

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS  
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2007  
PLAN DE ESTUDIOS 1993**



“LA SITUACIÓN ACTUAL DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE IGUALDAD, LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD, RESPECTO DE LA MULTA, CONTENIDA EN LOS ARTÍCULOS 8 LITERAL N, 11 INCISO SEGUNDO DE LA LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS, Y COMO IMPACTA SU APLICACIÓN EN EL CRECIMIENTO O DESARROLLO ECONOMICO DEL SECTOR DE IMPORTADORES DE VEHÍCULOS USADOS: 2000-2005”

TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OBTENER EL GRADO Y TITULO DE

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS**

**PRESENTA:**

**JOSE ROBERTO CALIX ORTEZ**

DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

**LIC. SAMUEL MERINO GONZALEZ**

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, MAYO 2009

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

INGENIERO RUFINO ANTONIO QUEZADA SANCHEZ  
RECTOR

ARQUITECTO MIGUEL ANGEL PEREZ RAMOS  
VICERRECTOR ACADEMICO

LICENCIADO OSCAR NOE NAVARRETE ROMERO  
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHAVEZ  
SECRETARIO 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 HERNANDEZ  
SECRETARIO

LICENCIADA BERTHA ALICIA HERNANDEZ AGUILA  
COORDINADORA DE LA UNIDAD DE SEMINARIO DE GRADUACION

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ  
DIRECTOR DE SEMINARIO

## **AGRADECIMIENTOS**

En este trabajo realizado con múltiples circunstancias antagónicas al ánimo de poder por fin llegar a este paso final de mi amada carrera, mi agradecimiento principal es a la Santísima Trinidad, Dios Padre, Dios Hijo y Dios Espíritu Santo, pues me han dado la fortaleza que como ser humano es imposible tener sin estar de la mano de Dios.

Dedico así también este agradecimiento a mis padres ROSARIO ISABEL CALIX PINEDA Y ROBERTO EDMUNDO ORTEZ, por haberme dado la oportunidad de ser alguien en la vida, sacrificando sus propias necesidades, para que su hijo, sea alguien de bien.

A mis tres amadísimos hijos MARIA ALEJANDRA, GABRIELA BELEN Y JOSE FERNANDO, por ser la razón de superarme, pues sus vidas le han dado aliento a mi vida, y este éxito que hoy cosecho, será para compartirlo con ellos, hasta que Dios me quiera tener en esta vida.

A mis asesores de tesis, Licenciado Samuel Merino González y Licenciado Salvador Iglesias, asesores de contenido y métodos, respectivamente, por haberme iluminado con sus conocimientos para la elaboración del presente estudio.

Finalmente agradezco a esta Alma Mater, por que hoy si puedo llamarme su hijo, esperando representarla con dignidad, reiterando mi compromiso en el ejercicio de mi profesión para con los más pobres de mi patria El Salvador.

**JOSE ROBERTO CÁLIX ORTEZ**

# ÍNDICE

PAGINA

INTRODUCCIÓN.....	i
CAPITULO 1: PLANTEAMIENTO, ENUNCIADO Y DELIMITACION DEL PROBLEMA.....	1
1.1. Ubicación en el Contexto Social e Histórico.....	1
1.2. Planteamiento del Problema .....	4
1.3. Los principios Tributarios en Otras Leyes .....	5
1.4. Enunciado del Problema.....	10
1.5. Justificación de la Investigación.....	11
1.6. Objetivos de la Investigación .....	12
1.6.1. Objetivo General .....	12
1.6.2. Objetivos Específicos .....	13
CAPITULO II: GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS .....	14
2.1. Antecedentes Históricos de los impuestos .....	14
2.1.1. El Código de Hammurabi .....	15
2.1.2. En Egipto .....	16
2.1.3. En Grecia .....	16
2.1.4. En Roma .....	18
2.1.5. En la Época de la Corona .....	20
2.1.6. De Inglaterra .....	21
2.1.7. De España e Iberoamérica .....	22
2.1.8. En Chile .....	24
2.2. Elementos de los Impuestos .....	25
2.2.1. Sujeto Activo .....	25
2.2.2. Sujeto Pasivo .....	26
2.2.3. Objeto .....	26
2.2.4. Hecho Generador o Imponible.....	27

2.3.	Evolución de los Impuestos en el Contexto del Derecho Financiero	27
2.3.1.	La Influencia de los Estudios Financieros y sus Principales Exponentes.....	28
2.3.2.	Separación del Fenómeno Económico del Financiero.....	28
2.3.3.	Sector Público y Sector Privado .....	29
2.3.4.	La Tierra como Fuente de Renta para la Imposición Tributaria.....	30
2.3.5.	El Mercantilismo.....	30
2.3.6.	Cameralismo.....	31
2.3.7.	Los Fisiócratas.....	32
2.3.7.1.	Adam Smith y sus Reglas .....	32
2.3.7.2.	David Ricardo .....	33
2.3.8.	La Reacción Socialista contra el Liberalismo Clásico .....	34
2.3.8.1.	La Corriente Anti – liberal de Kart Marx y Federico Engels.....	34
2.3.8.2.	El Pensamiento Moderno de John Maynard Keynes sobre las Finanzas del Estado .....	35
2.3.8.3.	Paúl A. Samuelson .....	35
2.3.9.	Benvenuto Griziotti .....	36
2.4.	Clasificación de los Impuestos desde el punto de vista Jurídico y Financiero.....	37
2.4.1.	Clasificación Jurídica .....	37
2.4.2.	Clasificación Financiera .....	37
2.4.2.1.	Impuestos Directos e Indirectos .....	37
2.4.2.2.	Impuestos a la Renta o Redito .....	39
2.4.2.3.	Impuestos Reales y Personales .....	40
2.4.2.4.	Impuestos Ad-Valorem .....	41

2.4.2.5.	Impuesto Fijo .....	42
2.4.2.6.	Impuesto Proporcional .....	42
2.4.2.7.	Impuesto Progresivo .....	43
2.5.	Derechos Arancelarios o Impuesto Aduanero .....	43
2.5.1.	Hecho Generador: La Importación y la Exportación .....	44
2.6.	Características de los impuestos .....	46
2.6.1.	Tipos de Tributación .....	47
2.6.2.	Sistemas de Capitación .....	48
2.6.3.	Sistema Único .....	48
2.6.4.	Sistema Tributario .....	49
2.6.5.	Teorías de los impuestos .....	51
CAPITULO III: EL DERECHO TRIBUTARIO .....		53
3.1.	Definición Teórica del Derecho Tributario .....	53
3.2.	Diversificación del Derecho Tributario .....	54
3.2.1.	Concepto de Potestad Tributaria .....	55
3.2.2.	Concepto de Obligación Tributaria .....	55
3.2.3.	La Relación Jurídica Tributaria .....	56
3.3.	Corrientes Jurídico Económicas .....	57
3.3.1.	Cameralismo .....	57
3.3.2.	Los Fisiócratas .....	58
3.3.3.	La Línea de Pensamiento de Adam Smith: Corriente Liberal	60
3.3.3.1.	Principios de la Imposición .....	61
3.3.4.	La Línea de Pensamiento de David Ricardo .....	62
3.3.5.	La Línea de Pensamiento de John Stuart Mill .....	63
3.3.6.	El Marginalismo .....	64
3.3.7.	La Doctrina Alemana de Adolfo Wagner .....	65
3.4.	Relación del Derecho Tributario con el Derecho Fiscal y Financiero.....	67

3.4.1.	Relación del Derecho Tributario con otras Ramas del Derecho.....	73
3.4.2.	Principios Modernos del Derecho Tributario .....	76
3.5.	El Derecho Tributario y el Derecho Aduanero .....	77
3.5.1.	Definición de Derecho Aduanero .....	78
3.5.2.	Naturaleza Jurídica .....	80
3.5.3.	Polémica sobre la Autonomía .....	80
3.5.4.	Fuentes .....	82
3.5.5.	Historia del Derecho Aduanero Salvadoreño .....	87
3.5.6.	Antecedentes Históricos del Derecho Aduanero en México.....	92
3.5.6.1.	El Derecho Aduanero Mexicano Actual .....	98
CAPITULO IV: ANÁLISIS COYUNTURAL DE LA MULTA EN ESTUDIO .....		101
4.1.	Análisis Coyuntural de la Multa en Estudio .....	101
4.2.	La Importación de Vehículos Usados .....	102
4.2.1.	Análisis Comparativo de la Multa respecto de otras leyes tributarias.....	103
4.2.2.	Multas de la Ley del Impuesto sobre la Renta .....	104
4.2.3.	Multas de la Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces.....	105
4.2.4.	Multas en el Código Tributario .....	106
4.3.	Efectos de la Multa en Estudio .....	109
4.3.1.	Efecto Social .....	109
4.3.2.	Efecto Económico .....	111
4.3.3.	Efecto Jurídico .....	112
4.4.	Análisis Doctrinario de los Principios Tributarios en Estudio .....	115
4.4.1.	Principio Tributario de Igualdad .....	115

4.4.2.	Principio Tributario de Legalidad .....	123
4.4.2.1.	Principio Tributario de Legalidad en República Dominicana .....	125
4.4.3.	Principio Tributario de Proporcionalidad .....	126
4.4.4.	Principio Tributario de No Confiscatoriedad .....	128
4.4.4.1.	Principio Tributario de No Confiscatoriedad en la República Argentina .....	129
4.4.4.2.	Prohibición Constitucional Salvadoreña .....	132
CAPITULO V: EL DERECHO TRIBUTARIO PENAL .....		134
5.1.	Conceptos .....	134
5.2.	La Infracción de la Norma Jurídica Tributaria .....	137
5.2.1.	Naturaleza Jurídica de la Infracción Tributaria .....	137
5.2.2.	Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Tributario Penal.....	139
5.3.	Análisis sobre Jurisprudencia de los Principios en Estudio desde la perspectiva del Derecho Tributario Penal. ....	142
5.3.1.	Principio de Igualdad .....	142
5.3.2.	Principio de Legalidad o Reserva de Ley .....	149
5.3.3.	Principio de Proporcionalidad .....	156
5.3.4.	Principio de No Confiscatoriedad .....	159
5.4.	Antecedentes de la Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria Aduanera .....	161
5.5.	Clasificación de las Infracciones Aduaneras .....	164
5.5.1.	Procedimiento de la Dirección General de la Renta de Aduanas para la Aplicación de la Multa de en Estudio.....	165
5.5.1.1.	Fase de Impugnación .....	168
5.5.1.2.	Recurso de Reconsideración .....	169
5.5.1.3.	Recurso de Revisión .....	170



5.5.1.4. Recurso de Apelación .....	171
5.5.1.5. Demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia .....	171
CAPITULO VI: ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN DE CAMPO .....	173
6.1. Análisis de los Resultados de la Investigación de Campo .....	173
6.2. Resultado respecto de la Cantidad de Importaciones de Vehículos Usados.....	174
6.3. Resultados respecto de la Recaudación Tributaria por Imposición de Multa.....	176
6.4. Resultados en relación a la Recaudación Tributaria por la Importación de Vehículos Usados.....	177
6.5. Factor de Organización del Sector de Importadores de Vehículos Usados.....	179
6.6. Percepción de Funcionarios y Empleados de la Dirección General de la Renta de Aduanas respecto a la Multa.....	179
6.7. Régimen Sancionador Salvadoreño .....	180
6.7.1. Cobro Judicial de la Multa .....	180
6.7.2. Fase de Impugnación .....	180
6.8. En relación a los Principios del Derecho Tributario .....	181
6.8.1. Principio de Igualdad .....	182
6.8.2. Principio de Legalidad .....	183
6.8.3. Principio de Proporcionalidad .....	184
6.8.4. Principio de No Confiscatoriedad .....	186
CAPITULO VII: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	189
7.1. Conclusiones .....	190
7.2. Recomendaciones .....	196
Bibliografía .....	200

## PRINCIPALES ABREVIATURAS

M.H.:	Ministerio de Hacienda
D.G.R.A.:	Dirección General de la Renta de Aduanas
T.A.I.I.:	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos
L.I.S.R.:	Ley del Impuesto Sobre la Renta
L.I.T.B.R.:	Ley del Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Raíces
C.T.:	Código Tributario
IVA:	Impuesto al Valor Agregado
Cn.:	Constitución
C.c.:	Código Civil
C.Pn.:	Código Penal
D.L.:	Decreto Legislativo
D.O.:	Diario Oficial
D.Pn.:	Derecho Penal
D.A.I.:	Derechos Arancelarios a la Importación
CAUCA:	Código Aduanero Uniforme Centroamericano
RECAUCA:	Reglamento de Aplicación del CAUCA
SIVU:	Sector de Importadores de Vehículos Usados
DCMJRG:	Decreto Cívico Militar de la Junta Revolucionaria de Gobierno
D.Trb.:	Derecho Tributario.
D.Trb.Pn.:	Derecho Tributario Penal
CSJ:	Corte Suprema de Justicia

## INTRODUCCIÓN

La Compraventa de Vehículos Automotores Usados es en gran medida, parte del diario vivir, para muchos, entre quienes se encuentran los Notarios, pues la intervención de estos, en dicho acto, es el de dar fe de la existencia del mismo, cumpliendo con los formalidades legales, que exige o permite la legislación, pues en referencia a esto ultimo, quienes ejercen el notariado por experiencia, saben que hay distintas formas de hacer la tradición legal de un vehiculo automotor, sin embargo, de las formas legales que se hace mas uso, es a través del Acta Notarial de Reconocimiento de Firma de los otorgantes de una Compraventa en Documento Privado.

De lo anterior se desprende la idea, de que la Compraventa de Vehículos Usados es una actividad económica, de la cual muchos han hecho de ella su trabajo o empresa personal. Pero la Compraventa es tan solo el ultimo paso que hacen los tradentes, pues el primer paso que se realiza es la introducción al Control Aduanero en el territorio nacional de los Vehículos Automotores Usados.

Esta practica en verdad es relativamente reciente, tomando en consideración desde la época en que el legislador secundario para fines tributarios, regulo la actividad de Importar Vehículos Usados, lo cual se verifico por medio del Decreto Legislativo 383, "Normas para la Importación de Vehículos Automotores y de Otros Medios de Transporte," de fecha 22 de junio de 1995. D.O. N° 125, Tomo 328, del 7 de julio de 1995. El Principio de Intervención Mínima del Estado, en cuanto a la regulación de las actividades económicas privadas, no es que se este incumpliendo conforme a la Teoría económica del Libre Mercado, sin embargo cabe rescatar para efectos de estudio, que en el mencionado decreto legislativo existen normas jurídicas

sancionadoras que afectan el desarrollo o incremento de la practica de Importar Vehículos Usados, lo cual vendría a contradecir preceptos constitucionales.

Específicamente me refiero a la Sanción Tributaria, contenida antes en el derogado literal a) del articulo 8 del mencionado decreto 383, la cual esta vigente pero dentro de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, en su Art. 8 literal “n” e inciso segundo del Art.11, la cual consiste en aplicar en concepto de multa el cien por ciento de los impuestos y derechos arancelarios, que por mora en el pago de estos, los cuales son adeudados por el contribuyente desde que se tiene la certeza de la cantidad económica aplicada en el aforo, al vehiculo automotor.

Cabe mencionar que el plazo para el pago de los adeudos tributarios, son de noventa días, lo cual se puede ver como un beneficio para el contribuyente, sin embargo lo mismo ocurre en el caso del Impuesto Sobre la Renta, sobre el cual se posee como plazo hasta el ultimo día hábil del mes de abril de cada año, lo cual en buenas cuentas es un plazo mayor, mas sin embargo, no se ha creado por la no presentación y pago del impuesto sobre la Renta , la multa del Cien por Ciento, sino que es aplicada por ministerio de ley, una multa de porcentaje inicial y simbólico por el primer mes de mora, luego se va agravando la cuantía de la multa en relación a los meses de la mora del contribuyente tanto de su obligación formal como material, o sea la presentación de la declaración de renta y el pago del impuesto respectivamente. Sin embargo el mismo legislador secundario para el caso del Impuesto Sobre la Renta ha puesto un techo o tope legal a la multa, que es del 25% del impuesto, en ese sentido no puede haber una sanción mayor, aunque pasen años de estar en incumplimiento con la norma jurídico tributaria.

Esta disparidad de la legislación en lo que respecta a la Potestad Sancionadora del Estado en Materia Administrativa, en mi opinión, respecto de la multa aplicada por no cumplir con el pago de los impuestos y derechos arancelarios, producidos en la Importación de Vehículos Usados, tiene matices de abuso exclusivamente en cuanto a la Potestad Sancionadora del Estado en Materia Administrativa.

En mi caso particular, lo que me motivo a realizar el presente estudio es precisamente porque tuve que pagar la multa, ya que por un error en el computo del plazo, efectué el pago del impuesto al día noventa y uno, sin embargo, personal de la Dirección General de la Renta de Aduanas, me hicieron del conocimiento que debía de pagar la referida multa, ante lo cual mi reacción fue de asombro por la cuantía de esta, y por considerar que un par de horas no era razón para sostener la existencia de un perjuicio al fisco y mucho menos ser castigado con tan severa multa, situación que me hizo reflexionar en primer lugar sobre el Principio de Proporcionalidad de la Sanción, comparándola instantáneamente con otras multas del orden administrativo.

Es preciso mencionar que los contribuyentes facultados para la importación de vehículos, son aquellos registrados como Importadores de Vehículos Usados, razón por lo cual aunque fui quien pago la multa el tramite aduanero estaba a nombre de un Importador de Vehículos.

Conforme a lo anterior, el verse un Importador de Vehículos Usados, en la situación anterior, es parte de los riesgos que implica dedicarse a esa actividad económica, pues esa multa se vendría a convertir en un costo adicional, que por lógica disminuye la expectativa de la ganancia, al momento de poder vender el Vehículo. Vista la misma situación desde una

perspectiva macroeconómica, en el sentido de que una gran parte del Sector de Importadores de Vehículos Usados, se han visto en la obligación de pagar la referida multa, lo cual para el fisco es un rubro de ingresos públicos nada despreciable, pero por el otro lado para el sector de Importadores de Vehículos Usados, esto significa pérdida económica.

El presente estudio pertenece directamente al Derecho Tributario, sin embargo la situación problemática no puede verse aislada, tan solo en ese campo del derecho, pues en el desarrollo se pondrá de manifiesto su vinculación con otras ramas de las Ciencias Jurídicas, de las que cabe mencionar, el Derecho Constitucional, el Derecho Administrativo, el Derecho Aduanero y el Derecho Penal, todos los anteriores pertenecientes al Derecho Público.

Dentro de los objetivos de este trabajo académico, toman relevante importancia para las ciencias sociales y jurídicas, las repercusiones que traen aparejadas la implementación de este tipo de sanciones, pues se podría vislumbrar una especie de trato discriminatorio tributario, pues no se castiga igual a otros tipo de contribuyentes, que poseen mayor capacidad económica y en el ámbito de la responsabilidad, mayores indicios de su potencial culpabilidad, no obstante son sancionados con multas cosméticas e insignificantes.

Con base a lo anterior, respecto del sector de Importadores de Vehículos Usados, comparado con otras actividades económicas de la población salvadoreña, afecta directamente el Principio de Igualdad visto desde la perspectiva Constitucional, Art. 3 Cn., lo cual abre paso a la ya existente brecha económica entre las clases sociales, agudizado en este caso por las iniquidades del sistema tributario, situaciones que forman parte

la injusticia social y económica, pues con este tipo de medidas se carga tributariamente al que menos capacidad económica tiene, situación que desdice los principios de una sociedad en Democracia.

No quiero terminar este esbozo, sin hacer un llamado a los estudiantes o egresados de la carrera de Ciencias Jurídicas, para que sean acuciosos del sistema en que vivimos, principalmente lo que a materia de derechos se refiere, pues legislaciones como la que se trata de estudiar, podrían conculcar nuestros derechos fundamentales y derechos humanos.

## CAPITULO UNO

### PLANTEAMIENTO, ENUNCIADO Y DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA

#### 1.1. UBICACIÓN EN EL CONTEXTO SOCIAL E HISTÓRICO

La historia de los impuestos es tan antigua como la raza humana<sup>1</sup>/. En la medida en que los grupos humanos se han organizado en comunidades independientes, han establecido diferentes tipos y formas de impuestos para cubrir las necesidades de la vida en comunidad.

Los tributos han sido parte importante en la historia económica de la humanidad. Algunas veces constituyendo un trofeo de guerra que el pueblo vencedor impone al vencido, y ha sido causa de guerras, revoluciones y decadencia de civilizaciones.

En la antigüedad, la lucha entre tribus o pueblos primitivos hizo que el ganador sometiera al perdedor, ya sea a la muerte, a la esclavitud o a la exacción de impuestos.

El origen de la obligación impositiva o tributos, data desde las más antiguas civilizaciones, pasando por los distintos regímenes económicos, sociales y políticos que se conocen a través de la historia del ser humano.

---

<sup>1</sup> BARAHONA LANDAVERDE, A. et. al, *Autoliquidación de Multas por la Declaración o Pago Extemporáneo de los Impuestos Estatales a la Luz de la Garantía del Juicio Previo*, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2007,p.1.



En nuestro país desde la Constitución<sup>2/</sup> de 1824 cuando formábamos parte de la Republica Federal de Centroamérica, hasta la Constitución de 1983, la obligación de contribuir con el pago de los impuestos, ha estado presente y ha evolucionado con la particularidad de incluir únicamente dos o tres artículos para desarrollar el aspecto de las obligaciones tributarias.

La facultad de erigir tributos esta encomendada al poder legislativo desde la fundación como Estado de El Salvador, tal y como reza el numeral 9 del articulo 29 de la Constitución de 1824.

Sin embargo han existido otras referencias constitucionales a la materia tributaria, pero relacionada a la obligación de pagar impuestos entre los deberes de los extranjeros, como por ejemplo se menciona en: Art. 7 de la Constitución de 1841, Art. 9 de la de 1864, Art. 13 de 1871, etcétera

En la actualidad, se puede sostener que los Estados que se suscriben a la idea de ser un Estado Democrático de Derecho, respetuosos de la institucionalidad, y por lo tanto al considerarse como tal a nuestro país, las autoridades de gobierno, que han sido democráticamente electos, que reconocen que la soberanía reside en el pueblo y que esta a su vez es ejercida por principio de representación por sus gobernantes, y que estos están llamados a ejercer el poder político soberano guiado por los principios de justicia, prosperidad y el bien común de sus habitantes.

---

<sup>2</sup> MAGAÑA, Álvaro. *Derecho Constitucional Tributario*, Unidad Técnica Ejecutora, talleres UCA, 1993, p. 142

En ese orden de ideas cabe decir que en el tema de los Ingresos Públicos que dicho sea de paso tiene connotaciones principalmente en las áreas social, económica y jurídica de la población, y por lo cual es de suponer que las instituciones encargadas de este rubro, son celosas en cuanto a la consideración de los muchos factores que podrían estar relacionados directa o indirectamente con la Política Fiscal del Estado, pues para poner en marcha los planes de recaudación tributaria, se debe tomar análisis desde la concepción idearia de los mecanismos adoptados para este fin, pasando por los estudios técnicos, económicos y jurídicos. Siendo sobre este último que se centra el presente estudio, pues pensando bien sobre el quehacer legislativo se supone que toda iniciativa de ley o proyecto de ley antes de ser aprobadas, son analizadas previamente a la luz de nuestra Constitución y los Principios que de esta emana, con la finalidad que no la contradiga ni riña contra sus principios.

Por excelencia toda iniciativa de ley de ser objeto de análisis y debe partir del Principio de Legalidad, el cual se debe hacer a partir de la Constitución y no de la ley secundaria, lo que deriva en el Principio de la Supremacía Constitucional, pues las actuaciones de los tres poderes del Estado, las municipalidades, etcétera, deben ser acorde en primer lugar a la Carta Magna. Por subsecuente lógica, una vez superado el estudio del Principio de Legalidad o Reserva de Ley<sup>3</sup>, se debe pasar al análisis de los otros principios tributarios con rango Constitucional, como lo son el de Igualdad, Proporcionalidad y No Confiscatoriedad.

---

<sup>3</sup> KIRCHHOF, Paúl. *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1998. p. 132

Estos cuatro principios mencionados, constituyen los ejes sobre los cuales girara el análisis del proceso de investigación que se pretende explicar a continuación.

## **1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

La Importación de Vehículos Usados es una actividad económica a la cual se dedican directamente muchísimas personas o familias y cuya actividad económica genera en definitiva ingresos económicos diversos.

Generalmente desde el momento en que este ingresa al territorio salvadoreño ya esta causando un movimiento económico por su traslado pues se prevé la contratación del servicio de Grúas o si este se traslada solo se prevé el consumo de combustible, la regla general es que los vehículos automotores ingresados para su posterior venta en el país, son previamente reparados de los desperfectos mecánicos o de carrocería lo cual implica el pago de taller, compra de repuestos, pago de placas de circulación, experticias de números de fabrica para efectos de identificación, pago de derechos de emisión de gases, etcétera.

