁵.

El derecho tributario material comprende:

- El Hecho Imponible
- Las Exenciones y los Beneficios Tributarios
- La Sujeción activa y pasiva de la obligación tributaria¹⁸⁶.

¹⁸³ MARTIN, José María. *Op Cit.* Pág. 124.

¹⁸⁴ La obligación tributaria es aquella cantidad de dinero que el sujeto pasivo (deudor) debe pagar a un sujeto activo de carácter público (acreedor) en concepto de tributo.

¹⁸⁵ GIULIANI FOURUGE, C. Derecho financiero, 1ª Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1962, Pág. 178.

¹⁸⁶ GARCIA VIZCAINO, C. Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, pág. 117.

1.12.2 Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria

El ejercicio del poder tributario estatal crea obligaciones sustanciales (pago del tributo) y establece deberes formales (presentación de declaraciones juradas, llevar libros o registros y exhibirlos a los organismos recaudadores).

Una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él, constituye la *Obligación Tributaria*¹⁸⁷, de contenido único o variado¹⁸⁸. Para algunos, ésta última expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configura un concepto más amplio, que es la *relación jurídico-tributaria*.

Otra parte de la doctrina sostiene:

- La obligación tributaria de carácter sustancial, a la cual también suele llamar, “relación jurídica-tributaria principal”, que es el objeto del derecho tributario material o sustantivo
- Las relaciones jurídicas que tienen por contenido el cumplimiento de deberes formales, que están regladas en el derecho tributario formal o administrativo¹⁸⁹.

Para algunos autores la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional por el cual el estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica denominada “impuesto” que se origina en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo que la obligación tributaria es una obligación de dar, coexistiendo en ella obligaciones accesorias que en algunos casos mantienen estrecha conexión.¹⁹⁰

¹⁸⁷ La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.

¹⁸⁸ *Ibidem*, Pág 302

¹⁸⁹ ARAUJO, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1964, Pág.

¹⁹⁰ *Ibidem*, Pág 303

Otros autores crean una figura nueva: la relación jurídica-co-tributaria, diferenciándolo de las distintas obligaciones surgidas como consecuencia del ejercicio del poder tributario. En tal sentido se conceptúa la relación jurídico-tributaria como determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, dando lugar a una prestación jurídica patrimonial.¹⁹¹

La relación jurídico-tributaria es consecuencia de la actividad tributaria, manteniendo la tradicional expresión “obligación tributaria” para el caso específico del deber de cumplirla prestación exigida legalmente; incluye, pues, en esa “relación” otros deberes u omisiones a cargo del contribuyente, terceros y el Estado, los cuales no se hallan subordinados a la obligación tributaria.¹⁹²

Por ende, se define la relación jurídico-tributaria afirmando que “está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra”. Después de examinar el carácter personal de la obligación tributaria se conceptúa como el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto debe dar a otro sujeto que actúa ejercitándose el poder tributario, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley¹⁹³.

La expresión de obligación tributaria se usa para denotar aquella obligación que une al ciudadano-contribuyente con el Estado, mediante ese vínculo jurídico que lo constriñe al cumplimiento de una prestación de dar suma de dinero.¹⁹⁴

¹⁹¹ GIULIANI FOURUGE, C. *Derecho financiero*, 1ª Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1962, Pág. 48

¹⁹² *Ibidem*, Pág 49

¹⁹³ AMOROS, Narciso. *Explicaciones del derecho tributario*, 2ª Edición, Editorial derecho financiero, Madrid-España, 1970, Pág. 295.

¹⁹⁴ LUQUI, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, 2ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989, Pág. 234.

La relación jurídica tributaria principal, es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación. Aplicando los conceptos de la teoría general del derecho, se considera que se puede definir la relación jurídica tributaria principal en un doble sentido. A) como la vinculación establecida por la norma jurídica entre la realización o configuración del hecho imponible. B) como la vinculación establecida por la misma norma legal, entre la pretensión del fisco, como sujeto activo, y la obligación de quien prevé la norma, como sujeto pasivo.¹⁹⁵ Se sostiene que la doctrina moderna del derecho tributario tiene como objeto principal la “relación jurídica tributaria”, expresión mediante la cual, en general, se alude a la obligación de pagar el tributo, sin que queden fuera de ella las obligaciones accesorias como los intereses.¹⁹⁶

1.12.3 Objeto de la Obligación Tributaria

Es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir el tributo a pagar¹⁹⁷. A diferencia del objeto del impuesto que consiste en la fuente de riqueza en que recae el gravamen (capital o renta) o la presunción de riqueza (consumo), esto es la base económica sobre la cual el legislador estima la capacidad contributiva¹⁹⁸.

¹⁹⁵ VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, pág. 35

¹⁹⁶ JARACH, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, 2ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969, Pág 231

¹⁹⁷ GARCIA VIZCAINO, C. *Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, Pág. 348

¹⁹⁸ Art.16 “La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”

1.12.4 Causa de la obligación Tributaria

Este es un elemento muy controvertido. Algunos entienden que sin la “causa” carecería de validez la obligación tributaria, otros sostienen que introducir este término implica una confusión de conceptos¹⁹⁹.

La causa-motivo de las normas tributarias es el deber ético-político de los individuos de contribuir al sostenimiento del Estado, y el fundamento o causa jurídica del impuesto es la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, como índice de participación de éstos en los beneficios producidos por los servicios generales y particulares que presta el Estado.²⁰⁰

Se entiende que la causa “es la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que del verificarse de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria.”²⁰¹. En la relación impositiva, es la capacidad contributiva; en la obligación de la tasa, la causa es la contraprestación de un servicio administrativo; y en la contribución especial, es la ventaja económica que el particular recibe de un gasto o de una obra pública.

Se dice que carece de causa jurídica una tasa impuesta sin la correlativa prestación administrativa que implique una ventaja diferencial para el contribuyente.²⁰²

La obligación tributaria existe con prescindencia de la causa, y que esta carece de relevancia jurídica, ya que es posible lograr los mismos objetivos recurriendo en el razonamiento jurídico.²⁰³

¹⁹⁹ El causalismo en derecho tributario fue defendido por varios autores como medio de impedir el ejercicio abusivo de la potestad tributaria, a fin de obstar a la arbitrariedad.

²⁰⁰ GIULIANI FOURUGE, C. *Procedimiento Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1979, Pág. 120

²⁰¹ JARACH, Dino, *Op Cit*, Pág. 140

²⁰² RAFAEL Bielsa, *Estudios de Derecho Público*, Tomo II, Derecho Fiscal, Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1951. Pág. 183

²⁰³ GIULIANI FOURUGE, C. *Op Cit.*, Pág 120

1.12.5 Principales Características de la Obligación Tributaria.

La obligación tributaria constituye, indudablemente, la más importante de todas las instituciones reguladas por el derecho tributario. La gran significación que le adjudicamos deriva de la circunstancia de que en ella nace el crédito del sujeto activo de dicha obligación y, recíprocamente, la deuda de quienes resulten contribuyentes o responsables del tributo²⁰⁴.

Esta obligación, según hemos visto, objeto de estudio de la única subdivisión del derecho tributario que goza de autonomía jurídica, o sea, el derecho tributario sustantivo, tiene sus propias características, a las cuales, aunque nos son ya conocidas, corresponde recordar²⁰⁵.

En primer lugar, el rasgo distintivo principal de esta obligación reside en que reconoce como fuente única y exclusiva el precepto legal. En consecuencia, se trata de una *obligatio ex lege*, la cual, por su propio carácter, no admite modificaciones ni alteraciones por disposiciones reglamentarias o cláusulas de acuerdos o convenios celebrados entre los particulares. Por ello, nuestros tribunales han reafirmado, en numerosas decisiones, que en este género de obligaciones: 1) obligación de derecho público, y 2) principio de legalidad²⁰⁶.

Así, se ha resuelto que los impuestos no nacen de una relación contractual entre el fisco y los habitantes, sino que se trata de una vinculación del derecho público; y dado que aquellos no son obligaciones que surjan de los contratos, su imposición y fuerza compulsiva para el cobro constituyen actos de gobierno y de potestad pública.

²⁰⁴ MARTIN, José María. *Introducción a las finanzas públicas*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, Pág. 125.

²⁰⁵ ARAUJO, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1964, Pág. 93.

²⁰⁶ MARTIN, José María. *Op Cit.* Pág. 147.

Del principio antes enunciado se desprende que los convenios referentes a cargas tributarias, celebrados con tanta frecuencia entre particulares no obstante ser validos para las partes contratantes, no son nunca oponibles al fisco, en su carácter de titular del crédito tributario²⁰⁷.

La segunda característica esencial de la obligación tributaria es que su objeto consiste en una prestación de tipo patrimonial, y que en cuanto a su naturaleza jurídica se trata de una obligación de dar, ya sea sumas de dinero o, en algunos casos aislados, cantidades de cosas.

Finalmente su tercera característica consiste en que la obligación tributaria genera un vinculo de carácter personal, es decir, se establece entre el sujeto activo y el sujeto pasivo a quien corresponda adjudicarle el hecho imponible previsto por la ley, o hacerlo responsable de él. De aquí se deduce que no haya, desde un punto de vista estrictamente jurídico, impuestos reales, o sea, que recaigan sobre una cosa, en atención a que los tributos, en todas sus especies, son obligaciones de las cuales solo surgen relaciones jurídicas de naturaleza personal²⁰⁸. Si tradicionalmente se ha clasificado determinados tributos aduaneros o impuestos inmobiliarios como gravámenes reales, ello se debe solo a que la legislación pertinente establece privilegios especiales para asegurar su cobro²⁰⁹. En consecuencia, la obligación tributaria consiste siempre en un vínculo jurídico personal, el cual, aun en los casos de los impuestos mencionados, no pierde dicho carácter²¹⁰.

²⁰⁷ GORDILLO, Agustín, Tratado de derecho administrativo, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1975, Pág. 259.

²⁰⁸ NAVARRINE, Susana, Procedimiento Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1979, Pág. 135.

²⁰⁹ NAVARRINE, Susana, *Op Cit.* Pág. 140.

²¹⁰ En tales supuestos, lo único especial es que hay determinadas garantías o privilegios a favor del titular del crédito tributario para asegurar su cobro, y que la base de imposición obra, además, objetivamente; o sea, los gravámenes son aplicados con prescindencia de las circunstancias personales de quien resulte responsable de la entrada de la mercadería al país o de la titularidad del dominio de inmuebles.

1.12.6 Elementos de la Obligación Tributaria.

Los elementos de la obligación jurídica tributaria son los sujetos y el objeto. A ello se agrega el presupuesto de hecho de la obligación o “hecho imponible”

Los sujetos son: el sujeto activo titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario (acreedor del tributo), y los sujetos pasivos (contribuyentes-deudores principales o responsables por deuda propia).

El objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir, el tributo a pagar²¹¹.

A) Hecho Imponible

Esto es el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica en el mundo fenoménico en determinado lugar y tiempo con respecto a cierta persona, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, siempre y cuando no hayan acaecido hipótesis legales neutralizantes totales, como lo son las exenciones tributarias²¹². Es evidente que el elemento primario de toda relación jurídica es el supuesto legal, a consecuencia de cuya realización se vinculan jurídicamente los sujetos de la misma, es decir nace una obligación en favor de uno -sujeto de pretensiones- y a cargo del otro-sujeto de obligaciones. De ese modo en la relación jurídico tributaria es necesario, prestarle atención primeramente al hecho generador del puesto que ciertamente sirve de fuente de la obligación tributaria, pues la necesidad de la prestación a favor del Fisco impuesta al contribuyente, es una consecuencia de la realización del hecho que le sirve de antecedente a aquella, es decir el hecho imponible²¹³.

²¹¹ ARAUJO, Amílcar, *Op Cit.* Pág. 199.

²¹² GARCIA VIZCAINO, C. *Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, pág. 301.

²¹³ NAVARRINE, Susana, *Op Cit*, Pág. 75.

Para no incurrir en discusiones terminológicas diremos que hecho imponible, hecho impuesto, hecho generador, hecho gravado, "Es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación"; según definición del Modelo de Código Tributario²¹⁴.

La anterior definición hace especial relevancia en la doble función que tiene el hecho generador; primero, tipificar el tributo, asignándole al término tipicidad una aceptación en el campo penal. En derecho tributario se quiere decir con ello que el hecho generador singulariza la especie de tributo, o sea que precisar en cada caso concreto si se trata de un impuesto, de una tasa o de una contribución.

También podemos definir el hecho imponible como el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación²¹⁵.

En oportunidad de definir la obligación tributaria destacamos que ella tenía siempre como fuente una norma legal. Esto no quiere significar, sin embargo, que basta la existencia de una ley para que la obligación tributaria ya tenga su origen, quede efectivizada y, en consecuencia nazca el recíproco crédito del sujeto activo de dicha obligación. La norma legal contiene cada vez más que un precepto abstracto, general, dirigido a todos los particulares, pero que tiene por destinatarios finales a quienes precisamente se les puede atribuir los hechos a situaciones previstas en aquella²¹⁶. Por consiguiente, para que se produzca el efectivo nacimiento de la obligación tributaria es necesario que además del precepto legal, que oficia de causa-eficiente de la obligación, haya acaecido el hecho o causa-material de esa obligación. Ese hecho al

²¹⁴ ARAUJO, Amílcar, El hecho generador de la obligación tributaria, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1964, Pág. 231.

²¹⁵ AMOROS, Narciso. Explicaciones del derecho tributario, 2ª Edición, Editorial derecho financiero, Madrid-España, 1970, Pág. 266

²¹⁶ ARAUJO, Amílcar, *Op Cit.* Pág. 241.

que acabamos de referirnos es generalmente conocido con la denominación de hecho imponible.

Las normas tributarias son comparables con las normas de derecho penal. Según es bien conocido, las normas inherentes a esa rama del derecho sancionan o reprimen determinados hechos, conductas o actividades que son genéricamente conocidos con la denominación de hecho imponible²¹⁷.

El hecho imponible puede ser definido como el hecho o conjunto de hechos de naturaleza económica, descrito a la norma legal y que sirve para dar origen a la obligación tributaria. Conforme a tal definición del hecho imponible, este se caracteriza por tener tres rasgos esenciales: a) consiste en un hecho o conjunto de hechos de naturaleza económica; b) debe estar definido en la norma legal; y c) sirve para dar origen a la obligación tributaria²¹⁸.

Cabe mencionar, que el hecho imponible es el supuesto fáctico, hipotético y condicionante creado por el legislador cuyo acaecimiento en el mundo financiero (en la realidad) genera como consecuencia para el sujeto encuadrado en dicha situación, que deba pagar un tributo al fisco y, este puede ser de tres clases:

- Puede referirse a una situación relacionada a la vida del contribuyente que refleje su calidad contributiva (impuestos).
- Puede tener como contenido o referirse a una actividad estatal administrativa jurisdiccional vinculada al obligado a su pago (tasa).
- Puede referirse a una actividad estatal productora de un beneficio o mejora de carácter patrimonial para el contribuyente (contribuciones

²¹⁷ JARACH, Dino, Curso superior de derecho tributario, 2ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969, Pág. 71.

²¹⁸ PEREZ DE AYALA, J. *Derecho Tributario*, Tomo 1, Editorial de derecho financiero, Madrid-España, 1968, Pág. 138.

especiales).²¹⁹

i) Naturaleza económica del hecho imponible:

En primer lugar, la importancia de la naturaleza económica del hecho imponible, según tuvimos oportunidad de estudiarlo como indagamos acerca del método utilizable para apreciar los hechos imponibles²²⁰, si la ley tributaria sustantiva eleva el rango de hechos generadores de la obligación tributaria ciertas circunstancias o situaciones de naturaleza económica²²¹, resulta evidente que cuando se trata de apreciar o determinar si un hecho, acto o negocio de la vida real coincide o no con el descrito en aquella norma, se deberá tener en cuenta el contenido o sustancia económica de él²²². Esta afirmación, sin embargo, no significa meramente desechar las formalidades jurídicas se manifiesten decididamente inapropiadas para revestir a ese acto o negocio habrá que hacer prevalecer su naturaleza económica, prescindiendo de las formas jurídicas con las cuales se pretendió realizar un fraude a la ley tributaria²²³.

En segundo término, la naturaleza económica que caracteriza al hecho imponible justifica por qué la capacidad jurídica tributaria, o aptitud para ser contribuyente, no coincide ni se identifica con la capacidad de las personas, reconocida por las normas del derecho privado.

En tercer lugar, esa esencia económica de los hechos imponibles sirve para explicarnos por qué la ley tributaria no tiene en cuenta los problemas jurídicos derivados de la posible nulidad o anulabilidad de determinados

²¹⁹ BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Editorial Tecnos, España, 1964, Pág. 43.

²²⁰ El hecho imponible se distingue, en primer lugar, por su aptitud para demostrar la capacidad económica o riqueza del sujeto pasivo del tributo o contribuyente

²²¹ JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, Pág.

²²² Ibidem, pág. 71

²²³ MARTIN, José María. *Introducción a las finanzas públicas*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, Pág. 150.

actos. “por lo mismo que el derecho tributario interesa primordialmente la revelación económica, no importa, para la configuración del hecho generador, la circunstancia de que consista, concretamente, en un acto o negocio jurídico afectado de nulidad o anulabilidad, toda vez que se produzcan los efectos económicos. A la inversa, si el impuesto se hubiere pagado en tales condiciones, la sobreviviente anulación o declaración de nulidad del acto jurídico en que consista su hecho generador no dará lugar, salvo disposición legal en contrario, a la repetición del tributo satisfecho por el contribuyente”²²⁴

Se entiende que la validez o invalidez del hecho en lo inherente al derecho privado, su juricidad o antijuricidad para el derecho penal, disciplinario o punitivo, y, finalmente, su compatibilidad o no con los principios de la ética o con las buenas costumbres, carecen de importancia para el problema de la incidencia tributaria²²⁵. Conforme a la opinión de estos últimos, para el derecho tributario resulta indiferente la validez o legalidad del acto mediante el cual se manifiesta el hecho imponible, en tanto este configurada la capacidad económica prevista por la ley²²⁶. En nuestro criterio, esa segunda posición doctrinal es la correcta, y no porque el derecho tributario responda a conceptos o principios éticos distintos de los que fundamentan a las demás normas de las otras ramas del derecho, sino porque lo que interesa a los preceptos de esa disciplina consiste, precisamente, en el aspecto económico del hecho imponible, o sea, su aptitud para revelar manifestaciones de

²²⁴ ARAUJO, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1964, Pág. 55.

²²⁵ MARTIN, José María, *Derecho tributario general*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, Pág. 165.

²²⁶ El principio de igualdad ante la ley impide que el deudor de un tributo pueda trasponer al fisco mediante la realización de actos prohibidos o contrarios a la moral o las buenas costumbres.

riqueza atribuibles al contribuyente²²⁷. Por ello, nosotros también consideramos que siempre corresponde la imposición de las actividades ilícitas o inmorales, en tanto estas produzcan efectos económicos provistos en las normas tributarias sustantivas²²⁸.

ii) Previsión legal del hecho imponible.

Conocemos que la potestad tributaria solo puede manifestarse válidamente por medio de normas legales, de donde resulta que el principio de igualdad tiene una importancia esencial para la correcta y apropiada caracterización o descripción del hecho que habrá de generar la obligación tributaria.

Las consecuencias de ese principio general lo son también conocidas. En primer lugar, el hecho imponible no puede ser descrito por disposiciones reglamentarias, las cuales tampoco pueden alterar o en modo alguno modificar su caracterización. En segundo término, los jueces no pueden utilizar la integración analógica para extender la descripción legal a otras circunstancias o negocios no previstos por el legislador. Por último las personas a quienes la norma legal les atribuyen directamente la producción del hecho imponible o responsabiliza por esta, calificados como sujetos pasivos de la obligación tributaria, no pueden, mediante acuerdos o convenciones válidos para el fisco, sustituir la calidad de tales²²⁹.

iii) Nacimiento de la obligación tributaria.

La tercera y última característica del hecho imponible consiste en que esta esencialmente vinculado con la producción de una consecuencia jurídica tan

²²⁷ GARCÍA OVIEDO, C. Derecho Administrativo. 7ª. Edición, Editorial Plus Ultra, Madrid. 1959, pág. 57.

²²⁸ ARAUJO, Amílcar, *Op Cit*, Pág 58.

²²⁹ MARTIN, José María, *Op Cit*, 167.

importante como específica. En efecto: su propio acaecimiento da origen a la obligación tributaria²³⁰.

Al generarle a la producción del hecho imponible la consecuencia de dar origen a la obligación tributaria, con ello también denotamos que el hecho imponible es un elemento constitutivo de esa obligación. En otros términos, la obligación tributaria prevista en el precepto abstracto de una norma legal se perfecciona, constituye o efectiviza en el momento en que el hecho imponible tiene lugar. Esta afirmación es de una relevante significación, puesto que implícitamente quiere decir que el acto de la determinación tributaria, no representa un elemento constitutivo de aquella obligación, sino meramente declarativo de ella²³¹.

Además esta tercera característica del hecho imponible adquiere especial importancia cuando, después de distinguir entre los hechos imponibles instantáneos y los del ejercicio, enfrentamos el difícil problema planteado por la posibilidad de aplicar retroactivamente las normas tributarias sustantivas²³².

B) Exenciones y beneficios Tributarios

Consisten en circunstancias objetivas y subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de suerte que aunque este configurado, no nace la obligación tributaria, es decir, o nace por un importe menor, o por un plazo más largo. habrá que distinguir los casos de no imposición que son aquellos en los cuales la situación que los realiza no está comprendida en la definición legal del hecho generador; y las

²³⁰ VILLEGAS, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero, y tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1973, Pág. 180.

²³¹ JARACH, Dino, *Op Cit*, Pág. 73.

²³² SOLER, Sebastián. Derecho penal argentino, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1956, Pág. 122.

exoneraciones²³³ o exenciones, en las que se incurre dentro de la comprensión del hecho generador, pero al legislador por razones de política fiscal los excluye de la obligación tributaria²³⁴.

En sentido extraordinariamente amplio cabe hablar de exención cuando alguna actividad o alguna persona no soportan realmente la carga económica, que por aplicación estricta de las normas impositivas, habría de corresponderles. En ese sentido amplio, el beneficio de la exención puede producirse por tres vías²³⁵. A) porque no nace la obligación tributaria, a pesar de que se ha producido un hecho que queda comprendido dentro de la estructura normal del hecho imponible. B) porque habiendo nacido la obligación su pago se ha condonado. C) porque nacida y satisfecha la deuda, la persona que realizó el pago obtiene con posterioridad en virtud de un hecho distinto y por imperativo de otra norma jurídica, el reembolso de la cantidad pagada al ente público²³⁶.

La exención supone:

- La existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible que normalmente da origen, al realizarse, al nacimiento de una obligación tributaria.
- La existencia de una norma de exención que ordena que en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible, previsto en la norma de imposición²³⁷.

²³³ La exoneración es un derecho del ejecutivo nacional para otorgar el beneficio de la liberación total o parcial del pago del impuesto a través de decretos.

²³⁴ VILLEGAS, Héctor, *Op Cit.* Pág. 183.

²³⁵ SOLER, Sebastián. *Op Cit.* Pág. 124.

²³⁶ En sentido jurídico estricto, la exención consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria, que en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho.

²³⁷ AMOROS, Narciso. *Op Cit.* pág. 276.

También podemos definir a la exención²³⁸ como la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva o pago del tributo establecidas por razones de orden público, económico o social²³⁹. Las exenciones tributarias no cuentan con un régimen general, sino como normas dispersas en las leyes de creación de cada tributo, como en las leyes en que se crea una determinada persona jurídica, o en las que se autoriza una determinada actividad.²⁴⁰

Las exenciones se clasifican en subjetivas y objetivas:

- Exenciones subjetivas: son las que tienen efecto en relación con las personas obligadas al pago, es decir, son aquellas que la ley prevee en consideración a determinada persona obligada a la satisfacción de la obligación tributaria en caso de darse el hecho imponible.
- Exenciones objetivas: son aquellas que surgen en razón de haberse producido el supuesto de exención; es decir, la exención se da en razón del hecho y no de la persona.

Cuando hablamos sobre la condonación²⁴¹ o remisión de la deuda tributaria, como un modo de extinguirla, debemos tomar en cuenta lo siguiente: es indudable que el Poder Legislativo puede sancionar leyes de condonación de tributos y sanciones fiscales, y por cierto que en nuestro país ha usado ampliamente esta facultad en numerosas oportunidades y con diversos

²³⁸ Las exenciones se establecen previamente en la ley y las solicita la entidad que declara el Impuesto sobre la renta.

²³⁹ La exención al formar parte del ámbito del hecho imponible, está cubierta por el principio de reserva de ley, que deberá ser respetado en las normas no tributarias que otorgan exenciones

²⁴⁰ AMOROS, Narciso. *Op Cit*, pág. 277.

²⁴¹ La condonación consistente en una renuncia unilateral del acreedor a su derecho de crédito que provoca la extinción de la deuda, siendo tal renuncia expresa o tácita. También es admisible el contrato de condonación en el que se acuerda la extinción de la deuda sin que exista transferencia alguna.

alcances. En cambio no es unánime la opinión en cuanto a la posibilidad de que la administración efectúe remisión de deudas de esa índole; en Italia se considera generalmente, que existe prohibición absoluta al respecto en tanto que otras legislaciones la autorizan con restricciones²⁴².

Cuando nos referimos a las exenciones tributarias stricto sensu, no deben confundirse con los casos de no imposición o inmunidad. Se define la exención como la dispensa legal, de la obligación tributaria. Queda así aclarado el origen exclusivamente legal de las exoneraciones, también se establece que se trata de hechos que en principio están comprendidos en la definición del hecho generador de la obligación tributaria, pero a los cuales la ley, por razones de política fiscal, excluye de la misma. Por el contrario, los casos de no imposición se producen cuando la circunstancia considerada no está comprendida en la definición legal del hecho generador²⁴³.

En síntesis, según aparece de la exposición de motivos habrá que distinguir los casos de no imposición que son aquellos en los cuales la situación que los realiza no está comprendida en la definición legal del hecho generador; y las exoneraciones o exenciones, en las que se incurre dentro de la comprensión del hecho generador, pero al legislador por razones de política fiscal los excluye de la obligación tributaria.²⁴⁴

Cuando hablamos sobre la condonación o remisión de la deuda tributaria, como un modo de extinguirla, debemos tomar en cuenta lo siguiente: es indudable que el Poder Legislativo puede sancionar leyes de condonación de tributos y sanciones fiscales, y por cierto que en nuestro país ha usado ampliamente esta facultad en numerosas oportunidades y con diversos

²⁴² GIULIANI FOURUGE, C. Derecho financiero, 1ª Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1962, Pág. 49.

²⁴³ Modelo de Código Tributario para América Latina, Art. 6.

²⁴⁴ NUÑEZ PEREZ, G. *Hecho Imponible, No sujeción y Exención*, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, Pág. 42

alcances.²⁴⁵ En cambio no es unánime la opinión en cuanto a la posibilidad de que la administración efectúe remisión²⁴⁶ de deudas de esa índole. En El Salvador, pues, esta prohibición se extiende tanto al Poder Legislativo como al Poder Ejecutivo.

Ahora bien, para los autores del Modelo de Código Tributario los casos de no imposición o inmunidad no están comprendidos en el hecho generador. Vemos entonces, a manera de ejemplo, lo que regula a ese respecto nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Según nuestra opinión el hecho generador de ese impuesto está integrado por la obtención de la renta, cuyo concepto fija el legislador a través de toda la ley. A ese respecto nos parece que nuestro legislador hizo gala de gran precisión en sus términos cuando en su Art. 21 dijo: "Está exentos de impuesto, y en consecuencia, no forman parte de la renta bruta, los ingresos que a continuación se expresan. Entonces, si existen cierto tipo de ingresos que no son objeto del impuesto, su percepción no puede estar comprendida en el hecho generador, es decir que el sujeto ha percibido ese tipo especial de ingresos no ha contraído ninguna obligación, puesto que al no realizarse respecto ese sujeto el hecho imponible, aquella no ha existido, no nacido siquiera²⁴⁷.

Según los conceptos referidos en el Modelo de Código Tributario, un caso de no imposición o inmunidad y no un caso de exención. La verdad es que esos conceptos de exención o inmunidad, se originan en el principio de generalidad en donde encuentran justificación las razones de política

²⁴⁵ GODOY, Norberto J. *Teoría General del Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, Pág.56

²⁴⁶ Remisión, es la Indicación que se hace en un escrito para enviar al lector a otra parte o lugar.

²⁴⁷ NUÑEZ PEREZ, G. *Op Cit.* Pág. 43

económica o fiscal de que hablan los autores del Modelo de Código Tributario. Según dicho principio el Estado puede gravar toda clase de bienes o rentas, pero no está obligado a hacerlo, es decir puede escoger sobre cuáles habrá de incidir su poder impositivo y cuándo escoge las que habrá de gravar lo hace formulando el hecho imponible²⁴⁸. En consecuencia, la dispensa de que hablan aquellos autores es posterior, lógicamente, al nacimiento de la obligación; en cambio, la no imposición, como es el caso de los ingresos exentos de la ley antes citada, es anterior al nacimiento de la obligación tributaria, completamente distinta a de la obligación, pues el legislador no los tuvo en cuenta al definir el hecho generador que da nacimiento a la obligación dicha²⁴⁹.

C) Sujetos de la Obligación Tributaria

▪ Sujeto activo:

La obligación tributaria es una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones. Sin embargo hay situaciones excepcionales en que el Estado al crear ciertos organismos específicos los dota de recursos financieros y les concede la facultad de exigir directamente y en su beneficio las contribuciones respectivas. Tales organismos carecen de potestad tributaria²⁵⁰, pero son sujetos de las obligaciones de las cuales son titulares por autorización estatal en virtud de

²⁴⁸ GIULIANI FOURUGE, C. *Op Cit.* Pág. 51.

²⁴⁹ Los ingresos exentos de nuestra Ley de Impuesto Sobre la Renta no constituyen una dispensa de las obligaciones en favor del Fisco y, por lo tanto, jamás podrán considerarse como inconstitucionales.

²⁵⁰ La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos.

ley y que exigen compulsivamente de aquellas personas que están obligadas a su prestación²⁵¹.

El sujeto activo es el ente que tiene derecho a la percepción del tributo, pues la relación jurídica que deriva del ejercicio del poder tributario se establece entre ese acreedor y el deudor fijado por la ley. La potestad o el poder de aplicar tributos pertenece indiscutiblemente al Estado en su rama legislativa, pero otros entes públicos pueden ser autorizados a recaudarlo y realizar todos los actos relativos a su administración²⁵².

Es sujeto activo el ente al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo; no el sujeto de dicta la ley tributaria, ni el sujeto o los sujetos a los cuales se debe atribuir el producto de la recaudación²⁵³ de los tributos²⁵⁴.

El sujeto activo de la obligación tributaria se identifica, de modo invariable, con la entidad acreedora del crédito que surge de aquella, o sea, ente con derecho a percibir el tributo.

Esa facultad de percibir tributos reside, en la enorme mayoría de los casos, en el sujeto o ente que ostenta el poder tributario. Sin embargo, tal circunstancia no nos permite, según fue señalado oportunamente, identificar al sujeto activo de la obligación tributaria con el titular del poder tributario, puesto que en algunos casos este puede delegar la competencia o el derecho a percibir el tributo en otros entes, los cuales serán entonces los acreedores del crédito derivado de la obligación, sin ser los genuinos titulares de la correspondiente potestad tributaria. En otros términos, el sujeto activo

²⁵¹ GIULIANI FOURUGE, C. Procedimiento Tributario, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1979, Pág. 114.

²⁵² Modelo de Código Tributario para América Latina, Art.21.

²⁵³ La recaudación es el proceso mediante el cual las autoridades tributarias cobran a los causantes y contribuyentes todo tipo de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, y contribuciones establecidos en la Ley.

²⁵⁴ MARTIN, José María, Derecho tributario general, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, Pág. 150.

del tributo –Estado - no siempre coincide con el acreedor²⁵⁵ de la obligación tributaria.

La particularidad descrita coincide con la que caracteriza, conforme a nuestro criterio, no solo a los municipios, sino también a los diferentes organismos del Estado, que cumplen funciones económicas o sociales, todos los cuales, si bien son sujetos activos de obligaciones tributarias, de distintos y específicos créditos tributarios, carecen de potestad tributaria²⁵⁶.

De acuerdo al Código Tributario, el sujeto activo de la relación tributaria es el Estado actuando como fisco²⁵⁷, aunque en determinadas ocasiones y en virtud del cúmulo de funciones que éste tiene, suele delegar en entes con cierto grado de autonomía la recaudación de determinados tributos²⁵⁸.

▪ **Sujetos Pasivos**

Es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable²⁵⁹. Persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente o un tercero)²⁶⁰.

Son las personas individuales o colectivas que de acuerdo a la ley se encuentran obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias.²⁶¹

De lo expuesto anteriormente se desprende que:

²⁵⁵ El acreedor persona física (persona) o jurídica (empresa) que tiene un derecho de crédito sobre otra. La falta de cumplimiento hacia al acreedor le da al mismo la facultad de iniciar acciones legales.

²⁵⁶ SOLER, Sebastián. Derecho penal argentino, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1956, Pág. 218.

²⁵⁷ El fisco es la administración encargada de recaudar los impuestos del Estado.

²⁵⁸ *Código Tributario de El Salvador*, Art. 19, Editorial Lis, 1995, Pág. 16.

²⁵⁹ Modelo de Código Tributario para América Latina, Art.22.

²⁶⁰ GARCIA VIZCAINO, C. *Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, pág. 324.

²⁶¹ AMOROS, Narciso. *Explicaciones del derecho tributario*, 2ª Edición, Editorial derecho financiero, Madrid-España, 1970, Pág. 268

- El sujeto pasivo puede ser una persona individual o colectiva, o cualquier otro ente público obligado por la ley al cumplimiento de una prestación.
- El sujeto pasivo debe estar determinado en la ley. No son sujetos pasivos los que asumen obligaciones tributarias en virtud de un contrato, por no constituirse en deudores del fisco.
- El sujeto pasivo resulta obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias.
- La obligación del sujeto pasivo es el pago de los tributos y el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias y deberes formales contemplados en las leyes.²⁶²

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona designada expresa o implícitamente por la norma legal para dar cumplimiento a ese cargo. Tal designación puede ser a título propio o de un tercero; en el primer caso, conforme a la terminología empleada por el derecho positivo, al sujeto pasivo se lo conoce con la denominación de contribuyente, y en el segundo, como responsable²⁶³.

Por consiguiente, según la distinción recién enumerada, el sujeto pasivo de la obligación tributaria no tiene por qué ser identificado, en todos los casos, con el contribuyente o sujeto pasivo del tributo. Al segundo grupo se lo ha obligado, por imperio de la ley, a satisfacer el crédito tributario, le sea o no atribuible directamente la producción del hecho imponible creador de la obligación. Por su parte, el rango de contribuyente o sujeto pasivo del tributo, coincide en todos los casos, con el de la persona a la cual se le atribuye siempre la producción del hecho imponible, y que no necesariamente, como

²⁶² Ibidem, Pág. 269

²⁶³ VALDES COSTA, R. *Curso de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Montevideo, 1970, pág. 136.

veremos más adelante, quien debe ingresar el tributo o satisfacer el crédito tributario. Bien puede suceder que el cumplimiento de esta última obligación haya sido adjudicado por la ley a otra persona (a un responsable)²⁶⁴

La denominación “sujeto pasivo de la obligación tributaria” resulta, en cierta medida, genérica, pues usualmente comprende dos clases de sujetos: a) los contribuyentes y, b) los responsables. Además, en atención a la importancia que reviste una de las especies de esta última clase de sujetos, denominados como agentes de retención²⁶⁵, también nos referimos a ese género de responsables²⁶⁶.