A parte de lo acotado en el párrafo anterior, la actividad económica de la importación de vehículos hace que la posibilidad de adquirir un vehículo sea más cercana para personas que no poseen gran capital para adquirir un vehículo nuevo o de agencia como comúnmente se conocen.

El decreto legislativo 383<sup>4</sup>/ regula desde 1995 al sector de importadores de vehículos, estableciendo un Registro de Importadores,

---

<sup>4</sup> Normas para la Importación de Vehículos Automotores y de Otros Medios de Transporte . D.L. N°383, de fecha 22 de junio de 1995. D.O. N° 125, Tomo 328, del 7 de julio de 1995.

requisitos para acreditar tal calidad, normas de actuación y sanciones administrativas o tributarias.

Específicamente en el tema de las sanciones se ha puesto énfasis en la sanción del literal “n” del artículo 8 de la LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS o decreto legislativo 551 <sup>5</sup>/, que es una multa que antes estaba incluida en el literal a) del artículo 8 del mencionado decreto 383, la cual consiste en aplicar al importador de vehículos la pena pecuniaria por el valor del cien por ciento del valor de los impuestos dejados de pagar, por el mero hecho del no pago tardío aunque sean horas o un día de retraso, una vez vencido el plazo estipulado por el referido decreto legislativo 383.

### **1.3. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN OTRAS LEYES**

Esta pena pecuniaria llama la atención debido a que la cuantía con que se castiga el no pago es distinta a las sanciones contenidas en otras leyes.

Por ejemplo en el acápite correspondiente a las sanciones contenidas en la LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA <sup>6</sup>/, se establece:

Art.99.- Todo el que estando obligado por esta ley a rendir declaración, lo hiciere fuera del término prescrito, será sancionado con las multas siguientes:

---

<sup>5</sup> Ley Especial Para Sancionar Infracciones Aduaneras. D.L.551, del 20 de septiembre de 2001. D.O. N°204, Tomo N° 357, del 29 de octubre de 2001.

<sup>6</sup> Ley del Impuesto Sobre la Renta. D.L. N°134, de fecha 18 de diciembre de 1991. D.O. N° 242, Tomo 313. del 21 de diciembre de 1991.

a) Con el cinco por ciento del monto del impuesto que corresponda pagar si se presenta la declaración con retardo no mayor de un mes;

b) Con el diez por ciento, si se presenta con retardo de mas de un mes, pero no mayor de dos meses;

c) Con el quince por ciento, si el retardo es de mas de dos meses pero no mayor de tres meses; y

Con el veinticinco por ciento, si el retardo es mayor de tres meses.

Con este ultimo literal se confirma que aunque el contribuyente por mas tiempo que se tarde aun así sean por ejemplo seis meses de retardo del contribuyente en presentar la declaración y no pagar el impuesto, la multa no excede del %25 por ciento del valor del impuesto tasado.

También se puede decir lo mismo respecto de las multas contenidas en la LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA TRANSFERENCIA DE BIENES RAÍCES <sup>7</sup>, la cual establece en su Titulo VI, capitulo I EVASIÓN NO INTENCIONAL

Art. 23.-Toda evasión del impuesto por declarar incorrectamente según lo determine la Dirección General de Impuestos Internos, será sancionada con una multa que no exceda del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se establezca, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales.

---

<sup>7</sup> Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces. D.L. N°552, del 18 de diciembre de 1986. D.O. N°239, Tomo N°293, del 22 de diciembre de 1986.

## EVASIÓN INTENCIONAL

Art.24.- Toda persona que realice cualquier hecho, aserción, ocultación o maniobra, o que incurra en cualquier omisión con la intención de producir o facilitar la evasión total o parcial del impuesto será sancionado con una multa comprendida entre el veinticinco y el cincuenta por ciento del impuesto evadido o tratado de evadir.

## EL CODIGO TRIBUTARIO <sup>8/</sup>

Con la entrada en vigencia del Código Tributario se pretendió uniformar o consolidar las actuaciones de la Administración Tributaria para con cada uno de los impuestos regulados por sus leyes específicas o especiales.

El Código Tributario también contempla al igual que en la LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS, los Principios del Derecho Tributario, según reza el Artículo 3.- Las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los siguientes principios generales:

a) Justicia;

b) Igualdad;

c) Legalidad;

d) Celeridad;

---

<sup>8</sup> Código Tributario. D.L. N°230, del 14 de diciembre de 2000. D.O.N°241, Tomo N°349 del 22 de diciembre de 2000.

e) Proporcionalidad;

f) Economía;

g) Eficacia; y,

h) Verdad Material;

Dentro de este nuevo cuerpo normativo se desarrolla un régimen sancionatorio cuya pretensión del legislador secundario es plasmarlo con un “carácter general”, o sea para todos los contribuyentes, aunque en su articulado se refiera puntualmente cuando la multa a aplicar se trate de un determinado impuesto enunciado en la misma norma jurídica sancionatoria.

Con este ordenamiento jurídico se tienen por derogadas las normas jurídicas o artículos enunciados literalmente anteriormente tanto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta como de la Ley Sobre la Transferencia de Bienes Raíces, pero su esencia trata de ser desarrollado por el régimen sancionatorio del mencionado Código Tributario, tal y como se señala textualmente a continuación:

Artículo 238.- Constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar declaración:

b) No presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal establecido. Sanción:

- 1) Multa equivalente al cinco por ciento del monto del impuesto a pagar extemporáneamente si se presenta la declaración con retardo no mayor de un mes;
- 2) Multa equivalente al diez por ciento, si se presenta con retardo de más de un mes, pero no mayor de dos meses;
- 3) Multa equivalente al quince por ciento, si el retardo es superior a dos meses, pero no mayor de tres meses; y,
- 4) Multa equivalente al veinte por ciento, si el retardo es mayor de tres meses.

Si la declaración tributaria no presentare impuesto a pagar la sanción aplicar será de un salario mínimo.

Si observamos en este artículo en su parte final hay dos cosas novedosas a diferencia de su texto original que se contenía como dije en la Ley del Impuesto sobre la Renta, primero que si el retardo es de más de tres meses el monto de la multa a pagar es del 20% sobre el impuesto a pagar y no el 25% eso se puede ver como algo positivo para aliviar en algo al contribuyente, pero se constituye una nueva sanción, la cual es el pago de un salario mínimo, cuando la presentación extemporánea de la declaración no contenga impuesto a pagar.<sup>9</sup> /

También es de hacer notar que el legislador secundario se jacta en los considerandos de la Ley mencionada anteriormente, de que dicho cuerpo normativo sancionador contiene sanciones “ejemplarizantes”, y es

---

<sup>9</sup> COMENTARIO: Aunque se verifique un aumento en la agravación cuantitativa de las multas, las aplicadas a los Importadores de Vehículos Usados son siempre mayores.



precisamente ese termino utilizado el que me hace sospechar o pensar si el legislador secundario se ha salido del marco legal Constitucional al imponer drásticas sanciones económicas, dentro de las cuales se encuentra como ya se dijo, la sanción del cien por ciento de los impuestos no pagados que se impone al importador de vehículos por el mero hecho del no pago del impuesto una vez vencido el plazo, y como se dijo anteriormente podrían ser horas y no días las que en estricto derecho se vea el retraso del pago de los referidos impuestos mas sin embargo la ley es aplicada con tal rigurosidad aplicando la pena pecuniaria en estudio.

#### **1.4. ENUNCIADO DEL PROBLEMA**

Es por tales motivos que se ha considerado que en el ámbito de la carrera de Ciencias Jurídicas, es procedente hacer esta investigación, tomando como eje problemático principal el enunciado siguiente:

**¿Cuál es la situación actual de los Principios Tributarios de Igualdad, Legalidad, Proporcionalidad y No confiscatoriedad, respecto de la multa, contenida en los artículos 8 literal n, 11 inciso segundo de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, y como impacta su aplicación en el crecimiento o desarrollo económico del sector de Importadores de Vehículos Usados:2000-2005?**

## 1.5. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Realizar la investigación sobre ¿Cuál es la situación actual de los Principios Tributarios de Igualdad, Legalidad, Proporcionalidad y No Confiscatoriedad, respecto de la multa, contenida en los artículos 8 literal n, 11 inciso segundo de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras<sup>10</sup>, y como impacta su aplicación en el crecimiento o desarrollo económico del sector de Importadores de Vehículos Usados? : es entregar un documento científico que permita visualizar a los actuales personas que de forma organizada o individual conforman el sector de Importadores de Vehículos Usados del país, las consideraciones jurídicas que nos respalden de forma categórica y a la luz de lo que en esencia debería de ser el Principio de Proporcionalidad respecto de la sanción pecuniaria en estudio y si su estado actual es conveniente para este sector económico de la sociedad en términos de ventajas y desventajas.

Se pretende con este documento reflejar, las consecuencias jurídicas, sociales y sobre todo económicas, que derivan de la aplicación de dicha sanción económica, lo cual se pretende establecer en términos de impacto directo sobre el sector de importadores de Vehículos Usados e indirectamente a quienes se relacionan en esta actividad económica, pues como en un momento determinado se dijo que esta actividad mueve a muchos otros sectores en sus propias actividades económicas, como por ejemplo los tramitadores, talleres de reparación de vehículos, empresas que venden repuestos de vehículos, el pago de los respectivos tramites o requisitos, los cuales son la famosa experticia practicada por técnicos de la División de Protección al Transporte de la Policía Nacional Civil y la

---

<sup>10</sup> *Op Cit*\_ Art.8, Lit “n.”

experticia de la Emisión de Gases, cuyos requerimientos se deben cumplir para la inscripción por ves primera de un vehículo en el Registro Publico de Vehículos Automotores y el otorgamiento del respectivo permiso o autorización para poder circular libremente, lo cual implica también ingresos económicos para la empresa concesionaria de SERTRACEN por ser la encargada de otorgar las respectivas placas de identificación y circulación mas la respectiva tarjeta de circulación del vehículo automotor, lo cual a su ves se convierte en ingresos tributarios, que tanto necesita el mismo Estado para cumplir con sus fines. Por tanto debe ser objeto de revisión para el mismo Estado si con este tipo de sanciones impulsan al sector de Importadores de Vehículos Usados o por el contrario genera una desaceleración económica del mismo y a su ves de forma indirecta afecta en todos los rubros en que se relaciona, tal y como se ha ejemplificado.

## **1.6. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN**

### **1.6.1. OBJETIVO GENERAL**

Presentar un estudio científico de carácter socio jurídico y tributario, respecto a los efectos generados de la aplicación de los decretos legislativos 383 del año 1995 y 551 del año 2001, que contienen la multa del cien por ciento de los impuestos arancelarios dejados de pagar a la fecha de su vencimiento por el sector de Importadores de Vehículos Usados, comprendido durante el periodo de 2000-2005.

## **1.6.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

Establecer la evolución histórica de la actividad económica de la Importación de Vehículos Usados

Presentar por cada año fiscal comprendido dentro del periodo de estudio el nivel de aporte tributario que dicha actividad económica genera para las arcas del Estado.

Acreditar mediante las fuentes fidedignas oficiales del mismo Estado las aplicaciones de la sanción pecuniaria en estudio por cada año fiscal del periodo comprendido en la presente investigación.

A través de los métodos y técnicas de la investigación de campo descubrir el impacto económico que genera en el sector de Importadores de Vehículos Usados, la aplicación de la cuestionada multa

Determinar si el sector de Importadores de Vehículos Usados se encuentra organizado y si la falta de organización y representación permite que se cometan abusos del legislador secundario en el marco sancionador.

Desvelar el marco jurídico del Sistema Tributario Nacional y sus mas notables contradicciones.

Demostrar en el marco doctrinario y jurídico del Derecho Comparado el Sistema Tributario de otros países emblemáticos de las Americas.

## **CAPITULO DOS**

### **GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS**

#### **2.1. ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS IMPUESTOS**

La importancia y trascendencia histórica de la cuestión impositiva puede apreciarse de la lectura del Art. 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1879, el que consagra la fórmula clásica original del Principio de auto imposición, antecedente histórico del de legalidad tributaria, así: “Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por si mismos o a través de sus representantes la necesidad de que se establezcan contribuciones publicas así como el de aceptarlas libremente, controlar su utilización y determinar su cuantía, hecho imponible, recaudación y vigencia temporal”<sup>11</sup>/.

Los tributos han sido parte importante en la historia económica de la humanidad. Algunas veces constituyendo un trofeo de guerra que el pueblo vencedor impone al vencido, y ha sido causa de guerras, revoluciones y decadencia de civilizaciones.

En la antigüedad, la lucha entre tribus o pueblos primitivos hizo que el ganador sometiera al perdedor, ya sea a la muerte, a la esclavitud o a la exacción de impuestos.

---

<sup>11</sup> MAGAÑA, Álvaro. *Op Cit* p.139

El origen de la obligación impositiva o tributos, data desde las más antiguas civilizaciones, pasando por los distintos regímenes económicos, sociales y políticos que se conocen a través de la historia del ser humano en sociedad, razón por la cual conviene hacer una breve reseña histórica desde las formas de Estado o gobierno mas emblemáticas de la historia del ser humano.

### 2.1.1. EL CÓDIGO DE HAMMURABI

Era una colección de leyes y edictos del Rey Hammurabi de Babilonia, que constituye el primer Código conocido de la historia. <sup>12/</sup>

Los fragmentos de tablas de arcilla hallados en la **antigua Babilonia**, indican que ya en el año 3800 a. de C. se llevaban a cabo para hacer un cálculo aproximado de los futuros ingresos proporcionados por los impuestos, razón por la cual se dice ser el primer presupuesto de la historia.

Este código finaliza con un epílogo que glorifica la ingente labor realizada por Hammurabi para conseguir la paz, con una explícita referencia a que el monarca fue llamado por los dioses para que "la causa de la justicia prevalezca en el mundo, para destruir al malvado y al perverso", además de describir las leyes para que "la gente disfrute de un gobierno estable y buenas reglas", que se dicen escritas en un pilar para que "el fuerte no pueda oprimir al débil y la justicia acompañe a la viuda y al huérfano".

---

<sup>12</sup>HISTORIA CLASICA

<http://www.historiaclasica.com/2007/II/los-censos-y-los-impuestos.html>, hora y fecha de consulta: 10:30 a.m. 2/11/2008

### **2.1.2. EN EGIPTO,**

hace ya más de 4 mil años, los sacerdotes egipcios dirigían desde la ciudad de Heliópolis, sobre la que hoy se agita El Cairo, el culto religioso al Sol, que ellos llamaron Ra y que simbolizaba al Dios principal de la mitología egipcia, creador y supremo juez del mundo. Se ocupaban de que éste fuera adorado apropiadamente en todo el valle del río Nilo, de observar el diario devenir de la bóveda celeste, en donde se añade la cualidad de astrónomos a su profesión sacerdotal, y probablemente con mayor celo, de vigilar que los tributos llegaran puntualmente a las arcas del Dios Ra.

### **2.1.3. EN GRECIA**

El sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía una relación de servidumbre, sino un auxilio al Estado en la prosecución del Bien Público.

En la mente de los ciudadanos griegos no se concebía que un hombre libre estuviera sujeto por la ley a un pago de impuestos en contra de su voluntad. En otras palabras, para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos. Los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos indirectos, como aduanales, de mercado y algunas tasas judiciales; posteriormente surgen los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más bien como resultado de los conflictos bélicos.

Los gastos corrientes del Estado se iban cubriendo con los productos del patrimonio real y sólo en ocasiones extraordinarias se acudía a las contribuciones.

Poco a poco, los ciudadanos griegos sintieron que las rentas de los bienes de la Corona no bastaban para atender a todos los gastos colectivos. Y ellos querían para sus actos de culto religioso el máximo esplendor, para las fiestas la mejor música, para sus plazas o ágoras limpieza y embellecimiento. Se hizo necesario acudir a los impuestos indirectos, esto es, a los que gravan los gastos y consumos familiares. La relación entre ingresos y gastos públicos aparecía por primera vez en la historia de la Humanidad<sup>13</sup>/.

Atenas encabezaba la liga de Estados, que le pagan una cuota anual para construir navíos y equipar soldados: el tesoro de Delos. Un hombre culto, inteligente y emprendedor va a conducir los destinos de Grecia: Pericles. A este corresponde el mérito de proteger las ciencias y las artes, de realizar reformas ejemplares y de rodearse de eficaces colaboradores. Las tierras recién conquistadas se reparten entre los campesinos asalariados y se dictan disposiciones para remediar la pobreza de amplios sectores de la población.

El Tesoro es trasladado de Delos a Atenas. Pericles decide que no sólo ha de emplearse para fines militares, sino también para la construcción de edificios públicos. El Partenón, junto con los Propileos y el Erecteión, embellece la ciudad, pero también mitiga el paro. De este modo Atenas alcanza su máximo esplendor en el período que se conoce como Edad de Oro de Atenas o silo de Pericles, incrementando su poder militar y naval, así como un gran desarrollo comercial, artesanal y financiero, convirtiéndose en la potencia económica de Grecia, favoreciendo la paz durante mas de 20 años.

---

<sup>13</sup>*Ibid* Pagina Web



Al mismo tiempo, el sentido comunitario de los atenienses hizo que el Tesoro Público fuese una especie de bolsa común para distribuir bienes entre el pueblo. Los ciudadanos acomodados que asistían a los juegos de las fiestas oficiales debían dar dos óbolos para que los pobres pudiesen disfrutar igualmente de los espectáculos. Y cuando esto no bastaba, se repartía lo que sobraba cada año del presupuesto del Estado.

Estos repartos y los partenones que surgen en todas las acrópolis de Grecia reducen los fondos públicos y los dejan sin reservas para casos de necesidad o para gastos de guerra. En tales ocasiones no hubo más remedio que establecer impuestos directos, los que gravan la renta o el patrimonio de los ciudadanos.

#### **2.1.4. En Roma,**

Durante la República, se hizo famosa la función de los "publicanos", personajes con quienes el gobierno celebraba contratos para que en su nombre, cobraran los impuestos. La excesiva corrupción del sistema de recaudación de impuestos, ha dejado un recuerdo en los evangelios, donde "publicano" es sinónimo de pecador y ladrón.<sup>14/</sup>

La historia humana jamás había visto un bloque económico y comercial tan inmenso, ni ciudad alguna había cosechado los beneficios materiales del imperialismo como lo hizo Roma.

El botín de los triunfos militares, las valiosas obras de arte de Grecia, Egipto y otros países conquistados, así como los constantes tributos de las

---

<sup>14</sup> *Ibid* Pagina Web

colonias y provincias, tanto en dinero como en productos, todos fluían hacia Roma para llenar de riqueza y lujo a la ciudad capital.

Roma estableció para sufragar sus inmensos gastos (militares, de infraestructuras) un tributo especial a las tierras conquistadas, el “tributum o estipendium”, que gravaba la tierra y otro que recaía sobre las personas, “tributum capitis” que, generalmente, se exigía a todos por igual.

El Talmud judío conserva un dicho popular: "Al mundo bajaron diez medidas de riqueza, y Roma se quedó con nueve".

Pero toda esa riqueza tampoco se administró ni sabia, ni equitativamente, sino para multiplicar exorbitantemente los lujos de los privilegiados.

La Hacienda Pública de Roma era eminentemente patrimonial, ya que la principal fuente de sus ingresos provenía del arrendamiento de las tierras de dominio público tomadas por sus ejércitos en la expansión de su territorio.

A través de su largo período de expansión, Roma estableció muchos tributos. Sobre las ciudades pesó un impuesto territorial que se repartía en proporción al valor de los bienes inmuebles. Ciertas provincias recaudaban los diezmos o décimas partes de los frutos de la tierra y enviaban su importe a la capital del Imperio.

Otra importante fuente de ingresos para las arcas del Estado lo constituían los botines arrebatados a los vencidos y los tributos que éstos debían pagar a Roma.

En el gobierno republicano generalmente el ciudadano romano no pagaba impuestos directos, pero en tiempos de guerras debía realizar determinadas prestaciones monetarias con carácter de préstamos forzosos, las cuales eran reembolsadas con las ganancias de las propias guerras.

La autoridad romana requería una cantidad determinada de dinero para cubrir su presupuesto. Vendía mediante un pago por adelantado una jurisdicción territorial a un individuo o asociación de individuos, quienes cobraban los impuestos en un determinado territorio y los excedentes iban a su bolsillo. Eran odiados y temidos por los abusos y arbitrariedades que cometían, pues cobraban mucho más de lo que exigía el Imperio.

Constituye el ejemplo histórico más considerable de un Estado que pone en modo permanente a cargo de las poblaciones sometidas o conquistadas, el peso de sus gastos, con el fin de no gravar a sus ciudadanos o de reducir en todo lo posible sus deberes fiscales.

#### **2.1.5. EN LA ÉPOCA DE LA CORONA**

En La Época De La Corona y de las Monarquías más Emblemáticas, la obligación de pagar impuestos por parte de los nobles así como también de los países conquistados o sometidos al imperio del Rey soberano, era parte primordial y motivo de constantes luchas, hasta que los reyes o monarcas debido a sus necesidades financieras se vieron obligados a llegar a un acuerdo que constituía en esencia un pacto en el que los nobles consintieron en contribuir con la necesidades del rey, y estos por su parte obtenían el reconocimiento de determinados derechos. <sup>15/</sup>

---

<sup>15</sup> *Ibid* Pagina Web

Pero claro esta que esos pactos no se estancarían sino que se encaminaban hacia los efervescentes cambios acaecidos por la misma evolución de los pueblos y las nuevas ideas políticas y filosóficas acerca del poder, mas específicamente de su regulación a efecto de salir de la arbitrariedad del soberano.

#### **2.1.6. DE INGLATERRA**

Se menciona el origen que tuvo la Carta Magna Inglesa o MAGNA CARTA LIBERTATUM de 1215 <sup>16</sup>/, arrancada al Rey Juan Sin Tierra, producto de los reclamos que hicieron los barones ingleses por la excesiva carga fiscal y la desigualdad en el tratamiento impositivo.

El desarrollo del proceso de aprobación parlamentaria del impuesto en Inglaterra se inicia como se dijo anteriormente en 1215 con la MAGNA CARTA LIBERTATUM, se reafirma con la PETITION OF RIGHTS, de 1628 y se consolida definitivamente en la Declaración de Derechos de 1689 (Bill of Rights)<sup>17</sup>/, con el ingrediente esencial del consentimiento y voluntariedad por quienes pagan los impuestos.

Esa misma idea se implementaría bastante después en el artículo 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789.

---

<sup>16</sup> MAGAÑA , Álvaro. *Op Cit*, p.137

<sup>17</sup> MAGAÑA , Álvaro. *Op Cit*, p.137

### **2.1.7. ESPAÑA E IBEROAMERICA**

Desde que el Papa Alejandro VI, promulgó la bula, por medio de la cual concedía a los monarcas católicos españoles, Fernando e Isabel, dominio pleno e islas ubicadas de acuerdo a un meridiano, se iniciaron una serie de procesos de colonización y conquista en aquel entonces considerado como Nuevo Mundo.<sup>18</sup>

El 5 de febrero de 1504, los monarcas hispanos pusieron en vigor la primera medida recaudatoria que alcanzaría al dominado Nuevo Mundo, medida que llamaron Real Cédula, en donde los reyes ordenaban que todos los vasallos, vecinos y moradores de Indias, pagasen el quinto, esto es, la quinta parte del mineral que encontrasen, explotasen o arrebatasen a los naturales, mismo que debía entregarse a los oficiales de la Real Hacienda de la provincia que se tratase.

Consistía en el 20% (quinta parte, de ahí su nombre), de la producción anual de oro en polvo sacado de minas o lavaderos. Lo cobraban oficiales especiales llamados Oficiales Reales y se destinaba al mantenimiento directo de la Monarquía. En algunos lugares el pago del quinto real fue muy irregular puesto que la extracción del mineral era muy reducida y había períodos en que casi era inexistente. Esta última situación fue la causa de que durante mucho tiempo este impuesto no se cobró o simplemente, se disminuyó, llegándose a cobrar, incluso, solamente el 3% de los minerales. A pesar de que el quinto fue establecido por diez años, permaneció hasta el siglo XVIII como la ley general de todas las Indias.

---

<sup>18</sup>EDUCACIONTRIBUTARIA [www.dgiieduca.gov.do/sobre\\_nosotros/historia.html](http://www.dgiieduca.gov.do/sobre_nosotros/historia.html). fecha y hora de consulta: 03:30 p.m. 2/11/2008

España, como una forma de incrementar los dineros de la Real hacienda y poder así financiar los diferentes gastos de Estado, estableció una serie de impuestos a las actividades en América.

Entre estas imposiciones se encontraba la Alcabala, que era un impuesto de origen árabe que gravaba las compras y ventas de cualquier producto. Con el tiempo, también se aplicó a las herencias, donaciones y arriendos. Su valor varió durante la Colonia entre el 2% y el 6% del valor de las mercaderías.

La Monarquía hispánica creó el Consejo de Indias en el año 1524 para que atendiera todos los asuntos relacionados con los territorios españoles en América, y éste duró hasta 1834.