Respecto a los sujetos pasivos, el código tributario, en primer lugar establece que hay que definir lo que se llama destinatario legal tributario, que es aquel sujeto que encuadra en el llamado hecho imponible creado por el legislador, y por lo tanto obligado al pago del tributo. Pero suele suceder que no siempre es el destinatario legal tributario quien paga el impuesto al fisco; la doctrina utiliza distintas clasificaciones para los sujetos pasivos. La adoptada por la mayoría, habla de dos clases de sujetos pasivos²⁶⁷:

- Los contribuyentes o responsables por deuda propia
- Responsables por deuda ajena.

²⁶⁴ MARTIN, José María. *Introducción a las finanzas públicas*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, Pág. 125.

²⁶⁵ Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

²⁶⁶ VALDES COSTA, R. *Op Cit.* Pág. 138.

²⁶⁷ *Código Tributario de El Salvador*, Art. 30, Editorial Lis, 1995, Pág. 18

i. Contribuyentes.

Conforme a la definición recién transcrita, el título de contribuyente²⁶⁸ corresponde a la persona a la cual se le atribuye la producción del hecho imponible, o sea, aquella en quien se verifica directamente la situación prevista por la norma legal para dar origen a la obligación tributaria.²⁶⁹

En efecto: en primer término, el carácter de contribuyentes no se le asigna exclusivamente a las personas con capacidad de derecho privado, es decir, a quienes tiene la aptitud para ser titulares de relaciones jurídicas. Así la calidad de contribuyente puede ser asumida por una persona que carece de aptitud para ejercer por sí mismo sus propios derechos. Las personas que son relativamente incapaces pueden alcanzar el rango de contribuyentes. La capacidad jurídica reconocida por el derecho privado es un atributo de la persona, la capacidad jurídica tributaria consiste, simplemente, en la posibilidad de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles²⁷⁰. Son contribuyentes, en tanto que se verifique a su respecto el hecho imponible previsto en las respectivas leyes tributarias, “las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común”²⁷¹. No solo las personas jurídicas del Código Civil, sino también las sociedades²⁷², asociaciones²⁷³ y entidades a las cuales se les reconozca o no, por parte del derecho privado, la calidad de sujetos de derechos.

²⁶⁸ La cualidad o atributo de contribuyente se caracteriza por diversos rasgos, que le son muy propios y, consecuentemente, lo distinguen de cualquier otro instituto jurídico

²⁶⁹ MARTIN, José María, *Derecho tributario general*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, Pág. 154.

²⁷⁰ GIULIANI FOURUGE, C. *Derecho financiero*, 1ª Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1962, Pág. 222.

²⁷¹ MARTIN, José María, *Op Cit.* Pág. 155.

²⁷² Es el conjunto de individuos que actúan acorde a lograr un desarrollo tecnológico, sociopolítico y económico destinándolo a la subsistencia e interactuando entre sí, cooperativamente, para formar un grupo o una comunidad.

²⁷³ Convenio celebrado entre dos o más socios, mediante el cual aportan recursos, esfuerzos, conocimientos o trabajo, para realizar un fin lícito de carácter preponderantemente económico, sin constituir una especulación mercantil, obligándose mutuamente a darse cuenta.

Todas las características propias de la calidad de contribuyente, derivan de reconocer, una aptitud o capacidad desconocida del derecho privado. El reconocimiento de la capacidad contributiva o de riqueza, solo puede ser realizado por el legislador, quien lo hace mediante el hecho imponible. Por ello la calidad de contribuyente proviene exclusivamente de una disposición legal, y ese carácter, según ya se ha expresado, no puede ser transferido, cedido o sustituido por un convenio o acuerdo entre particulares²⁷⁴.

El contribuyente, es el destinatario legal tributario que, encuadrado en el hecho imponible, paga el impuesto al fisco²⁷⁵. El Código Tributario lo define como “quienes realizan o respecto de los cuales verifica el hecho generador de la obligación tributaria”²⁷⁶.

ii. Responsables.

Los responsables por deuda ajena, son terceros ajenos al acaecimiento del hecho imponible, ya que no siempre el destinatario legal tributario es quien paga el tributo al fisco. En este caso un tercero ajeno al hecho imponible será obligado al pago del mismo, es decir, que será un responsable por deuda ajena²⁷⁷. “Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las Obligaciones atribuidas a éste”²⁷⁸.

Son designados por la ley entre sujetos que tienen un nexo por un mandato legal, convencional, de sanguinidad o manejan sumas de dinero del

²⁷⁴ MARTIN, José María. *Op Cit.* Pág. 155.

²⁷⁵ LOZANO SERRANO, C. *Intervencionismo y Derecho Financiero*, REDF, SS, 1987. Pág. 74

²⁷⁶ Código Tributario de El Salvador, Art. 38, Editorial Lis, 1995, Pág. 20.

²⁷⁷ GIULIANI FOURUGE, C. *Procedimiento Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1979, Pág.35

²⁷⁸ Código Tributario de El Salvador, Art. 42, Editorial Lis, 1995, Pág. 38.

destinatario legal tributario. La obligación puede ser exigida por el fisco a cualquiera de los dos. La relación entre ambos se rige por el derecho común.

Los responsables tributarios son aquellas personas que sin tener la calidad de contribuyentes, deben cumplir, por expresa disposición legal, con las obligaciones atribuibles a estos últimos. Estamos por ende ante, el caso de personas a quienes la ley les impone obligaciones con la exclusiva finalidad de asegurar la percepción exacta y a debido tiempo de los tributos²⁷⁹. Los responsables de la deuda ajena están obligados a pagar los tributos correspondientes con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc.²⁸⁰. En la forma y oportunidad que rijan para aquellos y bajo las sanciones impuestas por la ley, sal siguientes personas:

- El cónyuge que perciba o disponga de todas las rentas propias o del otro;
- Los padres, tutores o curadores de los incapaces²⁸¹;
- Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, administradores legales o judiciales de las sucesiones.
- Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades o empresas.
- Los administradores de patrimonios, empresas o bienes y los mandatarios con facultad de percibir dinero en el ejercicio de sus funciones.
- Los gerentes de recepción y de percepción²⁸².

²⁷⁹ GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1975, Pág. 397.

²⁸⁰ GIULIANI FOURUGE, C. *Op Cit.* Pág. 223.

²⁸¹ MARTIN, José María. *Op Cit.* Pág. 156.

A esto podemos concluir afirmando que hay que hay algunos caracteres comunes a todas las categorías de estos sujetos pasivos de la obligación tributaria. Concretamente opinamos que las características distintivas y comunes a todas las categorías de la responsabilidad por deuda ajena son: a) la unidad e identidad de la prestación; b) la pluralidad e independencia de los vínculos entre el fisco, el contribuyente y los responsables; c) la excepcionalidad de la responsabilidad por deuda ajena; d) su inderogabilidad por convenios entre particulares²⁸³.

iii. Agentes de retención.

Los agentes de retención conforman, por su parte, una categoría de responsables por deuda ajena a quienes la ley obliga a retener parte de los pagos que efectúan, sea en nombre propio o de terceros, a los contribuyentes, e ingresarlos al fisco²⁸⁴.

La institución de retención en las fuentes ha servido como uno de los medios más eficaces y económicos para asegurar la percepción de los tributos; de ahí que se haya infundido tanto en nuestro medio. Como consecuencia de ello, y también de las penalidades previstas para los agentes de retención que no cumplan correctamente con sus deberes, un gran sector de la doctrina nacional le ha prestado preferente atención al estudio e investigación de la responsabilidad que les cabe a estas personas²⁸⁵.

Debemos señalar que las obligaciones impuestas a los agentes de retención, por pertenecer ellos a la categoría de responsables por deuda ajena, se

²⁸² MARTIN, José María, *Op Cit.* Pág. 157.

²⁸³ VALDES COSTA, R. *Op Cit.* Pág. 141.

²⁸⁴ MARTIN, José María. Introducción a las finanzas públicas, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, Pág. 136.

²⁸⁵ VILLEGAS, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero, y tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1973, Pág. 83.

caracterizan por los mismos rasgos distintivos que hemos señalado respecto de estos últimos. En efecto: la responsabilidad de los agentes de retención no goza del beneficio de excusión, el cual, según hemos visto anteriormente, protege a los demás responsables. Por tal motivo, la responsabilidad de aquellos solo puede quedar sin efecto si los propios agentes de retención demuestran que los contribuyentes dieron debido cumplimiento a la obligación²⁸⁶.

1.12.7 Anticipos

Son pagos a cuenta de la obligación tributaria principal futura, que tienen por finalidad allegar ingresos de modo permanente y fluido, sin esperar al vencimiento general para el pago de los gravámenes, atento a que se presume la capacidad contributiva de los obligados.²⁸⁷

Por los anticipos el fisco puede percibir ingresos aun antes de acaecido el hecho imponible, en la medida de lo que dispongan las leyes, o los organismos recaudadores, por conferimiento de atribuciones de éstas.

Se pueden definir también como las obligaciones tributarias que ciertos sujetos pasivos deben cumplir antes de la configuración del hecho imponible, o bien, producido éste, antes de que venza el plazo²⁸⁸ general para pagar el impuesto anual.

La Dirección General de Impuestos está autorizada para exigir anticipos “hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior”, sino

²⁸⁶ GARCIA BELSUNCE, H. *Estudios financieros*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1966, Pág. 164.

²⁸⁷ GARCIA VIZCAINO, C. *Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, pág. 355

²⁸⁸ El Plazo se refiere al término o tiempo señalado para la concreción de una determinada cuestión

se los ingresa a su vencimiento, la D.G.I puede requerir su pago por vía judicial.²⁸⁹

▪ **Determinación de los Anticipos**

El responsable es en principio quien autodetermina el quantum de los anticipos, volcándolos en las boletas de depósito, la falta de esa autodeterminación autoriza a que la D.G.I: fije sus importes.

El mencionado organismo fiscal se halla facultado para dictar las normas complementarias respecto del régimen de anticipos y en especial las bases de cálculo, cómputo e índices aplicables, plazos y fechas de vencimiento, actualización y requisitos a cubrir por los contribuyentes.²⁹⁰

La estimación es practicada conforme a la metodología de cálculo de los anticipos, según las normas que los rijan, en virtud de las siguientes pautas:

1. La base de cálculo que se proyecta,
2. Numero de anticipos
3. Porcentajes aplicables
4. fechas de vencimiento.

▪ **Extinción de los Anticipos**

Al producirse el vencimiento establecido cesa la función que los anticipos cumplen en el sistema tributario, ya que en esa oportunidad nace el derecho del fisco a percibir el tributo. Es decir, producido el vencimiento del plazo en general para la presentación de las declaraciones y el correspondiente pago del impuesto, caduca la posibilidad de exigir anticipos de ese impuesto por parte de la D.G.I.²⁹¹

²⁸⁹ GUNTER, Joaquín Glogaver, *Elementos de la Tributación*, 2ª edición, librería del jurista, Buenos Aires, 1989, Pág. 24

²⁹⁰ GARCIA VIZCAINO, C. *Op Cit.* Pág. 356

²⁹¹ Ibidem, Pág.357

Los anticipos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias, cuya falta de pago en termino da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, aun el supuesto de que el gravamen adeudado según la liquidación final del ejercicio fuere menor que las cantidades anticipadas o que se debió anticipar.²⁹²

La limitación temporal de la función recaudadora se fundamenta en que la exigencia de ellos reposa en la razonable presunción de continuidad. Al haber pagado anticipos en mayor medida que la deuda resultante de la declaración del período, se origina el derecho del contribuyente de repetir el impuesto en exceso, conforme al resultado de su balance impositivo, y no a la sumas pagadas en concepto de anticipos.²⁹³

1.12.8 Modos de Extinción de la Obligación Tributaria

Al ser la prestación²⁹⁴ u objeto de la obligación tributaria una obligación de dar sumas de dinero, el modo normal de extinción es el pago.²⁹⁵

Los modos de extinción se encuentran mencionados en el artículo 68 del Código

Tributario que dice “La obligación tributaria sustantiva se extingue por los siguientes modos²⁹⁶:

- a) Pago
- b) Compensación
- c) Confusión
- d) Prescripción

²⁹² Ibidem, Pág.360

²⁹³ QUERALT, Juan Martin y LOZANO SERRANO, C. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 1990. Pág. 143.

²⁹⁴ La prestación es el servicio que la autoridad o un contratante ofrece o exige a otro.

²⁹⁵ BAYONA de PEROGORDO, J, *El Patrimonio del Estado*, IEF, Madrid, 1977. Pág. 48

²⁹⁶ MENDOZA ORANTES, R. *Recopilación de Leyes Tributarias, Código Tributario*. Art. 68, 9ª Edición, Editorial Lis. El Salvador. 2004, Pág. 22.

- **El pago:**

El pago constituye el modo normal de extinción de la obligación tributaria, ya que libera al deudor tributario y extingue su vínculo con la Hacienda Pública. La exención se produce en la fase de gestión del tributo cuando, liquida y exige aquella prestación, se desarrolla el procedimiento de cobro, en el que intervienen los órganos titulares de la función recaudadora y los sujetos obligados a satisfacer la prestación;²⁹⁷

El pago puede ser efectuado según lo establece el Código Tributario en el Artículo 70 por los siguientes medios²⁹⁸:

- a) En dinero efectivo;
- b) Con títulos específicamente autorizados para tal efecto;
- c) Mediante cheque certificado; y,
- d) Por acreditamiento de retenciones de impuesto, anticipos a cuenta o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución de conformidad.

El principal modo es el pago; excepcionalmente, la obligación tributaria puede extinguirse por confusión, y en casos expresamente permitidos, por novación, remisión de la deuda, compensación o transacción. La prescripción no extingue la obligación tributaria, sino solo la acción para exigir su cumplimiento²⁹⁹.

El pago, es el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación, ya se trate de una obligación de hacer³⁰⁰, ya de una obligación de

²⁹⁷ BAYONA de PEROGORDO, J y SOLER ROCH, M. *Derecho Financiero*, 2ª Edición, Librería Compas, Alicante, 1989. Pág. 24

²⁹⁸ MENDOZA ORANTES, R. *Op Cit. Art. 70. Pág. 26.*

²⁹⁹ LUIS VASQUEZ L. *Recopilación de leyes en materia Civil*, Editorial LIS, Artículo 1439, Pag143

³⁰⁰ Las Obligaciones de hacer consisten en llevar a cabo una determinada actividad,

dar³⁰¹. El pago efectivo es la prestación de lo que se debe, esto quiere decir que tiene el carácter de pago no solo el cumplimiento efectivo de la obligación tributaria, sino también la observancia de deberes formales³⁰²

El pago total de lo debido extingue la obligación, con la consiguiente liberación del deudor. Además, el pago implica un reconocimiento tácito de la obligación, que interrumpe la prescripción. El lugar del pago es el del domicilio del responsable en el país o el de su representante, en el supuesto de ausencia, o en su caso, el del domicilio del agente de retención o del agente de percepción.

- **La Compensación:**

De acuerdo a la definición del Derecho Civil, es cuando dos sujetos revisten simultáneamente la calidad de acreedor y deudor. Como consecuencia de ello se extingue la obligación menor, subsistiendo la mayor por lo que resta.

La compensación como forma de extinción de la obligación tributaria se encuentra contemplada en el artículo 77 del Código Tributario así: “La administración tributaria deberá compensar de oficio o a petición de parte, los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, comenzando por los más antiguos, y aunque provengan de distintos tributos, siempre que sean administrados por ésta respetando el orden de Imputación.”³⁰³

La compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y de deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. A pesar de que este

³⁰¹ Es el modelo de obligación por dos motivos (económico y jurídico). Tiene carácter positivo, entrega de una cosa, lo que comporta el traspaso posesorio de un bien.

³⁰² GARCIA VIZCAINO, C. Op Cit, Pág 362

³⁰³ MENDOZA ORANTES, R. *Recopilación de Leyes Tributarias, Código Tributario*. Art 77, 9ª Edición, Editorial Lis. El Salvador. 2004 Pág. 28.

medio extintivo de las obligaciones es normal y se presenta muy frecuentemente en lo que respecta a las obligaciones entre particulares³⁰⁴.

En efecto la mayoría de las legislaciones, probablemente atendiendo a las conclusiones de gran parte de la doctrina, la cual considera que los créditos del Estado y de los particulares son de distintas naturalezas, y recuerda, además, que los créditos contra el Estado no tienen una vía judicial de ejecución, han restringido notablemente los casos en que puede tener lugar la compensación como medio de extinción de las deudas y los créditos tributarios³⁰⁵.

La norma general prohíbe la compensación en el derecho tributario. La compensación por el fisco importa reconocer la existencia de saldos a favor del contribuyente, con la consiguiente posibilidad de que éste pueda repetir su importe en la medida que exceda de las deudas tributarias canceladas.³⁰⁶

▪ **La Confusión**

La confusión en Derecho Civil es cuando las calidades de deudor y acreedor se reúnen en un mismo sujeto, esto en derecho tributario, sucede en muy escasas ocasiones, y se puede dar por Ej.: cuando el Estado recibe como donación o legado algún bien que presenta una deuda de carácter impositivo. Aquí, la deuda se extingue por confusión.³⁰⁷

Este modo de extinguir se encuentra regulado en el artículo 81 del Código Tributario y dice: “La obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de deudor, produciéndose iguales efectos que el pago³⁰⁸”.

³⁰⁴ MARTIN, José María, *Derecho tributario general*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, Pág. 188.

³⁰⁵ *Ibidem*, Pág. 189.

³⁰⁶ GARCIA VIZCAINO, C. *Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, Pág. 372

³⁰⁷ BAYONA de PEROGORDO, J, *El Patrimonio del Estado*, IEF, Madrid, 1977. Pág. 71

³⁰⁸ MENDOZA ORANTES, R. *Op. Cit. Art. 81, Pág.30*.

Si la concurrencia de las dos calidades se verifica solamente en una parte de la obligación o con respecto a alguno de los obligados solidarios, hay lugar a la confusión y se extingue la obligación sólo en esa parte o con respecto a ese obligado, respectivamente.³⁰⁹

Sucede cuando se reúnen en una misma persona (en este caso, con el fisco), por sucesión universal o por cualquier otra causa, las calidades de acreedor y deudor. Aunque no se contemple expresamente, consideramos que se produce cuando el Estado recibe una herencia vacante que contiene deudas tributarias, obviamente éstas se extinguen por confusión. No se extingue por confusión la deuda tributaria en el caso de que el Estado pase a ser sucesor a título singular de ciertos bienes, ya que el impuesto no es una carga real, sino que la obligación tributaria es de carácter personal, sin perjuicio de la posibilidad de que ella se extinga en el supuesto de que el Estado deduzca de la indemnización la suma correspondiente a los adeudos fiscales.³¹⁰

- **Novación.**

Es la transformación de una obligación a otra. Las leyes de regulación fiscal remiten parte de la deuda de los responsables. El acogimiento de éstas leyes extingue las deudas originarias por gravámenes omitidos, sustituyéndolas por otras deudas con importes menores, provenientes de la aplicación de alícuotas reducidas.³¹¹

³⁰⁹ KURY de MENDOZA, S. y otros. *Manual de Derecho Financiero*, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, 1ª Edición, El Salvador, 1993, Pág. 213.

³¹⁰ Ibidem, Pág. 375

³¹¹ Ibidem, Pág. 375

Se puede definir la Novación también como la sustitución de una obligación por otra diferente que al tiempo queda extinguida la primera.³¹²

- **La Prescripción.**

Prescripción: es la extinción de la acción por el transcurso del tiempo. Al respecto, los plazos de prescripción se encuentran establecidos en el Art. 82 y siguientes del Código Tributario³¹³.

La prescripción es generalmente enumerada entre los modos o medios extintivos de la obligación tributaria. Sin embargo, desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, esa institución no extingue la obligación, sino la exigibilidad de ella, es decir, la correspondiente acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atañe al objeto de aquella, también nos podemos referir a la prescripción como una de las excepciones admisibles para detener el procedimiento de la ejecución fiscal³¹⁴.

La consideración que acabamos de hacer tiene consecuencias prácticas. En efecto: si un contribuyente o responsable paga voluntariamente una obligación tributaria ya prescrita, es decir, que no podría ser exigida o reclamada por el sujeto activo de ella, aquel no podrá, por aplicación de los principios que rigen en materia de las denominadas “obligaciones naturales”, obtener una posterior recuperación o repetición de dicho pago, argumentando que se trató de un pago por error o sin causa.

³¹² VILLEGAS, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Pág. 215

³¹³ Las acciones y derechos de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de las multas y demás accesorios se extinguen por la prescripción, por no haberse ejercido las acciones y derechos establecidos en este Código.

³¹⁴ MARTIN, José María, *Derecho tributario general*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995, Pág. 134.

Además, cabe mencionar también otras formas de extinción de la obligación tributaria, estas son las siguientes³¹⁵

- **Transacción**

Es un acto jurídico bilateral por el cual las partes haciéndose concesiones recíprocas, extinguen obligaciones litigiosas o deudas³¹⁶.

- **Condonación**³¹⁷

Debe ser dispuesta por ley. Para condonar la obligación tributaria cuando la misma se hubiere originado en la comisión de un hecho ilícito respecto del cual se ejerciere la facultad de indulto.³¹⁸

1.13 DERECHO TRIBUTARIO FORMAL O ADMINISTRATIVO.

1.13.1 Generalidades.

Es el grupo de normas que regulan la forma, el procedimiento que la Administración, el Estado y los administrados han de seguir en sus actuaciones, para que las normas de Derecho Tributario material sean efectivas, para que los derechos y obligaciones que en ellas se reconocen, se realicen.³¹⁹

³¹⁵ GARCIA VIZCAINO, C. Op, Cit, Pág. 375

³¹⁶ Acto jurídico bilateral, por el cual las partes, haciéndose concesiones recíprocas, extinguen obligaciones litigiosas o dudosas. Es por lo tanto, una de las formas de extinción de obligaciones.

³¹⁷ Acto jurídico mediante el cual una persona que es acreedora de otra decide renunciar a su derecho frente a la otra, liberando del pago al deudor.

³¹⁸ GARCIA VIZCAINO, C. Op Cit, Pág 376

³¹⁹ FERREIRO LAPATZA, J. *Curso de derecho tributario, sistema tributario*, 7a. Edición. Marcial Pons, Madrid 1991 pág. 13.

Se refiere a la aplicación de la norma material al caso concreto, en los diversos aspectos de la determinación (liquidación), y percepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados.³²⁰

Las normas de Derecho Tributario formal tienen un carácter instrumental, adjetivo. Indican la forma, el procedimiento, el camino que la administración y administrados han de seguir para hacer efectivas las normas de Derecho Tributario material.³²¹

El derecho tributario administrativo tiene características que le son propias y que sirven, por consiguiente, para distinguirlo claramente del derecho tributario sustantivo. Por supuesto como lo señalamos anteriormente, esta rama del derecho tributario carece de autonomía científica, pues pertenece ontológicamente al derecho administrativo, siendo tributario solo en cuanto a su finalidad.

No obstante esas diferencias entre estas dos subdivisiones del derecho tributario hay, una vinculación no solamente lógica, sino también necesaria. Ocurre que ambas materias tienen una auténtica relación de finalidad, que es justamente, el nacimiento del crédito tributario y su correspondiente percepción por el Estado o el ente que de ella haya sido encargado³²².

Las diferencias que distinguen al derecho tributario administrativo del derecho tributario sustantivo residen en: a) las fuentes normativas; b) el

³²⁰ VALDES COSTA, R. *Instituciones de derecho tributario*, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 14

³²¹ GARCIA BELSUNCE, H, *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, Pág.84

³²² Esa relación de finalidad común es la que dio origen, según hemos visto, a la exaltación del concepto de relación jurídica tributaria.

contenido; c) los sujetos pasivos; y d) el objeto de cada una de esas dos materias.³²³

Está constituido por el grupo de normas que regulan la forma, el procedimiento que la administración tributaria, el estado y los administrados han de seguir en sus actuaciones, para que las normas de derecho tributario material sean efectivas, para que los derechos y obligaciones que en ella se reconocen se realicen.³²⁴

Forman parte de él, por tanto, las normas que regulan la liquidación y recaudación de los tributos, el régimen de revisión de los actos administrativos tributarios y, por último, las que regulan el procedimiento para hacer efectivas las sanciones tributarias que podemos integrar en un subgrupo llamado derecho Penal tributario Formal, éstas tienen un carácter instrumental y adjetivo que indican la forma, el procedimiento, el camino que la administración y administrados han de seguir para hacer efectivas las normas de derecho tributario material.

Por otra parte, se habla indistintamente de un Derecho Tributario Formal o de un Derecho Administrativo Tributario el cual se refiere a la aplicación de la norma material al caso concreto, en los diversos aspectos de la determinación y percepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados.³²⁵

³²³ GARCIA VIZCAINO, C. Los Tributos frente al Federalismo, puntos de partida y recomendaciones para la reforma Constitucional, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1975, Pág 54

³²⁴ FERREIRO LAPATZA, J. *Curso De Derecho tributario, Sistema Tributario, Los Tributos en particular*, 7ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1991, Pág 13

³²⁵ VALDES COSTA, R, *Instituciones de Derecho Tributario*, Edición Depalma, Buenos Aires Argentina, 1992, Pág 14

1.13.2 Fuentes Normativas.

En lo que respecta a las distintas normas, ya sabemos que las del derecho tributario sustantivo deben necesariamente identificarse con preceptos legales, por cuanto la ley es el único medio posible de manifestación del poder tributario. En el derecho tributario administrativo, justamente por estar conformado por normas que en realidad pertenecen al derecho administrativo, no hay tal limitación en lo que atañe a sus fuentes.³²⁶ En efecto: esta subdivisión del derecho tributario tiene como fuente no solo preceptos legales, sino también decretos del poder ejecutivo e incluso disposiciones contenidas en resoluciones dictadas por los propios órganos encargados de la recaudación³²⁷.

1.13.3 Contenido.

Algo similar ocurre con en el contenido de estas subdivisiones. El derecho tributario sustantivo tiene como contenido los derechos del titular del crédito tributario y las obligaciones del contribuyente, ambos de carácter material, que se concretan en la obligación tributaria. En cambio, en el derecho tributario administrativo se regula una serie de facultades concedidas al organismo administrativo encargado de la recaudación, así como los distintos y correlativos deberes de los administrados. Estas facultades y estos deberes son distintos del contenido de aquella otra subdivisión del derecho tributario³²⁸.

³²⁶ VALDES COSTA, *Ibíd.*, pág. 57

³²⁷ MARTIN, José María, *Óp. Cit.* Pág. 206.

³²⁸ LOZANO SERRANO, C. *Intervencionismo y Derecho Financiero*, REDF, SS, 1987. Pág. 132.

1.13.4 Sujetos Pasivos.

Tanto el derecho tributario sustantivo como el administrativo reconocen como sujeto activo de las respectivas relaciones al Estado o al ente público que es titular del crédito tributario. Sin embargo, no ocurre lo mismo en lo que concierne a los sujetos pasivos. Así, mientras el derecho tributario sustantivo reconoce como únicos sujetos pasivos al contribuyente y al responsable,³²⁹ el derecho tributario administrativo designa como sujetos pasivos a mayor número de personas, quienes incluso no tienen que ser necesariamente contribuyentes o responsables. Las normas de esta rama del derecho tributario están dirigidas a todos los administrados, sean o no contribuyentes, sean o no ciudadanos, sean o no nacionales. En realidad, se las aplica a todas aquellas personas que se hallan dentro del ámbito territorial del ente público acreedor de la obligación tributaria.³³⁰ Por ello, todas las personas físicas jurídicas están sujetas a la investigación administrativa sobre el cumplimiento dado a sus respectivos deberes tributarios. Ello es así por cuanto todos los administrados están sujetos al poder administrador del Estado, aunque no tengan relación directa ni indirecta con la obligación tributaria.³³¹

Atento a las normas del derecho tributario administrativo tienen como destinatarios pasivos a todos los administrados, sin excepción alguna, sucede que una entidad exenta de las obligaciones dispuestas por las normas del derecho tributario sustantivo no deja, por ello, de ser sujeto pasivo del derecho tributario administrativo³³².

³²⁹ BIELSA, Rafael, *Estudios de Derecho Público*, Tomo II, derecho Fiscal, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1951, Pág.48

³³⁰ GARCIA PELAYO, C. *Derecho Constitucional Comparado*, Madrid 1955, Pág.63

³³¹ GARCIA PELAYO, C. *Ibídem*, pág. 24

³³² Se considera sujeto pasivo para los efectos del presente Código, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

1.13.5 Objeto.

En tanto que el derecho tributario sustantivo tiene como único objeto la caracterización jurídica de la obligación tributaria de la cual nace el crédito tributario, el derecho tributario administrativo, diferenciándose de aquel, tiene un objeto múltiple, que sirve, justamente, para garantizar o asegurar la oportuna e íntegra percepción del referido crédito³³³. Su objeto abarca pues:

- El deber de los administrados de prestar declaraciones e informes.
- Las facultades de la administración para investigar y controlar la veracidad de tales declaraciones e informes.
- Las facultades administrativas para determinar la obligación tributaria.
- Las facultades administrativas de percepción del crédito tributario.
- El deber de los administrados de cumplir los llamados deberes formales³³⁴.

Este objeto múltiple del derecho tributario administrativo ha sido sintetizado como una actividad recaudatoria, entendiendo por tal el variado conjunto de actividades realizadas por el organismo administrativo para tutelar el crédito que nace de las normas del derecho tributario sustantivo³³⁵.

Los rasgos distintivos del derecho tributario administrativo permiten, por tanto, definirlo como la subdivisión del derecho tributario que sistematiza las normas legales y reglamentarias que establecen los deberes de todos los

³³³ BIELSA, Rafael, *Op Cit.* Pág. 50.

³³⁴ MARTIN, José María. *Introducción a las Finanzas Publicas*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, Pág.51

³³⁵ La actividad recaudatoria comprende tanto los deberes impuestos a los administrados como las gestiones encomendadas a organismos administrativos, tendientes a asegurar el cobro efectivo y puntual del crédito tributario

administrados, y las correlativas facultades de los organismos administrativos a los cuales se ha encomendado la actividad recaudatoria³³⁶.

1.14 DERECHO TRIBUTARIO PENAL.

1.14.1 Contenido

El Derecho Tributario, por los fines valiosos a que sirve, ha justificado la elaboración de un sistema de normas sancionatorias cuya finalidad más evidente es evitar la violación de las normas impositivas. Y podemos hablar en verdad de la elaboración de un sistema propio de normas punitivas porque, como veremos seguidamente, el Derecho Penal Común ha sufrido serias modificaciones, en función de las particularidades que presenta la norma jurídica impositiva.³³⁷

De ninguna manera se propone a este tipo de normas sancionatorias como algo radicalmente original, por eso decimos que han sido elaboradas, no creadas, por el Derecho Tributario. De esa manera participamos de la idea de que el sistema sancionatorio que ahora nos ocupa tiene naturaleza penal, pero su particularismo es tan acentuado que obliga a considerarlo impediéentemente, como un capítulo del Derecho Tributario.³³⁸

³³⁶ MARTIN, José María. Op Cit, pág. 209.

³³⁷ JIMENEZ DE ASUA, L. *Tratado de Derecho Penal*, 3ª edición, Tomo I, 1966, Pág. 63

³³⁸ GIULIANI FONROUGE C. *Derecho Financiero*, Buenos Aires, 2ª edición, 1970, Tomo II, Pág. 15

1.14.2 Definición

Es el conjunto de normas que describen violaciones o infracciones³³⁹ a las obligaciones que tienen su origen en normas del derecho tributario sustantivo o del derecho tributario administrativo, y que establecen las correspondientes sanciones. Sin embargo nos abstuvimos entonces de formular un adelanto sobre la relación de ésta subdivisión del derecho tributario con el derecho penal común.³⁴⁰

Lo antes expresado obedece a que consideramos imprescindible plantear dos problemas previos, los cuales, por tener este carácter, deben ser resueltos con anterioridad al estudio del correspondiente vínculo de esta subdivisión con el derecho penal.

El primero de esos problemas se refiere a la propia naturaleza o esencia constitutiva de las normas inherentes al derecho tributario penal. Esta cuestión ontológica acerca de tales reglas se manifiesta con su mayor trascendencia cuando se las relaciona con las disposiciones que integran el derecho penal común. Y todo este planteo responde, como se verá en el desarrollo del presente capítulo, no solo al propósito académico de ubicar correctamente los preceptos del derecho tributario penal dentro del campo de las disciplinas jurídicas al cual correspondan, sino principalmente, a la finalidad de saber si los principios generales que gobiernan toda la estructura del derecho común pueden ser o no válidamente aplicables en materia tributaria. Así por ejemplo, y hasta todo este planteamiento ontológico quede solucionado, no podemos a priori desechar o, al contrario, aceptar principios tan fundamentales como el derecho penal común como el de la

³³⁹ La infracción es la transgresión, quebrantamiento de una norma o de un pacto.

³⁴⁰ JIMENEZ DE ASUA, L. *Op.*, Cit, pág. 210

irretroactividad de sus normas, el de la culpabilidad del infractor, el de la imputabilidad o responsabilidad del agente³⁴¹.

El segundo de los problemas enunciados, que en realidad deriva y depende, en cuanto a su planteo, del mencionado en primer término, es de neto corte institucional. En efecto: esta segunda cuestión consiste, básicamente, en conocer si es o no legítimo el poder que manifiestan los Estados locales al establecer disposiciones penales o sancionatorias para los incumplimientos o infracciones contra sus respectivas normas tributarias³⁴². Este segundo problema adquiere especialísima importancia cuando se recuerda que las provincias, conforme a expresas normas constitucionales, han delegado en el Estado nacional la facultad de legislar en materia penal. En otros términos, este segundo problema el interrogante de saber si tienen carácter válido las leyes provinciales que describen infracciones tributarias y establecen sanciones relacionadas con sus normas contra la materia. Por ello, esta cuestión no solo se manifiesta cuando se recuerda que las provincias han delegado en el congreso de la nación la facultad exclusiva de dictar un código en materia penal, sino además, cuando se advierte que ciertas normas provinciales están en franca colisión con ciertos principios fundamentales del referido código penal³⁴³.

1.14.3 Justificación

Cada vez se afirma con mayor intensidad la conciencia social sobre el resultado dañoso del acto tributario. La misma firmeza en la exigencia de las obligaciones tributarias origina una inquietud especial sobre justificación de

³⁴¹ GARCIA BELSUNCE, H. *Temas de derecho tributario*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, Pág. 89.