Dentro de las imposiciones del pago de impuestos que España estableció en América durante la época de la Colonia, mediante la institución de la Real Hacienda, destacaban el Almojarifazgo y las Derramas.<sup>19/</sup>

Las Derramas, trataban de una contribución forzosa aplicada a los particulares para que colaborasen en caso de emergencia o calamidad pública. Esta contribución se podía pagar en dinero o en especies.

El Almojarifazgo era un impuesto que consistía en el cobro de un arancel aduanero por todas las mercaderías introducidas y sacadas de los puertos. Aunque su valor fue variable durante toda la Colonia, éste alcanzó un promedio de un 5% del valor de las mercaderías

---

<sup>19</sup> *Ibid* Pagina Web

### **2.1.8. EN CHILE**

También tiene cosas interesantes que contar. A partir de la Guerra del Pacífico surgió el auge de la industria del salitre, explotado mayormente por firmas inglesas.( John North, Casa Gibbs, etc). Los ingresos que recibía el Estado chileno de estas firmas, a título de impuesto a las exportaciones, equivalían al 35% del valor de la producción. Esos ingresos permitieron al gobierno embarcarse en un ambicioso programa de obras publicas.<sup>20/</sup>

La bonanza se estimó tan voluminosa que en 1889, el Presidente Balmaceda propuso la abolición del impuesto a la renta establecido en 1879 y el impuesto a la herencia introducido en 1878. Y prefirió contar como ingresos los derechos de aduana y el monopolio estatal del tabaco.

Cuando estalló en Chile la guerra civil de 1891, los impuestos nacionales sobre bienes y rentas estaban prácticamente suprimidos. Hacia 1880, básicamente los impuestos que regían era el agrícola, el de herencias y donaciones, la alcabala, el impuesto sobre haberes mobiliarios y el que gravaba los sueldos de los empleados y las patentes.

La mayor parte de ellos se fueron suprimiendo con el tiempo. El impuesto sobre los sueldos se suprimió en 1884, el alcabala se derogó en 1888, la contribución de herencia y donaciones sufrió la misma suerte en 1890. También quedó suprimida las patentes para la maquinaria agrícola e industrial.

---

<sup>20</sup> *Ibid* Pagina Web

## 2.2. ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

El impuesto es, sin duda, el tributo típico en la correcta acepción del termino, es decir, el que representa mejor al genero confundándose prácticamente con el<sup>21</sup>/. Al mencionar Impuesto, nos estamos refiriendo al tributo como fenómeno de carácter financiero, cuyos efectos repercuten en la economía de mercado.

El impuesto se estudia como fenómeno financiero-político, que necesariamente tiene su base de validez en el principio de la legalidad. Aunque el análisis de su estructura y propósito es materia de la ciencia de las finanzas, sería modernamente una mera abstracción de carácter teórico, si no tuviera una fuente legal.<sup>22</sup>

Impuesto y obligación tributaria tienen los mismos elementos básicos, cuyos efectos pueden ser distintos, según se enfoque bajo el aspecto financiero (impuesto) o jurídico (obligación tributaria).

### 2.2.1. SUJETO ACTIVO

Tanto en el impuesto como en la obligación tributaria, es el Estado, en sentido amplio, nacional, provincial, municipal o entes autónomos de derecho público, el acreedor tributario o impuesto debido.

---

<sup>21</sup> VALDES COSTA, R. *Curso de Derecho Tributario*, Impresora Uruguaya Colombino S.A., Montevideo, Uruguay , 1970, p.255

<sup>22</sup> CRISTALDO, Luis Arnaldo. *Apuntes Sobre Finanzas Publicas*, Universidad Católica "Nuestra Señora De La Asunción" Sede Regional Guairá. Villarrica. República del Paraguay, lacristaldo@hotmail.com, fecha y Hora de Consulta: 10:30 a.m. 3/11/2008



### **2.2.2. SUJETO PASIVO.**

"Es siempre un sujeto de derecho", expresa De Juano. La afirmación es correcta, pero tiene un carácter exclusivamente normativo, derivado de la ley.

### **2.2.3. OBJETO.**

El "objeto del impuesto" viene a ser el presupuesto de hecho (capital, renta, consumo, servicios) al que la ley vincula para producir el Hecho Imponible.

También el impuesto es definido como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente <sup>23/</sup> debe tener su base en la ley, pero sus efectos sobre la economía son gravitantes, que interesan más a la ciencia de las finanzas que al derecho tributario.

La relación tributaria es el vínculo jurídico que se configura entre el estado (o el ente autorizado a exigir el tributo) y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos.

La obligación fiscal se compone de la deuda tributaria que es la obligación de dar sumas de dinero y de otros aspectos que no implican pago alguno sino cumplimiento de realizar determinados actos o de soportarlos (activos o pasivos) genéricamente se los denomina deberes de colaboración y son por ejemplo, presentación de la declaración jurada, facilitar y permitir las tareas de inspección del organismo recaudador.

---

<sup>23</sup> KURI DE MENDOZA, S. *et al*, *Manual de Derecho Financiero*, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993, p. 243

#### **2.2.4. EL HECHO GENERADOR O IMPONIBLE**

Es el hecho o conjunto de hechos con significación económica que la ley describe como tal y establece como origen de la relación fiscal. Características: es un hecho jurídico (puesto que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos).

Aspecto temporal- son de verificación instantánea o abarcan un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo.

### **2.3. EVOLUCION DE LOS IMPUESTOS EN EL CONTEXTO DEL DERECHO FINANCIERO**

Para el estudio de la evolución de los impuestos, se debe partir de la matriz del derecho tributario: El Derecho Financiero: Al respecto se debe partir de las ideas imperantes sobre la materia en las distintas épocas y países, teniendo a la base dos principios básicos;

1- Que su nacimiento y génesis se producen en la antigüedad, en el marco amplio de la economía, inserta en cualquier sociedad primitiva o civilizada, conforme al sistema político vigente;

2- Es a partir del renacimiento cuando se esbozan las primeras ideas sobre la ciencia de la finanzas con cierto orden, sin alcanzar aún el calificativo científico.<sup>24/</sup>

---

<sup>24</sup> *Op Cit*, lacristaldo@hotmail.com

Este aspecto va evolucionando con lentitud, en la medida que se produce una progresiva diferenciación de lo que podría denominarse "Ciencia Financiera" (sector público) y economía política (sector privado).

### **2.3.1. LA INFLUENCIA DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS Y SUS PRINCIPALES EXPONENTES.**

Se hace difícil establecer el grado de influencia entre los hechos socioeconómicos y las ideas sobre la materia de finanzas públicas, al punto de afirmarse: "No se puede determinar con precisión cual de las influencias es más decisiva, y es suficiente comprobar la recíproca dependencia de la historia del pensamiento y la historia de los hechos de las finanzas públicas".

Las ideas de Aristóteles, más que las de Platón -este último por causa de su idealismo filosófico- tienen influencia y predicamento al exponer sus ideas económicas a través de dos obras fundamentales: La ética a Nicómano y la política. Al extender el imperio su comercio con el Oriente refinado, se crean las finanzas públicas, separando el tesoro del "Fisco" (fiscus) del patrimonio del emperador, mucho más importante.

### **2.3.2. SEPARACIÓN DEL FENÓMENO ECONÓMICO DEL FINANCIERO <sup>25/</sup>**

Existen diversas concepciones que tienden a definir la actividad financiera sobre base de conceptos económicos.

---

<sup>25</sup> *Ibid*, lacristaldo@hotmail.com

Algunos autores, como Bastiat y Sénior, han considerado que la actividad financiera no es otra cosa que un caso particular de cambio, por lo cual los tributos vienen a resultar las retribuciones a los servicios públicos.

Por su parte, ciertos economistas de la escuela clásica liberal (A. Smith, David Ricardo, John Stuart Mill) y algunos autores franceses, como Juan Bautista Say, tienden a considerar la actividad financiera como perteneciente a la etapa económica del consumo.<sup>26/</sup>

Los medios financieros, si bien son de naturaleza idéntica a la de los medios económicos, difieren en el aspecto cualitativo y cuantitativo y el criterio para la elección de dichos medios es político.

### **2.3.3. SECTOR PÚBLICO Y PRIVADO**

La diferencia más importante consiste en que el sujeto del gasto público es el Estado, mientras que el particular lo es del gasto privado. Mientras el individuo satisface mediante sus gastos sus intereses particulares, el Estado persigue, por lo menos idealmente, fines de interés general al efectuar sus gastos.

Se advierte que el Estado gasta con recursos que en su mayor parte provienen de la coacción, mientras que los individuos carecen de ese instrumento como forma de procurarse ingresos.

El Estado debe satisfacer necesidades públicas, el privado -al contrario- adecua sus gastos a los ingresos con que cuenta. El sector público se halla obligado a realizar gastos necesarios para cumplir

---

<sup>26</sup> KURI DE MENDOZA, S. *Op Cit*, p. 40

debidamente sus funciones, estando tales gastos previamente calculados y autorizados por la ley presupuestaria. El particular, en cambio, goza de amplia libertad tanto en lo que respecta a la cuantía como al destino de sus erogaciones.

Para Bayona de Perogordo y Soler Roch, La Actividad Financiera se manifiesta en el desarrollo de la vida social, constituye por ello mismo una realidad social <sup>27</sup>/, considerada como el conjunto de actuaciones relacionadas al fenómeno financiero.

#### **2.3.4. LA TIERRA COMO FUENTE DE RENTA PARA LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.**

Los fisiócratas "fundan su concepción en la existencia de leyes inmutables emanadas de la naturaleza, y que siendo la tierra la fuente esencial de las riquezas utilizadas por el hombre, propugnaban la preeminencia de la agricultura sobre las demás actividades económicas"

La aplicación de los principios fisiocráticos derivó en el orden impositivo, en el sentido de querer aplicar un IMPUESTO ÚNICO sobre la renta de la tierra, y suprimiendo todos los demás tipos de impuestos y tasas que agravan pesadamente al agricultor como una rémora de las prácticas feudales.

#### **2.3.5. EL MERCANTILISMO**

Los autores están de acuerdo en señalar a la corriente mercantilista como una de las primeras en adoptar una orientación, más que de doctrina

---

<sup>27</sup> BAYONA DE PEREGORDO, J. *Et al, Derecho Financiero*, 2ª Edición, Editorial V.I, Librería Compas, Alicante, 1989, p.9

política, económica, dirigida a determinados fines. De esta suerte parece la corriente denominada "mercantilista" en la Baja Edad Media, alrededor de los siglos XII y XIII, tomando como base la acumulación de metales preciosos (oro y plata), de limitada circulación en la época. El comercio internacional, principalmente, ve en estos signos de valor el denominador común para adquirir y vender mercaderías de cualquier tipo. Los países buscan en este sentido acumular al máximo estos valores. El sistema mercantilista tuvo características particulares según los países y el sistema económico imperante.

### **2.3.6. CAMERALISMO**

Jarach <sup>28</sup>/ señala a los autores de los siglos XVII y XVIII como los que impulsaron el cameralismo en Alemania, si tal puede llamarse al conjunto de principios de buen gobierno financiero puesto en práctica.

"KAMER" significa Cámara, para referirse al gabinete real o Consejo de Administración. Este cuerpo colegiado actuaba como administrador de las finanzas del Estado, cuya orientación daba el soberano, sobre todo en las necesidades del Estado, cuyo presupuesto de guerra constituía el rubro más importante, en una época en que los servicios sociales no eran considerados como funciones esenciales del Estado.

Cabe destacar la influencia que estos autores alemanes tuvieron en la evolución de las ideas financieras, sobre todo en la función de los tributos como un medio de hacer una distribución equitativa de la riqueza.

---

<sup>28</sup> JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969. p. 154

### **2.3.7. LOS FISIOCRATAS**

La doctrina fisiocrática ofrece un importante aporte para la sistematización de los conocimientos sobre economía en general, que naturalmente ejerce la influencia en la formación de las ciencias de las finanzas. Los considera como los clásicos por el gran predicamento que sus autores tuvieron en el campo económico durante mucho tiempo, y hasta ahora constituye esta doctrina fuente de principios que son sostenidos por los economistas modernos. Tiene su inicio con Francisco Quesnay (1694-1774), fue el primer intento de creación de un sistema científico, por haber ensayado con su TABLA ECONOMICA un enfoque macroeconómico.

#### **2.3.7.1. ADAM SMITH Y SUS REGLAS. ADAM SMITH (1723-1790)**

De origen escocés, sentó las bases de la economía política con su teoría de las "facultades" como criterio de imposición sobre la renta. Su obra más importante es: "An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations" (Investigación sobre la naturaleza y las causas de las riquezas de las naciones). Su mayor contribución respecto al papel del Estado y los principios de la imposición de acuerdo a las facultades (faculty); modernamente, capacidad contributiva.

#### **REGLAS:**

- I. Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.
- II. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario.
- III. Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y en la manera que sean más cómodos para el contribuyente.

IV. Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público.

#### **2.3.7.2. DAVID RICARDO (1772-1823)<sup>29/</sup>**

Nació en Londres. Su teoría sobre la renta diferencial de la tierra es conocida como "Renta Ricardiana". Como hombre ilustrado de su época abarcó un ancho campo de investigación científica, no exclusiva de la materia económica. Por otra parte, fue un próspero hombre de negocios.

El libro más conocido es "Principios de Economía Política e Imposición". "On the Principles of Political Economy and Taxation". Los planteamientos de Ricardo para formular su doctrina sobre la renta de la tierra son de base teórica, aunque con criterio científico; por tanto, en ese contexto deben ser apreciadas sus ideas. Afirma: "El producto de la tierra -todo lo que deriva de su superficie por medio del trabajo, máquinas y capital-, es dividido en tres clases de la sociedad, a saber: el propietario de la tierra, el dueño del capital necesario para cultivar y los trabajadores que participan con su trabajo en el cultivo...". "La renta es una creación de valor y no una creación de riqueza".

La teoría de la renta elaborada por Ricardo, se basa en la menor productividad de la misma por causa del crecimiento poblacional, que provoca mayor subdivisión de los "lotes" y uso de tierras menos fértiles.

---

<sup>29</sup> [www.biografiasyvidas.com/biografia/r/ricardo.htm](http://www.biografiasyvidas.com/biografia/r/ricardo.htm) - 14k fecha y hora de consulta: 04:15 p.m.3/11/2008



### **2.3.8. LA REACCIÓN SOCIALISTA CONTRA EL LIBERALISMO CLÁSICO.**

Las doctrinas denominadas liberales tienen un carácter algunas veces ambiguo, aunque no por falta de solidez de sus principios basados en una concepción de un orden natural, donde la libertad económica permite el desenvolvimiento del interés personal en armonía con el interés social.

Por otra parte, debe mencionarse que el liberalismo económico propugnado por los autores y teóricos de la época, no guardaba igual significado y valor con el liberalismo político. Contradicción que persiste hasta hoy día.

#### **2.3.8.1. LA CORRIENTE ANTI-LIBERAL DE KARL MARX Y FEDERICO ENGELS <sup>30/</sup>**

Toman carácter doctrinario con la aparición de Karl Marx (1818-1883) y su fiel seguidor Federico Engels. Simultáneamente aparece una vertiente socialista denominada "utópica", para diferenciar del socialismo de Marx, llamado: socialismo marxista o científico.

Karl Marx fue una de los pensadores más prolíficos, su obra fundamental es "El Capital", donde resume la mayor parte de sus ideas sobre las funciones del capital y el trabajo en la sociedad humana.

Para Marx los métodos de producción determinan la base económica de la sociedad en sus diversas facetas: de la moral, la literatura, la religión, la ideas de Marx han servido de base a corrientes y teorías políticas de

---

<sup>30</sup> [www.anticapitalistas.org/node/2563](http://www.anticapitalistas.org/node/2563) - 30k fecha y hora de consulta: 04:35 p.m. 03/11/2008

orientaciones diversas y a concepciones extremas como las del marxismo-leninismo aplicado por los comunistas modernos.

### **2.3.8.2. EL PENSAMIENTO MODERNO DE JOHN MAYNARD KEYNES SOBRE LAS FINANZAS DEL ESTADO <sup>31/</sup>**

(1883-1946). Sus ideas, más que doctrinas sistematizadas, influyeron poderosamente en la economía mundial, después de las dos últimas guerras europeas. Keynes denomina a su teoría sobre las finanzas públicas, como "Teoría General", en oposición a la teoría clásica liberal que tanta influencia ejerciera en su patria. Introduce como factor esencial para la recuperación económica la "teoría del pleno empleo" , en el sentido de que el aumento obligado de inversiones, por parte del Estado, sería un incentivo para generar recursos con un efecto multiplicador en la economía general. La fórmula llamada "Plan Keynes" permitió la intervención del Estado para la reactivación económica, en oposición a la teoría clásica.

La circulación de la moneda tiene un efecto favorable en la economía de mercado. El dinero llega al público en forma de salarios, beneficios y lucros según el destino de la inversión, que a su vez el público vuelve a reinvertir en la compra de bienes y servicios. Teóricamente, la fórmula del pleno empleo es aceptable y beneficiosa en los momentos de crisis o recesión y reconstrucción.

### **2.3.8.3. PAUL A. SAMUELSON (1915).**

Según comenta Ben Seligman, Samuelson En su comienzo fue un seguidor de Keynes, que fue poco a poco evolucionando, llegando a lo que él

---

<sup>31</sup> ZALDAÑA LINARES, J. *Op Cit*, p.41

ha descrito como "una gran síntesis neoclásica".<sup>32/</sup> El mayor aporte del uso del análisis matemático lo pone en evidencia Samuelson al explicar la recíproca interacción entre el factor multiplicador y el acelerador.

El uso excesivo de las matemáticas para explicar teorías económicas, no está exento de críticas, dada la naturaleza de los hechos económicos que son producidos dentro de una sociedad política. Las fórmulas matemáticas aplicadas a la economía, sujeta a ciclos, pueden explicar el fenómeno crítico, pero no dar soluciones absolutas.

### **2.3.9. BENVENUTO GRIZIOTTI<sup>33/</sup>**

Participa éste del grupo de autores que se consideran como pertenecientes a las corrientes sociológicas y políticas de las finanzas públicas. Obra: "Principios de las ciencias de la finanzas". Griziotti reacciona frente a las doctrinas económicas de las finanzas públicas, porque observa que las decisiones y elecciones que cumple el Estado para repartir la carga de los gastos públicos entre las distintas categorías y generaciones de contribuyentes, son determinados con criterios políticos y no criterios económicos".

Para Griziotti es decisión política la determinante tanto en lo referente al gasto como a los ingresos. Hay en las teorías de Griziotti un intento de dar a las finanzas, tanto fiscales como extra fiscales, un carácter "funcional" para

---

<sup>32</sup>SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, Editorial Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1991, p. 62

<sup>33</sup>[www.bibliotecas.unc.edu.ar/cgi-bin/Libreo-Mayor?accion=buscar&expresion=GRIZIOTTI,+BENVENUTO](http://www.bibliotecas.unc.edu.ar/cgi-bin/Libreo-Mayor?accion=buscar&expresion=GRIZIOTTI,+BENVENUTO), - 7k Fecha y hora de consulta: 05:30 p.m. 6/11/2008

compartir el interés privado con el interés público, en base a las diversas fuentes de recursos económicos. Así como también dar al impuesto o tributos en general un carácter ético jurídico<sup>34</sup>/.

## **2.4. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS DESDE EL PUNTO DE VISTA JURÍDICO Y FINANCIERO**

### **2.4.1. CLASIFICACIÓN JURÍDICA.**

La doctrina del derecho tributario como la legislación vigente, han dividido los tributos en impuestos, tasas y contribuciones.<sup>35</sup>/.

Tal clasificación como lo afirma el jurista RAMON VALDES COSTA, es el que tiene vigor en la doctrina actual<sup>36</sup>/.

El Órgano encargado de crearlos conforme a nuestra Carta Magna es la Asamblea Legislativa, facultad que esta contenida en el Art.131 ordinal sexto

### **2.4.2. CLASIFICACIÓN FINANCIERA.**

**2.4.2.1. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS:** Esta división, dentro de la clasificación financiera, es la más conocida y difundida, sin que existan, sin embargo, criterios firmes para establecer las diferencias. Un modo de diferenciar el impuesto directo del indirecto "radica en que en el

---

<sup>34</sup> VALDES COSTA, R. *Op Cit* p.236

<sup>35</sup> AREVALO ORTUÑO, R. *Op Cit*, p. 242

<sup>36</sup> VALDES COSTA, R. *Op Cit*, p. 232

primero el Estado, mediante procedimientos de su legislación tributaria, determina la capacidad contributiva en relación a las rentas que aparecen efectivamente percibidas o devengadas por un contribuyente, mientras que en los indirectos, el Estado no determina esta capacidad contributiva y desconoce o ignora cuál es la posición exacta que el contribuyente de impuestos indirectos tiene en la vida económica, y la deduce de manifestaciones aparentes de la renta que dispone a través de los consumos que realiza o actos que ejecuta.

Para Sainz de Bujanda en relación a tal clasificación dice” Es que la distinción se emplea con sentido muy distinto en el marco de la ciencia jurídica y en el de la ciencia económica”<sup>37/</sup>

Existen numerosas clasificaciones de los impuestos, casi todas ellas de carácter hacendístico o político. En cuanto a la del acápite en estudio es la mas antigua y divulgada <sup>38/</sup>.

Desde la ciencia de las finanzas y siguiendo a De Juano, puede hacerse una clasificación esclarecedora para establecer el tipo de impuesto -directo o indirecto- según su efecto en el contribuyente de derecho o de hecho:

- a) criterio económico;
- b) criterio financiero;
- c) criterio administrativo.

---

<sup>37</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Op Cit*, p.177

<sup>38</sup> VALDES COSTA, R. *Op Cit*, p.269

Se aplica un criterio financiero, el impuesto es directo cuando afecta una manifestación directa o inmediata de riqueza; ejemplo: Impuesto Inmobiliario.

Es directo cuando no se produce la traslación del tributo a un contribuyente de hecho; ej: el Impuesto a la Renta. En este caso es un impuesto directo.

Impuesto directo; el que determina el Estado, la capacidad contributiva en relación a las rentas que aparecen efectivamente percibidos o devengados por un contribuyente, por legislación.

#### **2.4.2.2. IMPUESTO A LA RENTA O RÉDITO <sup>39/</sup>**

La expresión renta se aplica en la doctrina y en la legislación para distinguir el producto neto de una fuente determinada. Desde un punto de vista estrictamente económico, es tradicional definir la renta como consumo más incremento patrimonial.

Desde la antigüedad han existido los mismos tipos de tributos, rentas, sobre inmuebles, sellos, al consumo, a las transacciones, al patrimonio, herencia, etc. Modernamente estos impuestos fueron avanzando técnicamente y su percepción como exigencia del Estado en virtud del poder jurídico, teniendo como base legal de sustentación la Constitución Nacional.

Entre los impuestos directos cabe citar el Impuesto a la Renta, no tanto por la dificultad de su traslación como por la propia naturaleza del impuesto.

---

<sup>39</sup> COMENTARIO: El impuesto sobre la renta es el prototipo de clase de impuestos Directos y personales.

Se distinguen distintas fuentes: la renta inmobiliaria, renta mobiliaria, préstamos, arrendamientos, trabajo autónomo o en relación de dependencia, producción minera, agropecuaria, comercio, industria, etc. Se dice renta p/ indicar cualquier tipo de ingreso de una persona.

Impuesto indirecto; el Estado no determina esta capacidad contributiva y desconoce o ignora cual es la posición exacta que el contribuyente de impuesto indirecto tiene en la vida económica y la induce de manifestaciones operantes de la renta que dispone a través de los consumos que realiza o actos que ejecuta.

Si se opera la traslación de la carga impositiva a un contribuyente de hecho, el impuesto es indirecto; ej: impuesto al consumo.

#### **2.4.2.3. IMPUESTOS REALES Y PERSONALES.**

Como toda clasificación sobre la materia que nos ocupa, pueden tener distintas bases para distinguir el impuesto real del personal.

El impuesto es de carácter real <sup>40/</sup> cuando se toman en cuenta aspectos objetivos del hecho imponible, cuando se grava una riqueza dada: un acto económico, compra de un inmueble, un gasto de consumo, con independencia de la capacidad económica del contribuyente.

---

<sup>40</sup> VALDES COSTA, R. *Op Cit*, p.279

El impuesto es también de carácter personal cuando la captación de la capacidad económica del contribuyente se hace en base a aspectos subjetivos del mismo, teniendo en consideración su riqueza global, como el caso del impuesto a la renta, tomando en cuenta la suma de todas las rentas del contribuyente procedentes de distintas fuentes y no en particular cada renta, para establecer la alícuota o porcentaje que debe abonar como impuesto.

"De esto se infiere que cuando el impuesto es real, a paridad de rentas, paridad de tributos, cualquiera sea el sujeto imponible, y cuando el impuesto es personal, se deben tener en cuenta las diversas condiciones subjetivas de los contribuyentes y las demás condiciones requeridas por la ley del impuesto".

#### **2.4.2.4. IMPUESTOS ESPECÍFICOS Y AD-VALOREM.<sup>41/</sup>**

Esta clasificación técnica es propia de los tributos aduaneros. Específicos son los impuestos calculados en base a unidades físicas, según la clase de mercadería: kilos, metros, litros, dentro del sistema decimal. se aplica sobre todo en bebidas alcohólicas importadas, según la capacidad en litros, géneros (telas) por metro y según la calidad.

El impuesto ad-valorem,<sup>42/</sup> actualmente el más usado, se aplica en base al valor de la mercadería, según aforo, factura de origen, sin considerar el volumen, capacidad o extensión de la misma.

---

<sup>41</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Op Cit*, p.132

<sup>42</sup> *Op Cit* lacristaldo@hotmail.com,



#### **2.4.2.5. IMPUESTO FIJO.**

Es el impuesto que establece una tasa única sobre el hecho imponible, cualquiera sea el valor de la riqueza, aumente o disminuya. No es un impuesto muy usado, ni apropiado desde el punto de vista de la equidad, considerando las distintas capacidades económicas de los contribuyentes.

El tributo fijo se produce en el impuesto de "capitación". "El impuesto per cápita es siempre un tributo global, puesto que satisface la condición de que la cuantía del impuesto no depende de ninguna variable del sistema".

#### **2.4.2.6. IMPUESTO PROPORCIONAL.**

La proporcionalidad de los impuestos constituye una de las condiciones esenciales de los sistemas tributarios modernos. Tal característica se logra bien sea mediante el sistema proporcional propiamente dicho, bien con el sistema progresivo, ya que este último no pierde su condición de proporcionalidad, diferenciándose el primero en la forma de establecer la cuota".

El impuesto es proporcional cuando se aplica alícuota o tasa impositiva constante, cualquiera sea la variación en más o menos de la base de la tributación. El monto del impuesto varía al cambiar la base del tributo, pero lo hace en una proporción constante, como consecuencia de la alícuota legal fija.

#### **2.4.2.7. IMPUESTO PROGRESIVO**

El tipo progresivo es el que viene determinado por una alícuota o tasa que aumenta en cada unidad imponible<sup>43</sup>/. La progresividad del impuesto se aplica, sobre todo, en el impuesto a la renta, no obstante su rechazo por corrientes conservadoras de principio de siglo, que la consideraban arbitraria y contraproducente para la formación de capitales.

Con el objeto de evitar distorsión y dar flexibilidad a los distintos tipos de escalas aplicados dentro del sistema de progresividad, se utilizan fórmulas diversas con denominaciones propias. La progresión cuya base es el aumento progresivo de la tasa impositiva, a medida que aumenta la base neta impositiva, debe tener un límite; caso contrario, el tributo resultaría confiscatorio en última instancia en las etapas más elevadas, conforme establece la Ley

#### **2.5. DERECHOS ARANCELARIOS O IMPUESTO ADUANERO**

El nombre de impuesto aduanero proviene del lugar o repartición por donde ingresan o salen las mercaderías, objeto de gravámenes, llamado: ADUANA<sup>44</sup>/.

El origen del vocablo es también lejano, usado por los árabes para designar el lugar de registro de mercaderías "ad dinan". También guarda relación con la voz árabe "diwan", que significa asimismo libro de registro u oficina.

---

<sup>43</sup> ORELLANA, Maria Elena, *Op Cit*, p.326

<sup>44</sup>, *Op Cit*. lacristaldo@hotmail.com

En nuestro idioma se emplea la palabra aduana a partir del siglo XIII, como entrada, asiento y depósito de mercaderías para exportar o importar para el consumo interno.

Hoy día la competencia entre las naciones para la colocación de sus productos o mercaderías, como se individualizan aquellos objetos que están sujetos a los tributos aduaneros, es cada vez más agresiva, y al mismo tiempo complejo el control que debe hacerse para su valoración impositiva, de ahí que el comercio internacional ha sido materia de diversos acuerdos y convenios, algunos colaterales y otros más amplios, con carácter multilateral<sup>45</sup>.

Los Estados dictan medidas unilaterales, para proteger la economía o la salud de la nación. El impuesto de aduana sobre la importación incide sobre el consumo interno de mercaderías. Se considera, conforme la clasificación existente, como un impuesto indirecto, real y de tasa proporcional. Es indirecto el impuesto a las importaciones, por su traslación a una manifestación directa de riqueza, como son los consumos. El gravamen que habitualmente incide sobre los productos de exportación es cuando están sujetos de cambios menores que los del cambio libre.

### **2.5.1. HECHO GENERADOR: LA IMPORTACIÓN Y LA EXPORTACIÓN.**

Considerado el carácter técnico de comercio internacional, relacionado con la introducción y salida de mercaderías, por las Aduanas, puede decirse que todo su régimen, como sistema de política aduanera, está bajo control

---

<sup>45</sup> BRACCO, Martha Susana, *Derecho Administrativo Aduanero*, editorial Ciudad Argentina, 2002, p. 35

minucioso de un cuerpo normativo jurídico: código, leyes, reglamentos y acuerdos internacionales.

**IMPORTACIÓN:** La importación consiste en introducir al país mercaderías del exterior para uso o consumo.

**EXPORTACIÓN:** La exportación consiste en la salida de mercaderías nacionales o nacionalizadas fuera del territorio nacional.

Podemos definir a las aduanas, siguiendo lo establecido por el Consejo de Cooperación Aduanera como la aplicación de las leyes a través de servicios administrativos, cuyo objeto son las mercaderías destinadas a exportación o importación, y la percepción tributaria sobre esas mercaderías. Se establecen en zonas fronterizas, y ya fueron conocidas por pueblos de la antigüedad como India, Grecia y Roma.

Las aduanas son las encargadas de fiscalizar el paso trans-fronterizo de las mercaderías, y recaudar por ello, impuestos. Supletoriamente tienen otras funciones como la prevención o detección de tráfico de mercancías prohibidas, realizar estadísticas comerciales, impedir que entren o salgan residuos tóxicos o peligrosos, etcétera.

El Derecho Aduanero constituye una rama de los derechos, administrativo y tributario, que impone las leyes para el funcionamiento aduanero, y las sanciones a quienes violen las normas correspondientes al tráfico de mercaderías que entran o salen del país.

## 2.6. CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS

Características de los impuestos: Los impuestos tienen como característica, primero la obligatoriedad del contribuyente a pagarlo; segundo que el estado no está obligado a contraprestarle ningún servicio específico a cambio de dicho impuestos<sup>46/</sup>, a diferencia de las tasas que no son obligatoria y solo se pagan cuando exista la prestación de un servicio público igual al costo del servicio utilizado.

El impuesto es, sin duda, el tributo típico en la correcta acepción del termino, es decir, el que representa mejor al genero confundiéndose prácticamente con el. Es también el más importante en las finanzas contemporáneas y el que presenta mayor interés científico, razones por las cuales no es de extrañar que la doctrina le preste atención preferente.

Pero lo extraño es que su caracterización frente al tributo en general y a las demás especies tributarias ofrezca tan variadas soluciones doctrinales que se manifiestan en innumerables definiciones.

Es frecuente considerar al impuesto como el tributo puro y simple, que reuniendo las características esenciales de este, no presenta notas particulares adicionales. Su presupuesto sería un hecho cualquiera al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación, hecho acerca de cuya elección el legislador no encuentra los limites que presentan las tasas y las contribuciones especiales. Su destino tampoco tiene notas características; a diferencia de lo que sucede con las tasas y contribuciones, el impuesto

---

<sup>46</sup> VALDES COSTA, R. *Op Cit* p. 258

ingresa al Estado sin ningún condicionamiento que pueda afectar la relación jurídica entre este y el contribuyente.

No obstante se puede reconocer en el impuesto como notas características:

El presupuesto de hecho esta relacionado exclusivamente con la situación económica del contribuyente; el destino de la recaudación es extraño a la relación jurídica entre Estado y Contribuyente. Ambos elementos contribuyen a configurar el principio de la independencia de las prestaciones, característico de los impuestos .

### **2.6.1. TIPOS DE TRIBUTACION**

TIPOLOGIA IMPOSITIVA. El impuesto a través de la historia ha evolucionado con características diversas, por influencias políticas, económicas y sociales.

Desde el punto de vista político se consideran 3 períodos<sup>47</sup>/:

- 1º) PERIODO PRIMITIVO;
- 2º) PERIODO FEUDAL; Y
- 3º) PERIODO CONSTITUCIONAL.

---

<sup>47</sup> *Op Cit.* lacristaldo@hotmail.com

Se producen diversos ensayos sobre "tipos" de impuestos destinados a una captación económicamente justa de las contribuciones. Esta evolución va del impuesto único al sistema tributario.

Para una distribución equitativa de la carga impositiva sobre todos los niveles sociales y económicos, se aplican distintos tipos de dominio y el que trabaja y producía, aplicándose un "impuesto único" sobre la tierra, que incidía sobre todos los factores indirectos de producción y consumo.

### **2.6.2. SISTEMAS DE CAPITACION<sup>48</sup>/.**

Puede considerarse como *antecedente* del "impuesto único", un criterio más simple de imposición, el conocido como "tributo de capitación". Su base primitiva era el servicio personal según la capacidad física. Posteriormente se tuvo en consideración la capacidad económica de la clase social a que pertenecía el contribuyente. El tributo de capitación se exige en forma personal a c/individuo por residir dentro del territorio sujeto a la soberanía fiscal.

### **2.6.3. SISTEMA ÚNICO**

Constituye un solo gravamen con carácter universal, incidiendo sobre la renta inmobiliaria. **TEORIA DE HENRY GEORGE Y EL IMPUESTO UNICO.** Sostenía que la propiedad inmobiliaria era la más beneficiada con el avance de la civilización, aumento de población y extensión de vías de comunicación (ferrocarril, asfalto). La propiedad urbana o rural adquiría cada vez mayor valor, sea por obra del trabajo de los que la cultivaban o construían ciudades, como aquellos que, sin ocuparse de mejorar la tierra, se beneficiaban con la "plus valía" que adquirían los inmuebles incultos. Este

---

<sup>48</sup> *Ibid* Pagina Web

fenómenos no puede servir de base para una teoría del "Impuesto único" sobre la tierra sin considerar otros factores de la economía moderna que también son índices de capacidad económica-tributaria. El impuesto único no puede ser elástico y flexible suficientemente para acomodarse a los ciclos económicos, sea de prosperidad como de crisis. Para el autor de esta teoría el impuesto grava el valor de la tierra, produzca o no, se ocupó del problema de la distribución de la renta de la tierra de propiedad privada, por el rol que representaba en la sociedad humana.

#### **2.6.4. EL SISTEMA TRIBUTARIO.**

SU APLICACIÓN COMO MÉTODO ACTUAL, CAUSAS.

ELASTICIDAD Y FLEXIBILIDAD.

Como reacción opuesta al "impuesto único" está el denominado "sistema tributario", que establece diversos tipos de tributos y tasas como medio de aplicar un régimen tributario elástico y que al mismo tiempo se graven distintas manifestaciones de riqueza de diversas fuentes. Se consigue una mayor equidad impositiva, de gravar todos los niveles económicos y que las variaciones en los montos recaudados se compensen mutuamente, según los distintos tributos. Es sabido que en las economías poco evolucionadas son los impuestos al consumo o indirectos los que mayor vigencia tienen, en oposición a los países desarrollados e industriales, donde se aplican y son los más importantes los impuestos a las rentas personales y el impuesto a las ventas (IVA).



El Impuesto y el gasto publico son instrumentos de una política económica y social del desarrollo y de las creaciones colectivas que se financian con la participación de todos<sup>49</sup>/.

El problema del "Sistema" es saber si la tasa a aplicarse debe ser proporcional o progresiva en forma general para todos los tributos o puede ser indistintamente -proporcional o progresiva- según las situaciones o características del tributo.

#### ELASTICIDAD Y FLEXIBILIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

Si se hace un balance comparativo, es evidente que el "Sistema" es más conveniente, por tener mayor flexibilidad y elasticidad.

Es importante conocer el grado de flexibilidad y elasticidad del sistema para adaptarse a las variaciones periódicas de la economía y, consecuentemente, para prever la inestabilidad del gasto presupuestario.

Jarach: "La elasticidad del sistema impositivo o de los impuestos componentes de aquél, indica, en el enfoque clásico, la adaptabilidad automática o procurada mediante ajustes cualitativos sobre los impuestos mismos, para producir mayor o menor recaudación, según las exigencias de las variaciones de los gastos públicos"<sup>50</sup>/.

---

<sup>49</sup> AHUMADA, Guillermo. *Las Finanzas del siglo XX*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Eudeba, 1964, p. 17 y 24.

<sup>50</sup> JARACH, Dino. *Op cit.* P. 156

"En lugar de la elasticidad del sistema impositivo, se prefiere hablar de la flexibilidad de dicho sistema y de los impuestos que lo componen, en relación con el P.B.I."

Se conocen dos tipos de flexibilidad fiscal: flexibilidad automática o intrínseca, el otro tipo de flexibilidad es el llamado flexibilidad de fórmula.

### **2.6.5. TEORIAS DE LOS IMPUESTOS**

Al finalizar la Edad Media y entrar el Renacimiento, la economía de mercado comienza a tener poder e influencia en la economía pública como privada. El feudalismo impuso un sistema anárquico de imposición sin ninguna base científica y menos legal, como la "talla", impuesto de carácter inmobiliario, las gabelas, impuesto de carácter indirecto, las tasas, etc. Durante este periodo de la historia tributaria se pueden mencionar las siguientes doctrinas o corrientes del pensamiento humano:

I. tendencias sin bases doctrinarias<sup>51</sup>:/

- Cameralistas; Alemania, 1665, Gaspar Klock.

- Mercantilismo; Colbert-Siglo XVIII.

- Fisiócratas; Francisco Quesnay -1768.

II. Escuela clásica inglesa:

- Adam Smith 1776.

- Thomas Malthus 1798.

- David Ricardo 1817.

---

<sup>51</sup> *Op Cit.* lacristaldo@hotmail.com

### III. Corrientes antiliberales - Intervencionista del Estado.

- Socialismo Materialismo Histórico:
- Karl Marx - Friedrich Engel Manifiesto Comunista 1848.
  - Comunismo Bolchevique V. Lenin 1916.
  - Comunismo Chino M.T.Tung 1930.
- Charles Sismonde de Sismondi 1842.
- Socialismo Utópico, Robert Owen 1858.
- Socialismo Industrial, Saint Simon 1825.
- Socialismo de Cátedra, Adolfo Warner 1873.

### IV. Liberal-intervencionista para el pleno empleo.

- John Maynard Keynes 1883-1946, Gran Bretaña.
- New Deal (E.U.A.) 1932.

### V. Corriente Neo Liberal.

- Escuela de Viena, Ludwig Von Mises. Friederich Hayeck.
- Escuela de Chicago; Milton Friedman: extremo liberalismo. Paul Samuelson: Liberalismo moderado.
- Escuela Social de Mercado; Social-Liberal 1960.

## CAPITULO TRES

### EL DERECHO TRIBUTARIO.

#### 3.1. DEFINICION TEORICA DEL DERECHO TRIBUTARIO

El Derecho Tributario

Definiciones

1-Llamamos así al conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos, y especialmente a los impuestos.

2-Siguiendo a SAINZ DE BUJANDA<sup>52</sup>, podemos decir, a la luz de lo expuesto, que el Derecho Tributario es la rama del derecho que estudia las normas materiales que establecen el tributo así como el conjunto de potestades que tiene la administración para la aplicación de éstos.

Como puede verse, la combinación entre aspectos materiales y formales constituye una característica propia del Derecho Tributario

3- Rama del derecho financiero y de las finanzas públicas que regulaba toda la actividad financiera del Estado. El derecho tributario dice relación con los ingresos que obtiene el estado a través de tributos.

4-Disciplina jurídica que estudia los principios y disposiciones de carácter legal que regulan los tributos.

5- Según HÉCTOR VILLEGAS, el Derecho Tributario, en sentido extenso, es "el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos".

---

<sup>52</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Estudios de Derecho Financiero*, Madrid España, Editorial Derecho Financiero, 1961, p. 219

6-DINO JARACH<sup>53</sup>/, expresa que el Derecho Tributario forma parte del estudio de las ciencias de las Finanzas, y lo define como "el conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos".

7-Es la rama del derecho publico que trata de las normas obligatorias y coactivas que regulan los derechos y obligaciones de las persona con respecto a la materia tributaria. También puede decirse que es la rama del derecho público referida a las normas jurídicas que rigen los tributos. También se define al derecho tributario como el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos regulándolos en sus distintos aspectos. En lo formal, el derecho tributario aporta las reglas de procedimiento para que el tributo legalmente creado y aplicado se transforme en ingreso fiscal percibido.

### **3.2. DIVERSIFICACION DEL DERECHO TRIBUTARIO <sup>54</sup>/**

Lo dividimos en ramas a efectos de su estudio:

Derecho tributario constitucional Delimita el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades que de él emanan entre los diferentes niveles y organismos de la organización estatal.

Derecho tributario sustantivo o material: Lo componen el conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias y los sujetos, desde una concepción de la obligación similar a la del derecho privado.

---

<sup>53</sup> JARACH, Dino *Op Cit* p.24

<sup>54</sup> VALDES COSTA, R. *Op Cit* p.81

Derecho penal tributario: Es el conjunto de normas que define las infracciones

Derecho tributario internacional: Conformado por los acuerdos en los cuales la nación es parte a efectos de evitar la doble imposición y asegurar la colaboración de los fiscos para detectar evasiones.

### **3.2.1. CONCEPTO DE POTESTAD TRIBUTARIA:**

Se puede decir que es la supremacía tributaria. También se le llama potestad impositiva, potestad fiscal, según Berliri<sup>55</sup>/ la Potestad tributaria consiste en el poder de crear Normas Jurídicas de las cuales derive o pueda derivar a cargo de determinado individuos o categorías de ellos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario.

Para dar una definición de Potestad Tributaria, se puede decir, siguiendo en parte a Giuliani, que es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de establecer obligaciones tributarias o de eximir de ellas a personas que se hallan en su jurisdicción.

### **3.2.2. CONCEPTO DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:**

Etimológicamente la palabra Obligación Deriva del Latin " Ob-ligare, Ob-ligatus", que quiere decir demostrar "atadura", "ligadura" y comprende a la situación deudor Primitivo. Es el vinculo entre el acreedor llamado sujeto activo y el deudor llamado sujeto pasivo, cuyo objeto es el cumplimiento de

---

<sup>55</sup> Citado por Bayona y Soler, *Op Cit*, p. 61

una prestación tributaria, coactivamente exigible. Como característica propia de la Obligación Tributaria, se señala que se trata de una obligación *ex –lege*, es decir, que es de aquellas obligaciones que nacen cuando se realiza el hecho previsto en la ley<sup>56/</sup>

Artículo 11.- Código Tributario: Tributos 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.

**En Republica Dominicana**, Artículo 10. (Del Código Tributario, Ley 11-92), Obligados a Cumplir la Obligación Tributaria. Son obligados al cumplimiento de la obligación tributaria, todos los contribuyentes respecto de los cuales se verifique el hecho generador.

### 3.2.3. LA RELACIÓN JURIDICA TRIBUTARIA

La relación tributaria es el vínculo jurídico que se configura entre el Estado y el sujeto afectado por el mismo, el contribuyente. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos.

La obligación fiscal se compone de la deuda tributaria que es la obligación de dar sumas de dinero y de otros aspectos que no implican pago alguno sino cumplimiento de realizar determinados actos o de soportarlos, los cuales se conocen como obligaciones tributarias activas o pasivas, o también como positivas o negativas, genéricamente se los denomina deberes

---

<sup>56</sup> MORALES, Vinicio. *Op Cit*, p. 158

de colaboración y son por ejemplo, presentación de la declaración jurada, facilitar y permitir las tareas de inspección del organismo recaudador.

En Italia la concepción ínter subjetiva de la relación jurídico tributario es expuesta por los juristas Giannini, Berliri y Jarach<sup>57/</sup>

El hecho imponible: es el hecho o conjunto de hechos con significación económica que la ley describe como tal y establece como origen de la relación fiscal. Características: es un hecho jurídico, puesto que por voluntad del legislador expresado en la ley produce efectos jurídicos.

La determinación fiscal: es el acto de la administración en el que esta manifiesta y formaliza su pretensión fiscal contra un contribuyente o responsable, estableciendo el monto e intimando el pago de la obligación.

El "solve et repete": la inconstitucionalidad de los tributos no puede alegarse sino después de haberlos satisfecho.

### **3.3. CORRIENTES JURÍDICO-ECONÓMICAS**

EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO FINANCIERO<sup>58/</sup>

#### **3.3.1. CAMERALISMO:**

Se conoce de esta manera la línea de pensamiento que tratan diferentes autores alemanes de los siglos XVI y XVII que cultivan las ciencias camerales que comprenden nociones de administración y gobierno, de economía y política económica y de finanzas públicas.

---

<sup>57</sup> Citados por ORELLANA, Maria Elena. *Op Cit*, p.53

<sup>58</sup> [www.consejerofiscal.com](http://www.consejerofiscal.com) fecha y hora de consulta: 16/11/2008 05:40 p.m.



La significación de esta corriente de pensamiento con respecto a las finanzas públicas se halla en el hecho que ella examina los problemas que atañen a la economía y a las finanzas desde el ángulo del Estado como sujeto de las actividades correspondientes.

La ciencia cameralista es la primera expresión de la ciencia de las finanzas públicas.

### **3.3.2. LOS FISIÓCRATAS:**

La doctrina fisiocrática se caracteriza por:

a. Ser el primer intento de creación de un sistema científico de economía;

b. Haber, por primera vez, ensayado en el "Tableau Economique" un enfoque macroeconómico;

c. El ensalzamiento del orden natural que es capaz de lograr el máximo

bienestar para todos, merced a la acción libre de los individuos en la búsqueda de su interés, con la remoción de todas las trabas del Estado a las actividades productivas y al comercio, sea éste interno o externo;

d. La teoría del producto neto, o sea por la teoría según la cual sólo la actividad agrícola arroja un producto neto superior a los medios utilizados para la producción (salarios e intereses).

Desde el punto de vista de las finanzas públicas, la doctrina fisiocrática nos ofrece las siguientes contribuciones:

a. La limitación de las funciones estatales y la eliminación de las trabas a las actividades individuales por la adopción del lema "laissez faire –laissez passer";

b. La doctrina según la cual el impuesto debe aplicarse sobre la renta de la tierra, o sea, sobre el único acrecentamiento neto de riqueza<sup>59</sup>;

c. La doctrina consiguiente del impuesto único sobre la renta de la tierra como resultado de la teoría del producto neto y, al mismo tiempo, como reacción a la pléyade de impuestos, licencias, gabelas y derechos de todo tipo e importancia que caracterizaba el régimen fiscal de la monarquía francesa y que, a su vez, se originaba en el antiguo régimen feudal, en el que todos los bienes y todas las actividades económicas pertenecían al señor, quien tenía la facultad de permitir su goce o su ejercicio contra el pago de una regalía, patente o derecho;

d. La teoría de la amortización o capitalización del impuesto territorial, que reduce el valor de la tierra gravada y que permite al comprador de un terreno pagar un precio, descontando la parte del mismo que ha de producir la porción de la renta destinada al impuesto;

e. El descrédito de los impuestos indirectos a los consumos y la apología de la imposición directa;

---

<sup>59</sup><http://www.monografias.com/trabajos29/pensamiento-financiero/pensamiento-financiero.shtml>, fecha y hora de consulta: 16/11/2008 06:36 p.m.

f. La teoría según la cual los gastos públicos deben limitarse en su magnitud al producido del impuesto, límite establecido por el "orden natural".

### **3.3.3. LA LÍNEA DE PENSAMIENTO DE ADAM SMITH: CORRIENTE LIBERAL**

Este célebre autor escocés, considerado como el padre de la economía política, en su famosa obra "An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations" (Investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones) publicada en 1776 y de amplia difusión, primero en Gran Bretaña y luego en el mundo entero, dedica el libro 5º (y último) a las finanzas públicas bajo el título "Del ingreso del soberano o de la comunidad".

#### **Pensamiento esencial en materia de finanzas públicas**

El pensamiento liberal<sup>60/</sup> de Adam Smith en materia financiera consiste en dos temas: el papel del Estado y los principios de la imposición.

El papel del Estado según Smith<sup>61/</sup>

a. Con respecto al papel del Estado (que, según el autor, no debe intervenir ni interferir en la economía, dejándola confiada a la libre iniciativa individual, como lo establece en su profunda crítica al mercantilismo), éste debe limitarse a ciertos cometidos bien determinados:

1. La defensa exterior;

---

<sup>60</sup> VALDES COSTA, R. *Op Cit* p.35

<sup>61</sup><http://www.monografias.com/trabajos29/pensamiento-financiero/pensamiento-financiero.shtml>, fecha y hora de consulta: 17/11/2008 04:25 p.m.

2. La seguridad y justicia interior;

3. Los trabajos públicos y las públicas instituciones destinadas a la promoción del comercio y a la educación de la juventud y a la instrucción de los hombres de cualquier edad.

b. En lo que respecta a la imposición, Adam Smith parte de la premisa que los ingresos individuales derivan de tres fuentes diferentes: rentas, beneficios y salarios. Por tanto, los impuestos deben finalmente ser pagados de una u otra de esas fuentes o de las tres indiferentemente.