³⁴² GIULIANI FONROUGE, C. *Op Cit.* Pág. 20

³⁴³ JIMENEZ DE ASUA, L. *Óp.*, Cit, pág. 210

dichas obligaciones. La desigualdad plantea el incumplimiento motiva una reacción de inconformidad y de rechazo moral para la conducta de aquel que comete. Esas reacciones evidencian que la represión del acto ilícito tributario no es algo artificial ni muchos menos arbitrario. Aparte de algunas formas del delito no pueden variar con las circunstancias históricas como sería el contrabando sobre cierto tipo de mercaderías o que puede desaparecer por completo- existirá siempre, y en cualquier tipo de Estado, la necesidad de proveerlo de los medios económicos necesarios para su existencia; y mientras no exista la certeza de que los hombres cumplirán voluntaria mente sus obligaciones, como habrá de serlo siempre, subsistirá la necesidad del medio punitivo mediante el cual se espera que la infracción no se cometa³⁴⁴. Es entonces que siendo el tributo un medio necesario para la existencia del Estado y el cumplimiento de sus fines, se justifica la represión de las conductas que violen dichas obligaciones. Entendemos en este caso como obligación nacida del tributo no sólo aquella que tiene -por objeto el pago de la prestación debida (derecho tributario material) sino que la hacemos extensiva a aquellos deberes, llamados formales, cuyo objeto es propiciar, asegurar y facilitar aquel cumplimiento y su fiscalización³⁴⁵.

Toda la tipología del Derecho Penal Tributario, pues, tiene como justificación general la represión de violaciones al orden jurídico, el incumplimiento de deberes ciudadanos necesarios para la subsistencia del Estado y el cumplimiento de sus fines. No es necesario que exista perjuicio patrimonial, basta que se atente contra los fines que se ha impuesto un determinado Estado en su organización política social, y que crea obtener en virtud del Poder Tributario, para que se justifique la represión de esa conducta. En este

³⁴⁴ MARTIN, José María. Op Cit, pág. 216.

³⁴⁵ Constituyen materia del Derecho Penal Tributario la violación de la obligación tributaria material pago del tributo como también el "cumplimiento de los deberes formales".

aspecto esta rama del Derecho Tributario no tiene nada de particular con el Derecho Penal común, afirmando con ello su idéntica naturaleza. Se sostiene que la justificación de tal delito es la privación al Fisco de lo que esto pertenece, a parte de la inexactitud que le resulta con la naturaleza de la obligación tributaria. Con toda razón podría decirse, que con dicha justificación lo que le correspondería al Fisco es una indemnización del daño sufrido y no la sanción impuesta.³⁴⁶

En conclusión, las sanciones³⁴⁷ del Derecho Penal Tributario no tienen carácter indemnizatorio sino represivo y preventivo que constituyen la finalidad de toda pena y este distintivo afirma su naturaleza penal, idéntica en sus aspectos esenciales a las disposiciones que obran en los códigos penales de todo el mundo, aún cuando sus particularidades justifiquen su examen como un capítulo del Derecho Tributario y que generalmente se hayan legislados separadamente de aquellos. Siendo igual su naturaleza jurídica todas las sanciones de este tipo, ahora dispersas en las diversas leyes impositivas, deberían ser recogidas por un solo cuerpo de leyes³⁴⁸.

Dejando para el desarrollo especial del tema que nos ocupa, la pregunta de si existe propiamente un derecho penal tributario, debemos aceptar que se ha elaborado un sistema de normas punitivas que sirven con especial adecuación a los fines del Derecho Tributario³⁴⁹. En atención a la indiscutible importancia que para la existencia del Estado tiene la obtención de sus fines, fiscales o extra fiscales, se justifica que las conductas que violen o pongan

³⁴⁶ GIULIANI FONROUGE C. *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986, Vol. I, Pág.25

³⁴⁷ Consecuencia o efecto de una conducta que constituye infracción de una norma jurídica (ley o reglamento).

³⁴⁸ LOZANO SERRANO, C. *Intervencionismo y Derecho Financiero*, REDF, SS, 1987. Pág. 138...

³⁴⁹ JARACH, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, 2ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969, Pág. 79.

en peligro ese interés del Estado sean sancionadas particularmente. De allí que la culpabilidad adquiere caracteres especiales en materia tributaria.

En esta rama del derecho impositivo, en conclusión, se define la infracción penal tributaria, la responsabilidad del infractor, la diversa tipología, el aspecto de la pena y, en general, se regulan los efectos del acto ilícito tributario³⁵⁰.

1.14.4 Elementos del Acto Ilícito Tributario

A continuación haremos referencia a los elementos constitutivos del acto ilícito tributario³⁵¹. Desde ya es bueno decir que formalmente este tipo de infracción coincide con los elementos que el Derecho Penal³⁵² ha reconocido en el delito, pero son también notorias las modificaciones que deben hacerse a esa doctrina general en atención los objetivos particulares de las normas tributarias³⁵³.

- **Tipicidad. (Principio de Legalidad)**

No es ninguna novedad afirmar que así como no existe delito sin ley que lo describa, así tampoco puede existir infracción penal a las normas tributarias sin expresa que lo contemple. Mientras no exista una ley que obligue a pagar el tributo, el ciudadano no está obligado a dar esa prestación y nadie puede obligarlo a darla. Lo mismo sucede con la infracción penal común, en tanto no exista una ley que tipifique una acción como prohibida, el ciudadano no

³⁵⁰ GIULIANI FONROUGE C. *Op Cit.* Pág. 27.

³⁵¹ Hechos humanos voluntarios, que son los que se efectúan con discernimiento intención y libertad, pero que son contrarios a lo dispuesto por las normas jurídicas tributarias, y por lo tanto son sancionables. Pueden consistir en acciones u omisiones.

³⁵² Conjunto de normas jurídicas que regulan la potestad punitiva del Estado, asociando a hechos, estrictamente determinados por la ley, como presupuesto, una pena, medida de seguridad o corrección como consecuencia, con el objetivo de asegurar los valores elementales sobre los cuales descansa la convivencia humana pacífica.

³⁵³ JARACH, Dino, *Op Cit.* Pág. 86.

está obligado a privarse de cometerla aunque a todos nos parezca inmoral o dañosa. Es así como el Código Penal en su Art. 1³⁵⁴. Reconoce el principio de legalidad, como uno de los elementos integrantes del delito, y luego por separado describe las conductas delictivas.

Ahora bien, el desarrollo que la doctrina ha dado al principio de legalidad en materia tributaria no se concreta únicamente a la designación del hecho generador, determinación del sujeto pasivo, cuantía del tributo, sino también y entre otros elementos, a la tipificación de las infracciones y establecimientos de sus respectivas sanciones³⁵⁵. Es posible entonces que se viole cualquier otra garantía constitucional de carácter sustantivo, sin violar la garantía de audiencia. Al imponer una multa en casos no contemplados por la ley se está castigando al contribuyente por haber incurrido en una acción u omisión no prohibida por la ley, es decir de la cual el contribuyente no estaba obligado a abstenerse³⁵⁶. Y siendo que los mismos tribunales de amparo han reconocido que el error en la cita de la garantía constitucional violada, obliga al Tribunal a hacer la enmienda de ese error de derecho. Por no reconocer al amplio, pero a la vez estricto, contenido del principio de legalidad en materia tributaria se ha invocada la garantía de audiencia que teniendo carácter adjetivo no llega a colisionar por sí sola con, la violación de otros preceptos de carácter sustantivo, y que bien puede ser una garantía estrictamente cumplida en el caso de discusión³⁵⁷.

³⁵⁴ Nadie podrá ser sancionado por una acción u omisión que la ley penal no haya descrito en forma previa, precisa e inequívoca como delito o falta, ni podrá ser sometido a penas o medidas de seguridad que la ley no haya establecido con anterioridad. No podrá configurarse delito o falta, ni imponerse pena o medida de seguridad, por aplicación analógica de la ley penal

³⁵⁵ LOZANO SERRANO, C. *Op Cit.* Pág. 143.

³⁵⁶ MARTIN, José María. *Op Cit*, pág. 220.

³⁵⁷ AMOROS, Narciso. *Explicaciones del derecho tributario*, 2ª Edición, Editorial derecho financiero, Madrid-España, 1970, Pág. 127

▪ Antijuridicidad

Es poco lo que en este apartado puede decirse de la antijuridicidad del acto ilícito tributario. Si la ley ha tipificado la infracción tributaria es porque, como ya lo expresamos, viola una norma fundamental de conducta que el Derecho formula como el deber de contribuir al gasto público y al cumplimiento de los fines del Estado³⁵⁸.

Al hablar sobre la justicia tributaria dijimos que el impuesto debe ser justo y para ser tal debe reunir, los caracteres de generalidad y equidad. Y al reconocérsele al Estado la facultad de gravar toda clase de rentas y bienes, que constituyen el principio de legalidad, bilateralmente se impone el deber a todos los sujetos designados por la ley a cumplir dichas obligaciones. El impuesto además, para ser justo debe ser equitativo, es decir igual en el sentido especial que en esta materia le cabe a dicho concepto³⁵⁹.

El deber de contribuir al financiamiento del Estado se viola porque siendo llamado por el titular de ese derecho, y teniendo capacidad de hacerlo, no se cumple por sujeto pasivo, como si lo hacen los demás. Esa conducta es injusta en misma porque impone un sacrificio a la generalidad de la cual se aprovechará manifiestamente el violador de la norma³⁶⁰. De allí, pues, que el deber de contribuir a la mejor existencia del Estado, mediante el aprovisionamiento de tus propios recursos, constituya un deber que refleja una norma fundamental de conducta que sería la igualdad ante el gesto público³⁶¹.

³⁵⁸ BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Editorial Tecnos, España, 1964, Pág. 167.

³⁵⁹ AMOROS, Narciso. *Op Cit.* Pág. 128.

³⁶⁰ MARTINEZ, Francisco, *Derecho tributario argentino*, Editorial Depalma, Argentina, 1956, Pág. 79.

³⁶¹ AMOROS, Narciso. *Op Cit.* Pág. 132.

- **Culpabilidad.**

Una de las más arduas discusiones en materia penal fiscal ha sido planteada por el problema de la culpabilidad en las infracciones. Tradicionalmente el Derecho Penal común ha sostenido que la responsabilidad base del rechazo moral de su conducta supone la intención de violar la norma o bien esa falta de perfeccionamiento en el cumplimiento de sus obligaciones, en la medida que es exigida por la ley. Es decir, que la responsabilidad del agente exige la presencia del dolo³⁶² o de la culpa³⁶³.

La crisis de este elemento en materia tributaria ha provenido de la dificultad de prueba de ese elemento intencional, más que del perjuicio patrimonial causado al Estado. Por ello la primera posición que adopta en el Derecho Penal impositivo es la llamada de la culpabilidad objetiva³⁶⁴. El incumplimiento, de las obligaciones tributarias, en consecuencia, se generalizaría. Pero la doctrina del Derecho Penal Tributario no ha quedado allí. Actualmente, por el contrario, se incluye en los Códigos Modernos, como una exigencia general, la presencia del dolo o la culpa para fijar la responsabilidad del infractor, como lo hacen por ejemplo el Modelo de Código Tributario. Ahora bien, en cuanto al elemento de la culpabilidad es bueno tener en cuenta que la falta de declaración es sancionada por la negligencia demostrada por el agente de la que resulta o pueda resultar daño patrimonial al Fisco, pero debemos preguntarnos si el contribuyente podrá y

³⁶² voluntad deliberada de cometer un delito a sabiendas de su ilicitud. En los actos jurídicos, el dolo implica la voluntad maliciosa de engañar a alguien o de incumplir una obligación contraída

³⁶³ BERLIRI, Antonio, *Op Cit.* Pág. 169.

³⁶⁴ la intención del agente coincide con la infracción penal, no porque en verdad suceda sino más bien porque la finalidad preventiva de la pena, correlativa a la infracción, sería ilusoria.

le será admisible acreditar el incumplimiento de la obligación sin culpa por su parte³⁶⁵.

1.14.5 La Responsabilidad Penal Tributaria de las Personas Jurídicas.

El derecho penal tributario reconoce la responsabilidad de las personas colectivas en las infracciones a las normas tributarias. La norma impositiva debe ser unitaria en su aspecto estructural, es decir, que siendo la sanción algo inherente a la norma jurídica, si la norma fiscal reconoce a los entes morales la capacidad de asumir derechos y obligaciones fiscales, debe también reconocérsele la facultad de imponerles sanciones³⁶⁶.

Efectivamente, las personas jurídicas o entes morales para el derecho tributario han dejado de ser un simple medio de obtención de riqueza. En muchos casos podría decirse que constituyen un verdadero fin, si se atienden las relaciones político- económicas que le sirven de antecedente a la formulación del Derecho³⁶⁷. Hemos manifestado que el derecho tributario es actualmente un instrumento de política económica, de tal manera que según ésta puede ser urgente o necesario la formación de cierto tipo de sociedades, como las anónimas, que propicien la acumulación de riqueza y el aprovechamiento de ésta por un mayor número de personas, factores éstos a su vez necesario, para el desarrollo de un país³⁶⁸. El Estado, atendiendo aquellas necesidades, formula el derecho fiscal dándole trato preferente a estas sociedades, concesiones, sistemas apropiados para determinar su renta, y consecuencia de lo anterior, se establece un trato más gravoso para aquellos tipos de sociedades que no se consideran convenientes. Si esas consideraciones que fundamental el sistema

³⁶⁵ MARTINEZ, Francisco, *Op Cit.* Pág. 81.

³⁶⁶ BERLIRI, Antonio, *Op Cit.* Pág. 168.

³⁶⁷ LOZANO SERRANO, C. *Op Cit.* Pág. 145.

³⁶⁸ GIULIANI FONROUGE C. *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986, Vol. I, Pág. 69.

cambiaran, éste pasará a ser otro muy diferente. Para el derecho tributario, instrumento de las finanzas públicas, las personas jurídicas³⁶⁹ o morales son algo más que una ficción, constituyen un dato real de las condiciones socioeconómicas de un país, son parte de quantum de la proyección financiera³⁷⁰.

Entonces puede decirse que para un sistema tributario determinado existen ciertos objetivos que son los que tratan de salvaguardarse mediante el sistema penal impositivo. De dichas asociaciones se espera tal o cual contribución y en una medida determinada, se organiza entre ellas un sistema impositivo que se considera exigido por las circunstancias y que por lo tanto debe mantenerse³⁷¹. Entonces la organización del sistema tributario recae sobre ellas, considerándolas cómo dato real y por lo tanto la finalidad preventiva y represiva de la pena debe también ser determinada a esos factores reales que han justificado la determinación del sistema³⁷². Los individuos aparecen muy atrás de las personas jurídicas. Si las medidas de carácter represivo recayeran sobre aquellos y no sobre éstos, el carácter o mejor dicho la finalidad preventiva de las sanciones sería muy limitado por la sencilla razón de que los socios, las personas individualmente consideradas, han sido gravadas con un criterio diferente de equidad. Los objetivos perseguidos con el impuesto personal son otros diferentes a los buscados con la organización del sistema tributario sobre los entes colectivos³⁷³.

En conclusión puede decirse que el Estado tiene un sentido de equidad diferente para determinar el sistema impositivo sobre los entes morales y

³⁶⁹ Sujeto de derechos y obligaciones que existe físicamente pero no como individuo humano sino como institución y que es creada por una o más personas físicas para cumplir un papel. persona jurídica es todo ente con capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones y que no sea una Persona física.

³⁷⁰ BERLIRI, Antonio, *Op Cit.* Pág. 168.

³⁷¹ GIULIANI FONROUGE C. *Op Cit.* Pág. 71.

³⁷² BIELSA, Rafael. *Estudios de Derecho Público, Derecho Fiscal*, Tomo II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1951, Pág. 255.

³⁷³ MARTINEZ, Francisco, *Op Cit.* Pág. 81.

sobre las personas individuales. Con uno y otro persigue objetivos también diferentes. Por lo tanto, la autonomía de los sistemas sancionadores, que tratan de salvaguardar aquel status, deben ser diferentes, y esto supone la existencia de dos sujetos activos de las infracciones completamente autónomos³⁷⁴.

- **Penalidad**

Igualmente que en el Derecho Penal común el acto ilícito tributario está sancionado con una pena³⁷⁵. La determinación de esta sanción que hemos señalado como materia del principio de legalidad puede ser hecha por el legislador escogiéndola entre una diversa gama de posibilidades que abarcan desde las penas pecuniarias hasta las consistentes en la privación de libertad del autor, dependiendo ello del grado de responsabilidad del agente o de los intereses que se pretenden tutelar con la prohibición³⁷⁶.

De tal manera que el Estado no tiene otras limitaciones para la formulación de las penas, que las que pueden regir para El Derecho Penal Común. Se trata entonces de una jerarquización de los valores a alcanzar para poder determinar las sanciones³⁷⁷.

1.15 DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL.

Hablar del Derecho Procesal Tributario Salvadoreño es referirse a un aspecto de nuestra legislación demasiado contradictorio, excesivamente heterogéneo, que dificulta o imposibilita comprenderlo en una doctrina

³⁷⁴ BIELSA, Rafael. *Op Cit.* Pág. 257.

³⁷⁵ MARTINEZ, Francisco, *Op Cit.* Pág. 81.

³⁷⁶ GIULIANI FONROUGE C. *Op Cit.* Pág. 74.

³⁷⁷ GARCIA VIZCAINO, C. *Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, pág. 270.

unitaria. Las particularidades de cada una de esas leyes e un estudio pormenorizado de sus disposiciones por su innegable importancia.³⁷⁸

Debe tomarse en cuenta que como se ha manifestado por muchos comentaristas, en la elaboración de una de este tipo, o sea en la estructuración de un proceso coinciden no sólo principios que guarden la pureza de la técnica procesal, sino también razones tácticas que el legislador ha de tomar en cuenta para que los intereses que protege no sean fácilmente burlados. Por eso el detallismo es evidente en esta materia, aparte de que en toda la rama tributaria no aparece ese sentido de unidad que debe animar a una legislación. Por lo tanto es una verdad afirmar que en ese conflicto entre las necesidades prácticas que cada ley busca satisfacer y la pureza de los principios del Derecho Procesal, nuestra legislación se ha inclinado favorablemente por lo primero.³⁷⁹ Tampoco se puede exagerar, según nuestra opinión, hasta el grado de afirmar que vivimos en una crisis profunda y absoluta de esos principios. En muchas ocasiones la ley prevé los necesarios para actualizar la igualdad entre el Fisco y el contribuyente, pero los derechos de éste son atropellados por una equivocada interpretación de la ley, o bien una aplicación indebida y cualesquiera de los defectos que conducen a negar en la práctica lo que en la ley se establece.³⁸⁰

Debemos aclarar que al hablar de la actividad procesal tributaria, lo hacemos precisamente en el sentido de la regulación a la cual es sometido el Estado para percibir y fiscalizar la actividad impositiva, y la aplicación de la ley al caso concreto, sin perjuicio de manifestar que generalmente nuestra jurisprudencia ha dicho los asuntos relativos a la materia contencioso

³⁷⁸ BRAVO ARTEAGA, J. *Nociones Generales del Derecho Tributario*, 2ª edición, ediciones Rosaristas, santa Fe de Bogotá, 1997, Pág.31

³⁷⁹ R SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*, edición desalma, Buenos Aires, 1993, Pág. 31

³⁸⁰ GARCIA AÑOVEROS, L. *Las Fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria*, Revista d Derecho Financiero y Hacienda Publica #54, Pág. 52

administrativo, no son propiamente juicios y, por lo tanto, no le son aplicables en todo su sentido los principios relativos a la actividad procesal, como la cosa juzgada.³⁸¹

La aplicación de la norma tributaria el caso concreto plantea un conflicto de intereses entre el Fisco y el contribuyente que debe ser resuelto por los organismos encargados de la Administración de Justicia.³⁸² Existen principios y disposiciones que se justifican por la especialidad de la materia, que sirven de base para que hablemos de un Derecho Procesal Tributario, además de recoger los principios generales de la actividad procesal, como los de la jurisdiccionalidad e igualdad.³⁸³ Esto último nos llevará a intentar un examen crítico del sistema salvadoreño para ver si responde o no, a esos postulados indiscutibles.

Bajo el título de derecho tributario procesal se reúne y sistematiza todo el conjunto de normas que regulan la actividad jurisdiccional cuyo objeto es dirimir las diversas clases de contiendas relacionadas con la materia tributaria³⁸⁴.

Esas normas por supuesto, pertenecen en realidad a una disciplina autónoma de las ciencias jurídicas, el derecho procesal, y por este motivo la subdivisión que tratamos solo explica su inclusión como capítulo del derecho tributario, justamente, en consideración a la propia naturaleza de las controversias o disputas que se encauzan mediante sus disposiciones. Además de la advertencia precedente, estimamos necesario formular otras dos consideraciones de importancia, que nos permitirán hacer una clara delimitación de los estudios que abordaremos sobre este tema.

³⁸¹ *Ibídem*, Pág. 53

³⁸² GODOY, Norberto J. *Teoría General del Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, Pág. 18

³⁸³ *Ibídem*, Pág. 19

³⁸⁴ BRAVO ARTEAGA, J. *Op Cit.* Pág. 35.

En primer término debemos admitir que la tarea de exponer y aplicar todas las normas agrupadas bajo la común denominación de “derecho tributario procesal” resulta prácticamente imposible. En efecto: dicho trabajo sería de enorme envergadura, como consecuencia de que las distintas leyes que establecen obligaciones tributarias, denominación que comprende, cabe recordar, a todos los impuestos, así como también a multitud de tasas y contribuciones especiales, ya sean de orden nacional o departamental, generalmente contienen importantes disposiciones procesales. Por otra parte, a la gran cantidad de disposiciones procesales. Por otra parte, a la gran cantidad de disposiciones de ese carácter que, según se infiere, están contenidas en aquellas, hay que añadir todas las normas de los distintos códigos de procedimientos aplicables en nuestra materia.

CAPITULO 2

2.1 LOS INGRESOS PUBLICOS

2.1.1 INTRODUCCIÓN.

La actividad del Estado, se aprecia tanto por el conjunto de actos materiales y jurídicos que realiza, como también, por las diversas operaciones y tareas que ejecuta, como consecuencia de las atribuciones que la legislación positiva le otorga, a fin de que pueda alcanzar sus fines.³⁸⁵ Estas atribuciones que el derecho positivo le señale al Estado, están íntimamente vinculadas, a las relaciones que en un momento dado, guarda el estado con los particulares, ya que las necesidades individuales y generales que existen en toda colectividad, se satisfacen por la acción del estado y por la de los particulares.³⁸⁶

Se considera que en realidad, la acción administrativa del Estado, la efectúa no sólo en la prestación de Servicios Públicos, sino también, a través de medidas de policía, cuyo procedimiento normal es el mandato, y por medio de una gestión precisa, que se caracteriza porque no tiene la preocupación de satisfacer las necesidades públicas, sino de administrar su patrimonio, con un fin puramente pecuniario.³⁸⁷ El sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado, implica necesariamente gastos, que éste debe atender, procurándose los recursos indispensables, a través de los ingresos del Estado conocidos con el nombre de *Ingresos Públicos*.³⁸⁸

³⁸⁵ GIULIANI FONROUGE C. *Derecho Financiero*, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986, Vol. I, Pág. 11

³⁸⁶ AHUMADA, G. *Tratado de Finanzas Publicas*, ediciones Plus Ultra, Tomo I, Buenos Aires, 1969, Pág. 19

³⁸⁷ MARSHALL, Alfred, *Tratado de Economía Política*, La España Moderna, Madrid, 1969, Tomo II, Pág. 10

³⁸⁸ GUNNAR, Myrdal, *Los efectos Económicos de la Política Fiscal*, edición Aguilar, Madrid, 1956, Pág. 23

El Estado recauda ingresos públicos de acuerdo con su necesidad de cumplir con un conjunto de fines asociados al papel que representa en la sociedad, papel que varía de un país a otro.³⁸⁹

“En un Estado liberal, no intervencionista, los ingresos públicos no tendrían otra finalidad que la estrictamente fiscal, o sea, suministrar recursos que los entes públicos necesitan para cumplir las funciones de administración”.³⁹⁰ En cambio, en un Estado intervencionista, que mediatice la vida social para asegurar una mejor utilización y distribución de los recursos económicos, los ingresos públicos constituirán herramientas por las cuales se detraen rentas a los particulares para darles un empleo más adecuado a los fines que en ese momento histórico persigue la comunidad. Es el fin funcional de la Hacienda Pública, en el aspecto del ingreso.³⁹¹

2.2 DEFINICIÓN DE INGRESO.

Ingreso es toda percepción en dinero, especie, crédito, servicios o cualquier otra forma que modifique el patrimonio de una persona³⁹².

Todo bien patrimonial que pasa a disposición del estado u otro ente público como consecuencia de las relaciones jurídicas que dichos entes sostienen en el ámbito patrimonial con otros sujetos del ordenamiento jurídico³⁹³.

³⁸⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991, Pág.31

³⁹⁰ FERNANDEZ, Tomas Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid-España, 1986, Pág. 167.

³⁹¹ LOZANO SERRANO, C. *Intervencionismo y Derecho Financiero*, REDF, SS, 1987. Pág. 126

³⁹² ARAGON, Manuel, *Constitución y Democracia*, Editorial Tecnos, Madrid España, 1989, Pág. 83

³⁹³ BAYONA DE PEROGORDO Y SOLER ROCH, *Derecho Financiero*, Vol. I, 2ª Edición, Librería Compás, Alicante, 1989, Pág. 557

Sujeto activo: El estado, ente público q gestiona el tributo y q dispone de las correspondientes potestades administrativas

Sujeto pasivo: Toda persona que incurre en los supuestos que regula el impuesto.

Objeto material: Actualmente sólo es concebible una cierta cantidad de dinero.

Causa:

- Desde el punto de vista del Derecho la causa es la ley.
- Desde la perspectiva económica, la causa es la necesidad de recabar los recursos precisos para el desarrollo de las actividades públicas.

Fines:

- Recaudatoria o contributiva
- Ordenatoria

Naturaleza:

- La obligatoriedad
- Ausencia de contraprestación³⁹⁴

2.3 DEFINICIÓN CONCEPTUAL

En un Estado, cualquiera que sea la doctrina política que desarrolla el problema principal que se enfrenta es el proporcionar bienes y servicios a los asociados, teniendo en todo caso que proveerse de los medios materiales necesarios para cumplir con esa finalidad. Para procurarse bienes, el estado realiza una actividad financiera y los ingresos obtenidos,

³⁹⁴ Es la obligación que contrae una parte contratante por la prestación recibida.

son conocidos con la denominación genérica de ingresos públicos. Es cosa ya de cada Estado, determinar que reglas, qué principios han de seguirse para obtener esos recursos.

Por lo que los Ingresos Públicos, son “Obligaciones coactivas y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a factores del Estado o de los entes menores a él subrogados en virtud de lo establecido por una disposición legal que, además, es la que regula las condiciones en que tal prestación ha de concretarse”.³⁹⁵

Los ingresos públicos³⁹⁶ pueden definirse de manera general y sencilla como todas aquellas entradas de dinero que recibe el Estado y que le permiten financiar la satisfacción de necesidades de la colectividad, es decir, que le permiten financiar el gasto público³⁹⁷ y cumplir su función dentro de la sociedad.³⁹⁸

También podemos decir que los Ingresos públicos son “las cantidades de dinero que el Estado y los demás organismos públicos se procuran para cumplir los fines que en cada momento histórico tienen asignados” generalmente representados en dinero, que el Estado obtiene de sus propios bienes o actividades o de las rentas o bienes del sector privado y que se

³⁹⁵ VILLEGAS Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, 3ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1980, Pág. 154.

³⁹⁶ Entradas de Recursos Financieros del sector público, por concepto de Impuestos, derechos por la prestación de servicios públicos, productos, aprovechamientos, Ingresos derivados de Venta de Bienes, Servicios y valores, recuperaciones de Capital, Ingresos derivados de financiamiento y otros Ingresos de Capital.

³⁹⁷ Es la cantidad de recursos financieros, materiales y humanos que el sector público representado por el Estado, emplea para el cumplimiento de sus funciones, entre las que se encuentran de manera primordial la de satisfacer los servicios públicos de la sociedad. Son las erogaciones que efectúa el Estado para adquirir bienes instrumentales o intermedios y factores para producir bienes y servicios públicos; o para adquirir bienes de consumo a distribuir gratuitamente o contra el pago de una retribución directamente a los consumidores; o bien para transferir el dinero recaudado con los recursos a individuos o empresas, sin ningún proceso de producción de bienes o servicios

³⁹⁸ BAYONA de PEROGORDO, J. *El Patrimonio del Estado*, IEF, Madrid-España, 1977. Pág. 78.

destinan a cubrir los gastos del Estado o a lograr otros fines económico-sociales”.³⁹⁹

Para algunos autores los ingresos públicos “son las cantidades que el Estado y demás corporaciones, obtienen en la forma que sea, para hacer frente a necesidades de índole pública”.⁴⁰⁰ Y por ultimo, se dice que son todos aquellos derechos, medios o recursos financieros que necesita el sector público para la cobertura de sus gastos.

Nos corresponde determinar ahora, de que medios se vale el Estado para obtener estos recursos o lo que es lo mismo, de donde provienen los ingresos estatales. Jurídicamente hablando, podemos afirmar que los ingresos públicos provienen de dos fuentes principales, una extracontractual y la otra contractual. Son ingresos públicos extracontractuales, los que provienen de un simple hecho al cual la ley le atribuye determinadas consecuencias que se traducen en ingresos para las arcas fiscales, y podemos citar como ejemplo: la realización de una compraventa, consumir un determinado producto, percibir una determinada cantidad de ingresos en un ejercicio fiscal determinado, etc.⁴⁰¹

Entre los ingresos que provienen de un contrato, es decir, de un acuerdo de voluntades destinado a producir determinadas consecuencias generadoras de ingresos estatales, podemos mencionar los empréstitos.⁴⁰²

³⁹⁹ PEREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Civitas 2ª Edición, Madrid-España, 1991, Pág. 25.

⁴⁰⁰ BLANCO RAMOS, Ignacio. León. 1971. *Principios de hacienda pública*. Pág. 94.

⁴⁰¹ ARGUMEDO, Enrique, *Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño*, Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1974. Pág. 36.

⁴⁰² BAYONA de PEROGORDO, J. *Óp. Cit*, Pág. 80.

2.4 RECURSOS PÚBLICOS.

Los vocablos “recurso” e “ingreso” suelen emplearse, tanto en el lenguaje usual como en el legal, indistintamente. Sin embargo, como hemos visto, los Recursos son los Institutos Jurídicos – el patrimonio, el tributo, la deuda pública⁴⁰³ y el monopolio – que constituyen el haber de la Hacienda Pública, cuya aplicación genera ingresos a favor del Estado y de los restantes entes públicos. Los flujos monetarios que dichos institutos producen, por su parte, son los ingresos.⁴⁰⁴ En otras palabras, el recurso es todo instituto o fuente que genera los derechos a favor del Estado y el ingreso es la suma que efectivamente entra en el Tesoro público.⁴⁰⁵

Los ingresos públicos; esto es, los fondos que percibe el Estado por los distintos rubros se pueden clasificar y esta clasificación es necesaria ya que nos da, en forma separada y debidamente especificada, las fuentes de ingreso que financian tanto el Presupuesto de Ingresos de Funcionamiento como el presupuesto de Ingresos de Capital, que son las dos divisiones en que, para efectos de su administración se descomponen en la actualidad el Presupuesto General, de conformidad con los Art. 5, 6 y 9 de la Ley Orgánica del Presupuesto, y que literalmente dicen: Art. 5.- Para fines de su administración el Presupuesto General se compondrá de dos partes: El presupuesto de Funcionamiento y el de Capital.⁴⁰⁶

⁴⁰³ es el conjunto de deudas que mantiene un Estado frente a los particulares u otro país. Constituye una forma de obtener recurso financiero por el estado o cualquier poder público materializado normalmente mediante emisiones de títulos de valores.

⁴⁰⁴ LOZANO SERRANO, C. *Op Cit*, Pág. 126.

⁴⁰⁵ VISCAINO CALDERON, V. *Ingresos de Derecho Público o de Derecho Privado*, Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, PGP, 1981. Pág. 99

⁴⁰⁶ ARGUMEDO, Enrique, *Op Cit*, Pág. 37

2.5 CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y FUNDAMENTO DEL INGRESO PÚBLICO

2.5.1 Concepto

Como ya se ha dicho, el objeto de la actividad financiera está constituido por los ingresos y los gastos.

En general, cuando hablamos de ingresos, pensamos en un bien que entra en un patrimonio; de ahí que en algunos países se hable de “entradas” del Estado.⁴⁰⁷ Es un concepto dinámico que supone un movimiento de fuera a adentro de un patrimonio. Por ello, el concepto de ingreso es, de acuerdo a Sainz Bujanda, “más restringido que el concepto de medio para la satisfacción de las necesidades públicas del que constituye una especie. Son medios y no ingresos. Por ejemplo, los bienes que en un momento dado pertenecen al Estado, sean patrimoniales o de dominio público, así como las prestaciones personales establecidas “ex lege”⁴⁰⁸

En cuanto al calificativo de público, este hace referencia al titular del ingreso y no a la naturaleza del mismo, de donde resulta, que son ingresos públicos los que percibe un ente público.⁴⁰⁹

Para delimitar el concepto de ingreso público, no basta lo expresado anteriormente, sino que se hace necesario establecer además:

- A. *la naturaleza del objeto del ingreso.* Es decir, si el objeto del ingreso tiene que ser una suma de dinero o su equivalente o si puede

⁴⁰⁷ KURY de MENDOZA, S. y otros. *Manual de Derecho Financiero*, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, 1ª Edición, El Salvador, 1993, Pág. 199.

⁴⁰⁸ SAINZ DE BUJANDA, F. “*Lecciones de Derecho Financiero*”, Universidad Complutense facultad de Derecho, 9ª Edición, Madrid, 1991, Pág. 120.

⁴⁰⁹ PEREZ ROYO, F. *Op Cit.* Pág. 28

comprender otros bienes que no sean dinero o incluso servicios o prestaciones con valor económico.⁴¹⁰

Al respecto la doctrina se encuentra dividida. Algunos sostienen que el ingreso público, necesariamente, tiene que ser una suma de dinero; por ende, no constituyen ingresos públicos las prestaciones *in natura* o en especie (patrimoniales o personales)⁴¹¹ de que también son acreedores los entes públicos, por las razones siguientes:

- i. a pesar de que las prestaciones en especie son susceptibles de valoración económica, no puede expresarse en unidades monetarias y, como tales, incorporarse en los estados contables del presupuesto.
- ii. El régimen jurídico aplicable a dichas prestaciones es distinto al que es propio de los ingresos públicos. Ejemplo: los bienes adquiridos mediante expropiación forzosa. “la adquisición de tales bienes y servicios aunque supongan un incremento patrimonial y constituyan medios con los que el Estado y los demás entes subvienen a sus necesidades, no constituyen ingresos de sentido técnico ni son por tanto, objetos de Derecho Financiero, sino de otras disciplinas (Derecho Civil, Publico, Administrativo, etc.)⁴¹²

Otros afirman que todo bien patrimonial constituye ingreso, independiente de que se requiera como característica fundamental del ingreso publico que las prestaciones deban expresarse en unidades monetarias, lo que no impide que “el pago de la prestación (previamente cuantificada en unidades dinerarias) pueda realizarse en algunos casos, en especie”⁴¹³

⁴¹⁰ VISCAINO CALDERON, V, *Op Cit.* Pág., 105.