### **3.3.3.1. LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN**

#### **Principio de las Facultades o Igualdad:**

El primer principio es que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sustento del gobierno, lo más aproximadamente posible, en proporción con sus capacidades respectivas; esto es, en proporción con la renta que ellos gozan bajo la protección del Estado.

Este principio reúne, en sí, las reglas que ahora se denominan de la igualdad y proporcionalidad.

La primera parte de la enunciación del principio equivale al que en el curso de la evolución posterior del pensamiento financiero se conocerá como principio de la capacidad contributiva.

Pero la segunda parte, a pesar de su aparente explicación de la primera, enuncia el principio del beneficio, al agregar que el impuesto debe proporcionarse a la renta que el contribuyente goza bajo la protección del Estado.

Principio de Certeza:

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo, la manera y la cantidad del pago deben todos ser claros y simples para el contribuyente y cualquier otra persona. A este segundo principio corresponde, en la realidad de los Estados constitucionales, el principio de la legalidad del impuesto y la exclusión de la discrecionalidad de la administración recaudadora.

Principio de la Comodidad:

Todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo o en el modo en que con mayor probabilidad sea conveniente para el contribuyente pagarlo.

Principio de Economicidad:

Todo impuesto debe ser estructurado de manera tal de quitar y mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma posible por encima de la que constituye el ingreso efectivo para el Estado.

#### **3.3.4. LA LÍNEA DE PENSAMIENTO DE DAVID RICARDO<sup>62/</sup>**

El contenido esencia de la obra de Ricardo consiste en la teoría general de la distribución. En especial, su doctrina financiera se centra en la incidencia de los impuestos que afectan la renta de la tierra, a diferencia de aquellos que recaen sobre productos brutos.

La renta ricardiana y el impuesto sobre ella. Alcance de la teoría.

---

<sup>62</sup> commons.wikimedia.org/wiki/David\_Ricardo - 21k, fecha y hora de consulta: 17/11/2008 06:58 p.m.

La renta de la tierra, concebida por David Ricardo como renta diferencial, se denomina "renta ricardiana". Ahora bien, si el Estado asume como base del impuesto dicha renta, siendo que el precio del mercado se determina por el costo del productor marginal (o sea aquel cuyo costo de producción es igual al precio de mercado), este productor no tiene renta y por lo tanto no paga impuesto. Por consiguiente, el tributo no influye sobre el precio del mercado y los productores intramarginales, que sí tienen renta y pagan el impuesto deberán soportar su carga, sin poder trasladarla, por la vía de modificaciones en los precios, sobre los consumidores.

Por el contrario, el impuesto que asume como base el producto bruto de la tierra, modifica el costo de producción del productor marginal y, por tanto, el precio del mercado; por consiguiente este impuesto se traslada al consumidor.

### **3.3.5. LA LÍNEA DE PENSAMIENTO JOHN STUART MILL <sup>63</sup>**

#### **Las teorías del sacrificio**

Continuador del pensamiento económico de Adam Smith, Mill rompe con la enseñanza del maestro, cuyo primer canon de la imposición se acopla en una sola enunciación: el principio de la capacidad contributiva con el del beneficio. Mill refuta el principio del beneficio y lo reemplaza por el de la capacidad contributiva, que desemboca en los principios de la igualdad, proporcionalidad y minimización del sacrificio y en la imposición progresiva, mientras que el principio del beneficio implica el impuesto regresivo.

Para Mill el principio de la igualdad de impuestos equivale a la igualdad de sacrificio. Pero esta posición no pasa de una valoración

---

<sup>63</sup> [es.wikipedia.org/wiki/John\\_Stuart\\_Mill](http://es.wikipedia.org/wiki/John_Stuart_Mill) - 52k, fecha y hora de consulta 18/11/2008 03:45 p.m.

individualista; la insistencia sobre la igualdad de sacrificio individual puede haber oscurecido para Mill las consecuencias colectivistas del principio de la capacidad contributiva.

### **3.3.6. EL MARGINALISMO<sup>64/</sup>**

#### **La corriente marginalista y las finanzas públicas**

La escuela marginalista austríaca promovió la consideración de las finanzas públicas como un problema de valor, cuya solución no se diferencia del problema económico de la satisfacción de las necesidades individuales.

En su formulación general las necesidades públicas son necesidades de los individuos, que cada sujeto ordena conjuntamente con las demás necesidades individuales, según el grado de apremio respectivo y satisface con su renta disponible en forma tal que se igualen las utilidades marginales ponderadas logradas por la satisfacción de todas esas necesidades.

#### **Crítica del enfoque marginalista<sup>65/</sup>**

Esta enunciación ofrece el flanco a muchas críticas:

Un primer aspecto sujeto a crítica consiste en considerar el individuo como el sujeto activo de la actividad financiera y confiar a él mismo las decisiones respecto de la asignación de los recursos para los gastos del Estado, desplazando a éste de las decisiones acerca de las necesidades públicas a satisfacer y de los recursos para financiar esa actividad.

---

<sup>64</sup> [www.economia48.com/spa/d/el-marginalismo/el-marginalismo.htm](http://www.economia48.com/spa/d/el-marginalismo/el-marginalismo.htm) - 17k Fecha y hora de consulta: 19/11/2008 04:35 p.m.

<sup>65</sup> [www.monografias.com/trabajos29/pensamiento-financiero/pensamiento-financiero.shtml](http://www.monografias.com/trabajos29/pensamiento-financiero/pensamiento-financiero.shtml) - 66k Fecha y hora de consulta: 19/11/2008 04:50 p.m.

Una segunda crítica apunta a la naturaleza de muchas necesidades públicas que no son apreciadas individualmente y son satisfechas por el Estado mediante servicios indivisibles, o sea que no pueden dividirse en participaciones individuales en el beneficio.

Otra crítica ataca al propio mecanismo individual de determinación y comparación de las utilidades marginales, sosteniéndose la dificultad o quizás la imposibilidad que todos los individuos procedan a efectuar tan precisas evaluaciones.

### **3.3.7. LA DOCTRINA ALEMANA DE ADOLFO WAGNER<sup>66</sup>**

Esta corriente de pensamiento no sigue la línea de la doctrina económica clásica ni la tendencia de la escuela marginalista, sino que se vincula directamente con la doctrina cameralista, aunque remozándola y enriqueciéndola con nuevos aportes.

Wagner concibe el fenómeno financiero como de producción de servicios públicos (Servicios Administrativos). Según Wagner el aspecto propiamente financiero consiste en el reparto de la carga presupuestaria entre los contribuyentes. Este reparto, de acuerdo con un principio de política social, debe tender a redistribuir el ingreso, mediante el impuesto progresivo. Wagner puede considerarse como el primer exponente de la moderna doctrina que admite al lado del fin del impuesto de cubrir el gasto, el propósito político – social de la redistribución del ingreso.

---

<sup>66</sup> [www.fiscalistas.net/colabora/2005/sat/TESS1.pdf](http://www.fiscalistas.net/colabora/2005/sat/TESS1.pdf), fecha y hora de consulta: 19/11/2008 05:00 p.m.



No obstante su posición doctrinaria respecto a que la determinación de los gastos públicos está fuera de la actividad financiera propiamente dicha, debemos a Wagner la importante observación del fenómeno histórico del constante aumento de los gastos públicos.

### **El enfoque de las finanzas clásicas:**

#### **Principios fundamentales**

La doctrina clásica siguiendo las huellas de Adam Smith, aboga por la realización de los siguientes principios:

- a. Limitación de las tareas y cometidos del Estado en todos sus órdenes, reduciéndolos, sustancialmente, a tres grandes funciones: defensa exterior, seguridad interior y promoción del bien común con sus servicios de instrucción, de justicia y obras públicas.
  
- b. Neutralidad de la imposición, esto es, adopción de tributos que alterasen en el menor grado posible los precios del mercado y la distribución de los ingresos.
  
- c. Equilibrio del presupuesto anual del Estado, considerando como fenómenos patológicos tanto los déficit como los superávit del presupuesto.

### 3.4. RELACION DEL DERECHO TRIBUTARIO, CON EL DERECHO FISCAL Y FINANCIERO

El problema inicial que se plantea al abordar el concepto del Derecho Financiero<sup>67</sup>/, reside en saber si hemos de referirnos a lo que tradicionalmente se ha venido entendiendo por tal, si más bien debemos ocuparnos del Derecho financiero, o si la exposición debería limitarse al Derecho tributario. Desde un punto de vista histórico, y sin ánimo de enmendar la plana a la ingeniosa construcción de Carretero Pérez, se estima con Rostowzew que, a partir desde la administración del emperador Claudio, el concepto de *fiscus* se amplía para aparecer no sólo como sujeto jurídico del patrimonio privado del emperador, sino también como administración financiera del Estado, y ambos referidos al emperador. Lo que demuestra que cualquier división de materia entre ambas denominaciones que pretenda hallar la luz que falta acudiendo a sus raíces termine lógicas, lo más fácil es que al final del camino se encuentre ante una oscuridad semejante a aquella de la que partió. Por otra parte, está tan arraigada la equiparación Derecho fiscal-Derecho tributario<sup>68</sup>, que cualquier explicación que no la tenga en cuenta de antemano podemos decir que se autocondena al fracaso.

Descartada la consideración del Derecho Financiero como regulación jurídica de la actividad del Estado ejercida sin *imperium*, pese a las molestias que con semejante construcción nos ahorraríamos, hemos de procurar situar los tres conceptos :Derecho financiero, Derecho fiscal y Derecho tributario, en una nueva perspectiva, desde la que sea más fácil su deslinde ulterior.

---

<sup>67</sup> BAYONA DE PEREGORDO, J. *Op Cit.* P.117

<sup>68</sup> RECASENS FICHES, L. *La Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho*, México 1956, p.12 a 15

Esta nueva perspectiva no puede ser otra que la teórica o doctrinal. Desde este punto de vista, la diferenciación entre dichas ramas jurídicas no resulta difícil. El Derecho tributario, moderna y más precisa forma de designar al Derecho Fiscal <sup>69</sup>/vendría a ser la rama más elaborada y conocida del Derecho financiero; término este último con poca historia y muchas promesas que, por pretender abarcar el aspecto jurídico de la actividad financiera considerada en su conjunto, justifica sobradamente su novedad entre las ramas jurídicas, su falta de sistematización y las muchas esperanzas en él depositadas.

Admitido este planteamiento, sólo restaría explicar adecuadamente las relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Fiscal. Teóricamente este último sería más amplio que el primero, al contar en su haber con la regulación jurídica de los ingresos públicos y privados (no incluimos el gasto público y el presupuesto, porque la regulación jurídica de estos sectores es relativamente moderna; su aparición hizo surgir otras tantas ramas jurídicas, y esta coexistencia múltiple forzó el nacimiento del Derecho financiero como concepto comprensivo de todos ellos). Pero prácticamente su contenido es equiparable, pues tanto bajo el concepto amplio de Derecho fiscal (relativo a los ingresos del Estado) como bajo el más preciso de Derecho tributario (relativo a los ingresos coactivos del Estado), el tema objeto de estudio son los impuestos.

El Derecho tributario. Ante las dificultades que plantea el tratamiento científico independiente del Derecho financiero, un sector calificado de la doctrina pretende acotar como objeto de una disciplina jurídica diferenciada

---

<sup>69</sup> AHUMADA, Guillermo., *Op Cit.* p17-24

tan sólo aquella parte del Derecho financiero que se refiere al establecimiento y recaudación de los tributos, por considerar que en ella sí se dan los requisitos de homogeneidad de la materia regulada y coordinación en un sistema de normas reguladoras, que la doctrina ha desesperado de encontrar en el Derecho financiero.

Sin despreciar las agudas páginas de A. Berliri (o. c. en bibl. 1,16-26), tendentes a demostrar que el Derecho tributario goza de una tradición estudiosa análoga a la de cualquier otra rama del Derecho público, creemos que es correcto afirmar que ha sido a lo largo de los años que corren del presente siglo cuando el Derecho tributario ha adquirido rango de disciplina autónoma, gracias al esfuerzo y valía de los hombres que acometieron tal empresa. Con esto no queremos negar ciertos excesos y alambicamientos, que más que ayudar perjudican al espléndido desarrollo que ha tenido esta ciencia en lo que va de siglo. Pero, para quien conozca las virtudes que acompañan a obras sistemáticas sobre el Derecho tributario, como las de Blumenstein, A. D. Giannini o Hensel, no le será difícil admitir que en ellas hay verdadera ciencia.

Es más, el hecho de que en nuestros días asistamos a una amplia revisión de lo que había sido considerado como un arquetipo del Derecho tributario -acometida por juristas de la talla de Allorio, Berliri, Cocivera, Alessi, Micheli y Maffezzoni, por citar sólo los más conocidos-, es la mejor prueba de la lozanía y vigor de una ciencia, que con poco más de 50 años de historia a sus espaldas deja atrás moldes que empieza a considerar clásicos para emprender nuevos caminos.

Para Jarach, encara la cuestión como una subdivisión del Derecho<sup>70/</sup>

De las palabras de A. D. Giannini con que comenzamos este epígrafe se desprende que la definición de una disciplina jurídica ha de hacerse por su objeto, es decir, por las relaciones que regula. Dicho esto, tropezamos con una dificultad inicial que se refiere al contenido mismo del concepto de Derecho tributario. El hecho de que la doctrina alemana limite el ámbito de su estudio a los impuestos, y que la doctrina italiana prácticamente siga una línea semejante, tiene su justificación, respecto a la primera, en la tradicional repulsa a considerar las tasas como una prestación coactiva -esta corriente de pensamiento ha tenido autorizados portavoces dentro de la doctrina italiana, donde L. Einaudi y A. Berliri han negado a las tasas el calificativo de prestación coactiva-; con relación a la segunda, en la mayor elaboración de la teoría jurídica del impuesto.

La relación jurídica tributaria<sup>71/</sup> El problema surge cuando, primero la doctrina alemana y más tarde la italiana, trataron de encajar las relaciones que se producen entre contribuyentes y Estado, sean éstas a título de impuesto o tasa, en moldes prefabricados por la dogmática jurídica, y por añadidura, pensados para una realidad ajena a la tributaria.

La paternidad de la relación tributaria como relación obligacional *ex lege* suele atribuirse a la doctrina italiana y, más concretamente, a A. D. Giannini, para quien la relación tributaria no sólo «es materia que en el

---

<sup>70</sup> JARACH, Dino. *Op Cit.* p.20

<sup>71</sup> BIELSA, Rafael, *Estudios de Derecho Publico*, tomo II Editorial Depalma, Buenos Aires, 1964 p. 83

Estado moderno aparece regulada por el ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas, a cuya observancia quedan obligados tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad», lo cual es perfectamente lógico dentro de su constitución, sino que, además -y esto es lo que mueve a perplejidad a D. Jarach- «tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso.

La diferencia con la doctrina alemana está en que aquí las primeras relaciones quedan aplastadas por el peso de la segunda. Pero en ambas construcciones, y en este punto hacemos nuestra la conclusión de D. Jarach no hay lugar para una relación jurídica tributaria autónoma, y la conclusión necesaria es matizar la autonomía científica del Derecho tributario considerándolo, en palabras de A. D. Giannini: «como aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos.

El Derecho tributario. Ante las dificultades que plantea el tratamiento científico independiente del Derecho financiero, un sector calificado de la doctrina pretende acotar como objeto de una disciplina jurídica diferenciada

tan sólo aquella parte del Derecho financiero<sup>72/</sup> que se refiere al establecimiento y recaudación de los tributos, por considerar que en ella sí se dan los requisitos de homogeneidad de la materia regulada y coordinación en un sistema de normas reguladoras, que la doctrina ha desesperado de encontrar en el Derecho Financiero.

Sin despreciar al jurista A. Berliri, tendentes a demostrar que el Derecho tributario goza de una tradición estudiosa análoga a la de cualquier otra rama del Derecho público, creemos que es correcto afirmar que ha sido a lo largo de los años que corren del presente siglo cuando el Derecho tributario ha adquirido rango de disciplina autónoma, gracias al esfuerzo y valía de los hombres que acometieron tal empresa. Con esto no queremos negar ciertos excesos y alambicamientos, que más que ayudar perjudican al espléndido desarrollo que ha tenido esta ciencia en lo que va de siglo. Pero, para quien conozca las virtudes que acompañan a obras sistemáticas sobre el Derecho tributario, como las de Blumenstein, A. D. Giannini o Hensel, no le será difícil admitir que en ellas hay verdadera ciencia. Es más, el hecho de que en nuestros días asistamos a una amplia revisión de lo que había sido considerado como un arquetipo del Derecho tributario -acometida por juristas de la talla de Allorio, Berliri, Cocivera, Alessi, Micheli y Maffezzoni, por citar sólo los más conocidos-, es la mejor prueba de la lozanía y vigor de una ciencia, que con poco más de 50 años de historia a sus espaldas deja atrás moldes que empieza a considerar clásicos para emprender nuevos caminos.

De las palabras de A. D. Giannini con que comenzamos este epígrafe se desprende que la definición de una disciplina jurídica ha de hacerse por su

---

<sup>72</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Curso Teoría del Derecho Tributario*, tomo I, Montevideo, 1958, p.218

objeto, es decir, por las relaciones que regula. Dicho esto, tropezamos con una dificultad inicial que se refiere al contenido mismo del concepto de Derecho tributario. El hecho de que la doctrina alemana limite el ámbito de su estudio a los impuestos, y que la doctrina italiana prácticamente siga una línea semejante, tiene su justificación, respecto a la primera, en la tradicional repulsa a considerar las tasas como una prestación coactiva -esta corriente de pensamiento ha tenido autorizados portavoces dentro de la doctrina italiana, donde L. Einaudi y A. Berliri han negado a las tasas el calificativo de prestación coactiva-; con relación a la segunda, en la mayor elaboración de la teoría jurídica del impuesto.

#### **3.4.1. RELACION DEL DERECHO TRIBUTARIO CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO**

Obviamente el Derecho Tributario se relaciona con el Derecho Público, comprendiendo en tal derecho al Derecho de Integración, Derecho Aduanero Tributario, Derecho Administrativo, Derecho Penal, Derecho Económico, Derecho Constitucional, y Derecho Fiscal Represivo, relacionándose también en alguna medida más lejana con el Derecho Mercantil<sup>73/</sup>

Brevemente diré que se relaciona con el Derecho Constitucional por la aplicación del principio de legalidad, además como contempla la materia de impuestos y como todos sabemos esta área es materia de reserva de ley, también la tutela nuestra constitución en su Artículo 231 Cn.

---

<sup>73</sup> LINARES QUINTANA, S. *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*, Buenos Aires, 1950, p.195



Con el Derecho Aduanero se relaciona, porque forma el proceso llamado hecho generador para causar el impuesto aduanero, guardando de esta manera, que los impuestos que se encuentren taxativamente plasmados en una ley, dando así seguridad jurídica, tanto en el cálculo, como en el pago de los impuestos.

Con el Derecho Administrativo, porque los procedimientos son por excelencia diligencias administrativas, dando dicho derecho el camino a seguir para la consecución de determinada cuestión tributaria.

Con el Derecho Penal<sup>74</sup>/ se relaciona, porque las infracciones penales se castigan penalmente con algunas normas del Código Penal y Procesal Penal, aunque existen leyes como la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras y el Código Tributario, es decir, que el procedimiento penal en un momento dado auxilian al derecho en referencia, pero esto no quiere decir que todos los procedimientos penales comunes son aplicaciones en esta rama del derecho, si no que tienen un carácter sui generis, tanto es así, que existe entre el gremio de abogados una virtual confusión al momento de poner en práctica el derecho aduanero.

Con el Derecho Mercantil se vincula en cuanto a este derecho regula los títulos valores, dentro de los cuales se encuentran el conocimiento de embarque, así como el derecho de retención para mercadería salvadoreña, ya sea para exportación, la parte de los seguros por daños y algunas partes

---

<sup>74</sup> TREJO, Miguel Alberto *Et al*, *Manual de Derecho Penal*, Parte General, primera edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1992, p 9-10

en referente a los fletes, asimismo otra gama de figuras que definitivamente son aplicables en un caso concreto.

Con el Derecho de Integración Público se relaciona, porque este derecho regula una parte importante de la configuración de la ley en materia de tratado referente al depósito al cual se regula en este derecho, entendiendo por tratado aquellas estipulaciones formales entre sujetos de derecho internacional.

Con el derecho Económico, en cuanto a esta nueva disciplina recoge del derecho aduanero la información económica financiera que el Estado recauda en materia de importaciones, igualmente de las exportaciones y las incidencias que en la economía de éste producen económicamente los tributos aduaneros.

El Derecho Tributario, se relaciona con otras ciencias en una forma tan extensa que sería imposible en este trabajo académico llegar a conceptuarla, en vista que aquí caben todas las ciencias de la enciclopedia universal que van desde la las Finanzas Públicas, la Economía, la Estadística, la Comunicación, etc.

### **3.4.2. PRINCIPIOS MODERNOS DEL DERECHO TRIBUTARIO**

#### **IGUALDAD ANTE EL SISTEMA TRIBUTARIO**

La Constitución asegura a todas las personas: la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley. Igualdad en situaciones de igualdad. Esta es una consecuencia de la igualdad ante la ley<sup>75/</sup>, derivada del Art. 3Cn.

#### **NO DISCRIMINACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA**

La Constitución asegura a todas las personas: la no discriminación arbitraria como consecuencia del Principio de Igualdad, en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica. No impide la existencia de franquicias tributarias, ya que la misma norma lo permite, siempre que no implique una discriminación arbitraria, se podrán autorizar algunos beneficios directos o indirectos a favor de algún sector, actividad o zona geográfica.

#### **NO CONFISCATORIEDAD O DE LA EQUIDAD O JUSTICIA TRIBUTARIA**

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, y mucho menos confiscatorios. La calificación de ello está entregada a los Tribunales. Art. 131 ordinal 6, Art.106 Cn. inciso 5<sup>76/</sup>

---

<sup>75</sup> BERTRAND GALINDO, F. *Et al, Manual de Derecho Constitucional*, tomo II, Centro de Información Jurídica, Ministerio de Justicia, 1992, p 801

<sup>76</sup> *Ibid*, p. 813

## **NO AFECTACIÓN**

Art. 19 N° 20 CPR Los tributos deben ingresar al patrimonio de la nación para que el estado cumpla con sus fines. No puede haber tributos con finalidades específicas. Excepciones: a) Fines de defensa nacional; b) Clara identificación local establecida en la ley que los crea; c) Art. 7° Transitorio CPR señala que mantendrán su vigencia las disposiciones legales que hayan establecido tributos de afectación, mientras no sean expresamente derogadas.

## **3.5. EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO ADUANERO**

Ya anteriormente se ha esbozado la relación de estas disciplinas jurídicas, pero a diferencia de otras latitudes, en nuestro país se podría afirmar que el denominado Derecho Aduanero carece de autonomía respecto del Derecho Tributario, pues aunque se trate de tributos llamados externos no dejan de tener semejanza por cuanto su objeto final es la afectación impositiva sobre una determinada conducta o actividad económica, a la cual se denomina hecho generador.

Dicho en otras palabras como anteriormente se afirma, el Derecho Aduanero y el Derecho Tributario se relacionan, porque forma el proceso llamado hecho generador para causar el impuesto aduanero, guardando de esta manera, que los impuestos que se encuentren taxativamente plasmados en una ley, dando así seguridad jurídica, tanto en el cálculo, como en el pago de los impuestos.

No obstante existe una diversidad de pensamientos jurídicos sobre la Autonomía e Independencia del Derecho Aduanero del Derecho Tributario como se ve a continuación:

### **3.5.1. DEFINICION DE DERECHO ADUANERO**

El poder financiero del Estado, también es parte del Derecho Aduanero como en todas las disciplinas jurídicas del Derecho Financiero, y en la actualidad, desde 1963, su máximo referente normativo ha sido el Código Aduanero Uniforme Centroamericano<sup>77</sup>).

Como en todas las disciplinas jurídicas resulta un tanto difícil dar un concepto exacto de un derecho: el Derecho Aduanero no escapa a esta realidad y a manera de ilustración, daré dos conceptos de connotados doctrinarios, como son el argentino Pedro Fernández Lalane y el latinoamericano Carlos Anabalón Ramírez.

El primero dice:

“El derecho aduanero, son las normas legales y reglamentarias que determinan el régimen fiscal al cual deban someterse los

---

<sup>77</sup> El Protocolo por el cual se adoptó el Código fue suscrito entre las Repúblicas de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica, en la ciudad de Guatemala, el 13 de diciembre de 1963, aprobado por acuerdo N°134, del 6 de marzo de 1964 y ratificado por la Asamblea Legislativa el 26 de febrero de 1965, publicado en el Diario Oficial N°50, Tomo 206, del 12 de marzo de 1965.

importadores, exportadores, agentes marítimos, despachantes de aduana y en general quienes realicen operaciones con mercancías a través de las fronteras de la república, por las vías marítimas, aéreas, terrestres y postales.<sup>78</sup>”

El segundo lo define así:

“Rama del Derecho público que estudia las normas legales, reglamentaria y administrativas, aplicable a los regímenes, formalidades, tramitaciones y operaciones aduaneras a que deben someterse las personas, mercancías y medios de transporte con motivo de su paso a través de las fronteras aduaneras para la fiscalización y aplicación de los eventuales gravámenes que pudieran afectarles o las franquicias aduaneras que le favorezcan, la ejecución de las medidas adoptadas por el Estado, para la regulación de su comercio exterior y el estudio de la investigación de todas las materias que tienen relación con la técnica aduanera y los factores económicos por ella afectados.”