⁴¹¹ FERNANDEZ, Tomas Ramón, *Op Cit.* Pág. 170

⁴¹² SAINZ DE BUJANDA, F. *Op Cit.* Pág. 121

⁴¹³ BAYONA DE PEROGORDO, J. y SOLER ROCH, M. *Derecho Financiero*, 2ª Edición, Librería Compas, Alicante, 1989. Pág. 558

El modelo de Código Tributario para América Latina, en su exposición de motivos sostiene que los tributos deben corresponder a prestaciones en dinero, porque si bien hay algunas prestaciones en especie, ellas son excepcionales en el Estado moderno; por tal razón la doctrina, casi uniformemente, identifica los tributos con prestaciones pecuniarias.⁴¹⁴

También cabe mencionar que son tributos Municipales las prestaciones, generalmente en dinero, que los municipios en el ejercicio de su potestad tributaria exigen a los contribuyentes o responsables, en virtud de una ley u ordenanza, para el cumplimiento de sus fines. Por consiguiente, siendo el tributo una fuente de ingreso público, este puede estar constituido, excepcionalmente, por prestaciones en especie, que en efecto se producen.⁴¹⁵

B. *El título de dominio.* La doctrina suele afirmar que es necesario que el título sea de dominio, es decir, que traspase la propiedad del dinero al Estado, con la finalidad de excluir aquellos otros bienes de los cuales, a pesar de haber entrado al patrimonio⁴¹⁶ del Estado, el ente público no puede disponer (como ocurre con los depósitos o garantías con finalidades precautorias). Consiguientemente, solo habrá ingreso público cuando el ente público que recibe el bien tenga sobre éste plena disponibilidad, es decir, cuando ostente título jurídico suficiente para afectarlo al cumplimiento de sus fines.

C. *Relación jurídico – patrimonial.* La referencia a la relación jurídico – patrimonial, “como causa de la adquisición del ingreso permite distinguir los ingresos públicos procedentes de otros bienes

⁴¹⁴ QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, C. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid-España, 1990, Pág. 135

⁴¹⁵ ARGUMEDO, Enrique, *Op Cit.* Pág. 39.

⁴¹⁶ Es el conjunto de los bienes y derechos pertenecientes a una persona, física o jurídica.

patrimoniales que solo impropriadamente constituyen ingresos públicos, como son los bienes objeto de legado o sucesión a favor del Estado, los bienes expropiados y las multas.⁴¹⁷ Efectivamente, dichos bienes pasan a disposición del Estado pero las relaciones jurídicas de las que derivan no persiguen una finalidad patrimonial, sino que se fundamentan en normas civiles (sucesiones), administrativas o penales, establecidas con una finalidad extrapatrimonial, como puede ser la defensa de la propiedad, el castigo del infractor, etc. Siendo este su fin principal sin perjuicio del reflejo económico que tales normas tengan.⁴¹⁸

Relacionado con lo anterior está el problema de si los ingresos han de consistir en una entrada patrimonial neta o pueden también reputarse ingresos las percepciones de fondos que provoquen aumentos paralelos del pasivo, como ocurre con la Deuda Pública⁴¹⁹, o las simples transformaciones del activo, como sucede con la venta de bienes patrimoniales. Es indudable que las percepciones de cantidades producidas en los expresados supuestos son también verdaderos ingresos. En cambio, no son ingreso, sino gasto las adquisiciones de bienes *in natura* a cambio de dinero.⁴²⁰

En lo que a nuestro ordenamiento jurídico financiero respecta, la Ley de Tesorería define, en el inciso 2º del Art. 2, los dineros públicos como sigue: "Dineros Públicos: ingresos que han de ser percibidos por el Supremo Gobierno, ya procedan de impuestos, derechos, tasas, tarifas⁴²¹, precios de mercaderías, de servicios o de arrendamientos, multas, comisos, o de

⁴¹⁷ KURY de MENDOZA, S. *óp. cit.* Pág. 198

⁴¹⁸ BAYONA y SOLER, *Op Cit.* Pág. 557

⁴¹⁹ Conjunto de deudas que mantiene un Estado frente a los particulares u otro país.

⁴²⁰ SAINZ DE BUJANDA. *Op Cit.* Pág. 121-122

⁴²¹ Precio fijo o tabla de precios fijos o establecidos que se paga por una mercancía o un servicio.

cualquier otra fuente. Este término podrá comprender, asimismo, los dineros ajenos, cuya guarda corresponda al Supremo Gobierno.⁴²² A pesar de que la definición dada por dicho ordenamiento es relativa a los dineros públicos, consideramos que, por el contenido de la misma, el legislador quiso referirse a los ingresos públicos. Ahora bien: si ésa hubiera sido realmente su intención, la definición adolecería, de acuerdo a las características que de los ingresos hemos proporcionado, de indeterminación de un doble sentido: 1) deja fuera las prestaciones *in natura*, que pueden constituir ingresos públicos; 2) incluye entre los dineros públicos a los dineros ajenos cuya guarda corresponde al Estado, los que no pueden considerarse como ingresos públicos para carecer el ente que los recibe de plena disponibilidad sobre los mismos.⁴²³

Constituye pues, ingreso público “todo bien patrimonial que pasa a disposición del Estado u otro ente público como consecuencia de las relaciones jurídicas que dichos entes sostienen en el ámbito patrimonial con otros sujetos del ordenamiento jurídico”⁴²⁴

2.5.2 Características

A las características de los ingresos públicos se ha hecho referencia anteriormente al fijar su concepto, por lo que nos limitaremos aquí a mencionarlos brevemente.

⁴²² GARCIA DE ENTERRIA, E. *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1986, Pág. 77.

⁴²³ VILLEGAS Héctor, *Óp. Cit.* Pág. 157.

⁴²⁴ BAYONA y SOLER, *Óp. Cit.* Pág. 557

- A. *Naturaleza dineraria.* el objeto de los ingresos públicos es el dinero⁴²⁵. Sin embargo, excepcionalmente, pueden constituir ingresos públicos las prestaciones *in natura* o especie, previamente cuantificadas en unidades dinerarias.
- B. *Percibido por un ente Público.* El bien patrimonial debe ser percibido por un ente público, lo que es inherente y consustancial al concepto mismo. El calificativo de público hace referencia al Titular del Ingreso, no al régimen jurídico aplicable al mismo. Ello debido a que existen ingresos públicos adscribibles al ordenamiento privado, como lo serían los ingresos obtenidos por la enajenación de títulos representativos de capital del Estado.⁴²⁶
- C. *Disponibilidad.* Es la aptitud para disponer efectivamente del bien recibido. En el caso de ingresos públicos que requieren devolución, como sucede con los empréstitos, la disponibilidad se debe entender como facultad de disponer con destino a la financiación del gasto, aunque no se trate de una entrada patrimonial neta o definitiva⁴²⁷.
- D. *La pérdida del signo de la Procedencia.* Los bienes ingresados al Tesoro pierden el signo de su procedencia y el título de la misma, lo que constituye un claro reflejo de la unidad patrimonial que preside todo el fenómeno financiero y caracteriza, en definitiva, a la Hacienda Pública.⁴²⁸

⁴²⁵ El dinero es una capacidad general de compra expresada en alguna unidad de cálculo” O es un crédito con cargo al producto social.

⁴²⁶ KURY de MENDOZA, S.; ZALDAÑA LINARES, J. *Óp. Cit.* Pág. 204.

⁴²⁷ KURY de MENDOZA, S.; ZALDAÑA LINARES, J. *Óp. Cit.* Pág. 205.

⁴²⁸ BAYONA y SOLER, *Óp. Cit.* Pág. 558

E. *El destino del Ingreso*. Los bienes ingresados se destinan al pago de los gastos públicos. ésta característica no es aceptada por todos los autores, entre ellos Bayona y Soler, quienes argumentan que “es discutible que el destino constituya una característica esencial del ingreso publico ya que las relaciones jurídicas que se agrupan en el instituto jurídico del ingreso público no están precisadas en su totalidad y esencialmente por el destino que el ente público vaya a dar al objeto de esa relación. El carácter finalista del ingreso le vendrá dado, no por su fin o destino específico, sino por participar del elemento tecnológico común a toda manifestación de la actividad financiera que es la satisfacción de las necesidades públicas.”⁴²⁹

El Ingreso Público se justifica básicamente por la necesidad de financiar los gastos públicos. Cabe mencionar, que el Estado en ciertas ocasiones no solo financia los gastos públicos, sino que puede perseguir con esos Ingresos finalidades de Política Monetaria o económica.⁴³⁰

En conclusión, podemos decir que el Ingreso Público por lo general tendrá el fin de propiciar la cobertura del gasto, y solo habrá Ingreso Público cuando el ente que lo recibe tiene plena disposición sobre él, es decir cuando tiene un título jurídico para utilizarlo para sus fines.⁴³¹

⁴²⁹ BAYONA y SOLER, *Óp. Cit.* Pág. 560

⁴³⁰ LOZANO SERRANO, C. *Intervencionismo y Derecho Financiero*, REDF, SS, 1987. Pág. 129

⁴³¹ VISCAINO CALDERON, V. *Ingresos de Derecho Público o de Derecho Privado*, Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, PGP, 1981. Pág. 103

2.5.3 Fundamento del Ingreso Público

El ingreso y el gasto público⁴³² forman las dos grandes ramas del Derecho Financiero, y aquí nos ocupamos del ingreso, o sea, de toda aquella cantidad de dinero percibida por el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo esencial ha de ser financiar los gastos públicos. Por lo tanto, el ingreso público es una suma de dinero, es decir, no constituyen ingresos públicos las prestaciones personales o en especie, aunque satisfagan necesidades públicas, hasta que adoptan forma de recursos monetarios. Han de ser, además, percibidos por un ente público, y su objeto esencial es financiar el gasto público, aunque el Estado, en ciertas ocasiones, no sólo financia los gastos públicos, sino que puede perseguir también con esos ingresos finalidades de política monetaria⁴³³ o económica.

El fundamento del ingreso público ha sido la conexión entre ingresos y gastos. Esta es la posición tradicional que ha pretendido ver el fundamento de los ingresos precisamente en la existencia de gastos públicos a realizar por el Estado. Los gastos constituyen pues, la justificación política, económica y jurídica de los ingresos públicos.⁴³⁴

Pese a que la doctrina mencionada anteriormente ha sido la dominante, no han faltado autores que se hayan opuesto a ella. Algunos buscan el fundamento del ingreso en un principio de solidaridad social; otros consideran que deben determinarse previamente la cantidad de medios financieros disponibles y posteriormente al gasto público a efectuarse, lo que

⁴³² Es el realizado por el sector público en un periodo determinado. Incluye todo el gasto fiscal más todos los gastos de la empresa fiscal y semifiscales con administración autónoma del Gobierno Central.

⁴³³ Conjunto de instrumentos y medidas aplicados por el gobierno, a través de la banca central, para controlar la moneda y el crédito, con el propósito fundamental de mantener la estabilidad económica del país y evitar una balanza de pagos adversa.

⁴³⁴ QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, C. *Op. Cit*, Pág. 137.

implica un proceso de selección del gasto; y otros, finalmente, afirman que se encuentra en la capacidad patrimonial de los entes públicos, “expresión de la personalidad jurídica atribuida, en cada caso, por el ordenamiento jurídico. Deberá cada hacienda, por mandato de ese mismo ordenamiento, destinar dichos ingresos a la financiación de los gastos públicos pero, en definitiva, el instituto jurídico del ingreso publico encuentra su fundamento en aquella capacidad”⁴³⁵

En el derecho financiero concretamente en la Hacienda Pública o Actividad Financiera del Estado, nos encontramos dos ámbitos de actuación como lo son: el ingreso y el gasto público, los cuales forman las dos grandes ramas del Derecho Financiero.⁴³⁶

Uno de los momentos de la actividad financiera del Estado, es precisamente la procuración de recursos económicos indispensables para cubrir los gastos públicos, en este sentido todo aquello que el Estado obtenga, para cumplir con sus fines, es lo que se denomina ingreso público.⁴³⁷

2.6 LOS INGRESOS PÚBLICOS EN GENERAL

Los ingresos públicos al igual que el gasto público también tienen su sustento y marco jurídico principal en la Constitución Política de cada país.⁴³⁸

Se parte de la idea que el individuo al vivir bajo la protección de un estado soberano en un territorio determinado, adquiere el compromiso de otorgar a su respectivo gobierno la facultad para imponer las contribuciones

⁴³⁵ BAYONA y SOLER, *Óp. Cit.* Pág. 562.

⁴³⁶ BIELSA, Rafael, *Estudios de Derecho Publico*, Tomo II, derecho Fiscal, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1951, Pág. 25

⁴³⁷ AHUMADA, G. *Tratado de Finanzas Publicas*, ediciones Plus Ultra, Tomo I, Buenos Aires, 1969, Pág.152

⁴³⁸ SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*, edición desalma, Buenos Aires, 1993, Pág.84

necesarias para cubrir el gasto público de la sociedad en donde vive con su familia y conciudadanos. Así, el estado adquiere las facultades exclusivas a través de su división de poderes para aprobar el presupuesto anual de gastos, discutiendo también los ingresos y las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para dicho gasto social.

Para ello se desarrolla todo un sistema de leyes y reglamentos que norman y clasifican a los diferentes tipos de ingresos⁴³⁹. Los ingresos que recibe el gobierno se pueden clasificar en general en cuatro importantes rubros que son:

2.6.1. Ingresos tributarios. ⁴⁴⁰

- a. Impuestos.
- b. Aportaciones de Seguridad Social.
- c. Derechos.
- d. Contribuciones Especiales.
- e. Tributos o Contribuciones Accesorias.

2.6.2. Ingresos Financieros. ⁴⁴¹

- a. Empréstitos.
- b. Emisión de Moneda.
- c. Emisión de Bonos de Deuda Pública.
- d. Amortización y Conversión de la Deuda Pública.
- e. Moratorias y Renegociaciones.

⁴³⁹KURY de MENDOZA, S. y otros. *Manual de Derecho Financiero*, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, 1ª Edición, El Salvador, 1993, Pág. 237

⁴⁴⁰ Son las percepciones que obtiene el Gobierno Federal por las imposiciones fiscales que en forma unilateral y obligatoria fija el Estado a las personas físicas y morales, conforme a la ley para el financiamiento del gasto público.

⁴⁴¹ Conjunto de ingresos recibidos, normalmente por el Estado, como consecuencia de la existencia de un sistema impositivo.

2.6.3. Tarifas y Servicios Públicos

Deuda Pública

Otra clasificación de los ingresos públicos, que es más específica es la siguiente:

- Impuestos.
- Aportaciones de Seguridad Social.
- Contribuciones de mejoras.
- Derechos.
- Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores, pendientes de liquidación o pago.
- Productos.
- Aprovechamientos.
- Ingresos derivados de financiamientos.
- Otros Ingresos⁴⁴².

De los anteriores Ingresos, los que en la actualidad y en la historia reciente han sido los más importantes, son los ingresos vía impuestos (ingresos tributarios), y los ingresos derivados del financiamiento (deuda pública por financiamiento ajeno o deuda pública⁴⁴³ (tanto interna como externa). Esto se debe a la importancia histórica que dichos ingresos han representado para los países de la región latinoamericana con respecto a sus ingresos totales,

⁴⁴² SOLER ROCH, María Teresa. *Naturaleza Jurídica de los Ingresos de Monopolio*, CT, Alicante, 1991. Pág. 147.

⁴⁴³ conjunto de deudas que mantiene un Estado frente a los particulares u otro país. Constituye una forma de obtener recursos financieros por el estado o cualquier poder público materializados normalmente mediante emisiones de títulos de valores.

así como por el impacto dentro de las finanzas públicas de cada uno de estos países.⁴⁴⁴

Los ingresos tributarios tienen su base jurídica en el postulado de que los ciudadanos tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos del estado soberano en donde residen. Esto de forma proporcional, justa, equitativa y de acuerdo a lo que dispongan sus respectivas leyes.⁴⁴⁵

El ingreso y el gasto público forman las dos grandes ramas del Derecho Financiero,⁴⁴⁶ y aquí nos ocupamos del ingreso, o sea, de toda aquella cantidad de dinero percibida por el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo esencial ha de ser financiar los gastos públicos. Por lo tanto, el ingreso público es una suma de dinero, es decir, no constituyen ingresos públicos las prestaciones personales o en especie, aunque satisfagan necesidades públicas, hasta que adoptan forma de recursos monetarios. Han de ser, además, percibidos por un ente público, y su objeto esencial es financiar el gasto público, aunque el Estado, en ciertas ocasiones, no sólo financia los gastos públicos, sino que puede perseguir también con esos ingresos finalidades de política monetaria o económica⁴⁴⁷.

Ante la diversidad de medios que el Estado utiliza para allegarse fondos, se han elaborado múltiples clasificaciones explicativas de sus ingresos.

Así, se habla de “ingresos ordinarios y extraordinarios, ingresos de Derecho Público y de Derecho Privado, ingresos tributarios y no tributarios”.

⁴⁴⁴ Kuri de Mendoza, S. Óp. Cit. Pág. 240

⁴⁴⁵ Kuri de Mendoza, S. Óp. Cit. Pág. 241

⁴⁴⁶ ALBIÑANA, García Quintana C, Los Ingresos Tributarios, An de Ec, 1973, Pág. 237.

⁴⁴⁷ BAYONA de PEROGORDO, J, *El Patrimonio del Estado*, IEF, Madrid, 1977. Pág.

2.7 CLASIFICACION DE LOS INGRESOS PUBLICOS.

Los ingresos públicos han sido objeto de diversas clasificaciones; pese a ello, nos limitaremos a exponer las que tienen mayor relevancia a nivel doctrinario por su contenido jurídico-financiero⁴⁴⁸:

2.7.1 Ingresos Estatales, Municipales e Institucionales

Esta clasificación atiende al ente receptor del ingreso público, por lo que distingue entre ingresos estatales, locales e institucionales.

- a) Los ingresos de la Hacienda Pública Estatal⁴⁴⁹ comprenden todos los ingresos procedentes de los derechos de contenido económico cuyo titular es el Estado.
- b) Los ingresos de la Hacienda Pública Local (Hacienda Pública Municipal) comprenden “los bienes, ingresos y obligaciones del municipio”
- c) Los ingresos de la Hacienda Pública Institucional comprenden los bienes e ingresos obtenidos por las instituciones, en los términos autorizados por la ley⁴⁵⁰.

⁴⁴⁸ VILLEGAS Héctor, *Óp. Cit.* Pág. 160

⁴⁴⁹ Función gubernamental orientada a obtener recursos monetarios de diversas fuentes para financiar el desarrollo del país.

⁴⁵⁰ ARGUMEDO, Enrique, *Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño*, Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1974. Pág. 40

2.7.2 Ingresos Originarios y Derivados.

Estas clasificaciones se relacionan con el carácter de la fuente. Así, los ingresos pueden ser:

- a) Originarios, si son obtenidos por los entes públicos de fuentes propias. son los ingresos que provienen de la actividad que realiza un ente público al administrar sus bienes propios como consecuencia de su explotación directa o indirecta por ejemplo, la actividad económica de una empresa, propiedad del Estado que vende libremente bienes y servicios a la colectividad, genera un monto de ingresos que se consideran originarios, ya que para obtener este tipo de entradas de dinero el Estado no necesita obligar a los particulares a que adquieran su producto, simplemente actúa como un oferente más dentro del mercado.⁴⁵¹

“Es decir la fuente del ingreso está en los bienes del sector público, pero el Estado actúa como un particular, como ente de derecho privado, y generalmente, dentro de un ambiente de derecho común.”⁴⁵²

Tal es el caso de la obtención de precios por la venta de bienes o prestaciones de servicios públicos.

- b) Derivados. Si se trata de los que los entes públicos se procuran mediante contribuciones procedentes mediante otras fuentes. son aquellos que el Estado recibe de los particulares, es decir que no provienen de su patrimonio, para obtener estos ingresos, el Estado interviene coactivamente en la actividad económica de los particulares, obligándolos a contribuir con el financiamiento del gasto a través del pago de tributos como los impuestos. Esta intervención

⁴⁵¹ ARAGON, Manuel, *Constitución y Democracia*, Editorial Tecnos, Madrid España, 1989, Pág. 85.

⁴⁵² ARGUMEDO, Enrique, óp. Cit. Pág. 42

estatal está fundamentada en el régimen jurídico vigente en cada sociedad (legislación tributaria).⁴⁵³

La fuente del ingreso está en los bienes o rentas del sector privado que el Estado o entes públicos obtienen como entes de derecho público, a través de los tributos, o típicamente en el caso del impuesto, naturalmente, dentro de un ambiente de derecho público. De aquí el enfoque jurídico de ésta

Clasificación en Ingresos de Derecho Privado e Ingresos de Derecho Público”⁴⁵⁴

Otra clasificación muy conocida de los ingresos públicos en atención a su origen, es la que los divide en: fuentes normativas y contractuales.

- a) Normativos. Son los que pueden tener su origen en normas tributarias (los tributos), en normas penales (las multas), o en normas administrativas (sanciones administrativas).
- b) Contractuales. Son los que se amoldan al tipo de negocio jurídico que constituye su título, ejemplo, los empréstitos.⁴⁵⁵

Existe otra clasificación, que parte del hecho de que los ingresos constituyen uno de los aspectos en que se manifiestan los recursos públicos⁴⁵⁶. De allí resulta que la fuente del ingreso debe entenderse como referida, en sentido técnico-jurídico, a los distintos elementos que constituyen la Hacienda Pública que, tal como se ha expresado anteriormente, se encuentran identificados con institutos jurídicos, tributos, deuda pública, monopolio y patrimonio del estado, en su caso, mecanismos de tipo redistributivo – transferencias o derechos de participación – que procuran el reparto del

⁴⁵³ VISCAINO CALDERON, V. Óp. Cit. Pág. 105.

⁴⁵⁴ LOZANO SERRANO, C. Óp. Cit. Pág. 131

⁴⁵⁵ FERNANDEZ, Tomas Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid-España, 1986, Pág. 169.

⁴⁵⁶ LOZANO SERRANO, C. Óp. Cit. Pág. 135

ingreso entre distintas Haciendas Publicas. Esta es la clasificación por Sainz de Bujanda y a la que nos referiremos posteriormente.⁴⁵⁷

2.7.3 Ingresos Ordinarios y Extraordinarios.

Tradicionalmente, esta clasificación se ha basado en la periodicidad con que los ingresos afluyen al tesoro público. Es decir, que se los ha considerado desde el punto de vista del ente perceptor y no desde aquél de quien se obtiene el ingreso⁴⁵⁸; así:

- a) *Ingresos ordinarios*. Son los percibidos regularmente por el ente público.
- b) *Ingresos extraordinarios*. Son los percibidos de manera ocasional o esporádica por dicho ente.

Esta clasificación se ha establecido por dos circunstancias que señalan Martín Queralt y Lozano Serrano⁴⁵⁹ que observan: “de una parte, su carácter contingente, mudable en función de la época a que se refiera la distinción. El tributo era históricamente un ingreso extraordinario y hoy constituye el paradigma de ingreso ordinario para los entes públicos. También los ingresos crediticios⁴⁶⁰ tenían carácter extraordinario y hoy son un ingreso de carácter ordinario. De otra parte, hay que tener en cuenta que la distinción entre ingresos ordinarios y extraordinarios surge también en íntima conexión con el ordenamiento presupuestario, de forma que mientras las necesidades ordinarias reflejadas en presupuestos ordinarios o generales se financiaban con ingresos también ordinarios la cobertura de necesidades extraordinarias

⁴⁵⁷ ARAGON, Manuel, Óp. Cit. Pág. 87

⁴⁵⁸ QUERALT, Juan Martín. LOZANO SERRANO, C. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1990, Pág. 84.

⁴⁵⁹ *Ibidem*. Pág. 85.

⁴⁶⁰ Son las cantidades de dinero que recibe el Estado en concepto de Deuda Pública.

legitimaba la existencia de presupuestos extraordinarios o especiales, recabando también su financiación con ingresos de carácter extraordinarios”. La clasificación anterior no ofrece ningún criterio de diferenciación desde el punto de vista jurídico, por lo que la distinción, solo tiene sentido si se relaciona con la permanencia en el tiempo no del ingreso en sí, sino del conjunto de normas que regulan el recurso del que procede el ingreso⁴⁶¹. De donde resulta que:

- a) *Ingresos Ordinarios*: son los que se establecen con duración indefinida, es decir, hasta su derogación. Son aquellos que el Estado recibe en forma periódica, puede repetir su recaudación período tras período, y su generación no agota la fuente de donde provienen ni compromete el patrimonio actual o futuro del Estado y sus entes. Es decir, son ingresos cuya recaudación tiene la posibilidad de ser repetida año tras año, porque provienen de la administración del patrimonio estatal, o de tributos que son pagados por los particulares de manera rutinaria. Los ingresos ordinarios deberían ser suficientes para cubrir los gastos públicos ordinarios que debe efectuar el Estado en el cumplimiento de sus diversas funciones.⁴⁶²

- b) *Ingresos Extraordinarios*: son los que desde su implantación tiene un plazo determinado de vigencia, estos presentan como característica distintiva que la fuente que los genera no permite su repetición continua y periódica, y afecta o compromete los Fundamentos de la Economía y Finanzas Públicas disminución del patrimonio del Estado en el presente o en el futuro.⁴⁶³ Tal es el caso de la venta de los bienes que son propiedad del sector público y de la realización de operaciones de crédito

⁴⁶¹ QUERALT, Juan Martín. LOZANO SERRANO, C. *Op Cit.* Pág. 85-86.

⁴⁶² QUERALT, Juan Martín. LOZANO SERRANO, C. *Ibidem.* Pág. 87

⁴⁶³ GONNARD, R. *Historia de las Doctrinas Económicas*, Aguilar, Madrid, 1964, Pág. 78

público, ya que en ambos casos se genera un ingreso público y como consecuencia el patrimonio se ve reducido (venta de bienes), o se compromete hacia el futuro (crédito público), situación que no permite que este tipo de ingresos sean susceptibles de ser repetidos continuamente y de manera indefinida.⁴⁶⁴ También es el caso de situaciones especiales en las que el Estado percibe un ingreso por un período limitado de tiempo, en virtud de alguna legislación temporal que lo autoriza para ello.

Se recomienda que los ingresos extraordinarios se utilicen para hacer frente a situaciones imprevistas que conllevan a la ejecución de gasto público extraordinario; sin embargo, en el presente los gobiernos suelen acudir a este tipo de ingresos para financiar sus gastos rutinarios.⁴⁶⁵

Ejemplo de ingreso ordinario es el impuesto sobre la renta, el que afluye a las arcas públicas de una manera normal, continua e ilimitada, y ejemplo de ingresos extraordinarios son los empréstitos forzosos implantados en casos excepcionales.

2.7.4 Ingresos Presupuestarios y Extrapresupuestarios

En función de su relación con el presupuesto, los ingresos pueden ser.

- a) *Ingresos Presupuestarios*. es decir, aquellos puestos a disposición de la Administración para ser destinados, en las condiciones establecidas en el presupuesto, a la financiación del gasto público.

⁴⁶⁴ VISCAINO CALDERON, V, Óp. Cit. Pág. 110

⁴⁶⁵ QUERALT, Juan Martín. LOZANO SERRANO, C. *óp. Cit.* Pág. 88-89.

b) *Ingresos Extrapresupuestarios*. Los que carecen de especial idoneidad para figurar en el presupuesto.⁴⁶⁶

Los ingresos públicos, tal como lo hemos señalado, tiene como característica la pérdida del signo de procedencia, en consecuencia, dicen Bayona y Soler, “no creemos que sea correcto hablar de ingresos presupuestarios⁴⁶⁷ y extrapresupuestarios sino, más bien, de ingresos presupuestados (incluidos en el conjunto de los que se ponen a disposición de la Administración en un periodo determinado) o ingresos no presupuestados (los que, por no haber sido incluidos en el presupuesto, no están sujetos al control que tal inclusión lleva consigo)”⁴⁶⁸

No obstante, cualquiera sea la terminología empleada, la mayoría de los autores no están de acuerdo con esta clasificación por respeto a los principios presupuestarios de universalidad todos los ingresos y gastos deben estar presupuestariamente consignados y unidad debe existir un único presupuesto por cada ente público.⁴⁶⁹

2.7.5 Ingresos de Derecho Público y de Derecho Privado.

El derecho financiero toma como objeto de estudio la actividad financiera, que es la obtención de ingresos para realizar gastos.⁴⁷⁰

⁴⁶⁶ VISCAINO CALDERON, V. *Op. Cit.* pág.111.

⁴⁶⁷ Son las percepciones tributarias, no tributarias y la Venta de inversiones del gobierno,

⁴⁶⁸ BAYONA DE PEROGORDO, J. y SOLER ROCH, M. *Derecho Financiero*, 2ª Edición, Librería Compas, Alicante, 1989. Pág.565.

⁴⁶⁹ GARCIA DE ENTERRIA, E. *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1986, Pág. 79.

⁴⁷⁰ BIELSA, Rafael, *Estudios de Derecho Público*, Tomo II, derecho Fiscal, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1951, Pág.45

Centrándonos en la vertiente del ingreso, tendríamos que decir en primer lugar que estos ingresos son públicos y esto es así por el carácter público del ente que los sostiene o recauda. Estos ingresos públicos son susceptibles de determinadas clasificaciones, sin embargo la más representativa sería la de dividirla en 2 bloques:

Ingresos Públicos de Derecho Público, donde nos encontraríamos los tributos, los precios públicos, la deuda pública; están sujetos a un régimen jurídico público.⁴⁷¹

Ingresos Públicos de Derecho Privado, donde nos encontramos los rendimientos de los bienes patrimoniales y los rendimientos de la actividad económica realizada por los entes públicos y ambos casos se regulan por las normas del derecho privado.

Esta clasificación ha sido la que siempre ha ofrecido mayor interés desde el punto de vista jurídico, porque su criterio de distinción radica en la naturaleza de la relación que da origen al ingreso. Así:

- a) *Ingresos de Derecho Público*. Son aquellos en los que la Administración pública goza de las prerrogativas y poderes que son propios de los entes públicos. son los que el Estado o las entidades públicas, obtienen en virtud del poder de soberanía o poder de imperio de que goza el Estado. Lo esencial de estos ingresos, es que se obtienen en virtud del poder coactivo de que goza el Estado. Ejemplo. Los tributos.⁴⁷²
- b) *Ingresos de Derecho privado. o de dominio fiscal*, son los ingresos de economía privada, es decir, aquellos que obtiene el Estado, de la explotación de un patrimonio, o del ejercicio de negocios industriales o

⁴⁷¹ GARCIA DE ENTERRIA, E. *Op Cit.* Pag.82

⁴⁷² PEREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Civitas 2ª Edición, Madrid-España, 1991, Pág. 36.

comerciales, sin usar su soberanía. Los ingresos de Derecho Privado, son el resultado de actividades económicas propias de particulares, que por excepción desarrolla el Estado. Se les conoce también, con el nombre de *Ingresos Originarios*⁴⁷³, porque el Estado para obtenerlos, se sujeta a normas de derecho privado, no haciendo uso de sus prerrogativas de soberanía, o de su poder de imperio, Ejemplo: los precios, los productos, los empréstitos voluntarios, etc. Son aquellos en los que la Administración pública actúa como un particular, sometida a las normas propias del ordenamiento privado, que regula las relaciones entre iguales.⁴⁷⁴

Ejemplos de ingresos de Derecho Público son los tributos, los rendimientos de la deuda pública, los monopolios; de ingresos de Derecho Privado, los ingresos derivados de la adquisición, explotación y enajenación de bienes por el Estado.⁴⁷⁵

Este sistema clasificatorio ha sido criticado por Sainz de Bujanda, entre otros, quien ha sostenido que los ingresos obtenidos por los entes públicos en regímenes de puro y estricto Derecho Privado tienen tan mínimo volumen que apenas se justifica constituir el segundo bloque de esta clasificación y, tal como lo veremos posteriormente propugna por otra clasificación. D'Amari, también se muestra crítico y en este sentido “describe como la tradicional división del ordenamiento jurídico en público y privado se ha traducido, en el

⁴⁷³ Son las percepciones que constituyen la fuente normal y periódica de recursos fiscales que obtiene el Gobierno Federal como base fundamental para financiar sus actividades. Es una parte de los ingresos gubernamentales que obtiene el Estado haciendo uso de su poder coercitivo de forma unilateral; o bien por una contraprestación obligatoria; es decir incluyen los recursos que impliquen una obligación de deuda. Estos son permanentes y previsibles. Son las percepciones que obtiene el Sector Público en el desempeño de sus actividades de derecho público y como productor de bienes y servicios por la ejecución de la Ley de Ingresos. Se clasifican en corrientes y de capital.

⁴⁷⁴ PEREZ ROYO, F. Op Cit. Pág. 36.

⁴⁷⁵ FERNANDEZ, Tomas Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid-España, 1986, Pág. 178.

ámbito financiero, en la identificación histórica y dogmática de la potestad de imperio y con ella de toda connotación iuspublicista con la figura del tributo; por otra parte, si la regulación de un determinado ingreso se completa o desarrolla en normas de Derecho Privado, ello se explica por un fenómeno de vocación o remisión normativa que el Derecho Público efectúa en un sector del Derecho Privado para intervenir en la ordenación de un determinado instituto que, no por ello, pierde su naturaleza jurídico-financiera.⁴⁷⁶

Bayona y Soler por su parte, abogan por un “planteamiento de esta distinción de carácter instrumental, establecida sobre la forma o procedimiento en que dichos ingresos son obtenidos y, en concepto, atendiendo a la presencia o ausencia de coactividad en la relación jurídica de la que derivan”⁴⁷⁷

2.7.6 Ingresos Tributarios y No Tributarios

Se considera conveniente superar la tradicional bipartición de los ingresos públicos según el régimen jurídico público o privado que les sea aplicable y propone en su lugar una clasificación que contemple la naturaleza de los recursos que, al aplicarse, generan los flujos monetarios a los que llamamos ingresos públicos.⁴⁷⁸ En tal sentido, observamos que los llamados recursos son institutos jurídicos, el patrimonio, el tributo, el crédito público, los monopolios- encuadrados en el área del Derecho Financiero, por tanto, en la más amplia del Derecho Público. Partiendo pues, del supuesto de que los recursos generadores de los ingresos son institutos jurídico-financieros, resulta que los ingresos obtenidos por los entes públicos en régimen de puro

⁴⁷⁶ BAYONA DE PEROGORDO, J. y SOLER ROCH, M. *Derecho Financiero*, 2ª Edición, Librería Compás, Alicante, 1989. Pág. 556

⁴⁷⁷ *Ibidem*. Pág. 556.

⁴⁷⁸ *Ibidem*. Pág. 558.

y estricto Derecho Privado son proporcionalmente tan escasos que no basta justificar una clasificación en bimembre de ese tipo. Más útil resulta constituir una clasificación que se apoye en las notas características de los diversos recursos financieros, sin perjuicio de señalar la posibilidad de que los Estados y los demás entes públicos obtengan ingresos por vías puramente privadas. Sobre la base de este criterio, ofrecemos la siguiente clasificación de ingresos: ingresos patrimoniales, ingresos tributarios, ingresos crediticios e ingresos monopolísticos.⁴⁷⁹

El régimen jurídico aplicable a cada uno de estos ingresos será el propio del instituto de que deriven.⁴⁸⁰

▪ **Ingresos Tributarios**

Son las percepciones que obtiene el Estado por las imposiciones fiscales que en forma unilateral y obligatoria fija a las personas, conforme a la ley para el financiamiento del gasto público.⁴⁸¹ Su carácter tributario atiende a la naturaleza unilateral y coercitiva de los impuestos, gravando las diversas fuentes generadoras de ingresos: la compra-venta, el consumo y las transferencias. Como su nombre lo indica, provienen directamente de la recaudación de tributos. Los ingresos tributarios provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Es decir se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos.

⁴⁷⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. "Lecciones de Derecho Financiero", Universidad Complutense facultad de Derecho, 9ª Edición, Madrid, 1991, Pág. 126.

⁴⁸⁰ SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*, edición desalma, Buenos Aires, 1993, Pág.15

⁴⁸¹ SAINZ DE BUJANDA, *Op Cit.* Pág. 127.

▪ **Ingresos no Tributarios**

Son los ingresos que el Estado obtiene como contraprestación a un servicio público (derechos), del pago por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado (productos), del pago de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas (contribución de mejoras) y por los ingresos ordinarios provenientes por funciones de derecho público, distintos de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos.⁴⁸²

Son todos los demás ingresos públicos derivados de un acto de derecho público o un acto de derecho privado.

2.7.7 Ingresos Monopolísticos

2.7.7.1 Consideraciones generales.

El monopolio, al igual que el patrimonio, los tributos y la deuda pública, constituyen un medio de obtención de ingresos. Los monopolios de acuerdo a la doctrina, pueden ser monopolios de derecho o de hecho.

El monopolio de derecho ⁴⁸³tiene su origen en una norma, que atribuye a una persona natural o jurídica el privilegio de prestar un determinado servicio, o de adquirir producir y vender un determinado producto, con la exclusión de toda competencia. Por lo tanto, impone a los demás, dentro del ámbito territorial de vigencia, la prohibición de ejercer esa actividad.⁴⁸⁴ El monopolio de hecho, en cambio, se caracteriza por la ausencia de normativa; es decir, que descansa en causas naturales (extra jurídicas); por ejemplo, cuando un

⁴⁸² GARCIA BELSUNCE, H, *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos aires, 1982, Pág.14

⁴⁸³ SAINZ DE BUJANDA, F. *Op Cit.* pág. 128

⁴⁸⁴ GARCIA DE ENTERRIA, E. *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1986, Pág. 74.

solo oferente se encuentra en condiciones de producir o vender un bien o servicio.⁴⁸⁵

Nos interesa aquí el monopolio de Derecho, es decir, el que es resultado de la voluntad estatal, consignada en el ordenamiento vigente; en nuestro caso, en el ordenamiento constitucional cuyo Art. 110 establece: “No podrá autorizarse ningún monopolio sino a favor del Estado o de los Municipios, cuando el interés social lo haga imprescindible. Se podrán establecer estancos a favor del Estado.”⁴⁸⁶

A fin de garantizar la libertad empresarial y proteger al consumidor, se prohíben las prácticas monopolísticas.

Se podrá otorgar privilegios por tiempo limitado a los descubridores e inventores y a los perfeccionadores de los procesos productivos.

Corresponde al estado restar por sí o por medio de instituciones autónomas, los servicios de correos y telecomunicaciones.

Podrá tomar a su cargo otros servicios, cuando los intereses sociales así lo exijan, prestándolo directamente o por medio de las mencionadas instituciones o de los municipios. También le corresponde regular y vigilar los servicios públicos prestados por empresas privadas y la aprobación de sus tarifas, excepto las que se establezcan de conformidad con tratados o convenios internacionales. Las empresas salvadoreñas de servicios públicos tendrán sus centros de trabajos y bases de operaciones en El Salvador “.”⁴⁸⁷

El Estado, al establecer un monopolio, intenta conseguir finalidades esenciales para su existencia, como: mejorar la prestación de un servicio público u obtener ingresos. De ahí que los monopolios se dividen en “no fiscales” y “fiscales”. Monopolios no fiscales son los que se crean con la

⁴⁸⁵ VISCAINO CALDERON, V. *Ingresos de Derecho Público o de Derecho Privado*, Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, PGP, 1981. Pág. 85

⁴⁸⁶ *Constitución de El Salvador*, Artículo 110, Editorial Lis, 3ra edición, 1995 Pág. 27

⁴⁸⁷ QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, C. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid-España, 1990, Pág. 130

finalidad de mejorar la prestación de un servicio público. Monopolios fiscales, los que se crean con el fin de obtener ingresos.⁴⁸⁸

Esta clasificación ha sido objeto de numerosas críticas. Debido a ello es importante tener presente, dicen Martín Queralt Y Lozano Serrano, que “ni en los monopolios no fiscales se debe eliminar a priori la posibilidad de obtener beneficios, ni sobre todo, en los monopolios fiscales debe relegarse la idea de una mejor prestación de servicios en aras de una injustificable voracidad recaudatoria. Sea cual sea la finalidad que se persiga, el Estado no debe admitir que el ordenamiento jurídico, santifique una situación en la que la obtención de ingresos redunde en una merma de la calidad de los servicios públicos”.⁴⁸⁹

Ejemplos de monopolios no fiscales, serían el servicio de correos y de telecomunicaciones, cuya finalidad primordial es la prestación de servicios. Ejemplo de monopolio fiscal, la explotación de los yacimientos de hidrocarburos.

2.7.7.2 Naturaleza de los Ingresos Monopolísticos

Una vez establecido el monopolio, el Estado obtiene ingresos denominados monopolísticos, por lo que es importante determinar la naturaleza de éstos la que, tal como lo expresa Sainz de Bujanda,⁴⁹⁰ las conclusiones serán a ser diferentes según nos coloquemos en la perspectiva económica o en la perspectiva jurídica.

⁴⁸⁸ *Ibidem*. Pág. 90

⁴⁸⁹ *Ibidem*. Pág. 94

⁴⁹⁰ SAINZ DE BUJANDA, F. “*Lecciones de Derecho Financiero*”, Universidad Complutense facultad de Derecho, 9ª Edición, Madrid, 1991, Pág. 163.

Para la perspectiva económica, en el precio del bien monopolizado va englobado un impuesto, la diferencia es fundamental. Y se señala de la siguiente manera⁴⁹¹:

- a) Cuando el Estado establece un tributo que grava la producción, venta o consumo del bien o la utilización del servicio monopolizado, el monopolio facilita y generalmente aumenta la recaudación del tributo. El ingreso es, claro está, un ingreso de naturaleza tributaria. Igualmente, cuando el Estado establece un impuesto sobre los beneficios del monopolista, en el caso de que no sea él mismo quien gestione el monopolio.
- b) Cuando el Estado gestiona directamente el monopolio, obtiene un ingreso patrimonial.⁴⁹² Sucede esto, igualmente, cuando participa como accionista en una sociedad a quien se concede y encomienda la realización de la actividad monopolizada.

Así, desde el punto de vista jurídico, el monopolio, genéricamente, es susceptible de producir ingresos de naturaleza diversa: tributarios y patrimoniales. Solo puede hablarse de ingresos monopolísticos con sentido estricto cuando el Estado, al conceder el monopolio, se reserva una especial participación en los beneficios.⁴⁹³

Los ingresos monopolísticos son, pues, los ingresos derivados de la participación del Estado en beneficios que no proceden de condición de accionista, sino de un título jurídico público:⁴⁹⁴ la ley que regula las condiciones en que se otorga el monopolio. Ejemplo de ellos son los ingresos

⁴⁹¹ VISCAINO CALDERON, V. *Op Cit*, Pág. 85.

⁴⁹² Son los que proceden de la explotación y enajenación de los bienes que constituyen el patrimonio de los entes públicos, entendiéndose como tales aquellos que no son considerados como bienes

⁴⁹³ VISCAINO CALDERON, V. *Ingresos de Derecho Público o de Derecho Privado*, Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, PGP, 1981. Pág. 108.

⁴⁹⁴ *Ibidem* pag.110

derivados de la exploración y la explotación de los yacimientos de hidrocarburos.

2.7.8 Ingresos Patrimoniales.

2.7.8.1 Consideraciones previas. Concepto.

Existe, como se ha expresado anteriormente, una categoría de ingresos públicos llamados “de Derecho Privado”, los que pese a las críticas de que son objeto, mantienen todavía su vigencia. La existencia de estos ingresos de Derecho Privado se explica porque, al analizar el régimen jurídico que le es propio, se observa “la presencia de ingredientes surgidos en la órbita del Derecho Privado, fundamentalmente la propiedad y el contrato, es decir, porque son de Derecho Privado las vías por las que tal ingreso discurre. Pero si se penetra un poco más a fondo en la entraña del problema, se percibe que estas situaciones jurídicas en las que el Estado puede encontrarse, que le procuran ingresos y que en apariencia se rigen enteramente por el Derecho Privado, se perfilan y explican mejor si se tiene en cuenta que se producen como resultado de la pertenencia a la Hacienda Pública –estatal o local- de un cierto tipo de recursos cuya organización jurídica aparece ampliamente dominada por normas de Derecho Público; en concreto, por normas jurídico-financieras.”⁴⁹⁵

Entre estos ingresos figuran los ingresos patrimoniales del Estado, productos de su patrimonio que se encuentra constituido por “el sistema de relaciones jurídicas en las que el Estado u otro ente público interviene como titular dominical”. Por ello conviene señalar, “ante todo, la impropia denominación (patrimonio) con que viene designándose este recurso ya que el patrimonio, en sentido técnico jurídico se identifica con el conjunto de derechos y

⁴⁹⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. *Op Cit.* Pags.131.

obligaciones de contenido económico atribuibles a una persona, coincidiendo por ello con la propia noción de Hacienda Pública⁴⁹⁶. Esta denominación impropia que hace coincidir el patrimonio con la Hacienda pública es la que emplea nuestro Código Civil cuando, al referirse a los bienes inembargables, dice: “tampoco son embargables los bienes que forman al patrimonio del Estado, los bienes de propiedad municipal y los bienes de las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y semi-autónomo y los de las entidades que se costean con fondos del Erario, se observa que, en lugar de patrimonio los autores prefieren hablar de propiedad pública.⁴⁹⁷

El patrimonio del Estado se encuentra integrado por los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que pueden ser explotados directamente por el Estado, por otros entes públicos o dados en arrendamiento, usufructo o comodato a entidades de utilidad general; los bienes muebles, que pueden ser de la más variada naturaleza, la mayoría de ellos afectos al ente público que los va a utilizar; los participantes del Estado u otros entes públicos en el capital de sociedades o empresas públicas; algunos autores consideran que el dinero forma parte también del patrimonio del Estado⁴⁹⁸.

En consecuencia, al ser el Estado titular de un patrimonio, puede obtener ingresos, de ahí que los ingresos que este obtiene “por la explotación o venta de sus bienes, cualesquiera que estos sean, o por su actividad empresarial, en calidad de titular o de partícipe, puedan y deban denominarse ingresos patrimoniales”⁴⁹⁹

Los ingresos patrimoniales son, pues, los que obtiene el ente político en su condición de propietario de bienes de su patrimonio o de su actividad empresarial.

⁴⁹⁶. BAYONA de PEROGORDO, J y SOLER ROCH, M. *Derecho Financiero*, 2ª Edición, Librería Compas, Alicante, 1989. Pág. 569.

⁴⁹⁷ *Ibidem* Pág. 570.

⁴⁹⁸ *Ibidem* Pág. 571

⁴⁹⁹ SAINZ de BUJANDA. *Óp. Cit.* Pág. 132.

2.7.8.2 Tipos de Ingresos Patrimoniales.

A partir de la definición dada, podemos distinguir dos tipos de ingresos patrimoniales: a) los derivados de la titularidad de los bienes que integran el patrimonio; b) los rendimientos de actividades empresariales y, fundamentalmente, de la condición del Estado como accionista de sociedades sometidas al Derecho Mercantil.⁵⁰⁰

2.7.8.3 Derivados de la Titularidad de los bienes que integran el Patrimonio.

Los bienes nacionales integran el patrimonio del Estado y son aquellos cuyo “dominio pertenece a la nación toda”. Se dividen es:

Bienes nacionales de uso público o bienes públicos: son aquellos cuyo dominio pertenece a la nación y cuyo uso pertenece a todos sus habitantes (calles, plazas, puentes y caminos, el mar adyacente y sus playas).⁵⁰¹

1. Bienes del Estado o bienes fiscales: son aquellos cuyo uso no pertenece generalmente a sus habitantes. Comprende los bienes estatales, municipales y de las instituciones oficiales autónomas que no son de uso público. (verbigracia, las tierras rusticas propiedad del Estado).⁵⁰²

Desde el punto de vista jurídico-financiero, nos interesan los bienes nacionales del segundo grupo, que pertenecen o tiene la posibilidad de producir ingresos patrimoniales. Los primeros es decir, los bienes nacionales

⁵⁰⁰ BAYONA DE PEROGORDO, J. y SOLER ROCH, M. *Derecho Financiero*, 2ª Edición, Librería Compás, Alicante, 1989. Pág. 558.

⁵⁰¹ KURY de MENDOZA, S. y otros. *Manual de Derecho Financiero*, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, 1ª Edición, El Salvador, 1993, Pág. 214.

⁵⁰² *Ibidem*, Pág. 214.

de uso público o bienes públicos, aun cuando son bienes directamente afectos a la satisfacción de necesidades publicas y que no tiene como fin obtener ingresos, pueden, en cambio, constituir el hecho imponible de ciertas tasas cuando el mismo se configura por la utilización de estos bienes, tal como sucede con el derecho o tasa por el tránsito de vehículos automotores en las carreteras de San Salvador. En cuanto a los segundos, es decir, los bienes del Estado o fiscales, generan o al menos, son susceptibles de generar- ingresos; por ejemplo, la renta derivada del arrendamiento de inmuebles que pertenecen al Estado, o el ingreso obtenido por la venta de los mismos.⁵⁰³

A. Régimen jurídico común.

Los ingresos patrimoniales, tal como se ha expresado, son producto del patrimonio del Estado, de los organismos descentralizados o del municipio, en su caso. Por ello, al ser el patrimonio uno de los recursos del que se obtienen los frutos, las rentas o las percepciones que ingresan en el tesoro público, resulta importante desarrollar, aunque sea brevemente, las principales formas en que, de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico, se adquieren, administran y extinguen los bienes y derechos que conforman dicho instituto.⁵⁰⁴

a. Adquisición

La adquisición de los bienes y derechos procede por:

1. Atribución de la ley. Son bienes del Estado todas las tierras que, estando situadas dentro de los límites territoriales, no están poseídas

⁵⁰³ *Ibidem.* Pág.215.

⁵⁰⁴ *Ibidem.* Pág. 216.

por ninguna persona⁵⁰⁵. También todas las propiedades que se toman en guerra de nación a nación⁵⁰⁶.

2. Expropiación. Es el medio que tiene el Estado para adquirir u bien o un derecho con el objeto de afectarlo a un fin de utilidad pública o de interés social, previa una justa indemnización, la que puede no ser previa cuando sea motivada por causas provenientes de guerra. La calamidad pública o cuando tenga por objeto el aprovisionamiento de agua o de energía eléctrica, o la construcción de viviendas o de carreteras, caminos o vías públicas de cualquier clase.
3. Herencia, legado o donación. La sucesión puede ser: testamentaria cuando se realiza en virtud de testamento; intestada⁵⁰⁷ o “abintestato” cuando se produce en virtud de la ley. El estado o los entes públicos pueden adquirir bienes en ambos casos⁵⁰⁸. En el primero, los llamados pueden ser el Estado, o cualquier ente público en particular; en el segundo, en cambio, únicamente la Universidad Nacional y los hospitales, de acuerdo a lo dispuesto en los Arts. 988 al 991 C. la tradición de la herencia se verifica de acuerdo al Art. 669 C. por ministerio de ley.

En el caso de donación, cuando el donante es un particular –ya sea persona natural o jurídica- y el donatario un ente público se necesita el consentimiento del Consejo de Ministros para que el donatario acepte la donación del bien o del derecho.

⁵⁰⁵ VASQUEZ LOPEZ, L. Código Civil, Art. 572. Editorial Lis, El Salvador, 2008, Pág.31

⁵⁰⁶ VASQUEZ LOPEZ, L. *Op Cit.* Art. 621. Pág. 37

⁵⁰⁷ es aquella que se da en el caso sucesión *mortis causa* ante la inexistencia o invalidez de testamento del fallecido. Dada la necesidad de la elección de un sucesor, y ante la inexistencia de voluntad escrita del fallecido, el Derecho suple esa voluntad designando sucesores por defecto. Por ello, en el caso de la sucesión intestada los herederos son establecidos por la Ley (herederos legales). La solución final adoptada difiere en cada sistema jurídico, aunque suele basarse en relaciones de consanguinidad y afinidad.

⁵⁰⁸ GIORGETTI A. *La Evasión Tributaria*, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967, Pág. 57

4. Prescripción adquisitiva.⁵⁰⁹ La prescripción “es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales”
5. Ocupación. Entre las distintas modalidades de ocupación, medio reservado a los bienes muebles, destaca nuestro Código Civil el encuentro de alguna especie mueble al parecer perdida. En consecuencia una vez que se ha seguido el proceso señalado en los Arts. 610 y 612 C. sin que se haya presentado persona alguna justificando su dominio, se vende la especie en pública subasta del producto así obtenido se deducen las expensas; del remanente, se le da la cuarta parte, a modo de gratificación, a la persona que encontró la especie y el resto se aplica al Tesoro Nacional. Ahora bien, si la persona omitiera las diligencias a que nos hemos referido la porción que le correspondería se le adjudicaría al Tesoro.
6. Adjudicación de bienes o derechos. Cuando los bienes embargados a favor del Estado no se enajenan en pública subasta, se le pueden adjudicar en pago, tal como lo establece el inciso primero del Art. 639 Pr., que dice: “sino hubiere postores, el ejecutante puede pedir que se le den en pago los bienes embargados por las dos terceras partes del valúo que sirva de base al remate”⁵¹⁰ la adjudicación del auto de los bienes es la que le sirve al Estado de título de propiedad⁵¹¹. también se pueden adjudicar en pago acciones. En el caso de que las

⁵⁰⁹ Es un derecho por medio del cual el poseedor de un inmueble, transcurrido el plazo legal, adquiere su propiedad.

⁵¹⁰ LUQUI, Juan Carlos. *La Obligación Tributaria*, edición Depalma, Buenos Aires, 1989, Pág. 69

⁵¹¹ VASQUEZ LOPEZ, L. Código de procedimientos Civiles, Art. 644. Editorial Lis, El Salvador, 2008, Pág. 67

entidades públicas recibieran en pago acciones de las instituciones de crédito y asociaciones de ahorro y préstamo.⁵¹²

7. Compra. La adquisición de bienes inmuebles se efectúa previa autorización de la Dirección General de Presupuesto,⁵¹³ “no obstante lo que al respecto dispongan las leyes orgánicas de las distintas instituciones oficiales autónomas, las disposiciones generales de los respectivos presupuestos especiales, la ley de Suministros para el ramo de Obras Publicas o cualquier otra disposición legal, la adquisición de bienes inmuebles, maquinaria y equipo en general o el arrendamiento de los mismos, cuyos gastos deben aplicarse a las respectivas asignaciones presupuestarias, se sujetara a la intervención previa de la Dirección General del Presupuesto”.⁵¹⁴

b. Administración.

La Dirección General de Contabilidad Gubernamental, dependencia del Ministerio de Hacienda, es la encargada de estructurar la contabilidad gubernamental como un sistema integral, único y uniforme, por lo que le corresponde reconocer y registrar todos los recursos y obligaciones del sector publico conformado por el Gobierno Central, los organismos descentralizados y los municipios susceptibles de evaluarse en términos monetarios.⁵¹⁵ Además le compete preparar anualmente el informe correspondiente a la liquidación del presupuesto y el estado demostrativo de la situación del tesoro público y del patrimonio fiscal. (Artículos 4, 5 y 15 de La Ley Orgánica de Contabilidad Gubernamental)

⁵¹² KURY de MENDOZA, S. y otros. *Óp. Cit.* Pág. 219.

⁵¹³ JARACH, Dino. *Curso de Derecho Tributario*, Liceo Profesional, Cima, Buenos Aires, 1980, Pág. 45

⁵¹⁴ KURY de MENDOZA, S. y otros. *Óp. Cit.* Pág. 223.

⁵¹⁵ SILVA, Armando V. *Enciclopedia Jurídica*, edición Ameba, Tomo I, Buenos Aires, 1954, Pág. 32

La Corte de Cuentas de la República, por su parte es la encargada de “archivar” y conservar los documentos por deudas o créditos a favor de la nación y todos los expedientes o títulos de cualquier clase que acrediten propiedad, derechos o acciones del Estado.⁵¹⁶

Art. 131 Cn. Corresponde a la Asamblea Legislativa:

8º Decretar el Presupuesto de ingresos y egresos de la Administración Pública, así como sus reformas;

c. Extinción.

La extinción de los bienes o derechos se efectúa por:

1. Enajenación. los bienes y muebles propiedad del Estado podrán ser transferidos a personas naturales o jurídicas dentro de los límites y en la forma establecida por la Ley⁵¹⁷.

El Código Civil establece, en sus artículos 551 y 552, disposiciones que regulan la adquisición, tenencia y enajenación de los bienes de las corporaciones las que en gran medida resultan aplicables a los bienes de las instituciones que integran el Estado⁵¹⁸.

2. Donación. Según el artículo 233 de la Cn., “Los bienes raíces de la Hacienda Pública y los de uso público solo podrán donarse o darse en usufructo, comodato o arrendamiento, con autorización del órgano legislativo a entidades de utilidad general”;⁵¹⁹ es decir que, tanto los

⁵¹⁶ KURY de MENDOZA, S. y otros. *Óp. Cit.* Pág. 224.

⁵¹⁷ *Constitución de El Salvador*, Artículo 104 editorial Lis, 3ra edición, 1995 Pág. 20

⁵¹⁸ Las corporaciones pueden adquirir bienes de todas clases a cualquier título; pero no podrán conservar los bienes raíces que adquieran y estarán obligadas a venderlos dentro de los dos años subsiguientes al día en que hayan adquirido la posesión de ellos. Si no lo hicieren, el Poder Ejecutivo ordenará que gubernativamente se vendan con las formalidades legales y que su producido se entregue a las mismas corporaciones para que lo inviertan en los objetos respectivos.

⁵¹⁹ *Constitución de El Salvador*, *Op Cit.* Artículo 233, Pág. 47

entes públicos como las municipalidades se encuentran impedidos de donar cualquier bien a particulares.(Artículo 68 del Código Municipal)

3. Prescripción. Así como el Estado puede adquirir un bien mueble o inmueble por prescripción adquisitiva, pueden también por medio de la prescripción, extinguirse la propiedad respecto a los bienes patrimoniales del Estado, tal como lo establece el artículo 2236 del Código Civil.⁵²⁰

2.7.8.4 Rendimientos derivados del ejercicio de actividades comerciales o industriales.

El Estado contemporáneo no se limita a contemplar el desarrollo de las fuerzas económicas sino que, por el contrario, interviene activamente en él. El intervencionismo estatal, además de fomentar el desarrollo de ciertas actividades, conduce a la participación de los entes públicos en el sector económico. Por ello, desde el punto de vista que nos interesa lo podemos clasificar en:

1. Intervenciones en las que el Estado impone a los particulares determinados tipos de comportamiento económico o le estimula para que los adopten, absteniéndose, no obstante, el ente público de actuar directamente bajo su iniciativa y riesgo en el proceso económico; y
2. Intervenciones en las que el Estado actúa directamente como productor, distribuidor o consumidor de bienes y servicios bajo el imperio de determinadas directrices inspiradoras de la política económica previamente elegida.⁵²¹

⁵²⁰ KURY de MENDOZA, S. y otros; *Manual de Derecho Financiero*, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, 1ª Edición, El Salvador, 1993, Pág. 229

⁵²¹ SAINZ DE BUJANDA, F. "*Lecciones de Derecho Financiero*", Universidad Complutense facultad de Derecho, 9ª Edición, Madrid, 1991, Pág. 141.

Dentro de este segundo grupo se sitúa la empresa pública, en la que el Estado asume la posición de empresario utilizando en su desarrollo vías o medios de Derecho Privado lo que en principio explica que los ingresos así obtenidos se denominan como “ingresos de Derecho Privado”. Sin embargo, la naturaleza del sujeto agente (Administración Pública), el carácter del capital con que ha sido dotada la empresa y los fines públicos que se persiguen, le confieren una peculiar fisonomía al ordenamiento jurídico aplicable.

Efectivamente, dice Sainz de Bujanda “la llamada actividad empresarial de las entidades públicas utiliza para su despliegue figuras jurídico como la de contrato de sociedad, la del arrendamiento y la de la compraventa originariamente acuñadas en el seno de los Códigos y de las leyes mercantiles y regidas en lo sustancial por estos mismos textos.⁵²²No obstante, al ser asumidas estas figuras por las normas del Derecho Público y, específicamente, por las del Derecho Financiero, el fenómeno queda asociado a la aparición de un bloque normativo extenso y compacto, por cuya virtud las aludidas figuras sobre todo las de tipo societario, que atañen a la organización del sujeto agente experimentan sustanciales mutaciones y se ven , a su vez, acompañadas de un haz de técnicas y principios que las nuevas normas introducen y que las alejan decisivamente de su originaria significación iusprivatista.⁵²³

Estas empresas públicas productoras de bienes y servicios que ofrecen al mercado a cambio de un precio, constituyen una modalidad del recurso financiero, denominado patrimonio. De donde resulta que los rendimientos que este recurso produce se califiquen, cuando afluyen al Tesoro, como ingresos patrimoniales.⁵²⁴

⁵²² *Ibidem*, pág. 142

⁵²³ *Ibidem*. Pág. 143

⁵²⁴ KURY de MENDOZA, S. y otros. *Óp. Cit.* Pág. 229.

A. Empresas Públicas

El estado puede desarrollar, directamente o por medio de otro ente público, una actividad empresarial y obtener ingresos, que pasan a formar parte del fondo común que sirve para cubrir gastos públicos. Estas empresas o sociedades estatales no se encuentran reguladas en un solo ordenamiento jurídico, sino dispersas. Su base se encuentra en la Constitución y son reguladas por leyes secundarias, tal como se expondrá a continuación, no sin antes mencionar el Art. 42 del Código de Comercio (en adelante denominado “COM”), el cual establece claramente que “El Estado, los Municipios y, en general, cualesquiera instituciones públicas, pueden ejercer actividades comerciales”.⁵²⁵

El Estado puede ejercer la actividad empresarial por medio de:

1. Instituciones Oficiales Autónomas. Son entidades de Derecho Público creadas por la ley, con personalidad jurídica y patrimonio propio independiente de los del Estado, con la finalidad de organizar o administrar algún servicio público, o administrar bienes del Estado. Estas instituciones son recogidas por nuestra Constitución en el inciso 4º del Art. 110.⁵²⁶ Se rigen por presupuestos especiales y pueden contar con recursos del fondo general para su constitución o para el incremento de sus patrimonios (Arts. 223 y 227, inciso 4º Cn.). Un ejemplo de institución autónoma dedicada a la actividad empresarial es el de la Corporación Salvadoreña de Inversiones CORSAIN, institución oficial que actúa como instrumento del Estado para promover y desarrollar sociedades y empresas dedicadas a la realización de actividades industriales. CORSAIN administra, directa o indirectamente, las

⁵²⁵ *Código de comercio de El salvador*, Artículo 42 editorial Lis, 2da edición, 1997. Pág. 47

⁵²⁶ *Constitución de El Salvador*, Artículo 223 y 227 editorial Lis, 3ra edición, 1995 Pág. 53

inversiones o coinversiones que el Estado realiza por su medio, adquiriendo acciones, participaciones y títulos valores; asimismo, crea nuevas empresas, fortalece las existentes participando total o parcialmente en su dirección, etc. (Arts. 44, 46, 52 de la Ley Orgánica del Banco Nacional de Fomento Industrial y de la Corporación Salvadoreña de Inversiones).⁵²⁷

2. Sociedades de Economía Mixta. Son “aquellas que, teniendo forma anónima, están constituidas por el Estado, el Municipio, las Instituciones Oficiales Autónomas, otras sociedades de economía mixta o las instituciones de interés público, en concurrencia son particulares” (inciso 1º Art. 43 COM.).⁵²⁸ Pese a que no son comerciantes sociales, son aplicables las disposiciones del Código de Comercio en cuanto a los actos mercantiles que realicen (inciso 3º Art. 43 COM.)

El fundamento de estas entidades de economía mixta aparece en el Art. 113 Cn., que prescribe:⁵²⁹ “Serán fomentadas y protegidas las asociaciones de tipo económico que tiendan a incrementar la riqueza nacional mediante un mejor aprovechamiento de los recursos naturales y humanos, y a promover una justa distribución de los beneficios provenientes de sus actividades. En esta clase de asociaciones, además de los particulares, podrán participar el Estado, los municipios y las entidades de utilidad pública”. Ejemplos de este tipo de sociedades de economía mixta son todas las Instituciones de Crédito y Asociaciones de Ahorro y Préstamo durante el período en que permanecieron nacionalizadas. Las acciones de dichas sociedades se encontraban distribuidas así: hasta un 20% a sus empleados; un 29% a inversionistas particulares, fueren personas naturales o jurídicas, y el 51%

⁵²⁷ *Ley Orgánica del Banco Nacional de Fomento Industrial*. Artículos 44, 46 y 52, Ediciones Lis, 8ª, edición 1999, Pág. 320.

⁵²⁸ *Código de comercio de El Salvador*, Artículo 43 editorial lis, 2da edición, 1997. Pág. 47

⁵²⁹ *Constitución de El Salvador*, Artículo 113 editorial lis, 3ra edición, 1995 Pág. 39

pertenecía al Estado, que podía transferir sus acciones al Banco Central de Reserva. Con excepción del Estado y del Banco Central, ninguna persona natural o jurídica podía ser accionista de más de una institución financiera, ni poseer en ésta más del uno por ciento de las acciones (Art. 2 Ley de Nacionalización de las Instituciones de Crédito y de las Asociaciones de Ahorro y Préstamo). Actualmente se encuentran en período de privatización, es decir, de transferencia de las mismas a inversionistas privados.⁵³⁰ Cabría también citar como ejemplo a INSINCA, constituida con capital estatal y participación privada, para la producción de telas sintéticas.

3. Empresas estatales no incluidas en los dos conceptos anteriores. Se trata de empresas que no constituyen instituciones oficiales autónomas ni sociedades de economía mixta. Ejemplo de empresa estatal es el Circuito de Teatros Nacionales, dedicado a la explotación de los referidos teatros en proceso de privatización, y las instalaciones hoteleras del Cerro Verde.⁵³¹

El elemento común de las empresas públicas mencionadas anteriormente es el empleo de fondos públicos, ya sea en la creación, participación, conservación o expansión de las mismas. Es esta aportación de capital público lo que hace que consideremos a dichas empresas como una modalidad de propiedad pública susceptible de generar ingresos por lo que, desde esta perspectiva, constituyen un recurso financiero.⁵³²

Los ingresos generados a través de la empresa pública se concretan, para el empresario, en el rendimiento que proporciona el capital invertido, es decir, el beneficio empresarial, que constituye una modalidad de ingreso patrimonial. “No obstante, el ingreso generado por la empresa pública no debe

⁵³⁰ *Código de Comercio*, Artículo 43, *Op Cit.* Pág. 53.

⁵³¹ PEREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Civitas 2ª Edición, Madrid-España, 1991, Pág. 28.

⁵³² ARAGON, Manuel, *Constitución y Democracia*, Editorial Tecnos, Madrid España, 1989, Pág. 78

identificarse exclusivamente con un dividendo; es el propio beneficio empresarial lo que, con independencia de las fórmulas concretas de distribución, representa la rentabilidad del capital público invertido en la creación o mantenimiento de la empresa”.⁵³³

B. Precio Público

Los ingresos obtenidos a través de las empresas públicas pueden revestir las siguientes modalidades:

1. Precios públicos. Tendrán esta consideración cuando reúnan dos tipos de requisitos:

a. Subjetivo: que se trata de servicios o actividades prestadas por entidades de Derecho Público. Tal sería el caso de las instituciones oficiales autónomas, de las sociedades de economía mixta y de cualquier otra empresa estatal.⁵³⁴

b. Objetivo: que sea un contra prestación pecuniaria satisfecha por la prestación de servicios por la realización de actividades en régimen de Derecho Público, cuando estas sean de solicitud o recepción voluntaria también pueden ser prestadas por sector privado, en cualquier caso.

2. Precios Privados. Tendrán esta consideración los que no se ajusten a los caracteres anteriores; así, por ejemplo, los exigidos por las sociedades mercantiles estatales que se rigen por normas de Derecho Privado.⁵³⁵

⁵³³ BAYONA de PEROGORDO, J. *El Patrimonio del Estado*, IEF, Madrid-España, 1977. Pág. 80.

⁵³⁴ BAYONA DE PEROGORDO, J. y SOLER ROCH, M. *Derecho Financiero*, 2ª Edición, Librería Compás, Alicante, 1989. Pág. 555

⁵³⁵ *Ibidem*. Pág. 616

Podemos decir que se califica como “de precio público” la prestación de servicios o realización de actividades administrativas libremente demandadas por la persona que lo recibe, susceptibles de ser prestadas por particulares. De ellos se infiere que la retribución por un servicio o actividad será considerada “precio público” cuando reúne los siguientes requisitos:⁵³⁶

- a. Que sea remunerado
- b. Prestado por ente público- sin ejercicio- en estos casos de autoridad.
- c. De solicitud o recepción voluntaria para los administrados, siendo la relación que se establece contra actual y voluntaria para quien lo paga; en ningún caso el obligado al pago del precio solicita la actividad o el servicio porque así lo exija alguna norma.
- d. Susceptible de ser prestado por particulares por dos razones:
 - No implica manifestación de autoridad
 - No se trata de servicios reservados a favor del sector público⁵³⁷.

Nuestra Constitución reserva el servicio de correo y telecomunicaciones al Estado o a las Instituciones oficiales autónomas; por ello, los ingresos que estos perciben no son patrimoniales, sino monopolísticos como se verá posteriormente.⁵³⁸

Ejemplo de precio público es el de los ingresos obtenidos por el circuito de Teatros Nacionales, institución que tiene a su cargo la explotación de dichas entidades.

⁵³⁶ BAYONA Y SOLER, *Óp. Cit.* Pág. 617.

⁵³⁷ BAYONA Y SOLER, *Óp. Cit.* Pág. 618.

⁵³⁸ *Constitución de El Salvador*, Artículo 110 inc. 4º , Editorial Iis, 3ra edición, 1995 Pág. 30

2.8 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

ARTÍCULO 131.- Corresponde a la Asamblea Legislativa:

8º Decretar el Presupuesto de ingresos y egresos de la Administración Pública⁵³⁹, así como sus reformas;

2.8.1 Los Ingresos Públicos en la Constitución Política Salvadoreña.

Se dice que todas las manifestaciones del orden jurídico tienen su fundamento en el “Derecho Constitucional”, razón por la cual se le ha llamado “Derecho Fundamental”. Se dice también que los principios básicos que animan la legislación tributaria de un país, deben de buscarse en los lineamientos consagrados en la Constitución Política. Por lo que hemos observado al recorrer la historia tributaria en los distintos países y en las distintas épocas, somos de opinión que es el derecho constitucional el que debe basarse e inspirarse en el derecho tributario, este a su vez debe desarrollarse de conformidad a la técnica tributaria obtenida, gracias a sus ingresos. Si desaparecen estos, el estado también desaparecería por que no podrían funcionar los servicios públicos, ni podría satisfacerse ninguna necesidad de carácter colectiva⁵⁴⁰.