También se definiría el Derecho Aduanero en la siguiente forma:

El derecho Aduanero es el conjunto de normas que tutelan el régimen a que deben someterse los importadores y exportadores en relación a las mercancías extranjeras a un determinado país.”

---

<sup>78</sup> <http://mensual.prensa.com/mensual/contenido>, fecha y hora de consulta: 20/11/2008 04:00 p.m.

### **3.5.2. NATURALEZA JURÍDICA**

Igualmente resulta difícil, conciliar los criterios que tratan de definir la naturaleza jurídica del Derecho Aduanero, con certeza se puede decir, que pertenece a la rama del derecho público; pero en cuanto a su naturaleza jurídica respecto a las vinculaciones que tienen en su origen, no existen opiniones iguales porque algunos lo ubican como un derecho que se desprende del derecho financiero, otros opinan que es el Derecho Tributario y además otros que dicen que es el Derecho Fiscal y más de alguno piensa que es derivado del Derecho Administrativo.

### **3.5.3. POLEMICA SOBRE LA AUTONOMIA**

Otro aspecto que ha generado discusión es el que se refiere a su autonomía actual, particularmente para Carlos Anabalón Ramírez no cabe ninguna duda que este derecho, es un derecho autónomo<sup>79</sup>, del que cito : “Hay que reconocer que el desarrollo alcanzado hoy día por el derecho aduanero, gracias a su ordenamiento jurídico (Código de Aduanas), jurisprudencia administrativa y judicial (tan útil a las necesidades interpretativas – exégenesis – de la frondosa legislación aduanera) la doctrina de los autores, estudios e investigaciones de instituciones y organismos tales como: El Consejo de Corporación Aduanera, ALALC, ICAP, INTAL, etc.; han proporcionado elemento necesario para el análisis y un enfoque de la elaboración teórica que nos permiten afirmar, respetuosos de las fundadas opiniones en contrario que estamos frente a una rama de

---

<sup>79</sup> COMENTARIO: Tanto para la Jurisprudencia de nuestro país como para los creadores de los cuerpos normativos aduaneros, y los aplicadores inmediatos de tales ordenamientos jurídicos, la postura de la Autonomía del Derecho Aduanero no esta adoptada como tal, pues siempre tiene dependencia de los principios esenciales del derecho financiero y tributario, ya que en todo caso se trata de ingresos públicos, lo cual es tocante para la rama del Derecho Tributario.

derecho que a alcanzado autonomía... Republica de Argentina” y sigue... “nadie puede desconocer el amplio campo de la actividad aduanera, organización administrativa, territorio aduanero, sujeto y objeto de las prestaciones tributarias, condición jurídica de las mercaderías, potestad aduanera, responsabilidad fiscal en el depósito aduanero, figuras delictivas ( Contrabando, fraude aduanero), etc., todas las relaciones y situaciones jurídicas muy distintas de las categorías usuales del derecho tributario, administrativo, penal y comercial”, etc.

Como se aprecia, pues, este derecho es universalmente y aplicado como instrumento de desarrollo en los países más avanzados del mundo y teniendo sus propias fuentes, su propia jurisprudencia administrativa y judicial <sup>80/</sup> y es tan vasta la legislación que corroboran que esta disciplina sustenta, una independencia indiscutible, si comparamos el Derecho Aduanero salvadoreño, con el de los países citados, veremos que el primero puede ser objeto de polémica, en cuanto a que no es un derecho autónomo, el resultado para obtener esta apreciación se recoge de que en nuestro país no han evolucionado desde hace cincuenta años en el marco legal, asimismo es muy incipiente la jurisprudencia y la aplicación de otras fuentes, obra de eminentes juristas aduaneros, sin embargo, esta triste realidad del Derecho Aduanero en El Salvador no me aparta de mi creencia en la autonomía del mismo, reitero que me valgo para fijar ésta aseveración en el derecho

---

<sup>80</sup> COMENTARIO: En nuestro país no existen tribunales aduaneros, en ese orden de ideas no se puede hablar de que acá en nuestro país el Derecho Aduanero, haya alcanzado jurisprudencia suficiente como para establecer su controvertida autonomía. Tanto es así que los adeudos tributarios dependientes de cualquier ordenamiento jurídico, para hacerse efectivos pasan por los normales procedimientos judiciales, en lo que cabe destacar que el Estado frente al Órgano Judicial tiene las mismas oportunidades y derechos y deberes procesales como los de las demás. Abonado a esto cabe resaltar la eliminación por Decreto Legislativo a iniciativa de la Corte Suprema de Justicia de los extintos Juzgados de Hacienda, los cuales en la actualidad son los Juzgados de Menor Cuantía.



comparado, existe en los países que ven adelante en esta importante materia.

#### **3.5.4. FUENTES**

Hablaré de las principales fuentes del Derecho Aduanero, enmarcándolas principalmente en cinco, las cuales son<sup>81</sup>/:

1)La Ley

2)La Costumbre

3)Los Principios Generales del Derecho

4)La Jurisprudencia

5)Los Tratados Internacionales

---

<sup>81</sup> COMENTARIO: Se puede afirmar categóricamente, que el Derecho Aduanero, igual que todas las disciplinas del Derecho en general, tiene por fuentes las mismas, no existiendo en conclusión diferenciación alguna que marque ineludiblemente alguna particularidad propia del Derecho Aduanero Salvadoreño, cuya denominación es eminentemente teórica o de doctrina legal.

1) La ley desde el punto de vista formal, el Derecho Aduanero salvadoreño, se alimenta de la legislación que existe en el país, siendo éstas principalmente:

a. El convenio Sobre el Régimen Aduanero y Arancelario.

b. Arancel de importación.

c. Reglamento de la forma y presentación de Pólizas.

d. Reglamento de Aduanas de la República.

e. Ley de Almacenes.

f. Ley de franquicias y otras conexas como la Legislación Portuaria (Ley Orgánica de CEPA y sus tarifas).

Particular mención merece en este trabajo el Código Aduanero Uniforme Centroamericano conocido como CAUCA Y la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, así como también el Decreto Legislativo 383 de 1995 que contiene las Normas para la Importación de Vehículos Automotores y de Otros Medios de Transporte.

Entendemos que la ley es aquella que a seguido para su formación todos los procedimientos establecidos por la Constitución Política.

En el derecho común las leyes arcaicas son Problemáticas, pero en cuestiones de derecho público la dificultad es mayor, llegando a tocar el problema sobre si es conveniente o no la codificación de las leyes aduaneras, pero bien, yo pienso que codificar las leyes aduaneras es muy conveniente, debido a que las leyes aduaneras deberían estar contenidas en un solo cuerpo legal, sistemático, orgánico, y de carácter general<sup>82/</sup>.

La Costumbre definida por Linares Quintana como “ la observancia general, constante y uniforme de un determinado comportamiento por los integrantes de una comunidad social <sup>83/</sup>.

Esta fuente en nuestro medio muy escasa, ésta se observa en su aplicación por el absolutismo de las leyes y por la interpretación de algunos empleados de la administración aduanera y Política de Aduanas, que tradicionalmente desempeñan su papel en el desaduanamiento de las mercaderías, debido a que la legislación aduanera salvadoreña, presenta muchos vacíos, por lo que la costumbre en algunos casos se ha constituido en fuente de este derecho.

Definiremos la costumbre, como la observancia constante y uniforme de una regla de conducta llevada a cabo por los miembros de una comunidad

---

<sup>82</sup> COMENTARIO: La Codificación interna del Derecho en materia aduanal abonaría a los postulantes de la autonomía del Derecho Aduanero., siempre y cuando se verifique una clara independencia de la que hasta ahora ha sido en su expresión normativa su referente único, el Derecho Tributario.

<sup>83</sup> LINARES QUINTANA, S. *Reglas para la Interpretación Constitucional*, Plus Ultra, Buenos Aires, 1987, p.248

social con la convicción de que responde a una necesidad jurídica.

Algunos tratadistas opinan que la costumbre solo tienen un valor útil en cuanto a la interpretación, pero no como fuente formal principal del derecho, en términos generales esto puede aceptarse, pero como ya explicamos el mal estado de nuestra legislación a obligado al órgano a crear distintos procedimientos siempre dentro del ordenamiento jurídico, los cuales no están regulados por ninguna ley.

Estas situaciones si a caso están regulados mínimamente por circulares, pero su origen se debe a las necesidades prácticas del comercio internacional.

3) Los Principios Generales del Derecho, ya hicimos algunas observaciones y no cabe duda que el poco avance que se pudo haber experimentado en El Salvador, es producto de la extensa doctrina que existe y en una forma más aproximada a nuestro entender, es lo que se recogía como Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el cual lamentablemente no tiene aplicación en El Salvador, no obstante ser parte de nuestro derecho positivo vigente, según la opinión del experto en esta disciplina Doctor Salvador Guillermo Mónico Díaz.

Los Principios Generales del Derecho, en el estado actual el dogma de que todo derecho se encuentra plasmado en el ordenamiento jurídico ha desaparecido. Sainz de Bujanda<sup>84</sup>/ al respecto sostiene "Existen zonas del Derecho Financiero, y especialmente en el ámbito tributario, en las que prescindir de los principios generales significaría correr un grave riesgo"

---

<sup>84</sup> *Op Cit.* p.30-31

También la doctrina entendida como, los estudios de carácter científico jurídico, realizados por los estudios de esta ciencia, para sistematizar este derecho, debemos recordar que la doctrina no tienen un efecto vinculatorio, pero sí, sirve como base para sustentar posiciones que el litigante aduanero desea fundamentar ante la Administración aduanera.

4) Se puede decir que en materia aduanera, existe alguna jurisprudencia que puede ser invocada por los particulares como el aplicador del derecho aduanero, señalando concretamente a las clasificaciones arancelarias de las mercancías, teniendo también implicaciones en las resoluciones dadas en otro sentido, tales como las solicitudes de cambios de régimen, las devoluciones de malas clasificaciones.

5) Otra fuente importante son los tratados internacionales<sup>85</sup>/ porque estos instrumentos recogen en sus normas, tratamientos, definiciones y conceptualizaciones del derecho aduanero moderno y el marco jurídico que sustenta especialmente cuando se trata de las integraciones de países a través del derecho aduanero de integración.

Se tiene que tomar en cuenta que la Constitución Política en su Artículo 144Cn. En su inciso segundo agrega “Que la ley no podrá modificar

---

<sup>85</sup> WILLIAMS, Jaime. *Las Fuentes del Ordenamiento Jurídico en Chile*, en Revista de Ciencias Jurídicas, Centro de Investigación y Capacitación Jurídica, San Salvador, 1991 p.256-257

o derogar lo acordado en un tratado vigente para el Salvador. En caso de conflicto entre el tratado y la ley, prevalecerá el tratado.”

### **3.5.5. HISTORIA DEL DERECHO ADUANERO SALVADOREÑO**

En nuestro país desde la Constitución de 1824 cuando formábamos parte de la República Federal de Centroamérica, hasta la Constitución de 1983, la obligación de contribuir con el pago de los impuestos, ha estado presente y ha evolucionado con la particularidad de incluir únicamente dos o tres artículos para desarrollar el aspecto de las obligaciones tributarias.

La facultad de erigir tributos esta encomendada al poder legislativo desde la fundación como Estado de El Salvador, tal y como reza el numeral 9 del artículo 29 de la Constitución de 1824.

Sin embargo han existido otras referencias constitucionales a la materia tributaria, pero relacionada a la obligación de pagar impuestos entre los deberes de los extranjeros, como por ejemplo se menciona en: Art. 7 de la Constitución de 1841, Art. 9 de la de 1864, Art. 13 de 1871, etcétera

Al referirme al Derecho Aduanero en forma especial, he tenido por razón de espacio en la elaboración de este trabajo dejar de lado muchos aspectos importantes que históricamente son las profundas raíces que con el pasar de los siglos alcanzaron nuestra región y consecuentemente a El Salvador.

Pero la situación o la perspectiva desde la cual se plantea la evolución del Derecho Tributario Salvadoreño se refiere inevitablemente a la creación de las normas o leyes tributarias en el contexto histórico de nuestro país, y particularmente a la introducción de mercaderías o importaciones como actividades económicas, ante lo cual nos remontamos hasta el año de 1896.

**El día 6 de mayo de 1896** se crea el Decreto Legislativo en que se fija el límite a las concesiones para la libre introducción de mercaderías extranjeras.

Luego, Durante el gobierno del Presidente de la Republica José Escalón, el veintitrés de marzo de 1904 se promulgo por la asamblea legislativa o Poder Legislativo de esa época, la **LEY DE CONTRABANDO**<sup>86</sup>, la cual fue sancionada y ordenada su publicación como ley de la Republica el 22 de abril del mismo año, publicada en el Diario Oficial numero 94, tomo 56 de la misma fecha.

Entre las reformas que se conocen de esta antigua y derogada Ley de Contrabando, se destaca la reforma dada por el Poder Legislativo el veinticuatro de mayo de 1912, la cal fue sancionada por el Poder Ejecutivo el mismo día, cuya reforma consistía en que hacia repartir los ingresos tributarios que en ocasión de las multas que se aplicasen por la referida ley, distribuida de la siguiente forma: la mitad para el fisco, una cuarta parte para el denunciante o descubridor y la otra cuarta parte para los empleados de la oficina donde se hubiese descubierto el fraude.

---

<sup>86</sup> Ley de Contrabando, D.L. del 23 de marzo de 1904. D.O.94, Tomo 56, del 22 de abril de 1904.

**Posteriormente el ocho de julio de 1916** se crea por el Poder Legislativo casi como una especie de codificación la **Ley de Rentas Publicas<sup>87/</sup>**, la cual se refiere en cuanto a la introducción de mercaderías ilegales o contrabando en su artículo 316, enumerando taxativamente este flagelo en veintitrés conductas constitutivas del mismo ilícito. Llama la atención esta ley en cuanto a que encierra o circunscribe el contrabando casi exclusivamente solo a la actividad de la importación o introducción, producción y comercialización ilegal de licores o aguardiente.

Decreto numero 173 del Directorio Cívico Militar de El Salvador, que decreta, sanciona y promulga la **LEY REPRESIVA DEL CONTRABANDO DE MERCADERIAS Y DE LA DEFRAUDACION DE LA RENTA DE ADUANAS<sup>88/</sup>**. De fecha veintiséis de julio de 1961, publicada en el Diario Oficial numero 147, Tomo 192, del 16 de agosto de 1961. Esta Ley en materia de sanciones a la importación es la mas reciente en la historia antes de los decretos 383 de 1995 que contiene las “**NORMAS PARA LA IMPORTACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMÓVILES Y DE OTROS MEDIOS DE TRANSPORTE**” <sup>89/</sup> y 551 de 2001 de la **LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS<sup>90/</sup>**.

---

<sup>87</sup> D.L. de fecha ocho de julio de 1916. D.O. del 15 de noviembre de 1916

<sup>88</sup> Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de AduanasD. N° 173 del Directorio Cívico Militar de El Salvador, del 26 de julio de 1961. D.O. N° 147, Tomo192 del 16 de agosto de 1961.

<sup>89</sup> Normas para la Importación de Vehículos Automóviles y de otros Medios de Transporte.D.L.383 del 22 de junio de 1995. D.O. N°125, Tomo 328, del 7 de julio de 1995.

<sup>90</sup> Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras D.L.551 del 20 de septiembre de 2001.D.O. N°204, Tomo 357, del 29 de octubre de 2001.



Decreto 836 del Consejo Revolucionario de la Republica de El Salvador, de fecha 13 de septiembre de 1950, que contiene la Ley del Impuesto sobre Exportación de Café.

REGLAMENTO DE LICORES, del decreto Legislativo del 8 de julio de 1916, publicado en el Diario Oficial del 15 de noviembre del mismo año.

Decreto numero 12 que autoriza la Importación de Cal de Mármol y de Azufre en Barras, del 19 de marzo de 1934, publicado en el diario oficial numero 70 tomo 116 del 24 de marzo del mismo año.

Decreto numero 1931 por medio del cual se exime de Impuestos a la importación de materiales a usarse en la industria de la tenería, de fecha 2 de septiembre de 1955, publicado en el Diario Oficial numero 172, tomo 168 de fecha 20 de septiembre de 1955.

Decreto numero 2553 que declara exenta de Impuestos la Importación de Envases de Madera o hierro para embasamiento y exportación de alcoholes, aguardientes y licores fuertes de producción nacional, de fecha 12 de diciembre de 1957, publicado en el diario Oficial numero 238, tomo 177, del 17 de diciembre del mismo año.

Decreto numero 306 que autoriza la importación de Mubles para Centros Docentes, de fecha 3 de julio de 1951, publicado en el Diario Oficial numero 130, tomo 152, del 13 de julio de 1951.

Decreto numero 644 que exime del pago de los impuestos respectivos a la Importación de Abonos y Materias Primas Indispensables para su Elaboración, de fecha 10 de abril de 1987, publicado en el Diario Oficial numero 74, tomo 295, del 24 de abril de 1987

Decreto numero 94, que regula el funcionamiento del régimen aduanero de Tiendas Libres, de fecha 21 de enero de 1980, publicado en el Diario Oficial numero 14, Tomo 266, de esa misma fecha.

En la actualidad el Derecho Aduanero como se dijo a principio de este trabajo se ha convertido en el instrumento idóneo por excelencia para todos los países en el mundo que desean mantener favorable o equilibrada la balanza de pagos, su desarrollo integral, dando estas pretensiones lugar a la superación de las diversas formas de integración que arrancaron con el libre comercio, uniones aduaneras, mercados comunes, comunidades económicas.

En El Salvador, el desarrollo incipiente del derecho aduanero, con el cual pretendemos hablar el mismo lenguaje con los países de la región, nos resulta difícil, porque no hemos podido tan siquiera aplicar el Código Aduanero Uniforme Centroamericano ( CAUCA ).

Notando que si ahora tenemos grandes dificultades, por esta situación que señalo, habrán muchos más y más graves cuando estemos aplicando el Tratado General Sobre Aranceles y Comercio ( GATT ), y el Sistema Armonizado sobre Aranceles, instrumentos altamente técnicos.

### **3.5.6. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL DERECHO ADUANERO EN MEXICO**

Para entrar al estudio del derecho aduanero y por consiguiente al tema que nos ocupa, en lo que respecta a la forma de cómo intervienen las aduanas en el ambiente jurídico económico de nuestro país, es necesario y esto es sin lugar a dudas, conocer lo que son los antecedentes históricos de las aduanas en México y en el mundo, que como podremos darnos cuenta mas adelante, se encuentran íntimamente relacionados con la actividad comercial en nuestro México, y por ende la forma en que se ha desarrollado este, a su paso a través del tiempo y asimismo la transformación que ha habido en materia aduanal en razón del mismo comercio tanto externo como interno<sup>91</sup>/.

Dicho lo anterior, se recopilo de manera cronológica los antecedentes históricos, de igual manera solo trate de utilizar lo que son de acuerdo al tema en comento, marcando con negritas los puntos objetivos ya que, en esos puntos se observa como de manera incipiente nacía la actividad aduanal.

#### **Época Prehispánica**

En la época prehispánica existía una intensa actividad comercial entre los pueblos mesoamericanos; tenían, además del trueque, sistemas de valor y medida que se empleaban para el intercambio de mercancías. Tal y como ahora utilizamos billetes, monedas y cheques, entonces se usaban pequeños

---

<sup>91</sup> COMENTARIO: La historia mexicana sobre el Derecho Aduanero supera abismalmente a nuestro país, en cuanto a documentación de hechos o datos históricos.

carrizos rellenos de polvo de oro. Los tianguis o plazas de mercadeo estaban sujetos a reglamentos estrictos, cuyo cumplimiento era vigilado por inspectores especiales. Las culturas dominantes, como la mexicana, exigían a los pueblos sojuzgados el pago de tributos e imponían una organización del Comercio a grandes distancias, organización que resultó vital para la sociedad precortesana.

### **Del año 1500 a 1600**

La formalización del comercio de España con sus colonias comenzó con la expedición de las reales cédulas de 1509, 1514, 1531 y 1535, que legitimaban el monopolio mercantil de ésta con los territorios recientemente conquistados. Para tal efecto se instalaron en Nueva España las Casas de Contratación, instituciones creadas desde 1503 con el propósito de controlar y fiscalizar el comercio y la navegación entre España y las Indias. En 1551, en Veracruz, se inició la edificación de las primeras instalaciones portuarias<sup>92/</sup>

El comercio con Oriente se inició en la segunda mitad del siglo XVI, cuando se instituyó la ruta mercantil entre Acapulco y Manila. Cabe recordar que las islas Filipinas formaban parte también del Virreynato de la Nueva España. En 1593, la Real Cédula de Felipe II ordenó restringir el volumen de la carga comercial para limitar las mercancías no filipinas, los llamados "productos de la China", procurando así evitar daños al comercio español. Dado que en el puerto de Manila no se efectuaba ningún control de los embarques, la revisión aduanal se realizaba en Acapulco.

---

<sup>92</sup> [www.dgiieduca.gov.do/sobre\\_nosotros/historia.html](http://www.dgiieduca.gov.do/sobre_nosotros/historia.html) fecha y hora de consulta: 22/11/2008 05:30 p.m.

En el Virreinato de la Nueva España se estableció el llamado **derecho de almojarifazgo o Impuesto a la Importación**. La relevancia de este tributo fue de tal magnitud que la corona española dictó sobre la materia numerosas cédulas reales, decretos y ordenanzas, desde 1532 a 1817, mismas que regulaban la entrada y salida de mercancías; incluso ya se habla de franquicias diplomáticas por la introducción de mercancías.

### **Del año 1600 a 1700**

Debido a los constantes ataques de los barcos piratas ingleses y franceses a los puertos de Veracruz, Acapulco y Campeche, en 1597 se dispuso que los oficiales a cargo de la Casa de Contratación se trasladaran a la Banda de Buitrón, lugar situado frente a San Juan de Ulúa, hecho que permitió que en 1601, por órdenes de Felipe II, se instalara la aduana en tierra firme.

En 1647, el Rey Felipe IV vio la necesidad de que la ciudad contara con una aduana cerrada donde fueran captados todos los productos que entraban al puerto.

### **Del año 1700 a 1800**

En el puerto de Acapulco, el tráfico comercial se llevaba a cabo mediante esporádicas ordenanzas y cédulas reales; en 1702 se elaboró el primer reglamento para el tráfico comercial entre Filipinas y la Nueva España<sup>93</sup>.

El Virrey Casafuerte expidió en 1728 una cédula a fin de que ninguna de las mercancías que ingresaban al puerto de Veracruz pudiera bajarse a

---

<sup>93</sup> *Ibid* Pagina Web

tierra sin el consentimiento del oficial de Justicia o regidor. La pena por incumplimiento era el **decomiso de los productos**.

**El establecimiento de la Real Aduana del puerto de Acapulco se verificó alrededor del año 1776.**

### **Época independiente**

#### **Del año 1800 a 1900**

El primer documento legal del México independiente fue el Arancel General Interno para los Gobiernos de las Aduanas Marítimas en el Comercio Libre del Imperio, publicado el 15 de diciembre de 1821. En este documento se designaron los puertos habilitados para el comercio, se especificó el trabajo que debían realizar los administradores de las aduanas, los resguardos y los vistas; además se plantearon las bases para la operación del arancel, estableciendo que los géneros, las mercancías de importación prohibida y las libres de gravamen quedaban a criterio de los administradores de las aduanas.

En el año de 1831, México firmó un tratado de amistad con los Estados Unidos de América, uno de sus primeros convenios en materia de Comercio Internacional.

Por disposición presidencial se creó la Aduana de México en 1884 y se instaló el 8 de mayo en el antiguo edificio de la Casa de Contratación y de la Real Aduana en la plaza de Santo Domingo.

## **Del año 1900 al 2000**

El 19 de febrero de 1900 se constituyó por decreto presidencial la Dirección General de Aduanas, conformada por seis secciones<sup>94</sup>/.

El 17 de octubre de 1913 se firmó el decreto por el cual se crearon ocho secretarías de Estado para el despacho de los negocios administrativos, entre ellas la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Comercio, con atribuciones sobre aranceles de aduanas marítimas y fronterizas, vigilancia, impuestos federales y otros conceptos.

Con la publicación de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el 29 de diciembre de 1976, se publicó un nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el 23 de mayo de 1977, quedando integrada por la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público; la Subsecretaría de Ingresos; la Subsecretaría de Inspección Fiscal, a la que se encontraba adscrita la Dirección General de Aduanas; la Oficialía Mayor; la Procuraduría Fiscal de la Federación y la Tesorería de la Federación.