Cuando en la Constitución se han establecido los principios de una legislación tributaria, estos, como es natural, tienen que respetarse y el éxito o el fracaso, sería producto de la buena o mala aplicación de la técnica tributaria. Recordemos que ya anteriormente hemos hecho alusión a que las grandes revoluciones habidas en el mundo, han tenido su origen en el abuso

⁵³⁹ conjunto de organizaciones públicas que realizan la función administrativa de gestión del Estado y de otros entes públicos con personalidad jurídica, ya sean de ámbito regional o local.

⁵⁴⁰ PEREZ ROYO, F. *Op Cit.* Pág. 32.

tributario y en todas se han producido cambios radicales en la legislación, principalmente en lo constitucional⁵⁴¹.

La experiencia pues nos dice que el poder tributario del estado no debe existir con toda amplitud sino que la facultad de imponer contribuciones debe estar limitada, ya que es esta actividad una de las más delicadas en la vida del estado.

En nuestra Constitución los principios generales sobre los ingresos se dan en los Arts. 119, 120 y 121.

⁵⁴¹ ARAGON, Manuel, *Op Cit.* Pág. 78

CAPITULO 3

3.1 LOS TRIBUTOS COMO FUENTES DE INGRESO PUBLICO.

3.1.1 GENERALIDADES.

Los tributos constituyen los ingresos más importantes del Estado o de los entes públicos, por ser los que más entradas les proporcionan. El tributo, “no es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios”⁵⁴². Este mecanismo consiste en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la ley. El tributo, pues, es una obligación cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente público acreedor el ingreso tributario. Los Tributos “son las prestaciones en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.⁵⁴³

En tal sentido, podemos definir el tributo como la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece⁵⁴⁴.

Además de la definición que Sainz de Bujanda hace del tributo, existen otras muchas. Así, el Modelo de Código Tributario para América Latina dice: “Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el

⁵⁴² SAINZ DE BUJANDA, F. “*Lecciones de Derecho Financiero*”, Universidad Complutense facultad de Derecho, 9ª Edición, Madrid, 1991, Pág. 126

⁵⁴³ *Ibidem*, Pág. 127

⁵⁴⁴ PEREZ DE AYALA, J. *Derecho Tributario*, Tomo 1, Editorial de derecho financiero, Madrid-España, 1968, Pág. 78.

cumplimiento de sus fines” (Art. 13).⁵⁴⁵ También nuestra Ley General Tributaria Municipal expresa “Son Tributos Municipales, las prestaciones, generalmente en dinero, que los Municipios en el ejercicio de su potestad tributaria exigen a los contribuyentes o responsables, en virtud de una ley u ordenanza, para el cumplimiento de sus fines” (inciso 1º Art. 3).

3.1.2 Sistema Tributario

Es el conjunto de tributos existentes en un país en una época determinada. Ejerce una presión fiscal, la cual está vinculada con el impacto que tiene el sistema tributario sobre la riqueza. La presión fiscal es la suma de impuestos que afectan al contribuyente.⁵⁴⁶

"Cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de los ingresos, de su sistema económico ", es decir que el sistema tributario está formado y constituido por el conjunto de tributos que estén vigentes en un país determinado y por supuesto, en una época establecida. Esto explica que cada sistema tributario es distinto a otro, ya que cada uno de ellos está integrado y formado por los variados impuestos que cada país adopte según sea su producción, formas políticas, tradiciones, y naturaleza geográfica de los mismos⁵⁴⁷.

El estudio de un sistema tributario debe limitarse a una época establecida y circunscrita debido a la eminente y muy rápida educación social y económica por lo que gracias a esto se aprecia la necesidad de una educación de las normas legales, esto tiene su base en que "el derecho debe seguir a la vida,

⁵⁴⁵ *Código Tributario*, Artículo 3, 4ta edición, Editorial Lis, 2005, Pág. 40.

⁵⁴⁶ GONZALES GARCIA, J. *Derecho Tributario II*, Editorial Civitas, 3ª Edición, Buenos Aires, 1994, Pág. 47.

⁵⁴⁷ PEREZ DE AYALA, J. *Op Cit.* Pág. 81.

ya que de lo contrario se convierte en algo hueco y carente de significado humano ".⁵⁴⁸

El tributo, según la legalidad que rige en los respectivos estados de derecho, sólo surge de la ley, producto de esto es que en un sistema tributario en buen funcionamiento es siempre un ordenamiento legal establecido. De allí proviene la gran importancia del estudio del Sistema Tributario en relación a la ciencia jurídica que estudia los tributos, es decir, el derecho tributario es obviamente que está muy unido a la Contaduría Pública; pero es necesario aclarar que para estudiar los Tributos en particular es indispensable realizar un examen intenso a la política, economía, administración fiscal, sociedad en general, en fin, conocer los lineamientos generales del Sistema Tributario en un determinado país.⁵⁴⁹

3.1.3 Régimen y Sistema Tributario

Un sistema es un conjunto racional y armónico de las partes que forman un todo reunidas científicamente por unidad de fin.⁵⁵⁰ Aquí se observa la diferencia entre el Sistema y Régimen, y que cuando las reglas se imponen o se siguen en forma orgánica, sin orden y sin investigación de causa, con el solo propósito de lograr más fondos, se está en presencia de un régimen, y no de un Sistema Tributario. Si bien, se observa el Sistema Tributario como aquel que no carece de un vínculo lógico determinado, por lo que es necesario aclarar que en la práctica, nuestra vida cotidiana es demasiado difícil, que los Tributos ofrezcan entre sí esa lógica⁵⁵¹.

⁵⁴⁸ GONZALES GARCIA, J. *Op Cit.* pág. 48

⁵⁴⁹ GIANNINI, A.D. *Instituciones del Derecho Tributario*, Madrid, 1957, Pág. 88

⁵⁵⁰ SAY, Juan Bautista, *Tratado de Economía Política*, 4ª edición, Madrid, 1821, Tomo II, Pág 110

⁵⁵¹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Op Cit.* Pág. 126.

Se debe aceptar entonces, que el concepto de Sistema Tributario aparece como meta o como aspiración más que como explicación de algo existente.⁵⁵²

3.2 DEFINICIÓN DE TRIBUTO

“Los Tributos son ingresos públicos de que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir”⁵⁵³. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.⁵⁵⁴

Son prestaciones pecuniarias obligatorias establecidas por los distintos niveles estatales. El término tributo es de carácter genérico y ello significa: "todo pago o erogación que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en virtud de una ley formalmente sancionada pero originada de un acto imperante, obligatorio y unilateral, creada por el estado en uso de su potestad y soberanía".

En otras palabras podemos decir que son ingresos públicos de Derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir.⁵⁵⁵

⁵⁵² FERREIRO LAPATZA, Juan José. *Curso de Derecho Tributario, Sistema Tributario, Los Tributos en Particular*, 7ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1991, Pág. 203

⁵⁵³ PEREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Civitas 2ª Edición, Madrid-España, 1991, Pág. 28

⁵⁵⁴ RODRIGUES BEREIJO, A. *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, Estudios de Hacienda Pública, Madrid 1976, Pág. 69

⁵⁵⁵ PALACIOS MARQUEZ, Leonardo. *La Obligación Tributaria. Comentarios al Código Orgánico, Tributario 1994*. Editorial Arte, Caracas, 1995, Pág.87

Los tributos son ingresos públicos de carácter coactivo en los que prevalece la finalidad de contribuir a la financiación de las actividades públicas. (Tributo significa contribuir, cooperar o concurrir con otros al logro de un fin común). Son tres las modalidades de tributos a considerar en la actualidad: impuestos, tasas y contribuciones especiales

El Tributo es una obligación ex-lege, pecuniaria, de derecho público, cuyo presupuesto de hecho se configura por la ley -con respeto a los principios constitucionales, en la que un sujeto pasivo -el deudor- y un sujeto activo acreedor, ente público- se rigen por normas específicas de la actividad tributaria o financiera⁵⁵⁶. Es la obligación monetaria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas, en especial al gasto del Estado. En esta obligación influye el deber de un sujeto pasivo, con el derecho del acreedor público. Pero este derecho del acreedor público, debido a la naturaleza del derecho público, se configura no solamente como derecho, sino como poder deber o potestad a exigir el cumplimiento de la prestación.⁵⁵⁷

3.3 FUNDAMENTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LOS TRIBUTOS.

3.3.1 Fundamento Jurídico.

El tributo es el concepto fundamental del derecho tributario, tropieza con dos dificultades fundamentales. Su carácter abstracto y el ser un concepto género que comprende que otro que le procede en el tiempo y le aventaja en

⁵⁵⁶ *Código Tributario de El Salvador*, Art. 16, Editorial Lis, 1995, Pág. 10

⁵⁵⁷ VISCAINO CALDERON, V. *Ingresos de Derecho Público o de Derecho Privado*, Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, PGP, 1981. Pág. 81

importancia, el impuesto. Una dificultad adicional, en el sentido que el tributo parece formar del sistema de los fundamentos obvios, esto es, dar por obvios determinados conceptos por estimarlos verdades inmutables sobre las cuales no hay nada que añadir ni investigar.⁵⁵⁸

Seis acepciones del concepto Tributo:

- 1) El tributo como cuantía en dinero.
- 2) El tributo como prestación correspondiente a un deber jurídica del sujeto pasivo.
- 3) El tributo como derecho subjetivo del que es titular activo.
- 4) El tributo como relación jurídica tributaria.
- 5) El tributo como norma jurídica
- 6) El tributo como norma, hecho y relación jurídica.

El tributo es el género y sus especies: el impuesto, la tasa y la contribución especial.⁵⁵⁹ Los autores antes mencionados, además de la noción formal de tributo, señalan que la capacidad contributiva actúa como fundamento del impuesto y la contribución de mejoras, en el sentido que aquél se exige a quien exterioriza una determinada capacidad contributiva.

3.3.2 Naturaleza Jurídica.

Un Tributo es una modalidad de ingreso público o prestación patrimonial de carácter público, exigida a los particulares.⁵⁶⁰

⁵⁵⁸ GONZALES GARCIA, J. *Derecho Tributario* II, Editorial Civitas, 3ª Edición, Buenos Aires, 1994, Pág. 54

⁵⁵⁹ GARCIA, David Ricardo. *Principios de Economía Política* e imposición fiscal, Biblioteca de cultura económica, el consultor bibliográfico, Barcelona, 1932, Pág.109

⁵⁶⁰ BIELSA, Rafael, *Estudios de Derecho Público*, Tomo II, derecho Fiscal, ediciones Depalma, Buenos Aires, 1951, Pág.204

3.4 CARACTERÍSTICAS

a) *Los tributos son generalmente recursos de carácter monetario, aunque en ocasiones puedan consistir en la entrega de bienes de naturaleza no dineraria, pero susceptibles de valoración económica.*⁵⁶¹ Es una característica de nuestra economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda. Si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea in natura no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea “pecuniariamente valuable” para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación determinado país no disponga lo contrario. Si bien en sistemas pre modernos existían tributos consistentes en pagos en especie o prestaciones personales, en los sistemas tributarios capitalistas la obligación tributaria tiene carácter dinerario.⁵⁶² Pueden, no obstante, mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias para colaborar a la realización de las funciones del Estado, de las que la más destacada es el servicio militar obligatorio⁵⁶³.

En ocasiones se permite el pago en especie: ello no implica la pérdida del carácter pecuniario de la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se produce una dación en pago para su cumplimiento; las mismas consideraciones son aplicables a aquellos casos en los que la

⁵⁶¹ LOZANO SERRANO, C. *Intervencionismo y Derecho Financiero*, REDF, SS, 1987 , Pág. 132

⁵⁶² VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, 3ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1980, Pág. 115

⁵⁶³ BIELSA, Rafael, *Op Cít.* Pág. 206.

Administración, en caso de impago, proceda al embargo de bienes del deudor.⁵⁶⁴

- b) *Los tributos tienen carácter coactivo.* Son obligaciones impuestas por el Estado u otro ente público de manera unilateral, sin tomar en cuenta la voluntad del contribuyente.⁵⁶⁵ Elemento esencial de tributo es la coacción, o sea, la facultad de “compeler” al pago de la prestación requerida y que el estado ejerce en virtud de su poder de imperio .La coacción se manifiesta en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.

El carácter coactivo de los tributos está presente en su naturaleza desde los orígenes de esta figura. Supone que el tributo se impone unilateralmente por los entes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario, al que cabe impeler coactivamente al pago.⁵⁶⁶ Debido a este carácter coactivo, y para garantizar la auto imposición, principio que se remonta a las reivindicaciones frente a los monarcas medievales y que está en el origen de los Estados constitucionales, en Derecho tributario rige el principio de legalidad. En virtud del mismo, se reserva a la ley la determinación de los componentes de la obligación tributaria o al menos de sus elementos esenciales. Así le corresponde a la Asamblea Legislativa “decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa” (ordinal 6 del Art 131

⁵⁶⁴ SAINZ DE BUJANDA, F. *Óp. Cit*, Pág. 128

⁵⁶⁵ GARCIA DE ENTERRIA, E. *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1986, Pág. 71

⁵⁶⁶ QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, C. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid-España, 1990, Pág. 91

Cn.)⁵⁶⁷, distinto es lo q ocurre en el derecho privado, donde priva el principio de la autonomía de la voluntad.

- c) *Los tributos existen en virtud de una ley.* Los tributos deben ser impuestos por medio de ley,⁵⁶⁸ no hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción .El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciando en el aforismo latino “nullum tributum sine lege”. A su vez, como todas las reglas que establezcan obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.
- d) *Los tributos tienen carácter contributivo.* Su destino es cubrir los gastos que demande el cumplimiento de sus fines.⁵⁶⁹ El objetivo del tributo es fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. El carácter contributivo del tributo significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales. A través de la figura del tributo se hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado, dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines.⁵⁷⁰

⁵⁶⁷ *Constitución de la República de El Salvador*, Artículo 131, Editorial Lis, 3ª Edición, 1995.

⁵⁶⁸ ARGUMEDO , Enrique, *Óp., Cit*, Pág. 41

⁵⁶⁹ PEREZ ROYO, F. *Op, Cit*, Pág. 30

⁵⁷⁰ GUEVARA AYALA, M. “*Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña*”, Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, Universitaria, San Salvador,1977, Pág. 88

Se justificaba la atribución de la potestad impositiva a los poderes públicos afirmando que: El dinero ha sido considerado, con razón, como el principio vital del cuerpo político, como aquello que sostiene su vida y movimiento y le permite ejecutar sus funciones más vitales.⁵⁷¹ El carácter contributivo permite diferenciar a los tributos de otras prestaciones patrimoniales exigidas por el Estado y cuya finalidad es sancionadora, como las multas. Pese a que el principal objetivo de los tributos sea la financiación de las cargas del Estado, pueden concurrir objetivos de política económica o cualesquiera otros fines, que en casos concretos pueden prevalecer sobre los contributivos.

3.5 CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS

En la mayoría de los sistemas impositivos estatales se distinguen al menos tres figuras tributarias: el impuesto, la tasa y la contribución especial.⁵⁷² Aunque, en general, existe coincidencia en cuanto a los aspectos básicos de la clasificación tributaria.

Esta clasificación tripartita es la más difundida en la doctrina y la que acepta nuestro ordenamiento jurídico. Clasificación que es además recogida en el Art. 223 ordinal 4 Cn., conforme al cual: forman la Hacienda Pública: “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”.⁵⁷³

De igual forma el inciso 2 del Art. 3 de la Ley General tributaria Municipal establece: “Son tributos municipales, los Impuestos, las Tasas y las contribuciones Especiales Municipales”.

⁵⁷¹ BAYONA DE PEROGORDO, J. y SOLER ROCH, M. *Derecho Financiero*, 2ª Edición, Librería Compás, Alicante, 1989. Pág. 40

⁵⁷² SAINZ DE BUJANDA, F. *Op, Cit*, Pág. 130

⁵⁷³ *Constitución de la República de El Salvador*, Artículo 223, *Op, Cit*.

A pesar de que nuestros ordenamientos distinguen entre los tres tipos de tributos,⁵⁷⁴ muchas veces existe confusión de términos. Así el inciso 1 del Art.231 Cn. Emplea el vocable “contribuciones” en sentido genérico, queriendo abarcar con el toda la clase de tributos; otras veces, se utilizan como Sinónimos los términos “impuestos” y “contribuciones”, “tasas y derechos”, “impuestos” o “precios” y las “contribuciones” y “cuotas” o “cotizaciones”.⁵⁷⁵

Por tal motivo para evitar estas imprecisiones, trataremos cada tributo por separado, destacando sus características específicas, no sin antes mencionar que en el hecho imponible, hechos tipificados por la ley, cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir, es donde radica la diferencia entre las distintas clases de tributos.⁵⁷⁶ Dicha clasificación es la siguiente:

3.5.1 Impuestos.

3.5.1.1 Definición de Impuestos:

Los Impuestos son Tributos cuyo hecho imponible se define sin referencia a servicios prestados o actividades desarrolladas por la Administración Pública. Es el tributo como obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.⁵⁷⁷

Podemos definirlo como “ El tributo exigido por el estado a quienes se hallan en las situaciones considerados por la ley como hechos imponibles viendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativos al

⁵⁷⁴ PEREZ ROYO, F. *Op, Cit*, Pág. 34

⁵⁷⁵ *Constitución de la República de El Salvador*, Artículo 231, *Op, Cit*.

⁵⁷⁶ VILLEGAS, Héctor, *Op, Cit*, Pág. 160

⁵⁷⁷ Modelo de Código Tributario para América Latina, Art 15, OEA/BID, Washington, 1968

obligado".⁵⁷⁸

Al decir que el tributo es exigido a "quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos" queremos significar que el hecho generador de la obligación de tributar está relacionado con la persona o bienes del obligado. Este hecho generador elegido como generador, no es un hecho cualquiera de la vida sino que está caracterizado por su naturaleza reveladora, por lo menos, de la posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del estado⁵⁷⁹. Si bien la valoración del legislador es discrecional, debe estar idealmente en función de la potencialidad económica de cada uno, es decir, de acuerdo a su capacidad contributiva, en segundo lugar puede verse que ese hecho generador es totalmente ajeno a una actividad estatal determinada. El impuesto se adeuda pura y simplemente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente.⁵⁸⁰

El impuesto es una clase de tributo (obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario) regido por Derecho público. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la Administración (acreedor tributario). Surge exclusivamente por la "potestad tributaria del Estado", principalmente con el objeto de financiar sus gastos. Su principio rector, denominado "Capacidad Contributiva", sugiere que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento estatal, para consagrar el principio constitucional de equidad y el principio social de solidaridad.

⁵⁷⁸ VISCAINO CALDERON, V. *Ingresos de Derecho Público o de Derecho Privado*, Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, PGP, 1981, Pág. 94

⁵⁷⁹ GUEVARA AYALA, M. *Op Cit.* Pág. 93.

⁵⁸⁰ RODRIGUEZ BEREIJO, A: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, Estudios de Hacienda Pública, Madrid. 1976. Pág. 71

En ocasiones, se definen como aquellos que no implican contraprestación, lo que se ha criticado porque da a entender que existe contraprestación en otros tipos de tributo, cuando el término "contraprestación" es propio de relaciones sinalagmáticas y no unilaterales y coactivas como las tributarias.⁵⁸¹

Una definición más estricta señala que los impuestos⁵⁸² son aquellos tributos que no tienen una vinculación directa con la prestación de un servicio público o la realización de una obra pública. La prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él⁵⁸³.

En los impuestos, el hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente. Son los más importantes por el porcentaje que suponen del total de la recaudación pública.

La definición del impuesto presenta dificultades ya que éste responde casi estrictamente a esos elementos comunes. Sin embargo, la comisión redactora del Modelo creyó conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el estado desarrolla con su producto. La definición que ofrece el modelo de código para América Latina, contiene la nota característica esencial de los impuestos: la independencia, por cuanto la prestación tributaria se mantiene independiente que el Estado le dé.⁵⁸⁴

⁵⁸¹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Op, Cit*, Pág. 130

⁵⁸² Son los tributos exigidos por el Estado sin que exista una contraprestación inmediata por su pago, y aun así exige su cumplimiento por el simple surgimiento del hecho generador, que devolverá a cambio el Estado a largo plazo a través de educación, salud, seguridad, etc., satisfaciendo de este modo las necesidades públicas.

⁵⁸³ ARAGON, Manuel, *Constitución y Democracia*, Editorial Tecnos, Madrid España, 1989, Pág. 76

⁵⁸⁴ LOZANO SERRANO, C. *Intervencionismo y Derecho Financiero*, REDF, SS, 1987, Pág. 133

También se puede definir al impuesto expresando que es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, el ejercicio en su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación⁵⁸⁵.

El profesor Valdés costa, afirma con razón que el impuesto es el tributo típico por excelencia. El que presenta mejor generó, es también el más importante de las finanzas actuales y el que tiene más valor científico, razones por las cuales la doctrina le presenta preferencia atención⁵⁸⁶.

Podemos decir además que el impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.⁵⁸⁷

Los impuestos son cargas obligatorias que las personas y empresas tienen que pagar para financiar el estado. En pocas palabras: sin los impuestos el estado no podría funcionar, ya que no dispondría de fondos para financiar la construcción de infraestructuras (carreteras, puertos, aeropuertos, eléctricas), prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa, sistemas de protección social (desempleo, prestaciones por invalidez o accidentes laborales), etc.

En lo que respecta a nuestro ordenamiento jurídico la única definición de impuesto es la que aparece en la Ley general Tributaria Municipal que prescribe: “Son impuestos municipales, los tributos exigidos por los municipios, sin contraprestación alguna individualizada”. Por ello decimos

⁵⁸⁵ GARCIA VIZCAINO, C. *Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, pág. 67.

⁵⁸⁶ VALDES COSTA, R. *Curso de derecho tributario*, Abeledo-Perrot, Montevideo, 1970, pág. 110.

⁵⁸⁷ SPISSO, Rodolfo R, *Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Temis, Argentina 1991 Pág. 145,

que el impuesto es aquel tributo, cuya obligación tiene como hecho imponible una situación independiente de todos los servicios o actividades estatales.⁵⁸⁸

De dicha definición se infieren como características fundamentales, las siguientes:

- i. Es un tributo, es decir una prestación contributiva generalmente pecuniaria, exigida por el estado en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.⁵⁸⁹
- ii. El hecho imponible es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Esta es la nota característica del impuesto, en el que, a diferencia de las otras especies tributarias, como las tasas y las contribuciones especiales, no aparece contemplado ningún servicio o actividad administrativa.⁵⁹⁰ Esto es lo que, en definitiva, ha querido indicar el legislador al definir el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación. Esta característica de la ausencia de la contraprestación ha sido criticada por la doctrina, porque se induce al error “de pensar que las restantes clases de tributos se exigen con contraprestación, mientras que es bien sabido que dicho concepto, entendido en su sentido técnico-jurídico queda reservado para las prestaciones sinalagmáticas y en ningún caso para los tributos que son prestaciones unilateralmente impuestas o coactivas”.⁵⁹¹

3.5.1.2 Elementos del impuesto

- **Hecho Imponible:** Aquella circunstancia cuya realización, de acuerdo con la ley, origina la obligación tributaria. Son hechos imposables

⁵⁸⁸ ARAGON, Manuel, *Op, Cit*, Pág. 80

⁵⁸⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Op, Cit*, Pág. 131

⁵⁹⁰ SAINZ DE BUJANDA, F. *Op, Cit*, Pág. 135

⁵⁹¹ PEREZ ROYO, F. *Op, Cit*, Pág. 38

comunes la obtención de una renta, la venta de bienes y la prestación de servicios, la propiedad de bienes y la titularidad de derechos económicos, la adquisición de bienes y derechos por herencia o donación.⁵⁹²

- **Sujeto Pasivo:** el que debe, es la persona natural o jurídica que está obligada por ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias. Se distingue entre contribuyente, al que la ley impone la carga tributaria, y responsable legal o sustituto del contribuyente que está obligado al cumplimiento material o formal de la obligación.
- **Sujeto Activo:** es la entidad administrativa beneficiada directamente por el recaudo del impuesto, quien hace figurar en su presupuesto los ingresos por el respectivo tributo. En el caso colombiano, por ejemplo, los sujetos activos son administraciones de carácter territorial de orden nacional, departamental, municipal o distrital, a los que la creación del tributo define en un caso u otro como destinatarios.⁵⁹³
- **Base Imponible:** es la cuantificación y valoración del hecho imponible y determina la obligación tributaria.⁵⁹⁴ Se trata de una cantidad de dinero, pero puede también tratarse de otros signos, como el número de personas que viven en una vivienda, litros de gasolina, litros de alcohol o número de cigarrillos.
- **Tipo de Gravamen:** es la proporción que se aplica sobre la base imponible con objeto de calcular el gravamen. Dicha proporción puede ser fija o variable.⁵⁹⁵

⁵⁹² FERREIRO LAPATZA, Juan José. *Curso de Derecho Tributario, Sistema Tributario, Los Tributos en Particular*, 7ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1991, Pág. 76.

⁵⁹³ *Ibidem*. Pág. 81

⁵⁹⁴ AHUMADA, G. *Tratado de Finanzas Publicas*, ediciones Plus Ultra, Tomo I, Buenos Aires, 1969, Pág.99

⁵⁹⁵ GIULIANI FONROUGE C. *Derecho Financiero*, Buenos Aires, 2ª edición, 1970, Tomo II, Pág. 55

- **Cuota Tributaria:** Aquella cantidad que representa el gravamen y puede ser una cantidad fija o el resultado de multiplicar el tipo impositivo por la base imponible.⁵⁹⁶
- **Deuda Tributaria:** es el resultado final luego de reducir la cuota con posibles deducciones y de incrementarse con posibles recargos, que debe ser pagada al sujeto activo según las normas y procedimientos establecidos para tal efecto.

Los impuestos son generalmente calculados con base en porcentajes, llamados tasas de impuestos o alícuotas, sobre un valor particular, la base imponible.

3.5.1.3 Naturaleza Jurídica del Impuesto

El impuesto no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción a la potestad tributaria del estado. Es además una institución de derecho público.

El impuesto es una obligación unilateral coactivamente por el estado en virtud de su poder de imperio.⁵⁹⁷ Se podría agregar que el impuesto es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado, en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes.⁵⁹⁸ Tal sistema importa la existencia de un órgano de dirección en cargado de satisfacer las necesidades públicas.

⁵⁹⁶ *Ibidem*, Pág. 58

⁵⁹⁷ QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, C. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid-España, 1990, Pág. 93

⁵⁹⁸ CORTÉS DOMINGUEZ, M. *Ordenamiento tributario español*. Editorial. Civitas, Madrid. 1985, Pág. 87

3.5.1.4 Clases de los Impuestos

- **Internos y Externos:**

Impuestos Internos: Se recaudan dentro de las fronteras patrias. Ejemplos: impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado (IVA).

Impuestos Externos: Son los recaudados por el ingreso al país de bienes y servicios, por medio de las aduanas; además actúan como barrera arancelaria.⁵⁹⁹

- **Directos e Indirectos:**

*Impuestos Directos*⁶⁰⁰: Se aplican de forma directa, afectando principalmente a los ingresos o propiedades. Gravan manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva. Se establecen sin que el Estado pretenda que el impuesto se traslade a una persona distinta del obligado. Estos impuestos gravan a la persona obligada en la norma, se trata de que el impuesto recaiga sobre el obligado por la ley, que la riqueza de este se vea afectada. Gravan una situación estática entendida como aquella riqueza que una persona posee en un tiempo determinado.⁶⁰¹

Es el impuesto que grava directamente las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta. Son el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto de sucesiones, la contribución rústica y urbana (o impuesto sobre bienes inmuebles), los impuestos sobre la posesión de vehículos (Impuesto de la tenencia o uso de vehículos, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica), animales, etc.⁶⁰². En sistemas fiscales históricos se daba la capitación (impuesto igual a todos los habitantes), y también eran impuestos

⁵⁹⁹ GUEVARA AYALA, M, *Op, Cit*, Pág. 90.

⁶⁰⁰ Son aquellos que se imponen directamente a individuos o a empresas, como los impuestos sobre la renta, los ingresos derivados del trabajo y los beneficios.

⁶⁰¹ GUEVARA AYALA, M, *Op, Cit*, Pág. 93

⁶⁰² QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, C. *Op Cit*. Pág. 93.

directos muchos de los exigidos dentro del complejo sistema fiscal en torno a la renta feudal⁶⁰³.

Bajo esta terminología existen diferentes clasificaciones, que atienden a diversos criterios, económicos, administrativos, jurídicos, etc.

Lo que en realidad acontece dice Sainz de Bujanda, “es que la distinción se emplea con sentido muy distinto en el marco de la ciencia jurídica y en el de la ciencia económica.”⁶⁰⁴

Los términos surgieron dentro del ámbito económico, a partir de la idea de los fisiócratas de que existen tributos que gravan a las clases productivas, incidiendo directamente sobre la riqueza social, y tributos que recaen sobre las clases económicamente improductivas, incidiendo solo indirectamente sobre esa misma riqueza social. “De acuerdo con ello, el tributo que grava las rentas agrarias constituía el paradigma de impuesto directo, al gravar la fuente productiva de riqueza por excelencia. Se está en presencia de los impuestos directos cuando la norma jurídica tributaria establece la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor.”⁶⁰⁵

Dentro de los impuestos directos se pueden encontrar dos tipos:

- **Impuestos de Producto:** aquellos que se aplican sobre rentas, productos o elementos patrimoniales, y cuyo gravamen depende de las características de esos bienes y no del titular de los mismos.

⁶⁰³ SPISSO, Rodolfo R, *Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Temis, Argentina 1991
Pág. 149,

⁶⁰⁴ SAINZ DE BUJANDA, F. *Op, Cit*, Pág. 129

⁶⁰⁵ ARGUMEDO, Enrique, *Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño*, Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1974, Pág. 44

- **Impuestos Personales:** aquellos que se aplican sobre rentas o patrimonios pertenecientes a personas físicas o jurídicas, y cuyo gravamen está graduado en función de la capacidad de pago de las mismas.

*Impuestos Indirectos*⁶⁰⁶: Afectan a personas distintas del contribuyente, que traslada la carga del impuesto a quienes adquieren o reciben los bienes. Gravan manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, en función del consumo, gravan en relación a índices. Se establece con la intención de que el obligado por la norma traslade la carga del impuesto sobre un tercero, pero no la carga jurídica. Gravan una situación dinámica, es decir la circulación económica de la riqueza, la riqueza en movimiento⁶⁰⁷.

Se emplean estos, cuando la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor.⁶⁰⁸

Es el impuesto que grava el consumo. Su nombre radica en que no afecta de manera directa los ingresos de un contribuyente sino que recae sobre el costo de algún producto o mercancía. El impuesto indirecto más importante es el impuesto al valor agregado o IVA el cual constituye una parte importante de los ingresos tributarios en muchos países del mundo

En otras palabras el impuesto es directo cuando no se prevé la traslación jurídica de la cuota tributaria. En cambio, es indirecto cuando se le concede al sujeto pasivo la facultad para resarcirse de lo pagado al ente público.

⁶⁰⁶ es el impuesto que grava el consumo. Su nombre radica en que no afecta de manera directa los ingresos de un contribuyente sino que recae sobre el costo de algún producto o mercancía.

⁶⁰⁷ ARGUMEDO, Enrique, *Op Cit.* Pág. 46.

⁶⁰⁸ GARCIA DE ENTERRIA, E. *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1986, , Pág. 76

Ejemplo de impuesto directo: es el impuesto sobre la renta; de impuesto indirecto: el IVA.

Ante este criterio de técnica jurídica está dice Ayala, “ la acepción respecto de la cual en términos generales existe acuerdo entre diferentes autores entre ellos Valdés Costa, en referir como impuestos directos, los impuestos a la renta y al patrimonio, por una parte y, como indirectos, los impuestos al consumo y a las transacciones, por otra.⁶⁰⁹

Esta acepción ha tenido mucha importancia en nuestro país:

- i. Serán de la competencia de la Dirección General de Contribuciones 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 Directas.⁶¹⁰
- ii. La Dirección general de Contribuciones Directas tendrá a su cargo las atribuciones concernientes al impuesto sobre la Renta: al impuesto de Vialidad; al Gravamen de las Sucesiones; al impuesto sobre Donaciones; al impuesto de Alcabala; al impuesto de Saneamiento y Pavimentación; al Registro y Matricula de Comercio, y a la Matricula del timbre.⁶¹¹

⁶⁰⁹ GUEVARA AYALA, M. *Óp.*, *Cit*, Pág. 150

⁶¹⁰ ARGUMEDO, Enrique, *Op*, *Cit*, Pág. 60

⁶¹¹ ARGUMEDO, Enrique, *Op*, *Cit*, Pág. 60

- **Reales y Personales:**

Partiendo de esta doctrina propone Sainz de Bujanda la distinción entre impuestos Reales y Personales.

Impuestos Reales: Es aquél que grava una manifestación de riqueza que, puede ser pensada prescindiendo de su relación con una determinada persona.⁶¹² Por ejemplo, la renta que produce un edificio puede ser gravada sin tomar en cuenta el sujeto que habrá de pagar el impuesto.

Impuestos Personales: Por el contrario, grava una manifestación de riqueza que no puede ser pensada sino en relación a una determinada persona.⁶¹³ El elemento objetivo del hecho imponible en el impuesto personal no puede existir ni configurarse al margen del sujeto de la relación obligatoria. A modo de ejemplo, podemos mencionar el impuesto sobre la renta, que grava la renta global, la que ha de imputarse siempre a un sujeto determinado, el gravamen de las sucesiones y el impuesto de donaciones. En el impuesto personal la persona entra, pues, a formar parte de la propia existencia del hecho imponible.⁶¹⁴

- **Impuestos Subjetivos y Objetivos**

Impuestos Subjetivos. Son aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo son tomadas en cuenta en el momento de cuantificar la deuda tributaria.⁶¹⁵ Ejemplos; el impuesto sobre la renta, el gravamen de las sucesiones; el impuesto de donaciones.

⁶¹² CABANELLAS, Guillermo, *Diccionario de Derecho Usual*, Tomo I, edición Heliasta S.R.L, Buenos Aires, 1972, Pág.118

⁶¹³ GARCIA, David Ricardo. *Principios de Economía Política e imposición fiscal*, Biblioteca de cultura económica, el consultor bibliográfico, Barcelona, 1932, Pág.61

⁶¹⁴ SAINZ DE BUJANDA, F. *Op Cit*, Pág. 139

⁶¹⁵ GARCIA, David Ricardo. *Op Cit*. Pág. 64.

Impuestos Objetivos. Son aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar la deuda. Ejemplo, el IVA.⁶¹⁶

Esta clasificación entre impuestos subjetivos y objetivos atiende a los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. Por lo que no coincide con la anterior que distingue entre impuestos reales y personales, atendiendo a la específica configuración del hecho imponible, según su relación con el sujeto obligado. Pese a ello, los impuestos personales son algunas veces subjetivos, dada la relevancia que adquieren las condiciones personales del sujeto pasivo en el momento de cuantificar la deuda. Puede ocurrir, por otra parte y de hecho ocurre que los impuestos reales son susceptibles de ser subjetivos.⁶¹⁷

▪ **Impuestos Periódicos e Instantáneos**

Son Impuestos Periódicos: Aquellos en los que el presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo o es de realización progresiva. En estos casos es necesario fraccionar la duración del hecho imponible en diferentes periodos, llamados Periodos Impositivos a cada uno de los cuales corresponde el nacimiento de la obligación de tributar. La obligación tributaria nace, por ejemplo, cuando el hecho imponible se prolonga durante un año; cada año nace, entonces una obligación distinta, porque cada año es un periodo impositivo. De esta manera el hecho imponible adquiere una duración determinada.