La Ley Aduanera, publicada el 30 de diciembre de 1981, contenía la terminología utilizada internacionalmente; se simplificó la estructura de los recursos administrativos, remitiéndose a los previstos en el Código Fiscal de la Federación y se regía por un nuevo principio de confianza en el contribuyente, a través de la autodeterminación del impuesto; se recopilaban las normas de valoración de mercancías; se promovía la industria

---

<sup>94</sup> *Ibid* Pagina Web

maquiladora y las empresas Pitex, y se definieron los regímenes aduaneros que conocemos actualmente.

México se incorporó en 1986 al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), y en mayo de 1988 al Consejo de Cooperación Aduanera (CCA), que tienen por objeto armonizar y facilitar el comercio internacional.

En 1989, la Dirección General de Aduanas quedó asignada a la Subsecretaría de Ingresos, mediante la reforma del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 25 de enero de 1993 se publicó la reforma al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la que se modificó el nombre de la Dirección General de Aduanas por el de Administración General de Aduanas y se estableció la jurisdicción de 45 aduanas en el país.

A partir del 1 de julio de 1997 se creó el Servicio de Administración Tributaria (SAT), al cual quedó adscrita la Administración General de Aduanas. El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se publicó el 30 de junio de 1997<sup>95</sup>.

---

<sup>95</sup> *Ibid* Pagina Web



## **Época Moderna**

### **Del año 2000 a nuestros días**

Se hicieron algunas modificaciones, principalmente en el manejo, almacenaje y custodia de mercancías de Comercio Exterior; el ingreso o extracción de mercancías por vía postal; el reconocimiento aduanero de mercancías; la valoración aduanera; la garantía de contribuciones para el régimen de tránsito de mercancías, los Procedimientos administrativos y las infracciones aduaneras, entre otras.

Con el fin de facilitar la operación mediante métodos de control, se instrumentó el Sistema Automatizado Aduanero Integral (SAAI), así como el sistema de selección automatizado en los reconocimientos, lo que conocemos como **semáforo fiscal**. Se delegó la responsabilidad de clasificar, determinar el valor en aduana y el origen de las mercancías a los agentes aduanales, quedando a cargo de la autoridad sólo la facultad de verificación del cumplimiento de esta obligación, así se redujo la discrecionalidad de los empleados en la aduana.

#### **3.5.6.1. EL DERECHO ADUANERO MEXICANO ACTUAL <sup>96/</sup>**

El derecho aduanero es importante para el país dado a que su legislación por la cual se integra este orden jurídico determina y da dirección a una gran parte de la economía nacional, tan es así que una norma jurídica

---

<sup>96</sup><http://mensual.prensa.com/mensual/contenido>, fecha y hora de consulta: 22/11/2008 06:25 p.m.

aduanera decide que mercancías y efectos entran al país, así como los impuestos y medidas arancelarias que deberán cubrir estos.

Por lo anterior, considere necesario dejar en claro algunos conceptos los cuales he tomado, de acuerdo al incipiente criterio de un servidor, que son los mas explícitos, excluyendo, de tal forma los que tienen un enfoque diferente, considerando que de los conceptos que se analicen servirán de punto de partida para entrar de lleno al papel que juegan las aduanas en el ambiente jurídico económico del país.

El profesor chileno Octavio Gutiérrez Carrasco manifiesta que el derecho aduanero es "el conjunto de normas legales que determinan el régimen fiscal a que deben someterse los intervinientes en el tráfico internacional de mercancías a través de fronteras nacionales o aduaneras, por la vía marítima, terrestre, aérea, y postal; que organiza el servicio publico destinado a su control, le fijan sus funciones, señalan las clases y formalidades de las operaciones sobre tales mercancías y establecen por ultimo los tribunales especiales y el procedimiento de las causas a que dichos tráficos dieren lugar".

Al respecto Efraín Polo Bernal, afirma; derecho aduanero es un conjunto de normas jurídicas, instituciones, y principios de derecho público que se aplican al tráfico y desempeño de los bienes, mercancías o efectos que entran y salen del país, determinado, al gravamen, así como a su afectación económica y social.

De lo anterior se desprende:

- Que el derecho aduanero comprende normas coactivas.
- Que regulan actividades dentro del comercio exterior.
- Regula las actividades de importación y exportación y, así como las operaciones con las diferentes mercancías y efectos.
- Regula los procedimientos de la materia en comento.

Y el último y el más importante considerando el tema en tela de juicio:

- La relación que tiene tanto directa como indirectamente con la afectación económica y social del país desprendido de su orden jurídico.

**CAPITULO CUARTO**  
**ANALISIS COYUNTURAL DE LA MULTA EN ESTUDIO**  
**4.1. ANALISIS COYUNTURAL DE LA MULTA EN ESTUDIO**

En la actualidad, se puede sostener que los Estados que se suscriben a la idea de ser un Estado Democrático de Derecho, respetuosos de la institucionalidad, y por lo tanto al considerarse como tal a nuestro país, las autoridades de gobierno, que han sido democráticamente electos, que reconocen que la soberanía reside en el pueblo y que esta a su vez es ejercida por principio de representación por sus gobernantes, y que estos están llamados a ejercer el poder político soberano guiado por los principios de justicia, prosperidad y el bien común de sus habitantes<sup>97</sup>.

En ese orden de ideas cabe decir que en el tema de los *Ingresos Públicos* que dicho sea de paso tiene connotaciones principalmente en las áreas social, económica y jurídica de la población, y por lo cual es de suponer que las instituciones encargadas de este rubro, son celosas en cuanto a la consideración de los muchos factores que podrían estar relacionados directa o indirectamente con la *Política Fiscal del Estado*, pues para poner en marcha los planes de recaudación tributaria, se debe tomar análisis desde la concepción idearia de los mecanismos adoptados para este fin, pasando por los *estudios técnicos, económicos y jurídicos*. Siendo sobre este último que se centra el presente estudio, pues pensando bien sobre el quehacer legislativo se supone que toda iniciativa de ley o proyecto de ley antes de ser aprobadas, son analizadas previamente a la luz de nuestra Constitución y los Principios que de esta emana, con la finalidad que no la contradiga ni riña contra sus principios.

---

<sup>97</sup> [www.monografias.com/trabajos30/derecho-tributario/derecho-tributario.shtml](http://www.monografias.com/trabajos30/derecho-tributario/derecho-tributario.shtml) fecha y hora de consulta: 23/11/2008 04:30 p.m.

Por excelencia toda iniciativa de ley de ser objeto de análisis y debe partir del Principio de Legalidad, el cual se debe hacer a partir de la *Constitución* y no de la ley secundaria, lo que deriva en el Principio de la Supremacía Constitucional, pues las actuaciones de los tres poderes del Estado, las municipalidades, etcétera, deben ser acorde en primer lugar a la Carta Magna.

Por subsecuente lógica, una vez superado el estudio del Principio de Legalidad<sup>98</sup>/ Constitucional, se debe pasar al análisis de los otros principios tributarios con rango Constitucional, como lo son el de Igualdad, Proporcionalidad Tributaria, No Confiscatoriedad.

Estos cuatro principios mencionados, constituyen los ejes sobre los cuales girara el análisis del proceso de investigación que se pretende explicar a continuación.

#### **4.2. LA IMPORTACIÓN DE VEHÍCULOS USADOS**

Es una actividad económica a la cual se dedican directamente muchísimas personas o familias y cuya actividad económica genera en definitiva ingresos económicos diversos.

Generalmente desde el momento en que este ingresa al territorio salvadoreño ya esta causando un movimiento económico por su traslado pues se prevé la contratación del servicio de Grúas o si este se traslada solo se prevé el consumo de combustible, la regla general es que los vehículos

---

<sup>98</sup> [www.uci.ac.cr/maestrias/maestria\\_derecho-tributario.asp](http://www.uci.ac.cr/maestrias/maestria_derecho-tributario.asp), fecha y hora de consulta: 24/11/2008 05:12 p.m.

automotores ingresados para su posterior venta en el país, son previamente reparados de los desperfectos mecánicos o de carrocería lo cual implica el pago de taller, compra de repuestos, pago de placas de circulación, experticias de números de fabrica para efectos de identificación, pago de derechos de emisión de gases, etcétera.

A parte de lo acotado en el párrafo anterior, la actividad económica de la importación de vehículos hace que la posibilidad de adquirir un vehículo sea más cercana para personas que no poseen gran capital para adquirir un vehículo nuevo o de agencia como comúnmente se conocen.

El decreto legislativo 383 regula desde 1995 al sector de importadores de vehículos, estableciendo un Registro de Importadores, requisitos para acreditar tal calidad, normas de actuación y sanciones administrativas o tributarias.

#### **4.2.1. ANALISIS COMPARATIVO DE LA MULTA RESPECTO DE OTRAS LEYES TRIBUTARIAS**

Específicamente en el tema de las sanciones se ha puesto énfasis en la sanción del literal “n” del artículo 8 de la **LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS o decreto legislativo 551**<sup>99</sup>, que es una multa que antes estaba incluida en el literal a) del artículo 8 del mencionado decreto 383, la cual consiste en aplicar al importador de vehículos la pena pecuniaria por el valor del cien por ciento del valor de los impuestos dejados de pagar, por el mero hecho del no pago tardío aunque sean horas o un día de retraso, una vez vencido el plazo estipulado por el referido decreto legislativo 383.

---

<sup>99</sup> *Op Cit.* Decreto Legislativo 551

Esta pena pecuniaria llama la atención debido a que la cuantía con que se castiga el no pago es distinta a las sanciones contenidas en otras leyes, lo cual se ha señalado con antelación.

#### **4.2.2. MULTAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Por ejemplo en el acápite correspondiente a las sanciones contenidas en la LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, se establece:

Art.99.- Todo el que estando obligado por esta ley a rendir declaración, lo hiciere fuera del termino prescrito, será sancionado con las multas siguientes:

a) Con el cinco por ciento del monto del impuesto que corresponda pagar si se presenta la declaración con retardo no mayor de un mes;

b) Con el diez por ciento, si se presenta con retardo de mas de un mes, pero no mayor de dos meses;

c) Con el quince por ciento, si el retardo es de mas de dos meses pero no mayor de tres meses; y

Con el veinticinco por ciento, si el retardo es mayor de tres meses.

Con este ultimo literal se confirma que aunque el contribuyente por mas tiempo que se tarde aun así sean por ejemplo seis meses de retardo del contribuyente en presentar la declaración y no pagar el impuesto, la multa no excede del %25 por ciento del valor del impuesto tasado.

### **4.2.3. MULTAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA TRANSFERENCIA DE BIENES RAICES**

También se puede decir lo mismo respecto de las multas contenidas en la **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA TRANSFERENCIA DE BIENES RAÍCES**<sup>100</sup>, la cual establece en su Título VI, capítulo I

#### **EVASIÓN NO INTENCIONAL**

Art. 23.- Toda evasión del impuesto por declarar incorrectamente según lo determine la Dirección General de Impuestos Internos, será sancionada con una multa que no exceda del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se establezca, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales.

#### **EVASIÓN INTENCIONAL**

Art.24.- Toda persona que realice cualquier hecho, asección, ocultación o maniobra, o que incurra en cualquier omisión con la intención de producir o facilitar la evasión total o parcial del impuesto será sancionado con una multa comprendida entre el veinticinco y el cincuenta por ciento del impuesto evadido o tratado de evadir.

---

<sup>100</sup> Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces. D.L. N°552, del 18 de diciembre de 1986. D.O. N°239, Tomo N°293, del 22 de diciembre de 1986.



#### 4.2.4. MULTAS EN EL CODIGO TRIBUTARIO<sup>101</sup>

Con la entrada en vigencia del Código Tributario se pretendió uniformar o consolidar las actuaciones de la Administración Tributaria para con cada uno de los impuestos regulados por sus leyes específicas o especiales.

El Código Tributario también contempla al igual que en la **LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS**, los Principios del Derecho Tributario, según reza el Artículo 3.- Las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los siguientes principios generales:

- a) Justicia;
- b) Igualdad;
- c) Legalidad;
- d) Celeridad;
- e) Proporcionalidad;
- f) Economía;
- g) Eficacia; y,

---

<sup>101</sup> Código Tributario. D.L. N°230, del 14 de diciembre de 2000. D.O.N°241, Tomo N°349 del 22 de diciembre de 2000.

h) Verdad Material;

Dentro de este nuevo cuerpo normativo se desarrolla un régimen sancionador cuya pretensión del legislador secundario es plasmarlo con un “carácter general”, o sea para todos los contribuyentes, aunque en su articulado se refiera puntualmente cuando la multa a aplicar se trate de un determinado impuesto enunciado en la misma norma jurídica sancionadora.

Con este ordenamiento jurídico se tienen por derogadas las normas jurídicas o artículos enunciados literalmente anteriormente tanto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta como de la Ley Sobre la Transferencia de Bienes Raíces, pero su esencia trata de ser desarrollado por el régimen sancionador

del mencionado Código Tributario, tal y como se señala textualmente a continuación:

Artículo 238.- Constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar declaración:

b) No presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal establecido. Sanción:

1) Multa equivalente al cinco por ciento del monto del impuesto a pagar extemporáneamente si se presenta la declaración con retardo no mayor de un mes;

2) Multa equivalente al diez por ciento, si se presenta con retardo de más de un mes, pero no mayor de dos meses;

3) Multa equivalente al quince por ciento, si el retardo es superior a dos meses, pero no mayor de tres meses; y,

4) Multa equivalente al veinte por ciento, si el retardo es mayor de tres meses.

Si la declaración tributaria no presentare impuesto a pagar la sanción aplicar será de un salario mínimo<sup>102</sup>/.

Si observamos en este artículo en su parte final hay dos cosas novedosas a diferencia de su texto original que se contenía como dije en la Ley del Impuesto sobre la Renta, primero que si el retardo es de mas de tres meses el monto de la multa a pagar es del 20% sobre el impuesto a pagar y no el 25% eso se puede ver como algo positivo para aliviar en algo al contribuyente, pero se constituye una nueva sanción, la cual es el pago de un salario mínimo, cuando la presentación extemporánea de la declaración no contenga impuesto a pagar.

También es de hacer notar que el legislador secundario se jacta en los considerandos de la Ley mencionada anteriormente, de que dicho cuerpo normativo sancionador contiene sanciones “ejemplarizantes”, y es precisamente ese termino utilizado el que me hace sospechar o pensar si el legislador secundario se ha salido del marco legal Constitucional al imponer drásticas sanciones económicas, dentro de las cuales se encuentra como ya se dijo, la sanción del cien por ciento de los impuestos no pagados que se impone al importador de vehículos por el mero hecho del no pago del

---

<sup>102</sup> COMENTARIO: He aquí lo medular del estudio, pues se trata de enfatizar en una distorsión tributaria sancionadora, que termina privilegiando a un sector en detrimento de otro.

impuesto una vez vencido el plazo, y como se dijo anteriormente podrían ser horas y no días las que en estricto derecho se vea el retraso del pago de los referidos impuestos mas sin embargo la ley es aplicada con tal rigurosidad aplicando la pena pecuniaria en estudio.

### **4.3. EFECTOS DE LA MULTA EN ESTUDIO**

#### **4.3.1. EFECTO SOCIAL**

Se puede sostener que ubicando al Sector de Importadores de Vehículos Usados<sup>103</sup>, como un inmenso grupo de familias, tenemos ya a una porción de la población que lucha por salir adelante con sus hogares sus hijos, a quienes hay que brindarles vestido y alimentos, la educación, la salud, vivienda, etcétera. Familias de las que el día de mañana saldrán los futuros abogados, médicos, ingenieros, empresarios, jueces, ministros o quizás el Presidente la Republica. Sin embargo en las políticas sectoriales del presente se vislumbran lo esperanzador o sombrío que pueda ser el mañana a un corto, mediano y largo plazo para las futuras generaciones.

Pocos y privilegiados son los sectores sociales que son tomados en cuenta como artífices del desarrollo social, pues lamentablemente por la estructura excluyente y de marginación social son pocos los que determinan el nivel y condición de vida de todos.

Pues la regulación que se da del Sector de Importadores de vehículos Usados no nace como una Política Sectorial de Estado<sup>104</sup>, sino como una

---

<sup>103</sup>COMENTARIO: En la actualidad existe una organización no representativa para los efectos del presente estudio, la cual se denomina Asociación de Importadores de Vehículos Usados. ASEIVA.

<sup>104</sup> COMENTARIO: Como bien lo señalan funcionarios de la Dirección General de Renta de Aduanas, la creación de cuerpos normativos de naturaleza punitiva, como el del presente

reacción o medida política partidaria, sin tener certeza por el momento de que es lo que se pretendía en aquel momento en que se dispuso la creación del mencionado decreto 383, cuales eran las ganancias o réditos políticos para quienes acuerparon esta iniciativa de ley, que en la región centroamericana al parecer no tiene par.

Sin embargo no significa que la regulación por naturaleza sea mala, sino mas bien lo que se critica es la falta de una verdadera política estructural y sectorial de Estado para dar incentivos a este sector de la sociedad que cada día crece, pues en dicho decreto no contiene esas medidas incentivos o beneficios fiscales que se ven para otros sectores, lejos de eso se cae en dos extremos opuestos, primero se da un plazo excesivo de 90 días para el pago de los impuestos y luego al vencer este se castiga con desmedida drasticidad, lo que denota una falta de un estudio serio.

Esa forma política de regular al sector, la ausencia de una verdadera Política de Estado, la falta de un estudio serio de los niveles permisivo y sancionador de la norma jurídica, produce desorden y este a su vez genera efectos que se reflejan en la estructura social, cuyos efectos se determinaran en el curso de esta investigación.

---

estudio, desvelan la falta de un verdadero análisis en su creación, aunado a eso la palpable falta de interés de parte del Estado en la creación de verdaderas Políticas Publicas Sectoriales.

#### **4.3.2. EFECTO ECONÓMICO <sup>105</sup>/.**

En mayor o mediana medida se tiene que ahondar someramente que nivel subordina a otro, para el caso que será primero lo social o lo económico.

Esta es una idea que dependiendo del punto de vista con que se aborde así será enfocado hacia el antes o después de.

Esta reflexión se hace a raíz de la ubicación del orden de los efectos de un problema o fenómeno social, según su producción en el espectro social, pero aquí se aplica aquel principio filosófico de la causa de la causa, y tenemos que todo es una espiral de efectos o causas de otra cosa.

Como efectos Macro-económicos de la situación problemática del sector de Importadores de Vehículos Usados, se investigara y detallara técnicamente, ó sea con soporte científico:

a) Si la sanción económica en cuestión del referido decreto 383 esta afectando el crecimiento económico de dicho sector de la sociedad salvadoreña, para lo cual se evaluarán como indicadores los niveles de importación;

b) Cuantitativamente se determinara si a aumentado la cantidad de personas que están registradas como Importadores de Vehículos Usados y lo más importante;

---

<sup>105</sup> [www.iefpa.org.ar/criterios\\_digital/monografias/di\\_risio.pdf](http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/di_risio.pdf), fecha y hora de consulta: 25/11/2008 04:32 p.m.

c) Si cada día son mas las personas que desisten de ganarse la vida con este giro económico.

Con lo que se podría estar previendo una posible desarticulación provocada de un sector de la sociedad, como consecuencia de las sanciones, obstáculos administrativos y legales, que en consecuencia son la falta de voluntad política para la creación de una autentica Política de Estado que le apueste a este aun naciente y *no organizado* sector económico de la sociedad salvadoreña.

Micro-económicamente se investigaran no taxativamente aspectos como nivel de acceso a los principales servicios públicos básicos; niveles de estudio activo de quienes conforman el grupo familiar del importador; nivel de la capacidad de crédito; estatus de la calidad de sujeto de crédito, lo cual incluye la fianza a que están obligados a brindar los Importadores; la calidad del lugar de residencia; el tipo la tenencia del inmueble en el que habita el grupo familiar

Tratar de establecer el nivel educativo de los hijos de las familias de los Importadores de Vehículos Usados, pretendiendo indagar su relación con el fracaso o triunfo en los estudios de estos, respecto de la severa multa.

#### **4.3.3. EFECTO JURÍDICO**

Por antonomasia, en todas las ramas de la ciencia del derecho las sanciones sean estas de carácter administrativas, pecuniarias, privativas de libertad o de algún otro derecho, lo que se persigue según la tesis en el ámbito del derecho penal y más específicamente de la Criminología

Positivista<sup>106</sup>/, es un efecto *disuasivo*, dicho en palabras claras un mensaje de no hacer lo no permitido o prohibido por la norma jurídica.

Pero ante todo o por sobre todo efecto disuasivo que se pretenda influir en la sociedad, el pueblo, en el ciudadano común y corriente, las fuerzas políticas que generalmente por la aritmética política del Primer Órgano del Estado hacen leyes muchas veces inconsultas y sin el debido estudio y análisis para que la naciente normativa jurídica sea acorde y tenga la debida congruencia con el andamiaje jurídico que fortalezca el llamado Estado de Derecho<sup>107</sup>/.

Por lo acotado anteriormente se esta ante la inminente e inevitable situación de estudiar a profundidad y analizar, si con la sanción del literal n del Artículo 8 de la *Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras* , se esta violentando el derecho de los contribuyentes a ser tratados por igual en el ámbito de los ingresos públicos tributarios, ya que como se enfatizo anteriormente existen otros cuerpos normativo-tributarios en los que se contempla la aplicación de sanciones menos drásticas o severas.

Como unir un eslabón con otro o como el efecto domino de las cartas, un efecto conlleva aparejadamente la continuidad o el rompimiento de otros derechos como lo son el del derecho al patrimonio, pues este tipo de sanciones impacta directamente en el patrimonio de cada ciudadano.

---

<sup>106</sup> [aquileana.wordpress.com/2008/03/09/derecho-penal-criminologia-escuela-positivista-italiana-lombroso-y-garofalo](http://aquileana.wordpress.com/2008/03/09/derecho-penal-criminologia-escuela-positivista-italiana-lombroso-y-garofalo), fecha y hora de consulta: 24/11/2008 04:12 p.m.

<sup>107</sup> ESPASA. Diccionario Jurídico, Espasa Calpe, S.A., Madrid 1998. p.389 Estado de Derecho: Forma política caracterizada por la sumisión del poder al derecho, mediante la limitación jurídica de su actividad. Frente al Estado-Policía, el Estado de Derecho se fundamenta en la división de poderes.



Se pretende con este documento reflejar, las consecuencias jurídicas, sociales y sobre todo económicas, que derivan de la aplicación de dicha sanción económica, lo cual se pretende establecer en términos de impacto directo sobre el sector de importadores de Vehículos Usados e indirectamente a quienes se relacionan en esta actividad económica, pues como en un momento determinado se dijo que esta actividad mueve a muchos otros sectores en sus propias actividades económicas, como por ejemplo los tramitadores, talleres de reparación de vehículos, empresas que venden repuestos de vehículos, el pago de los respectivos tramites o requisitos, los cuales son la famosa experticia practicada por técnicos de la División de Protección al Transporte de la Policía Nacional Civil y la experticia de la Emisión de Gases, cuyos requerimientos se deben cumplir para la inscripción por ves primera de un vehículo en el Registro Publico de Vehículos Automotores y el otorgamiento del respectivo permiso o autorización para poder circular libremente, lo cual implica también ingresos económicos para la empresa concesionaria de SERTRACEN por ser la encargada de otorgar las respectivas placas de identificación y circulación mas la respectiva tarjeta de circulación del vehículo automotor, lo cual a su ves se convierte en ingresos tributarios, que tanto necesita el mismo Estado para cumplir con sus fines. Por tanto debe ser objeto de revisión para el mismo Estado si con este tipo de sanciones impulsan al sector de Importadores de Vehículos Usados o por el contrario genera una desaceleración económica del mismo y a su ves de forma indirecta afecta en todos los rubros en que se relaciona, tal y como se ha ejemplificado.

#### **4.4. ANALISIS DOCTRINARIO DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN ESTUDIO: IGUALDAD, LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD**

Como en otras áreas del derecho la disparidad, contradicción o contraposición de la que son protagonistas connotados expositores del derecho, no es ajeno al tratar de definir con mayor acierto la mejor definición de los principios **DE IGUALDAD, LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD.**

Sin embargo se hace necesario la mención sobre tales definiciones siguiendo su tenor literal, pues del análisis efectuado se adecua a la concepción con la cual el legislador secundario ha trazado tales principios en la ley.

##### **4.4.1. PRINCIPIO TRIBUTARIO DE IGUALDAD**

Lo inicial de este principio es partir de la premisa de la no discriminación legal **Principio de Igualdad:** Para efectos de esta investigación se va entender tal principio partiendo de que es una Garantía Constitucional dada a todas las personas sin discriminación alguna, la cual se aplica indistintamente a todas las ramas del derecho.