⁶¹⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. *Op Cit*, Pág. 139

⁶¹⁷ FERNANDEZ, Tomas Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2ª Edición, Editorial Civitas, Madrid-España, 1986., Pág. 170

Son Impuestos Instantáneos: Aquellos cuyo presupuesto de hecho se agota con su propia realización. Ejemplos: el gravamen de las sucesiones, el impuesto sobre transferencia de bienes raíces, el IVA.⁶¹⁸

Aún podemos añadir una tercera categoría, de acuerdo a Pérez Royo,⁶¹⁹ que es la de impuestos de declaración periódica, la que abarcaría, no solamente los impuestos periódicos en sentido estricto, sino también aquellos que, siendo instantáneos por su hecho imponible, al producirse éste “en masa” o de forma repetida, son aplicados mediante una declaración periódica, que abarca todos los supuestos producidos en el periodo establecido. Ejemplo el IVA.

Con una naturaleza sustancialmente idéntica a la de los impuestos, nuestro ordenamiento jurídico conoce la existencia de otras contribuciones como las que financian el Instituto salvadoreño del seguro social, estableciéndose contribuciones a cargo de los patronos y de los trabajadores, que pasan a formar parte del fondo del Seguro social y que, en definitiva, pueden calificarse como impuestos al trabajo.⁶²⁰

- **Generales y Especiales:**

Impuestos Generales: Gravan generalmente todas las actividades económicas comprendidas en las normas. Ejemplos: IVA, impuesto al consumo, a la transferencia del dominio, a la prestación de servicios.

⁶¹⁸ GARCIA ENTERRIA, E. *Op, Cit*, Pág. 77

⁶¹⁹ PEREZ ROYO, F. *Op Cit*. Pág. 45

⁶²⁰ VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, 3ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1980, Pág. 164

Impuestos Especiales: Gravan determinada actividad económica. Ejemplo: impuestos sobre el tabaco, sobre el alcohol, sobre la cerveza.⁶²¹

- **Transitorios y Permanentes:**

Se clasifican por su transitoriedad o permanencia en el sistema tributario.

Impuestos Transitorios: Son para cumplir con un fin específico del Estado; una vez cumplido el impuesto se termina (un período de tiempo determinado). Suelen imponerse para realizar obras extraordinarias.

Impuestos Permanentes: No tienen período de vigencia, están dentro de la esquemática tributaria de forma indefinida.⁶²²

- **Regresivos y Progresivos:**

Una cualidad importante de los sistemas de impuestos es como varían a medida que aumenta la base imponible a la que se aplica el impuesto. Normalmente esta base imponible es algún valor relacionado con el ingreso total, renta o ganancia de un cierto individuo o agente económico⁶²³

Atiende a las manifestaciones de tipo económicas.

Impuestos Regresivos: La tarifa que la persona paga no guarda relación con la riqueza que se posee; eso significa que afectan a los que tienen menos (suelen ser impuestos indirectos).

Impuestos Progresivos: Se tiene en cuenta la capacidad económica del sujeto (suelen ser los directos, pero no siempre). Los que tienen menos riqueza pagan menos que los que tienen mayor capacidad contributiva.⁶²⁴

⁶²¹ GARCIA DE ENTERRIA, E. *Op, Cit*, Pág. 80

⁶²² GARCIA DE ENTERRIA, E. *Op, Cit*, Pág. 80

⁶²³ CABANELLAS, Guillermo, *Diccionario de Derecho Usual*, Tomo I, edición Heliasta S.R.L, Buenos Aires, 1972, Pág.126

⁶²⁴ GARCIA DE ENTERRIA, E. *Op, Cit*, Pág. 81

Los impuestos progresivos reducen el agobio sobre personas de ingresos menores, ya que ellos pagan un menor porcentaje sobre sus ganancias. Esto puede ser visto como algo bueno en sí mismo o puede ser hecho por razones pragmáticas, ya que requiere menores registros y complejidad para personas con menores negocios.⁶²⁵ A veces se califica de impuesto progresivo o regresivo a un impuesto cuyos efectos puedan ser más favorables o desfavorables sobre las personas de rentas menores, pero este uso informal del término no admite una definición clara de regresividad o progresividad⁶²⁶.

Los impuestos regresivos son utilizados por los estados en actividades en las que es de interés nacional el que se trabaje con grandes volúmenes de capital, un ejemplo clásico lo constituyen las exportaciones de productos elaborados con materias primas del país, como las maderas exóticas, la minería, o en algunos casos (cuando los volúmenes y el desarrollo de la industria en el país lo permite) los combustibles.⁶²⁷ En todos estos casos a fin de alentar la industrialización en el propio país se fijan dichos impuestos para desalentar o evitar la exportación de materias primas sin valor agregado al tornar la actividad poco rentable (o incluso llegando a ser económicamente inviable), cabe señalar que en este caso en concreto algunos países podrían tomar como base el grado de industrialización del producto como referente para la consideración de la base imponible.

⁶²⁵ FERREIRO LAPATZA, Juan José. *Curso de Derecho Tributario, Sistema Tributario, Los Tributos en Particular*, 7ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1991, Pág. 56

⁶²⁶ SPISSO, Rodolfo R, *Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Temis, Argentina 1991
Pág. 152,

⁶²⁷ GARCIA BELSUNCE, H, *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos aires, 1982, Pág.45

La discusión sobre la progresividad o la regresividad de un impuesto está vinculada al principio tributario de "equidad", que a su vez remite al principio de "capacidad tributaria" o contributiva.⁶²⁸

3.5.1.5 Finalidades de los Impuestos

Los impuestos pueden ser usados con tres diferentes finalidades como por ejemplo:

- Fines fiscales: es la aplicación de un impuesto para satisfacer una necesidad pública de manera indirecta. Es decir, se recauda y lo producido de la recaudación (el dinero) se aplica en gastos para financiar diversos servicios públicos.⁶²⁹
- Fines extra-fiscales: es la aplicación de un impuesto para satisfacer una necesidad pública o interés público de manera directa. El clásico ejemplo son los impuestos a los cigarrillos y a las bebidas alcohólicas.

3.5.1.6 Efectos Económicos de los Impuestos

El establecimiento de un impuesto supone siempre para quien lo paga una disminución de su renta y por tanto un deterioro de su poder adquisitivo. Esto puede provocar variaciones en la conducta del sujeto que afectan a la distribución de la renta y de los factores.⁶³⁰ Por otro lado, algunos impuestos al incidir sobre el precio de los productos que gravan, es posible que los

⁶²⁸ Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del estado.

⁶²⁹ CELDEIRO, Ernesto Carlos. *Procedimiento Tributario*, ediciones Nueva Técnica S.R.L. Buenos Aires, 1992. pág. 75

⁶³⁰ BAYONA DE PEROGORDO, J. y SOLER ROCH, M. *Derecho Financiero*, 2ª Edición, Librería Compás, Alicante, 1989, Pág. 46

productores deseen pasar la cuenta del pago del impuesto a los consumidores, a través de una elevación en los precios.

Los impuestos son pagados por los sujetos a quienes las leyes imponen las obligaciones correspondientes.⁶³¹ Este hecho no tiene solamente un significado jurídico, ya que el pago del impuesto impone al sujeto la necesidad de disponer de las cantidades líquidas para efectuarlo lo que, a veces, involucra también la necesidad de acudir al crédito en sus diversas formas. Todo ello trae con sí consecuencias en la conducta económica del contribuyente y alteraciones en el mercado.⁶³²

3.5.1.7 Fundamento Ético –Político.

La doctrina financiera se ha preocupado desde antiguo por encontrar un fundamento Ético-Político que justifique las exigencias impositivas del estado⁶³³.

Entre las teorías del fundamento del impuesto tenemos:

- Teoría del precio del cambio; el impuesto no es otra cosa que una compensación que satisfacen los contribuyentes por los servicios que les presta el estado.
- Teoría de la prima de seguro; Lo que los individuos pagan mediante el impuesto es una contraprestación por la seguridad que el estado brinda a personas y a bienes.
- Teoría de la distribución de la carga pública; la impositiva es consecuencia de la solidaridad social. Esa solidaridad social es la que

⁶³¹ LOZANO SERRANO, C. *Intervencionismo y Derecho Financiero*, REDF, SS, 1987, Pág. 138

⁶³² *Ibidem*, Pág. 139.

⁶³³ *Ibidem*, Pág. 140.

todos los miembros de la comunidad que tienen el deber de sostenerla.⁶³⁴

3.5.2 Tasas

3.5.2.1 Definición

“Tributo cuyo hecho generador está integrado con un actividad del Estado divisible e inherente, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”.

También se puede definir a la tasa como el tributo que como obligación tiene al hecho generador como la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.⁶³⁵

Algunos autores dicen que es una prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de una ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado.⁶³⁶ Es decir, es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago⁶³⁷.

La mayoría de autores coinciden en que la tasa⁶³⁸ es el tributo que más discrepancias ha causado y el que mayores dificultades presenta para su caracterización. Ello se debe a que quienes han tratado el tema han confundido elementos económicos, jurídicos y políticos.⁶³⁹

⁶³⁴ FERNANDEZ, Tomas Ramón, *Op, Cit*, Pág. 178

⁶³⁵ Modelo de Código Tributario para América Latina, Art 16, OEA/BID, Washington, 1968

⁶³⁶ GIULIANI FOURUGE, C. *Procedimiento Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1979, Pág. 115

⁶³⁷ GARCIA VIZCAINO, C. *Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, pág. 99.

⁶³⁸ Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

⁶³⁹ LOZANO SERRANO, C. *Op, Cit*, Pág. 141

Así, en una primera aproximación para llegar al concepto de tasa, se le comparaba con el impuesto. La tasa surgía en el ámbito de los servicios divisibles, mientras que el impuesto, en cambio lo hacía en el de los indivisibles. De esta definición de índole económica, se fue pasando a una diferenciación marcadamente jurídica, basada en los principios de capacidad contributiva y de equivalencia. Dicho en otros términos expresa Sainz de Bujanda:⁶⁴⁰ “el impuesto ha de pagarse en función del nivel de la riqueza, patrimonio y renta de los sujetos, en tanto que la tasa habrá de cuantificarse por la participación efectiva de cada sujeto en las ventajas o beneficios que la prestación del servicio le procura.

Afinando más el razonamiento, dentro de una escrupulosa técnica jurídica, se llegó a esta conclusión: el impuesto que se paga por el contribuyente sin contraprestación por parte del ente público, en tanto que la tasa sí origina el derecho a una contraprestación: la obtención del servicio⁶⁴¹. Sin embargo, como se mencionó anteriormente, el termino contraprestación ha sido criticado por ser propio de las relaciones contractuales y los tributos son prestaciones ex –lege.

Los redactores del modelo de código para América latina, por su parte, sostuvieron que las tasas y contribuciones deben estar definidas en función de dos elementos: “las características del hecho generador y el destino del tributo; ambos se consideran indispensables para caracterizar estos tributos, no solo frente a los impuestos, sino también frente a los precios. La tasa fue definida en el Art. 16 del modelo del Código Tributario para América Latina, como sigue: “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el

⁶⁴⁰ ARGUMEDO, Enrique, *Op, Cit* Pág. 63

⁶⁴¹ VILLEGAS, Héctor, *Op, Cit*, Pág. 165

contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto que de la obligación⁶⁴².

El hecho generador de la tasa está caracterizado por la prestación efectiva o potencial de un servicio público, individualizado en la persona del contribuyente y que es inherente al Estado. Se prescinde deliberadamente de las circunstancias relativas a la ventaja que el servicio puede proporcionar al contribuyente y de la demanda voluntaria por parte de éste, elementos que pueden faltar sin alterar el concepto de la tasa.⁶⁴³

El destino tiene que ser necesariamente la financiación del servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación. Si la razón que sirve de fundamento jurídico a la tasa es la prestación de un servicio estatal, es menester que el producto tenga como único destino una adecuación al “costo”, que es un concepto de medición de las tasas que ha sido desechado, sino de una limitación en cuanto al destino de los fondos que se recauden, para evitar que las tasas se transformen en impuestos disimulados. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.⁶⁴⁴

La Ley General Tributaria Municipal por su parte nos dice en el Art. 5 que: “Son Tasas Municipales, los Tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestados por los Municipios”.

Podemos pues decir que tasa es aquel tributo, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación de un servicio o la realización de una

⁶⁴² Modelo de Código Tributario para América Latina, Art 16, OEA/BID, Washington, 1968

⁶⁴³ FERNANDEZ, Ramón, *Op. Cit* Pág. 180

⁶⁴⁴ SAINZ DE BUJANDA, F. *Op, Cit*, Pág. 142

actividad por parte del Estado, que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.⁶⁴⁵

Generalmente se denominan tasas a los tributos que gravan la realización de alguno de los siguientes hechos imponibles:

- La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.⁶⁴⁶
- La prestación de servicios públicos.
- La realización de actividades en régimen de Derecho público.

En las tasas existe una especial actividad del estado materializado en la prestación de un servicio individualizado en el obligado.

3.5.2.2 Características Esenciales

Surgiendo por consiguiente ciertas características esenciales de la tasa como lo son:

- El carácter tributario de la tasa, lo cual significa, según la caracterización general "una prestación que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines."⁶⁴⁷
- La noción de tasa conceptúa que su hecho generador "se integra con una actividad que el Estado cumple" y que está vinculada con el obligado al pago.

⁶⁴⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. *Op, Cit*, Pág. 138

⁶⁴⁶ Es el conjunto de bienes y derechos de titularidad pública, destinados al uso público (como las calles, plazas y caminos públicos), o a un servicio público (como un hospital público, un centro escolar público, las oficinas de un Ayuntamiento) o aquellos a los que una Ley califica como demaniales para impedir su apropiación por los particulares (como las playas, las aguas o las minas y cuyo uso privativo, en su caso, requiere una concesión administrativa, que sólo la administración pública puede otorgar).

⁶⁴⁷ ARGUMEDO, Enrique, *Op, Cit* Pág. 65

- Se afirma que dentro de los elementos caracterizantes de la tasa se halla la circunstancia de que "el producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo". El hecho imponible está constituido por la prestación individualizada de un servicio o la realización de una actividad obligatoria por parte del Estado, que ésta vinculada con el obligado al pago. Es pues, la actuación estatal vinculante -que no puede prestarse por el sector privado- el elemento más importante que caracteriza a la tasa.⁶⁴⁸
- El servicio de las tasa tiene que ser "divisibles".
- Corresponde el examinar la actividad estatal vinculante en donde "debe ser inherente a la soberanía estatal". En cuanto al sujeto activo de la tasa éste debe ser un ente público ya que, como hemos señalado, el presupuesto objetivo consiste, precisamente, en la actuación de un ente público.⁶⁴⁹ El sujeto pasivo es la persona beneficiada o afectada por la actuación de dicho ente, que en muchos casos el mismo solicita.

No podemos menos que coincidir que la conclusión expuesta, ya que en nuestro propio sistema tributario encontramos servicios que generan el pago de tasas, sin que el producto de éstas se encuentre afectado al financiamiento de los mismos. El caso más claro es el de los mismos derechos que se pagan para la inscripción de documentos, tanto en el Registro de la Propiedad e Hipoteca como en el Registro de Comercio.⁶⁵⁰

⁶⁴⁸ ARAGON, Manuel, *Constitución y Democracia*, Editorial Tecnos, Madrid España, 1989, Pág. 86

⁶⁴⁹ PEREZ ROYO, F. *Op, Cit*, Pág. 50

⁶⁵⁰ VILLEGAS, Héctor, *Op, Cit*, Pág. 170

3.5.2.3 Clasificación de las Tasas

Son muchas las clasificaciones de las tasas que se han formulado. Sin embargo, las que algunos autores consideran más significativas es aquella que distingue las tasas en atención al titular de las mismas.⁶⁵¹ Así, se habla de:

- i. Tasas estatales, reconocidas como ingresos de la Hacienda Pública, tal como lo prescribe el Art. 223 Cn. Que dice: “Forman la Hacienda Pública los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, y los que pueden ser percibidos por la Administración del Estado o por los organismos autónomos⁶⁵². Son decretados por la Asamblea Legislativa según lo dispone el ordinal 6º del Art. 131, que en lo pertinente dice: “Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones”, Ejemplos de ello son las tarifas establecidas en los Registros de la Propiedad, tanto Raíz e Hipoteca como el de Comercio.
- ii. Tasas municipales, reconocidas como ingresos del municipio, tal como lo dispone el Art. 63 C.M., que establece: “Son ingresos del municipio;”...ordinal 1º “El producto de los impuestos, tasas y contribuciones municipales” y el Art. 204 Cn. Que prescribe “La autonomía del Municipio comprende:” ordinal 1º “Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca⁶⁵³”.

⁶⁵¹ LOZANO SERRANO, C. *Op, Cit*, Pág. 138.

⁶⁵² *Constitución de la República de El Salvador*, Artículo 223, *Op, Cit*.

⁶⁵³ ARAGON, Manuel, *Op, Cit*, Pág. 88.

Una vez aprobadas las tasas o contribuciones por el Concejo Municipal se mandará publicar el acuerdo respectivo en el Diario Oficial, y transcurridos que sean ocho días después de su publicación, será obligatorio su cumplimiento”. Ejemplo de ello es la Ordenanza Reguladora de las tasas por Servicios Municipales de la Ciudad de San Salvador, emitida por Decreto N° 1, el 23 de marzo de 1992 (publicado en el Diario Oficial N° 67, Tomo 315, del 7 de abril de 1992), que contiene las tasas por servicios prestados por la Municipalidades, a saber; registros y documentos, certificaciones y constancias , higiene, alumbrado y nomenclatura, baños, lavaderos y servicios sanitarios municipales, alumbrado público, servicio de aseo, saneamiento ambiental y ornato, nomenclatura de la ciudad, rastro y tiangué, estacionamiento, cementerios, rótulos, etc.⁶⁵⁴

La diferencia fundamental entre la tasa y el impuesto es, como lo expresamos anteriormente, la diferente configuración del hecho imponible, caracterizando a la tasa la exigencia de la actividad pública y la individualización del sujeto pasivo como persona beneficiada o afectada por dicha actuación.

3.5.3 Contribuciones Especiales

3.5.3.1 Concepto:

“Las contribuciones especiales o contribuciones de mejora son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios

⁶⁵⁴ *Código Municipal de El Salvador*, Editorial Jurídica Salvadoreña, 16ª Edición, 2006.pag 16

públicos”. Existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir.⁶⁵⁵

Es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en el ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales⁶⁵⁶.

También podemos decir que las contribuciones especiales es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.⁶⁵⁷

Algunos afirman que es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del estado.⁶⁵⁸

Otros autores establecen que es el Tributo destinado a financiar el costo de alguna actividad estatal, sea un servicio de previsión social con la contraprestación de obtener un beneficio, generalmente de obras públicas. (De mejoras o de seguridad social.)⁶⁵⁹ También podemos definir a las contribuciones como tributos cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

⁶⁵⁵ CORTÉS DOMINGUEZ, M. *Ordenamiento tributario español*, Editorial Civitas, Madrid, 1985, Pág. 90

⁶⁵⁶ GARCIA VIZCAINO, C. *Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996, pág. 114.

⁶⁵⁷ Art 17. Modelo de Código Tributario para America Latina, OEA/BID, Washington, 1968

⁶⁵⁸ ⁶⁵⁸ GIULIANI FOURUGE, C, Op cit, Pág 925

⁶⁵⁹ VISCAINO CALDERON, V. *Ingresos de Derecho Público o de Derecho Privado*, Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, PGP, 1981, Pág. 97

El Modelo de Código Tributario para América Latina, en su exposición de motivos, cuando se refiere a las tasas y contribuciones, establece tal y como se expreso anteriormente que la diferencia entre éstas y los otros tributos está dada por dos elementos; el hecho generador y el destino del tributo.⁶⁶⁰

Dicho modelo detiene las contribuciones especiales en su Art. 17, que dice: (Contribución especial es) “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”. La Ley General Tributaria Municipal, por su parte, dice que: “Contribución Especial Municipal es el tributo que se caracteriza porque, el contribuyente recibe real o presuntamente, un beneficio especial, derivado de la ejecución de obras públicas o de actividades determinadas, realizadas por los Municipios” (Art. 6).

3.5.3.2 Características

- i. Al igual que el impuesto y la tasa, es un tributo, es decir, una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.⁶⁶¹
- ii. El hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o incremento de valor de sus bienes como consecuencias de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado.

⁶⁶²

⁶⁶⁰ Modelo del Código tributario para América Latina, Pág. 101

⁶⁶¹ ARGUMEDO, Enrique, *Op, Cit*, Pág. 70

⁶⁶² ARGUMEDO, Enrique, *Op, Cit*, Pág. 71

3.6 DIFERENCIA DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES CON EL IMPUESTO Y LAS TASAS

La contribución se diferencia del impuesto en que el producto de éste se destina a la financiación de de servicios generales o necesidades públicas genéricas, sin que se haga alusión a posibles beneficiarios indirectos o directos concretos. Y de la tasa, en que la actividad administrativa productora del beneficio o del aumento del valor no se dirige inmediatamente al beneficiario, sino a la colectividad, aunque repercuta en su favor. Ejemplo de contribuciones especiales son las contribuciones que exige una municipalidad para la financiación de obras de pavimentación, alumbrado,⁶⁶³ La diferencia de contribución especial con respecto a otros tributos es indiscutible, distinguiéndose por que en la contribución especial se requiere una actividad productora de beneficios, mientras en la tasa sólo se exige un servicio individualizado en el que contribuyen, aunque no produzca ventaja, esta ventaja o beneficio es esencial en la contribución especial.⁶⁶⁴

3.7 FINALIDAD DE LOS TRIBUTOS

La finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos (finalidad recaudatoria) para financiar las actividades del Estado. La diferencia entre tributo y las multas, radica en la conexión entre tributo y necesidad pública, ya que la finalidad básica de las multas y sanciones es intimidar y castigar en relación con un determinado comportamiento. Mientras que el tributo no constituye nunca la sanción de un comportamiento ilícito.⁶⁶⁵

⁶⁶³ ARGUMEDO, Enrique, *Op, Cit*, Pág. 72

⁶⁶⁴ BAYONA DE PEROGORDO, J, y SOLER ROCH, M. *Derecho Financiero*, 2ª Edición, Librería Compás, Alicante, 1989 ,Pág. 50

⁶⁶⁵ GONZALES GARCIA, J. *Derecho Tributario II*, Editorial Civitas, 3ª Edición, Buenos Aires, 1994, Pág. 61

El Tributo puede perseguir también fines extrajudiciales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos. Así vemos los casos de tributos aduaneros protectores de impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas, etc. Sin embargo, este objetivo extra fiscal adicional no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económicos –sociales de una herramienta de intervencionismo. El estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias; y es lógico que así lo haga si de ello se generan beneficios a la comunidad organizada.⁶⁶⁶

Los fines del Estado están recogidos básicamente en nuestra constitución que dice en su artículo 1: “El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y el fin d la actividad del estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común”.

En consecuencia, es obligación del estado asegurar a los habitantes de la República, el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social.⁶⁶⁷

Este carácter contributivo permite distinguir los tributos de las penas pecuniarias, como las multas o sanciones que, si bien, producen un beneficio económico, no están predeterminadas a este fin, sino a reprimir al transgresor de la ley.⁶⁶⁸

Es necesario agregar que, a pesar de que la finalidad del tributo es de índole fiscal, puede también en algunos casos alcanzar una significación distinta a la contributiva. Por ejemplo, el arancel de aduanas, o como en los impuestos sobre tabaco, alcoholes o hidrocarburos que, sin perder su naturaleza tributaria, son al propio tiempo, instrumentos de la política comercial,

⁶⁶⁶ CASADO OLLERO, G: “Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual”. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 59. 1988, Pág. 123

⁶⁶⁷ *Constitución de la República de El Salvador*, Art 3, Editorial Lis, 3ra edición, 1995.

⁶⁶⁸ VISCAINO CALDERON, V. *Op, Cit*, Pág. 100

sanitaria o industrial. Se trata en definitiva del problema de los llamados fines extrafiscales del tributo que, en mayor o menor medida pueden acompañar a los fines estrictamente fiscales o contributivos.⁶⁶⁹

La doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, no solo atienden a la finalidad recaudatoria, sino a otras finalidades no recaudatorias o extrafiscales. De hecho, es raro encontrar actualmente figuras tributarias en que el elemento fiscal y el extrafiscal no aparezcan en una u otra medida entremezclados.⁶⁷⁰

A efectos clasificatorios, podemos identificar las finalidades extrafiscales de los tributos en las siguientes categorías:

- Redistributivas: Atribuyen al sistema tributario la función de influir en la relación comparativa de las situaciones patrimoniales de los individuos, de modo que ésta resulte modificada al observar las situaciones antes y después de la aplicación del tributo.⁶⁷¹
- Promoción de Comportamientos: Atribuyen al sistema tributario la función de orientar los Comportamientos de los contribuyentes en un sentido que no se seguiría, o se seguiría en menor intensidad, en ausencia del tributo. Esta función modernamente se liga a Comportamientos de carácter económico, de modo que se busca alterar las decisiones económicas de los contribuyentes en relación a cómo resultarían del mero juego de mercado. Así, se alientan los Comportamientos queridos mediante la concesión de tratos tributarios

⁶⁶⁹ PEREZ ROYO, F. *Op. Cit.*, Pág. 75

⁶⁷⁰ SAINZ DE BUJANDA, "Lecciones de Derecho Financiero", Universidad Complutense facultad de Derecho, 9ª Edición, Madrid, 1991, Pág. 152

⁶⁷¹ QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, C. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid-España, 1990, Pág. 110

favorables, comúnmente llamados “Incentivos Fiscales” para promover la inversión en determinadas actividades.⁶⁷²

Ya en esta modalidad de uso extrafiscal del tributo nos encontramos con una cierta relación de contradicción entre la finalidad extrafiscal y la recaudatoria: la exención disminuye la recaudación al tiempo que intenta maximizar la consecución del fin extrafiscal.⁶⁷³

3.8 LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

La aplicación de los tributos comprende, de manera principal, tres procedimientos: gestión, inspección y recaudación, los cuales se deberán ejercer separadamente de las actuaciones relativas a la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que pudieran interponerse contra los actos dictados en los procedimientos citados.⁶⁷⁴

La gestión tributaria comprende las actuaciones necesarias para la determinación del sujeto pasivo, de las bases y de cuantos elementos sean precisos para cuantificar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La gestión de los tributos se iniciará:

- a) Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo.
- b) De oficio.
- c) Por actuación investigadora de los órganos administrativos.

La Inspección de los tributos puede ser entendida desde una doble perspectiva, como actividad encuadrada en la gestión tributaria y como conjunto de órganos de la Administración de la Hacienda Pública que

⁶⁷² RODRIGUEZ BEREIJO, A. *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*. Estudios de Hacienda Pública, Madrid. 1976. Pág. 80

⁶⁷³ RAMALLO MASSANET. «*Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*». Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1982, Pág. 85

⁶⁷⁴ GUEVARA AYALA, M. “*Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña*”, Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, Universitaria, San Salvador, 1977, Pág. 156

desarrollan tal actividad como consecuencia de las funciones que tienen encomendadas. La inspección tributaria, para que pueda suspender términos, debe realizar efectivamente, de suerte que si se decreta pero no es realizada, no podrá haber suspensión de términos.

La recaudación de los tributos y demás ingresos de derecho público se realizará mediante pago voluntario o en periodo ejecutivo.

3.9 MARCO JURÍDICO DE LOS TRIBUTOS

Los tributos se encuentran regulados en nuestra Constitución en el capítulo V artículo 195, el cual establece que La fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presupuesto en particular, estará a cargo de un organismo independiente del Órgano Ejecutivo, que se denominará Corte de Cuentas de la República y entre las atribuciones más importantes de esta es, que deberá Vigilar la recaudación, la custodia, el compromiso y la erogación de los fondos públicos; así como la liquidación de impuestos, tasas, derechos y demás contribuciones, cuando la ley lo determine.

Además los tributos se encuentran regulados en las leyes secundarias, dentro del código tributario se regulan en el título I, capítulo IV.

El Código Tributario de la República de El Salvador, contiene en su conjunto, los Principios y Normas Jurídicas que son aplicables a todos los tributos internos del país que están legalmente bajo la competencia jurídica de la Administración Tributaria. El Ente Rector de la Administración Tributaria salvadoreña es el Ministerio de Hacienda

Artículo 11, en el cual se nos da una definición de los tributos estableciendo que son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio

de su poder imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Artículo 12, se nos da una clasificación de los tributos. Se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Artículo 13, establece una definición de Impuesto como el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Artículo 14 referente a la definición de tasa, y se dice que es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente.

Por el contrario el Artículo 15 enmarca una definición de contribución especial, estableciendo que es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

Asimismo en el capítulo II artículo 19, encontramos como Sujeto activo de la obligación tributaria al Estado.

En la Ley de Impuesto sobre la Renta también se regulan los tributos ya que los impuestos son parte de la clasificación de estos y estos se clasifican en directos e indirectos y el impuesto sobre la renta entra en los directos, exactamente en el artículo 1 donde se nos da la definición de hecho generador.

Art. 1.LIR- La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta ley.

Renta Obtenida.

Art. 2.- Se entiende por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como:

a) Del trabajo, ya sean salarios, sueldos, honorarios, comisiones y toda clase de remuneraciones o compensaciones por servicios personales.

En la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios encontramos los siguientes artículos referentes a la capacidad tributaria, la tasa del impuesto y el periodo tributario de dicho impuesto:

Artículo 20.- Serán sujetos pasivos o deudores del impuesto, sea en calidad de contribuyentes o de responsables:

- a) Las personas naturales o jurídicas;
- b) Las sucesiones;
- c) Las sociedades nulas, irregulares o de hecho;
- d) Los fideicomisos; y
- e) Las asociaciones cooperativas.
- f) La unión de personas, socios, consorcios o cualquiera que fuere su denominación.

Artículo 54.- La tasa del impuesto es el trece por ciento aplicable sobre la base imponible.

Artículo 93.- Para efectos de esta ley, el período tributario será de un mes calendario. En consecuencia, los contribuyentes y, en su caso, los responsables del impuesto, deberán presentar mensualmente una declaración jurada sobre las operaciones gravadas, exentas y no sujetas realizadas en el período tributario, en la cual dejarán constancia tanto del débito fiscal mensual como del crédito fiscal del mismo período, así como de los remanentes de éste tras pasados de períodos tributarios anteriores.

Igual calidad tendrán las instituciones, organismos y empresas de propiedad del Gobierno Central y de instituciones públicas descentralizadas o autónomas, cuando realicen los hechos previstos en esta ley, no obstante que las leyes por las cuales se rigen las hayan eximido de toda clase de contribuciones o impuestos; salvo cuando realicen actividades bursátiles.

Asume la calidad de sujeto pasivo, quien actúa a su propio nombre, sea por cuenta propia o por cuenta de un tercero. Cuando se actúa a nombre de un tercero, asumirá la calidad de sujeto pasivo el tercero representado o mandante.

Por los sujetos que carecen de personalidad jurídica, actuarán sus integrantes, administradores o representantes, sin perjuicio de lo dispuesto en la ley.

Dentro del **Reglamento de aplicación del Código Tributario** se regulan las funciones de orientación y verificación de la administración con respecto al sujeto activo de la relación jurídico tributaria:

Artículo 3.- La Administración Tributaria y sus dependencias cumplen una doble función: orientar a los sujetos pasivos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y verificar dicho cumplimiento.

Las guías de orientación que emita la Administración Tributaria deberán ser divulgadas por ésta, con la finalidad de facilitar a los contribuyentes y a los responsables del impuesto, el adecuado conocimiento y comprensión de sus

obligaciones en materia tributaria, logrando así, obtener el cumplimiento voluntario de las mismas, quedando a criterio de la Administración las eventuales modificaciones que pudieren hacerseles

Dentro de dicho reglamento se hace referencia acerca de quienes son los obligados al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva y formal:

Artículo 11.- Son obligados al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva y formal en calidad de responsables, aquellos que sin ser los que han realizado el hecho generador han sido designados por el Código Tributario, las leyes tributarias respectivas o por la Administración Tributaria, para que cumplan a nombre de los contribuyentes las obligaciones tributarias sustantivas y formales.

Los responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales responderán solidariamente del cumplimiento de las obligaciones establecidas por el Código o leyes tributarias respectivas y de los intereses generados por tales obligaciones cuando haya lugar.

Los agentes de retención o de percepción, están obligados a retener o percibir y enterar lo retenido o percibido según el caso, y responderán por el incumplimiento de las obligaciones que el Código y las leyes tributarias respectivas les impongan.

En el **Reglamento de la ley del impuesto sobre la Renta**, se establece quienes son los sujetos pasivos del impuesto y quienes no son sujetos pasivos del impuesto:

Art. 2.- Son sujetos pasivos de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, todos aquellos que realizan y aquellos otros por quienes se realizan, actos o hechos jurídicos de contenido económico constitutivos del hecho generador supuesto en el Art. 1 de la ley, quedando comprendidos por consiguiente:

- a) Las personas naturales, domiciliadas o no en el país;
- b) Las personas jurídicas, domiciliadas o no en el país;
- c) Las sucesiones y los fideicomisos, domiciliados o no en el país;
- d) Los conjuntos artísticos con o sin personalidad jurídica no domiciliados en el país;
- e) Las Instituciones Públicas Gubernamentales, sometidas al Régimen General de Exenciones.
- f) Las corporaciones y fundaciones, tanto las de derecho público como las de utilidad pública que no llenen los requisitos del Art. 6 de la ley y mientras no hayan sido calificadas previamente como tales, por la Dirección General.

Dentro del concepto "conjunto" como sujeto pasivo, quedan comprendidas todas las entidades y agrupaciones de hecho, a quienes la Ley las asimila a personas jurídicas, aún cuando no hayan obtenido su personalidad por defectos de forma y de fondo, en su constitución, organización, documentos y por cualquier otra causa y que realizaren hechos constitutivos de obtención de ingresos.

También son sujetos pasivos, aquellos a quienes la ley reconoce o califica, identificándolos como tal, únicamente para efectos fiscales, aún cuando carezcan de personalidad jurídica. Estos sujetos no adquieren por ese solo hecho, su personalidad jurídica.

Todo sujeto pasivo de la obligación sustantiva, lo es también de las obligaciones formales que la Ley establece.

Art. 6.- Están excluidos y consecuentemente no son sujetos pasivos de la obligación sustantiva de pago de Impuestos.

- a) El Estado de El Salvador;
- b) Las Municipalidades;
- c) Las corporaciones y fundaciones de derecho público; y
- d) Las corporaciones y fundaciones de utilidad pública.

La exclusión como sujeto pasivo de la obligación sustantiva, no exime a estos sujetos de las demás obligaciones formales haciéndose acreedores a las respectivas sanciones por las infracciones cometidas conforme a la ley.

Art. 7.- Los sujetos pasivos excluidos de la obligación de pagar impuesto, de que habla el Art. 6 de la ley, gozan de pleno derecho de tal beneficio y no llenarán ningún requisito ni condición, excepto las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, que deberán obtener previa calificación de la Dirección General, cumpliendo además de los requisitos señalados en la Ley:

- a) Presentar solicitud por escrito a la Dirección General acompañando el Diario Oficial o fotocopia certificada del mismo, donde aparecen publicados, el acto constitutivo, los Estatutos de la Entidad y el acuerdo donde se le otorga la personería jurídica;
- b) Relación nominal de los miembros que integran la Entidad;
- c) Certificación del Punto de Acta de elección de los miembros del Directorio de la Entidad; y
- d) Permitir la verificación directa por parte de la Dirección General, si ésta lo estima pertinente, previo a la calificación correspondiente.

La calificación anterior podrá ser revocada por la autoridad que la otorgó, si se llega a comprobar por cualquier medio que la Entidad beneficiada ha dejado de estar comprendida entre las que señala el Art. 6 de la Ley y quedará sujeta al cumplimiento de las obligaciones sustantivas desde la

fecha en que legalmente se causó el impuesto y sin perjuicio de las sanciones correspondientes.

La calificación que haga la Dirección General se considerará otorgada por períodos de doce meses que coincidan con el ejercicio impositivo que establece el literal a) del Art. 13 de la Ley y se entenderá renovada automáticamente mientras la Dirección General no comunique oficialmente su revocatoria.

3.10 ANALISIS

De acuerdo a la investigación anteriormente realizada es necesario hacer un profundo análisis de los ingresos públicos que obtiene el Estado Salvadoreño a través de los tributos, ya que este ha sido el tema a tratar con anterioridad.

En el contenido del trabajo, se habló de la actividad financiera del Estado la cual corresponde a aquella a través de la cual el Estado obtiene recursos o ingresos que son destinados al financiamiento de sus distintos objetivos, pudiendo constatar previamente una previsión de los ingresos y gastos involucrados a través de un presupuesto general. De este modo esta actividad financiera comprende el presupuesto de los ingresos y gastos involucrados, la obtención de los recursos necesarios para satisfacer los gastos previamente determinados, y por último, la aplicación de dichos ingresos a los gastos públicos. Es decir que, la orientación que persiga esta actividad económica dependerá obviamente del concepto que de ella se tenga por parte de la autoridad, orientación que a grandes rasgos será partidaria de la neutralidad o intervención del Estado en la economía del país, y que determinará el alcance y contenido de la política fiscal, la que a su vez reúne al conjunto de decisiones que asume el Estado en relación a los ingresos y gastos públicos.

Es importante decir que una de las herramientas más importantes con que cuenta el Estado para realizar sus funciones en materia de Finanzas Públicas es la política fiscal⁷, definida como el conjunto de instrumentos y medidas diseñadas para obtener ingresos y distribuirlos a través del gasto, a fin de contribuir a cumplir los objetivos generales de la política económica.

Así, como acción del Estado, la política fiscal busca el equilibrio entre lo que se recauda y lo que se gasta, es decir, se refiere a la programación eficaz de los ingresos y gastos públicos, así como la relación entre ellos a través del presupuesto.

Por lo que resulta evidente la necesidad de implementar los mecanismos necesarios para establecer lo más exactamente posible la efectividad de la introducción de variantes de gasto tributario, entendiéndose como tal la evaluación de los resultados derivados del aprovechamiento, por parte de los sujetos obligados al pago de los tributos, esto primeramente dado por el ingreso publico. de cualquiera de las modalidades de gasto tributario reguladas por la legislación fiscal, en contraposición con la determinación de la renuncia fiscal inducida, o sea, la recaudación impositiva potencial inherente a estas decisiones. Los gastos tributarios pueden generar a su vez resultados desviados de los objetivos iniciales, tales como distorsiones o alteraciones estructurales y afectaciones en la redistribución de los ingresos, además de la falta de correspondencia con los principios que sustentan los regímenes tributarios modernos.

Entonces, el sistema tributario salvadoreño, por principio, debe resultar suficiente para enfrentar las erogaciones financieras del Estado, indispensables para solventar los gastos públicos destinados a dar una

cobertura adecuada a los requerimientos de la sociedad, y ser además sustentable en el corto y mediano plazo, para resolver con éxito tanto las exigencias derivadas del crecimiento natural de dichas necesidades como las inversiones sociales que deben propiciar el aumento del nivel de vida del país.

Ante el riesgo de ensanchamiento del déficit fiscal, resulta imprescindible que el crecimiento de la recaudación tributaria guarde una adecuada correspondencia con el incremento del gasto público, velando porque el régimen tributario no distorsione y entorpezca el desarrollo normal de la economía, pero a su vez cerrando los posibles espacios para las pérdidas recaudatorias. Por tanto, el manejo de cada uno de los componentes de diseño de las obligaciones tributarias debe garantizar la captación de los ingresos públicos, y preservar que la relación de la fiscalidad con el resto de las variables macroeconómicas sea consistente y equilibrada.

Por otra parte, un elemento de suma importancia es el de la falta de transparencia fiscal generada por los gastos tributarios, en tanto constituyen, en cierta medida, subvenciones fiscales, cuando existe la alternativa de tratar de lograr los mismos propósitos mediante programas de gastos directos, sobre los cuales se puede ejercer un mayor control desde la etapa misma de elaboración de los proyectos de presupuesto, hasta el análisis de sus resultados finales.

Podemos decir sin embargo, que el cual Estado no sólo debe perseguir el financiamiento de los distintos gastos públicos, sino que además debe actuar o, derechamente, intervenir, a fin de obtener objetivos netamente económicos o sociales, buscando asegurar el bienestar social, incentivar la

redistribución de la riqueza, el desarrollo de determinados sectores productivos, el pleno empleo, etc. De este modo la actividad financiera del Estado se constituye en un instrumento tanto para cubrir las necesidades públicas como para lograr la intervención estatal en la economía a través de los distintos ingresos que pueda obtener. Por otra parte, el Estado recibe ingresos a través de diversas formas, por ejemplo por medio del petróleo, por el cobro de impuestos, por la venta de bienes producidos por empresas públicas, por utilidades que generan éstas mismas, por ventas o alquileres de propiedades, por multas impuestas, por emisión de bonos u obtención de créditos, entre otros que los mencionaremos mas adelante. Se dijo anteriormente que cuando los ingresos provienen de impuestos se denominan ingresos tributarios, por el contrario, cuando provienen de fuentes distintas a los impuestos se denominan ingresos no tributarios, por el cual realizaremos un análisis para conocer más a fondo la importancia que tienen “los tributos” a tal grado de considerarse como la mayor fuente de ingreso que obtiene el Estado Salvadoreño para sus proyecciones de tipo económico y financiero que se requiere en un periodo determinado para cubrir las necesidades publicas que se tenga en el país.

Sabiendo que los ingresos obtenidos x medio de los tributos pueden ser por Impuestos, Tasas o Contribuciones Especiales, analizaremos si estos verdaderamente cumplen con su función de generar ingresos para así sufragar el gasto público que se genera anualmente. Ya que éstos son exigidos por el Estado y no se puede desligar de ellos ya que esta exigencia se encuentra establecida en las diferentes fuentes que posee el derecho tributario, como lo es principalmente la Constitución de la Republica, seguidamente de las leyes secundarias como el Código tributario y su Reglamento, La Ley del Impuesto sobre la Renta, La ley de transferencia de

bienes muebles y prestación de servicios, entre otros, ya que lo mas importante que se establece es que *“No puede haber tributo sin ley”*.

Brevemente diremos a modo de mencionar un poco de historia con respecto a la carga tributaria que ha tenido el país, que durante los últimos años, el Sistema Impositivo Salvadoreño ha estado sujeto a un proceso de reforma a fin de simplificar la recaudación tributaria y de optimizar la eficiencia de ésta.

Desde el año 1995 al 2003, la carga tributaria de El Salvador, definida como la relación entre ingresos tributarios, tuvo un promedio del 10.9%. Durante el período 2004 al 2008 la carga tributaria se incrementó alcanzando una tasa histórica del 13.4%, como resultado del dinamismo en la actividad económica. En términos generales, el diseño y la administración del sistema tributario salvadoreño han mejorado considerablemente durante los últimos años, como resultado de los diversos esfuerzos de reforma implementados durante dicho período. En conjunto, las tasas de los impuestos parecen razonables, y la mayoría de exenciones que complicaban la administración tributaria a comienzos de los años noventa han sido eliminadas paulatinamente. La aprobación del Código Tributario así como otras medidas administrativas adoptadas en años recientes para mejorar la fiscalización han constituido pasos importantes para incrementar la recaudación. En particular, varias de esas medidas han provisto a la administración tributaria de mecanismos más efectivos para combatir la evasión y cerrar los vacíos que permitían la elusión fiscal.

Con respecto al Código Tributario, como ley secundaria, es aplicado a las relaciones jurídicas tributarias que se originan de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en la legislación aduanera y municipal.

Es importante mencionar que los principios generales aplicables a las actuaciones de la administración tributaria establecidos en dicho código son: justicia, legalidad, proporcionalidad, eficacia, igualdad, celeridad, economía y verdad material, los cuales tendrían que cumplirse para una mayor eficacia de la administración. Entre las funciones básicas de ésta tenemos: Según el Art 23 literal a) el registro, control y clasificación de los sujetos pasivos en función de su nivel de ingresos, actividad económica y cualquier otro criterio que permita a la administración cumplir eficazmente con su gestión. Además establece también el literal c) el registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales. Cabe recalcar que la administración tributaria estará exenta del pago de toda clase de derechos, tasas o cualquier otro gravamen por las certificaciones o servicios que solicite relacionadas con las atribuciones de ésta, al CNR, RNPN, registros públicos, tribunales, municipalidades, oficinas del estado, instituciones autónomas y entidades desconcentradas incluyendo al ISSS Y CEL. La administración tributaria a efecto de controlar el actuar de todos los sujetos pasivos, tiene facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, las que ejerce a partir de la notificación del auto de designación, que es el medio por el que se despliegan las facultades fiscalizadoras de la Dirección General de Impuestos Internos.

Los ingresos por impuestos percibidos por el Estado en concepto de impuestos internos han sido reducidos a dos grandes fuentes: Impuesto sobre la Renta e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Servicios. No obstante, existen otros tipos de impuestos, que generan el 2% del ingreso en El Salvador. Por ejemplo, el Impuesto a los Bienes Raíces tasa la transferencia de bienes inmuebles cuando su valor excede ¢250,000.00 (US\$28,571.43), con una tasa fija del 3%. Como este impuesto se encuentra sujeto al valor del inmueble que la Administración Tributaria determine como

valor real del inmueble, su aplicación está sujeta a criterios técnicos de evaluación.

También existe un impuesto a la circulación de vehículos, el cual es anual y se paga cada vez que el propietario renueva la tarjeta de circulación del vehículo o cuando lo introduce del extranjero. Finalmente, El Salvador posee impuestos específicos que corresponden al Impuesto sobre las Bebidas Alcohólicas 20 %, Cigarrillos 39 % y Bebidas Gaseosas o endulzadas 10 %. Tomando en consideración que un porcentaje bajo de los ingresos del Estado provienen de este tipo de impuestos, no son considerados como una fuente importante en el sistema impositivo. Por otro lado, la legislación tributaria salvadoreña también comprende los impuestos externos (que son los impuestos de importación) como fuente de ingreso del Estado, que según el Artículo 15 del Código Tributario el momento en que se causa el impuesto de la importación e internación de bienes muebles corporales se entenderá ocurrida al momento que tenga lugar su importación o internación.

Con respecto a los ingresos tributarios obtenidos por el Estado, es importante mencionar que en El Salvador en el año 2004 se hizo una reforma tributaria para la recaudación de tributos, de acuerdo a esto es importante mencionar que han habido significativos progresos con respecto a la obtención de ingresos, siendo así el pilar más importante, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) el cual genera ingresos al Estado de hasta un 50% anual, aportando así para el 2009, \$1,423 millones. En nuestro país, las exenciones se limitan a los pequeños contribuyentes y a los servicios de salud prestados por instituciones públicas, al arrendamiento de vivienda, a los espectáculos públicos de carácter cultural, a los servicios educativos, al agua, alcantarillado, transporte público terrestre de pasajeros e importación

de buses, servicios financieros, y de seguros de personas. El resto de bienes vendidos al mercado interno se graban con una tasa anual uniforme del 13%, con excepción de exportaciones de bienes y servicios gravados con tasa cero, incluyendo dentro de estas a las realizadas a los usuarios de zonas francas de bienes o servicios.

El segundo apoyo como fuente de ingreso público, es el Impuesto sobre la renta, el cual genera ingresos tributarios de hasta un 33% para el Estado, con una tasa del 30% para las personas y para las empresas hasta un 25%, obteniendo para el 2009 un aporte de \$1,008 millones.

Los ingresos tributarios en el 2008 según el Ministerio de Hacienda en su Informe de Ejecución del 2008 acentúa la importancia del IVA y de la Renta en el incremento de impuestos que se observó durante el año. Sin embargo, la falta de liquidez macroeconómica y microeconómica, y la consiguiente depresión, redujo sustancialmente los Ingresos Tributarios. Algunos elementos de ingreso tuvieron un “efecto por una sola vez”, como fue la amnistía, y; la caída en los precios del petróleo llevó a una tendencia descendente en la recaudación del IVA.

Por tal motivo el Ministerio de Hacienda afirma lo siguiente: que durante el 2004-2008 la carga tributaria muestra un comportamiento creciente pasando de 12.0% del 2004 a 13.9% en el 2008, lo cual significa un incremento de 1.9 punto porcentual. El incremento antes mencionado, fue posible a los buenos resultados de las reformas fiscales implementadas a finales del 2004 y principios del 2005, así como las medidas de política de ingresos, ejecutadas durante el quinquenio 2004/2008.” Para el ejercicio fiscal del 2008, se aprobó una amnistía fiscal con el objetivo de recuperar la mora de contribuyentes a través de facilidades de pago y beneficios de condonación

de recargos e intereses, así como la Ley de Impuesto Específico a las Llamadas Telefónicas Provenientes del Exterior que terminan en El Salvador, entre las medidas tributaras más relevantes, lo cual contribuyó a que la recaudación de ingresos haya sido mayor en US\$ 212.8 millones más que la del año 2007. “

Dentro de los Impuestos el que ha tenido mayor impacto sobre la recaudación fiscal ha sido el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), que asciende a un total de US\$ 1,615.2 millones y cuya carga tributaria para el presente período asciende a 7.3%. La fuente de ingreso del IVA sobre Transacciones con el Exterior ha alcanzado un incremento en la Carga Tributaria de 0.1%, mientras que las Transacciones Internas disminuyeron en 0.2% y las Transferencias Internas Vía Retención y Percepción se mantuvieron en 0.4% con respecto al ejercicio 2007

“El Impuesto sobre la Renta también ha presentado una participación importante sobre la Carga Tributaria de 4.7%, dicho impuesto obtuvo su mayor ingreso en el pago realizado por las Personas Naturales Asalariadas con un valor de US\$ 299.0 millones, el Impuesto sobre el Comercio Exterior participa con un 0.8% de la Carga Tributaria, mientras que los impuestos a Productos Específicos como Bebidas Alcohólicas, Cigarrillos, Bebidas Gaseosas y Contribuciones Especiales han tenido una importante participación ya que en conjunto obtuvieron el 0.9% de la Carga Tributaria, el cual se mantiene con el resultado obtenido en el ejercicio 2007.”

La Recaudación del Impuesto sobre la Renta por sectores económicos, durante el ejercicio 2008 se sustenta en los sectores: Establecimientos Financieros, Seguros y Bienes Raíces, Industria Manufacturera, Transporte,

Almacenaje y Comunicaciones, Servicios y Comercio ya que en conjunto representan el 78.2% del total recaudado en dicho impuesto

El Salvador es un país que tiene déficits sociales acumulados muy importantes, dado que históricamente su nivel de gasto público social ha sido inferior al de otros países en desarrollo, La capacidad del Estado para establecer una red de seguridad social sólida se ha visto limitada por los bajos niveles de recaudación impositiva.

La carga tributaria es una de las más bajas entre países en desarrollo. Pero durante la última década, la economía de El Salvador, de acuerdo a informes de Organismos Financieros Internacionales y de empresas calificadoras de riesgo, ha presentado en términos generales una relativa estabilidad macroeconómica; es decir por el lado de los ingresos, el Gobierno salvadoreño actual formuló y puso en marcha una reforma tributaria que es vigente desde el 1º de enero de este año. Esta reforma está basada en dos grandes grupos: creación de nuevos impuestos y modificación de tributos ya existentes. Dicha reforma de crear nuevos tributos y aumentar tasas de impuestos existentes se hizo con el objetivo de generar mayores ingresos tributarios. Hasta el momento ha generado resultados positivos con crecimiento de los ingresos, sin embargo se puede denotar que la población aún posee un bajo poder adquisitivo y que las empresas están sintiendo el impacto de este hecho. La reforma tributaria implementada, no es ni por cerca la respuesta integral al problema de la baja recaudación fiscal del Estado y hasta el momento no se ha visto intención de realizar más acciones para alcanzar el promedio latinoamericano de carga tributaria (ingresos tributarios sobre PIB). La reforma en un inicio planteó recaudar \$250 millones adicionales y luego disminuyó a una meta de \$175 millones.

Dentro de los nuevos tributos se pueden mencionar: impuesto a la primera matricula de autos, buques, aeronaves, botes, etc.; impuesto a bebidas energizantes, jugos, néctares, etc.; impuesto a la producción e importación de combustibles a base de petróleo (el cual obviamente es trasladado al consumidor); impuesto ad valorem de las bebidas alcohólicas (antes solo existía un impuesto a los grados de alcohol); entre otros. Al observar las modificaciones se tienen algunas como: impuesto a los intereses obtenidos por depósitos con saldos mensuales promedios arriba de \$25,000; aumento del impuesto específico a productos del tabaco; aumento del impuesto específico por grado de alcohol de las bebidas que lo contengan; etc. Al observar dichos elementos, se puede manifestar que la reforma está fundamentada mayoritariamente en gravar el consumo de algunos productos catalogados como innecesarios (al menos desde el punto de vista que se puede seguir viviendo sin la adquisición de los mismos).

El año pasado, la recaudación total de esos meses fue de \$2,180.8 millones, pero para este año la cifra subió a \$2,322.7 millones. La recaudación no cumplió las metas del Ministerio de Hacienda para este año.

Dicho esto, parece ser que la realidad y la teoría coinciden en el caso de la reforma fiscal aplicada en El Salvador, puesto que de acuerdo a datos del Ministerio de Hacienda, hasta el 15 de febrero de 2010 la recaudación se había reducido en un 0.4% con respecto al mismo periodo del año anterior. El pago a cuenta del Impuesto Sobre la Renta disminuyó 12.4%, lo que demuestra la baja actividad económica actual; los impuestos específicos al consumo (cigarrillos, cerveza, gaseosas, etc.), los cuales son una fuente importante de ingresos del FOSALUD disminuyeron en 8.4%; el FOVIAL cayó casi un 2%; entre otras disminuciones. Cabe mencionar que aunque en términos generales la recaudación de IVA aumentó en más de \$10 millones, esto solo es a causa del impuesto gravado a las importaciones (el cual

aumento en más de \$11 millones), puesto que el IVA gravado al consumo interno (el que se paga cada vez que vamos al supermercado), cayó en un 1.2% demostrando el bajo nivel de consumo actual que tiene el ciudadano salvadoreño. De acuerdo al Ministerio de Hacienda, los ingresos tributarios entre enero y abril del 2010 representaron un aumento considerable del 6% con respecto al mismo periodo del 2009. Sin embargo, varios rubros de estos ingresos siguen denotando el bajo poder adquisitivo de la población en general, ya que las declaraciones del IVA siguen disminuyendo (en esta ocasión 3.2%) y el pago a cuenta del Impuesto Sobre la Renta también continuo decayendo en el periodo mencionado (-5.6%). En el reporte del Ministerio de Hacienda consta que cuando se formuló el presupuesto general de la nación para este año se esperaba tener para septiembre \$2,394.3 millones en concepto de impuestos. Así, los resultados recientes se quedaron \$71.6 millones más cortos. Es decir, que las finanzas están 3% abajo.

Solo por la recaudación de IVA, Hacienda reporta que hasta el noveno mes de este año se obtuvieron \$1,153.4 millones, de los cuales el 56.13% corresponde a cobros a las importaciones. El 43.87% restante son las declaraciones mensuales de IVA que hacen los contribuyentes. También en el caso del IVA, los cálculos hechos el año pasado resultaron ser demasiado generosos. Los totales de IVA son 0.5% menores a lo que se proyectó, pero solo las declaraciones bajaron \$31.5 millones. En contraste, los impuestos por importaciones superaron en \$26 millones.

Para finalizar con éste análisis, establecemos con seguridad que el sistema tributario salvadoreño se basa en impuestos directos e indirectos, aunque el mayor aporte se produce por el lado de los impuestos indirectos, sobre todo el Impuesto al Valor Agregado (IVA). La realidad es que se pagan muy pocos

impuestos y los contribuyentes con elevados ingresos y fortunas son los que, en términos relativos, menos pagan. Ya que al hacer un estudio comparativo de los ingresos tributarios con respecto a otros países o a un promedio Latinoamericano, es importante evaluar si el nivel de carga tributaria es alta o baja con respecto a nuestro nivel de desarrollo; ya que los países desarrollados no alcanzaron altas tasas de ingresos tributarios aumentando los impuestos, sino más bien creando las condiciones adecuadas para propiciar mayores niveles de inversión, crecimiento económico y empleo. En nuestro caso, este porcentaje de carga tributaria sería mayor de lograrse reducir los niveles de evasión y contrabando; así como ampliar la base tributaria incorporando a las empresas que se mantienen en la informalidad.

Lo anterior indica que el valor total de impuestos recaudados no garantiza un efecto positivo en el crecimiento económico ó la distribución de los ingresos de un país. Lo importante no es únicamente el volumen de recursos que recoge el Estado, sino de la eficiencia del gobierno salvadoreño en el uso racional de dichos recursos, y por esta razón es que se hace tanto énfasis en la necesidad de tener un estricto y detallado rendimiento de cuentas del gasto publico, así como una auditoria social que se podría lograr al contar con una Ley de Transparencia.

Es importante agregar que, con la investigación realizada, hemos podido comprobar que los tributos efectivamente son la mayor fuente de ingresos públicos en El Salvador y que cumplen eficazmente con su función de sufragar el gasto público.

CAPITULO 4

4.1 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1.1 Conclusiones.

Para finalizar este trabajo de investigación acerca de los tributos y la eficacia que tienen como ingreso público para el Estado Salvadoreño se hacen las siguientes conclusiones:

- ✓ De acuerdo a la investigación anteriormente realizada acerca del derecho tributario y sus generalidades, podemos concluir que es la rama del derecho, que regula la creación, recaudación y todos los aspectos relacionados con los tributos, ya sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales. El derecho tributario como disciplina que regula el fenómeno tributario, reconoce determinadas subdivisiones, y que a su vez cada una de estas tiene por objeto regular determinado sector del derecho tributario en general. Dichas subdivisiones fueron desarrolladas a lo largo del Cap. I, entre las cuales cabe destacar las siguientes: en primer lugar, el derecho tributario constitucional, el cual tiene como objeto principal determinar los límites directos e indirectos que incluye el ejercicio del poder tributario del Estado, en segundo lugar, el derecho tributario material o sustantivo, el cual es el encargado de regular los distintos aspectos sustanciales de la futura relación o vínculo jurídico que se impondrá entre el Estado y los sujetos pasivos sometidos a su poder de imperio, con motivos de los tributos creados, este concepto a su vez comprende, una relación y obligación jurídica tributaria, que es la que se entabla entre el Estado y los particulares. En tercer lugar, el Derecho tributario formal o

administrativo, podemos definirlo como el grupo de normas que regulan la forma y el procedimiento que la Administración, el Estado y los administrados han de seguir en sus actuaciones, para que las normas de Derecho Tributario material sean efectivas, y que los derechos y obligaciones que en ellas se reconocen, se realicen. En cuarto lugar, el derecho tributario procesal, el cual, es un conjunto de normas que regulan la actividad jurisdiccional, cuyo objeto principal es dirimir las diversas clases de contiendas relacionadas al derecho tributario. Y finalmente, el Derecho tributario penal, siendo este, el conjunto de normas que describen violaciones o infracciones a las obligaciones que tienen su origen en normas del derecho tributario sustantivo o del derecho tributario administrativo, y que establecen las correspondientes sanciones.

- ✓ Los ingresos públicos son todas aquellas percepciones de dinero que recibe el Estado y que le permiten financiar la satisfacción de necesidades de la colectividad, es decir, que le permiten financiar el gasto público y cumplir su función dentro de la sociedad. Algunos ingresos tienen su origen en las normas tributarias, mientras otros derivan de la prestación de servicios. Si bien es cierto el estado percibe ingresos de diversas maneras, concluyendo con nuestra investigación que el mayor porcentaje de los ingresos públicos los adquiere a través de los tributos considerándose estos como la fuente principal de todo ingreso publico que obtiene el estado salvadoreño a través de diferentes mecanismos, por medio de diferentes instituciones que se encargan de hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias que impone el estado a través de diferentes ordenamientos jurídicos mencionados en el contenido del trabajo, El

control de los distintos tipos de ingresos públicos es un asunto sumamente importante para todas las Entidades Fiscalizadoras de nuestro país, estas han reconocido desde hace tiempo la importancia de un sistema de recaudación de ingresos eficiente, comprobando al finalizar la investigación que la mayor fuente de ingresos de el país son los tributos, y sin estos no es posible efectuar el gasto público, cumpliendo efectivamente con su función de obtener suficientes ingresos y satisfacer las necesidades del país.

- ✓ Los tributos son una prestación pecuniaria coactiva, derivada de una obligación, que el Estado u otro ente público exigen en el uso de sus poderes o facultades con la finalidad de cubrir los gastos públicos, de acuerdo con los principios constitucionales, especialmente el de legalidad, y capacidad económica entre otros. Los tributos al clasificarse en impuestos, tasas y contribuciones especiales son el fundamento de los ingresos públicos que obtiene el Estado para mantener o mejorar la economía del país, por tal razón, cualquier tributo para que tenga validez constitucional, debe sustentarse en la existencia de una capacidad contributiva, ya que la eficiencia jurídica de esta deviene del valor normativo de la Constitución , la cual le permite ser una disposición efectiva y vinculante en el sentido que, aunque por mandato constitucional toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, tasas y contribuciones especiales que la ley establezca, es un freno para el legislador para evitar el abuso al contribuyente.

- ✓ De acuerdo al análisis que hemos realizado con esta investigación, establecemos indiscutiblemente que los tributos son de vital

importancia para el desarrollo del Estado de El Salvador, es por esto que el Estado logra financiarse y cubrir sus gastos e inversiones, las que en teoría deben de servir al interés público, facilitando el alcance de los objetivos generales de la sociedad, por lo que el aporte de los ciudadanos debe estar claramente definido, indicándose el momento, el sujeto pasivo, activo, los exentos y la legislación correspondiente con sus respectivas sanciones, todo esto para que la sociedad tenga claro sus deberes y derechos (principio de legalidad) evitándose así la arbitrariedad y el abuso del estado. Por tal motivo los factores de vinculación de la relación jurídica tributaria son de suma importancia al establecer el más adecuado asiento y base de conexión entre los sujetos de la relación jurídica tributaria.

4.1.2 Recomendaciones.

- ✓ Consideramos conveniente recoger en un solo cuerpo legal las diferentes leyes que conforman el derecho tributario, como hemos podido darnos cuenta, existe una gran variedad de leyes que guardan relación con el tema y que muchos casos se encuentran reguladas en dos o más leyes, lo cual causa inconvenientes a los entes gubernamentales para su aplicación, así como también a los administrados.
- ✓ En la medida de lo posible, tratar de delimitar el alcance de las leyes, ya que en la práctica hemos podido observar que en determinadas leyes que son de carácter administrativo, se regulan actos que son eminentemente financieros, y lo mismo sucede con las leyes

financieras, que dedican gran parte de su articulado a aspectos administrativos, lo cual se podría evitar, con una codificación integral de las mismas.

- ✓ Que la Corte de Cuentas de la República realice un verdadero control interno y externo de las instituciones fiscales del país, para impedir que se siga haciendo mal uso de los recursos que el Estado y las Municipalidades obtienen y de esta manera, no seguir dependiendo de ayuda internacional o aumentando la deuda pública.

- ✓ Para la obtención de un sistema tributario más justo es necesario una reforma fiscal que no se enfoque a crear nuevos impuestos que denoten hechos imponibleables o mantenga impuestos inconstitucionales, sino que debe ajustar los existentes a los lineamientos de justicia y equidad, así como fomentar la efectividad en su cobro.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

ALSINA, Hugo, "**Tratado teórico-práctico de derecho procesal**", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1941.

AMOROS, Narciso. "**Explicaciones del derecho tributario**", 2ª Edición, Editorial derecho financiero, Madrid-España, 1970,

ARAUJO, Amílcar, "**El hecho generador de la obligación tributaria**", Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1964.

ARGUMEDO, Enrique, "**Fuentes del Derecho Financiero Salvadoreño**", Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1974.

ALBIÑANA, García Quintana C, "**Los Ingresos Tributarios**", An de Ec, 1973.

BAYONA de PEROGORDO, J, "**El Patrimonio del Estado**", IEF, Madrid, 1977.

BAYONA de PEROGORDO, J y SOLER ROCH, M. "**Derecho Financiero**", 2ª Edición, Librería Compas, Alicante, 1989.

BERLIRI, Antonio, "**Principios de derecho tributario**", Editorial Tecnos, España, 1964.

BIDART CAMPOS, G. “**Derecho constitucional**”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1974.

BIELSA, Rafael. “**Estudios de Derecho Público**”, *Derecho Fiscal*, Tomo II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1951.

BRAVO ARTEAGA, J. “**Nociones Generales del Derecho Tributario**”, 2ª edición, Ediciones Rosaristas, santa Fe de Bogotá, 1997

CORTINA GUTIERREZ, A. “**Ciencia Financiera y Derecho Tributario**”, Ediciones Porrúa, México, 1978

DE JUANO, Manuel. “**Curso de Finanzas y Derecho Tributario**”, Tomo I, Ediciones Molanchino Rosario, Argentina, 1969.

FERREIRO LAPATZA, J. “**Curso de Derecho Tributario, Sistema Tributario, Los Tributos en Particular**”, 7ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1991

GARCIA BELSUNCE, H. “**Estudios financieros**”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1966.

GARCIA BELSUNCE, H. “**Temas de derecho tributario**”, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

GARCIA AÑOVEROS, L. “**Las Fuentes del derecho en la Ley General Tributaria**”, Revista d Derecho Financiero y Hacienda Pública.

GARCIA, David Ricardo. “**Principios de economía política e imposición fiscal**”, Biblioteca de cultura económica, el consultor bibliográfico, Barcelona, 1932

GARCÍA OVIEDO, C. “**Derecho Administrativo**”. 7ª. Edición, Editorial Plus Ultra, Madrid. 1959.

GARCIA VIZCAINO, C. “**Derecho Tributario**”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1996.

GARZA, Sergio Francisco, “**Derecho financiero Mexicano**”, edición Porrúa, México, 1985

GIANNINI, A.D. “**Instituciones del derecho tributario**”, Madrid, 1957

GIULIANI FOURUGE, C. “**Derecho financiero**”, 1ª Edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1962.

GIULIANI FOURUGE, C. “**Procedimiento Tributario**”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1979.

GODOY, Norberto. “**Teoría general de derecho tributario**”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992.

GONNARD, R. “**Historia de las doctrinas económicas**”, Aguilar, Madrid, 1964

GORDILLO, Agustín, “**Tratado de derecho administrativo**”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1975.

GUNTER, Joaquín Glogaver, “**Elementos de la tributación**”, 2ª Edición, librería del jurista, Buenos Aires, 1989

JARACH, Dino, “**Curso superior de derecho tributario**”, 2ª Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1969.

JIMENEZ DE ASUA, L. “**Tratado de derecho penal**”, 3ª edición, Tomo I, 1966,

LOZANO SERRANO, C. “**Intervencionismo y derecho financiero**”, REDF, SS, 1987.

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

MARSHALL, Alfred, “**Tratado de economía política**”, Tomo II, La España Moderna, Madrid, 1969.

MARTIN, José María, “**Derecho tributario general**”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1995.

MARTIN, José María, “**Derecho tributario procesal**”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987.

MARTIN, José María. “**Introducción a las finanzas públicas**”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985.

MARTINEZ, Francisco, “**Derecho tributario Argentino**”, Editorial Depalma, Argentina, 1956.

NAVARRINE, Susana, “**Procedimiento tributario**”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1979.

PALACIO, Lino. “**Manual de derecho procesal**”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1975.

PEREZ DE AYALA, J. “**Derecho tributario**”, Tomo 1, Editorial de derecho financiero, Madrid-España, 1968.

PEREZ ROYO, Fernández, “**Derecho financiero y tributario**”, Parte General, 9ª Edición, editorial Civitas, 1999,

QUERALT, Juan Martin y LOZANO SERRANO, C. “**Curso de derecho financiero y tributario**”, Editorial Tecnos, Madrid, 1990.

SÁNCHEZ, Rogelio. “**Introducción al derecho económico**”. Universidad de El Salvador, 1967.

SOLER, Sebastián. “**Derecho penal Argentino**”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1956.

SOLER ROCH, María Teresa. “**Naturaleza jurídica de los Ingresos de Monopolio**”, CT, Alicante, 1991.

SPISSO, Rodolfo, “**Derecho constitucional tributario**”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.

VALDES COSTA, R. “**Curso de derecho tributario**”, Abeledo-Perrot, Montevideo, 1970.

VALDES COSTA, R. “**Estudios de derecho tributario internacional**”, Abeledo-Perrot, Montevideo, 1978.

VILLEGAS, Héctor, “**Curso de finanzas, derecho financiero, y tributario**”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1973.

VISCAINO CALDERON, V. “**Ingresos de derecho público o de derecho privado**”, Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, PGP, 1981.

WILHELM, Gerloff, “**Tratado de finanzas**”, Tomo II, Edición El Ateneo, Buenos Aires, 1961

TESIS

GUEVARA AYALA, M. “**Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña**”, Tesis Doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1977.

MADRID UMAÑA, J. “**La deuda pública en El Salvador**”, tesis doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1971.

Orellana Martínez, M, “**Consideraciones sobre la Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces**”, Tesis doctoral, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1994.

LEGISLACION

Constitución de la República de El Salvador

Código Tributario de El Salvador

Reglamento de aplicación del Código Tributario

Ley de Impuesto sobre la Renta

Reglamento de la ley del impuesto sobre la Renta

Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

Código Civil de El Salvador

Código de procedimientos civiles

Código penal

Código procesal penal

Modelo de Código Tributario para América Latina

JURISPRUDENCIA

SENTENCIA DEFINITIVA, de la Sala de lo constitucional. Ref. 288-A-2003 de las 15:45 horas, del día 15/11/2004

SENTENCIA DEFINITIVA de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Ref. 102-E-2003 de las 12:00 horas del día 19/1/2006.

SENTENCIA DEFINITIVA, Sala de lo Constitucional, 95-D-2003, a las 14:05 del día 23/04/2004.