El contenido de este principio consiste en que la ley tributaria no puede dictarse atendiendo a discriminaciones subjetivas o individuales entre los contribuyentes. La tributación debe ser igual para todos aquellos que se encuentran en igualdad de condiciones y desigual para los que se encuentran en desigualdad de situaciones lo cual no excluirá el tratamiento diferente pero uniforme para grupo o categorías de contribuyentes siempre

que ello no se base en discriminaciones de tipo o personales (Derecho Sustantivo, Jaime Ross).

Igualdad Tributaria no significa igualdad matemática, entendida ésta como que todos los contribuyentes deben aportar una carga similar de tributación sino que la igualdad tributaria corresponde a igual capacidad contributiva con respecto a una misma clase de riqueza; clase de riqueza no significa igualdad de riqueza.

En nuestro caso la vigente constitución establece en su Artículo 9, literal E, que es un deber fundamental: contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas.

Como se aprecia, la igualdad tributaria consagrada constitucionalmente en nuestro caso, está concebida relacionada a que los contribuyentes contribuyan a la carga fiscal en proporción a su capacidad de tributación.

La Constitución asegura a todas las personas: la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley. Igualdad en situaciones de igualdad. Esta es una consecuencia de la igualdad ante la ley

Igualdad: cada categoría otorgaba un igual tratamiento a todos sus integrantes.

Principio de Igualdad: nuestra Constitución lo menciona en los 3, 131 ordinal 6, como aspecto fundamental debemos decir que no se trata

de una igualdad absoluta sino relativa, a igual situación igual tratamiento fiscal es la máxima de la hermenéutica en este aspecto y a desigual situación desigual tratamiento. La igualdad relativa requiere políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de las regiones geográficas o sectores productivos, se infiere que en la Constitución está explicitado el principio de Igualdad y su característica de Relativa está implícito.

El principio constitucional de igualdad debe ser respetado por el legislador<sup>108</sup>/ al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, lo cual conlleva el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes: “de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura.

Sobre el tema de las disposiciones tributarias en función del derecho a la igualdad, es decir, en atención a si un beneficio tributario de esta naturaleza resulta discriminatorio. Una lectura integrada de la jurisprudencia constitucional, evidencia que el análisis de este asunto, parte del reconocimiento de que si el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables, es natural que goce del poder suficiente para consagrar exenciones y otras modalidades de

---

<sup>108</sup> Sala de lo Constitucional, Sentencia C-776 de 2003

trato a los contribuyentes, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva, a partir de la iniciativa del Gobierno.

En el mismo sentido la decisión de restringir o eliminar una exención equivale a la decisión de gravar algo que no estaba gravado, o que lo estaba de manera diferente, lo que significa que hace parte de la potestad impositiva del Estado, atribuida por la Constitución al Congreso.

Ahora bien, la igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis, en tanto que garantía de no discriminación. De acuerdo con este criterio, la Corte ha declarado la inconstitucionalidad o la constitucionalidad condicionada de normas tributarias, por ejemplo, las que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que por lo tanto resultan discriminatorias. Según esta Corporación, Si el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella. La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y, frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria.

El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma. En este caso, el indicio de inequidad surge de limitar el alcance real de la norma jurídica que regula el referido principio a un concepto que también cabe predicar de otro sujeto que, sin embargo, se excluye del beneficio fiscal. La Corte no ha precisado que la exclusión del mencionado beneficio tiene una razón de ser que la haga admisible. Por tanto es patente la violación del principio de igualdad en la carga tributaria.

A la luz de este criterio, la Corte ha declarado la inexecutable de ciertas normas relativas al IVA, por ejemplo, cuando conceden beneficios a un universo de contribuyentes al tiempo que lo niegan a otro universo que se encuentra en igualdad de condiciones como contribuyentes<sup>109</sup>/.

También ha declarado ajustadas a la Constitución normas del régimen de IVA, como algunas exclusiones de la base del tributo referentes a servicios básicos, como la salud, en razón a que éstas se justificaron en aras de alcanzar la igualdad real y efectiva en un Estado Social de derecho.

Para el caso que ocupa la atención de la Corte en esta oportunidad, el principio de igualdad resulta relevante por cuanto uno de los elementos del problema jurídico constitucional expresado en el acápite de esta providencia se refiere a la eliminación de una serie de exenciones o exclusiones del IVA cuya finalidad era la promoción de la igualdad real y efectiva en un Estado Social de Derecho<sup>110</sup>/.

---

<sup>109</sup> *Ibid* Sentencia de la Sala de lo Constitucional

<sup>110</sup> *Ibid*

El principio de igualdad en el ámbito tributario o fiscal<sup>111/</sup> se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera; lo cual no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que pueda reputarse como arbitraria, por carecer de justificación.

En el ámbito tributario, el principio de igualdad no implica igualdad numérica o aritmética del monto del tributo para todos los contribuyentes. Por el contrario, se considera que *el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva*. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma.

Uno de los límites materiales que delimitan la actividad del Estado en materia tributaria es el *principio de igualdad*, que supone una verdadera sujeción para todos los poderes públicos en el ejercicio de sus funciones, como una "garantía de legalidad" y de "imperativo de justicia", según ha expuesto la doctrina.

En ese sentido, toda clase de contribuciones deben establecerse de acuerdo a los principios de igualdad, proporcionalidad y equidad, lo que en sentido jurídico-político supone equilibrio, moderación y armonía en el uso del poder tributario.

---

<sup>111</sup>TINETI, Jose Albino, *Op cit.* p.806" Igualdad en las cargas publicas. El concepto de igualdad fiscal es meramente la aplicación del principio general de igualdad a las materias tributarias, por lo cual se estatuye que todos los contribuyentes en las mismas categorías deben recibir igual trato y que el monto debe ser proporcional a la capacidad contributiva de quien paga".

### **Principio de igualdad fiscal:**

La igualdad es la base del impuesto y las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso, en ese orden de ideas debe prevalecer el criterio de que el principio de igualdad se establezca en la igualdad real de oportunidades y de trato. El principio de proporcionalidad, esta relacionado con la capacidad contributiva<sup>112/</sup> del sujeto, con su riqueza. El impuesto debe ser en las mismas circunstancias igual para todos los contribuyentes. La igualdad fiscal permite:

- A) la discriminación entre los distintos contribuyentes siempre que el criterio para establecer las distintas categorías sea razonable.
- B) la progresividad del impuesto
- C) y exige la igualdad en todo el territorio es decir la uniformidad y generalidad en todo el país de los impuestos que se establezcan.

Si el impuesto es consecuencia de las atribuciones de una provincia no es violada la igualdad si una hace uso del mismo y otra no.

En ese sentido se reitera y se aprecia, la igualdad tributaria consagrada constitucionalmente en nuestro caso, está concebida relacionada a que los contribuyentes contribuyan a la carga fiscal en proporción a su capacidad de tributación.

En el caso del impuesto mínimo del 1.5% de los ingresos brutos establecido como materia de Impuesto sobre la Renta, podría entenderse que en atención a lo visto, podría ser tildado de inconstitucional y como tal ser anulado por nuestro más alto tribunal, ante recurso que sea sometido.

---

<sup>112</sup> *Ibid* p.806



Otras condiciones hubiesen sido, si dicho impuesto mínimo se hubiese dispuesto y consagrado legalmente, de manera independiente del Impuesto sobre la Renta. El hecho de referirse a una misma riqueza (ISR) de lugar a que se pueda establecer una discriminación vedada o prohibida bajo principio constitucional.

Este principio como postulado fundamental de la tributación ha tenido y tiene un notable desarrollo científico en base a elaboraciones jurídicas y económicas. En la obra de Smith se identifica con el canon de las facultades, mientras en la obra de J. Stuart Mill, igual que en otros autores, se emplea integrado en las doctrinas del sacrificio. Modernamente la igualdad se estructura en el principio de la capacidad contributiva, entendida en el marco de una política de bienestar.

En la época del pensamiento económico no sistematizado, por principio de igualdad se entendió una intención de justicia que consistía en precisar que: "Los subditos de cada Estado han de contribuir a los gastos del Gobierno hasta donde sea posible en proporción a la renta que respectivamente disfruten bajo la protección del Gobierno.

El principio de la capacidad contributiva, como se acepta en la actualidad, no es una media objetiva de la riqueza de los contribuyentes sino una valoración apriorística de la misma la cual implica una decisión política para la formulación del impuesto sobre la base de los valores que conforman la sustentación ideológica del gobierno.

#### 4.4.2. PRINCIPIO TRIBUTARIO DE LEGALIDAD

**Principio de legalidad** "Nullum tributum sine lege"<sup>113</sup>/ Art.131. ordinal 6 Cn. por este principio se exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones el órgano habilitado para recibir el pago, etc.

- Aspecto temporal: las circunstancias del hecho que el legislador adopta para establecer la ubicación en el tiempo de los hechos imponibles, delimitan, como consecuencia, el alcance de la obligación tributaria en el tiempo.
- Aspecto espacial: la ley debe delimitar territorialmente para abarcar solamente los hechos imponibles que se encuentran definidos en dicha delimitación.
- Base imponible: responde a la necesidad de cuantificar a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.

Es fundamental destacar que de acuerdo a este principio, sólo por una ley se pueden crear o derogar impuestos y en la estructura del gravamen hay

---

<sup>113</sup> COMENTARIO: La locución latina " Nullum tributum sine lege", es el par o equivalente al del Derecho Penal "Nullum crimen sine lege", queriendo dar a explicarse que así como no se pueden cobrar impuestos tampoco se puede imponer una pena por un delito no previsto con anterioridad al hecho.

aspectos que no se pueden sustraer a la ley tales como la determinación del Objeto, los Sujetos, el Hecho Imponible , la Base Imponible, las Alícuotas, las exenciones o exclusiones, los supuestos infraccionales, el órgano con competencia para exigir y recibir el pago, la vigencia temporal del gravamen, las escalas en los casos de Impuestos Progresivos, las diferentes alícuotas.

También el principio bajo examen recibe el nombre de *Reserva Legal* ya que *ciertos aspectos son exclusiva incumbencia de la ley.*

### **Principio de Legalidad como Garantía Constitucional**

Tanto a nivel de impuestos, multas, recargos e intereses, así como también frente a la actuación de la administración tributaria, constituye también una garantía constitucional<sup>114</sup>. En tal sentido nada de lo anterior se puede llevar acabo sino es mediante la creación de una ley secundaria que a su vez conlleve en esencia completa armonía con los preceptos constitucionales.

La administración fiscal no posee poderes discrecionales y la ley determina precisamente, cuándo en cuáles casos y en cuál medida ella puede recaudar un tributo sobre la riqueza privada; y a pesar de esto, erraría quien creyera que la autoridad fiscal actúa con la finalidad de aplicar las leyes impositivas; la realidad es diferente y la autoridad fiscal está instituida para hallar dinero para el Fisco, conformándose, sin embargo, a los preceptos que las leyes han establecido al respecto.

---

<sup>114</sup> GARCIA DE ENTERRIA, E. *Et al*, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 2º Edición , Editorial Madrid Civitas, 1986, p 167, del Principio de Reserva de ley o legalidad.

#### **4.4.2.1. PRINCIPIO TRIBUTARIO DE LEGALIDAD EN REPUBLICA DOMINICANA**

**En Republica Dominicana** este consagra el hecho de que no habría obligación tributaria sin ley que la establezca. En aquel país este principio está consagrado en el Artículo 37, Numeral 1 de su vigente constitución que señala: Son atribuciones del Congreso establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión<sup>115</sup>).

El Derecho Tributario Constitucional delimita el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades que de él emanan entre los diferentes niveles y organismos de la organización estatal

Este consagra el hecho de que no habría obligación tributaria sin ley que la establezca. En Republica Dominicana este principio está consagrado en el Artículo 37, Numeral 1 de la vigente constitución que señala: Son atribuciones del Congreso establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.

No hay duda de que en el establecimiento del pago del 1.5% de los ingresos brutos mensuales, este principio ha sido observado en cuanto ha sido establecido por leyes votadas por el Congreso.

Sin embargo las disposiciones contenidas en la Norma General No.4-01 del 18 de Abril de 2001 que aumentó la cantidad de ingresos brutos anuales a partir del cual se debe pagar el 1.5% de RD \$2 millones a RD \$6

---

<sup>115</sup>[www.monografias.com/trabajos25/tributos-dominicana/tributos-dominicana.shtml](http://www.monografias.com/trabajos25/tributos-dominicana/tributos-dominicana.shtml), fecha y hora de consulta: 25/11/2008 04:00 p.m.

millones, así como estableció tramos por encima de RD \$2 millones y menores que RD \$6 millones con porcentajes menores que el 1.5% establecido legalmente son inconstitucionales por violar el principio de la legalidad o sea por haberse creado o por la Administración Tributaria por medio de una Norma General la cual está disponiendo modificaciones a tributos aprobados por Ley Congressional. Una Norma no puede modificar una Ley.

Este es un principio que procede de la luchas contra el Estado de dominio absoluto, de acuerdo con las doctrinas inglesa y norteamericana. En él se sustenta la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez. El principio de la Legalidad se fundamenta en el postulado que establece: "No taxation without representation", en esta afirmación coinciden el pensamiento económico liberal y el pensamiento jurídico-político contractualista.

#### **4.4.3. PRINCIPIO TRIBUTARIO DE PROPORCIONALIDAD<sup>116/</sup>**

En el Código Tributario, Art. 3, literal e, y desarrollado en el inciso sexto, el cual se cita textualmente:

---

<sup>116</sup> COMENTARIO: Esta muy aceptado entre los expositores del derecho, que el Principio de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Penal o Sancionador, es el mismo que nace en el Derecho Penal. En ese orden de ideas así como las penas de los delitos llevan una carga de análisis sobre que pena habría que imponer al justiciable por su injusto de derecho, así tendría o debería tratarse de aplicar en materia tributaria, sin embargo carece de análisis las resoluciones que dan lugar a la imposición de las penas pecuniarias o multas en el Derecho Tributario.

“En cumplimiento al principio de proporcionalidad, 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.”

Conforme a la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, el Principio de Proporcionalidad, se encuentra regulado en el Art. 1 literal “g”, cuyo tenor literal establece:

**Principio de proporcionalidad**, de acuerdo al cual, 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.

## **DOCTRINA SOBRE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

### **Principio de Proporcionalidad:**

Este principio es complementario del Principio de Equidad. No obstante se abordara desde la perspectiva de la debida necesidad de la aplicación de la multa en estudio en relación al perjuicio patrimonial que se le causa al fisco por el no pago de los impuestos arancelarios producidos por la importación de vehículos usados.

El impuesto es proporcional cuando: el Gravamen está determinado por un porcentaje que permanece fijo en la ley tributaria, cualquiera sea la base imponible, *que es el monto sobre el cual se aplica la tasa de impuesto*. Esta definición no es la mas acertada, pues el principio de proporcionalidad esta íntimamente relacionado con el de Capacidad Económica<sup>117</sup>/.

Proporcionalidad; cada ciudadano debe contribuir en atención a sus facultades, o sea en relación a su Capacidad Contributiva, ya el famoso economista trata el tema de la capacidad económica vinculándola con la obligación a tributar. Se infiere el principio de Igualdad, pero no la Igualdad absoluta, o sea igual imposición a igual capacidad.

#### **4.4.4. PRINCIPIO TRIBUTARIO DE NO CONFISCATORIEDAD**

**Principio de No Confiscatoriedad:** En cuanto a este principio se tratara de abordar desde la óptica de que tal y como lo establece la misma Constitución, esta claramente prohibido por el constituyente la confiscación de bienes a los ciudadanos y para la presente investigación tendrá lugar su estudio pues se prevé en atención al “factor tiempo” la ausencia de un grave o verdadero perjuicio económico del fisco por el no pago puntual de los impuestos arancelarios a la importación de vehículos por lo que se estaría encaminando a catalogar la referida sanción como confiscatoria, ya que atenta contra el patrimonio.

---

<sup>117</sup> *Op cit.* p.167

Nuestros tribunales han descalificado -una y otra vez- tributos de distinta naturaleza que resultaron violatorios o lesivos de la garantía que veda la confiscación por la vía tributaria del capital o de la renta de las personas.

#### **4.4.4.1. PRINCIPIO TRIBUTARIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN LA REPUBLICA ARGENTINA**

La noción de no confiscatoriedad no sólo ha sido reconocida reiteradamente por la jurisprudencia, sino también incluida explícitamente en las constituciones de la ciudad autónoma de Buenos Aires y de las provincias de Río Negro y Santiago del Estero, además de ser recogida por constituciones extranjeras más modernas, como la española de 1978 y la brasileña de 1988.

En Argentina<sup>118</sup>/ existe una relación íntima entre el Estado de Derecho, la garantía constitucional del derecho a la propiedad privada y los tributos como institución. El abuso de la potestad tributaria puede demoler el Estado de Derecho y lesionar el derecho a la propiedad privada, empujándonos arteramente a la frontera del colectivismo. Por esto la noción de no confiscatoriedad es independiente de la finalidad de un tributo, razón por la cual la injusticia que con éste pudiera haberse cometido debe siempre ser reparada cuando ella produce en el patrimonio o en la renta de cualquier persona un daño que implique confiscación. Así lo exige el artículo 17 de la Constitución Nacional, de la Argentina<sup>119</sup> que garantiza el derecho de propiedad privada y proscribela confiscación como pena. Así lo impone

---

<sup>118</sup> [www.todoelderecho.com/Argentina/materias/Tributario/index.htm](http://www.todoelderecho.com/Argentina/materias/Tributario/index.htm), fecha y hora de consulta: 26/11/2008 05:20 p.m.

<sup>119</sup> [www.todoar.com.ar/derecho+tributario.html](http://www.todoar.com.ar/derecho+tributario.html), fecha y hora de consulta: 26/11/2008 06:00 p.m.



también la garantía innominada de razonabilidad que se desprende del artículo 28 de esa Carta Magna.

Desde hace décadas, nuestra Corte Suprema sostiene reiteradamente que cualquier tributo que grave una parte excesiva de la propiedad o de la renta se transforma en exacción o confiscación, por lo que deviene inconstitucional. En rigor, nuestro máximo tribunal estableció -y mantuvo- el límite concreto del 33 por ciento del valor de los bienes o del monto de la renta como techo admisible para una imposición, traspuesto el cual todo impuesto o derecho que lo supera debe tenerse como confiscatorio.

Las retenciones móviles que originaron la crisis con el sector rural no sólo exceden groseramente el referido límite jurisprudencial, sino que además afectan directamente el derecho a la propiedad y el derecho a trabajar y a ejercer industrias lícitas, especialmente al definir un techo para la renta del productor más allá del cual los ingresos que obtenga van a parar a las arcas del Tesoro nacional.

Está fuera de toda duda que es sobre los hombros de los propios productores rurales que recae el resistido tributo, porque quienes les compran sus productos simplemente deducen de su precio el valor de las retenciones y las trasladan al resto de la cadena productiva.

Estudios recientes demuestran que las retenciones móviles dispuestas por la resolución 125 del Ministerio de Economía equivalen, en algunos casos, al 87,7% de los ingresos de los pequeños y medianos productores rurales y al 78,46% de los ingresos de los productores de mayor tamaño. Esas cifras evidencian la tremenda arbitrariedad y el abuso de poder con los que se ha procedido desde el Ejecutivo, ignorando todas las pautas

constitucionales y violando desaprensivamente el principio de no confiscatoriedad.

Las retenciones, está claro, son esencialmente derechos a la exportación. Como tales, están prohibidas cuando las exportaciones de productos del campo de nuestro país tienen por destino los mercados de nuestros socios.

Por todo lo dicho, el aumento de las retenciones resulta indefendible y nulo en términos absolutos e insanables. No sólo porque se establece un tributo confiscatorio, sino también porque se ha creado un sistema caprichosamente irracional y no proporcional, que rompe el principio de la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas.

Como si eso fuera poco, cercena el derecho a trabajar y a ejercer toda industria lícita garantizado por la Carta Magna, así como el derecho a usar y disponer libremente de la propiedad.

Ante este verdadero alud de múltiples violaciones de la Constitución Nacional de Argentina, defendidas desde el poder con terca arrogancia, el Congreso, que tiene facultades privativas en la materia, se halla ante la oportunidad y el deber de no ser cómplice de un error indefendible. De lo contrario, traicionando a sus representados, se convertiría en corresponsable de agravios a la Ley Fundamental que el Poder Judicial tendría que corregir posteriormente.

Al tiempo de votar sobre esta cuestión, los legisladores oficialistas harían bien en escuchar a la prudente Michelle Bachelet,<sup>120</sup>/ quien, en una

---

<sup>120</sup> *Ibid* Pagina Web

reciente entrevista concedida a un medio español, no titubeó en señalar que lo que más desprecia "es la lealtad entendida como incondicionalidad".<sup>121</sup> /

No Confiscatoriedad: Según la Jurisprudencia de **Argentina** los tributos son confiscatorios cuando la alícuota excede cierto límite, la Corte sostuvo esto cuando en ciertos gravámenes inmobiliarios la tasa excedía el treinta y tres por ciento pero no se ha expedido cuando se ha tratado el asunto sobre gravámenes a la Renta.

#### **4.4.4.2. PROHIBICION CONSTITUCIONAL SALVADOREÑA**

En nuestro país, el Art. 106 inc 5° Cn establece la No confiscatoriedad, para lo cual se interpreta que en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Ya en el ámbito jurisdiccional, correspondería a la Sala de lo Constitucional pronunciarse al respecto en un caso concreto, sea por medio del recurso de amparo o inconstitucionalidad.

Como se ha venido acotando, este principio se consagra en varias legislaciones de países latinoamericanos. Como ya se señaló anteriormente en nuestro país, puede decirse o interpretarse que a la luz de lo dispuesto en el Art. 106 inciso 5° vigente de nuestra Constitución, existe una prohibición de crear un impuesto que tienda a confiscar el patrimonio de los contribuyentes como puede ocurrir con el caso de pago del impuesto mínimo del 1.5% sobre los ingresos brutos, teniendo que pagarse aún cuando las actividades del contribuyentes hayan resultado perdidas.

---

<sup>121</sup> COMENTARIO: Es obvio el avance que estos dos pueblos latinoamericanos, Argentina y Chile, han tenido en el desarrollo de estos principios, los cuales son de vital importancia para una justicia tributaria, social, real y eficaz, pues al mantenerse vigilantes de los mismos previenen crisis sociales que podrían atentar contra la paz y armonía de sus capas o estratos sociales que les conforman.

Dicho Artículo de la Constitución señala implícitamente que se garantiza el Derecho de Propiedad. En consecuencia, nadie puede ser privado de ella sino por causa justificada de utilidad Pública o de interés social previo pago de su justo valor determinado por sentencia de tribunal competente.

La propiedad es inviolable lo cual no significa como dice Bidart Campos “que es absoluta, ni exenta de función social: significa que ni el Estado, ni los particulares pueden dañarla. Turbarla desconocerla o desintegrarla”<sup>122</sup>/.

Podría significar lo anterior que este principio es una limitante al hecho de que el legislador deba tener en cuenta al elaborar leyes, que en la medida en que las mismas tengan como consecuencia de su aplicación un efecto confiscatorio, entendido esto como una apropiación por parte del Estado de bienes de particulares en contraposición de una causa justa, éstas podrían contravenir la Constitución y por tanto ser declaradas nulas.

En síntesis en el campo tributario podemos hacer el siguiente comentario: Justicia Conmutativa se le puede vincular a la razonabilidad de la Presión Tributaria, o sea que no sea confiscatoria.

---

<sup>122</sup>BIDART CAMPOS, G. *Tratado Elemental del Derecho Constitucional Argentino*, tomo I, Buenos Aires, p. 333

**CAPITULO QUINTO**  
**EL DERECHO TRIBUTARIO PENAL**  
**5.1. CONCEPTOS**

No es igual hablar de Derecho Penal Tributario, que de Derecho Tributario Penal: por un lado nos encontramos frente a una disciplina de garantías y por el otro, de exorbitancia.

Es harto conocido que las dos disciplinas, el Derecho Penal y el Derecho Tributario o Impositivo, tienen fundamento bien distinto, y aún más en cuanto a sus prerrogativas frente al justiciable.

Hablar de Derecho Penal es hablar de un Derecho de garantías, es hablar del non bis in idem, del debido proceso, del doble juzgamiento, del “nullum crimen nulla poena sine legem”, de la no autoincriminación, etc.

Hablar del Derecho Tributario, es hablar de un derecho de exorbitancia del Estado frente al ciudadano, convertido en un mero contribuyente, de la función recaudadora del Estado, de la presión fiscal más allá de los límites razonables, de las facultades con que cuenta la Administración.

Y finalmente considero que cuando tocamos la materia Derecho Penal Tributario nos referimos a garantías penales en materia tributaria sancionatoria.

En cambio el Derecho Tributario Penal, es igual a exorbitancia estatal, más la amenaza penal.

No obstante lo anterior, el Derecho Tributario Penal o Sancionador, como otros prefieren llamarle, no regula mas que en sentido amplio las infracciones a las leyes tributarias<sup>123/</sup>

Es sumamente interesante entender las consecuencias de una u otra postura que se vaya a adoptar, es decir, si se elegirá por la denominación “Derecho Penal Tributario” o por “Derecho Tributario Penal”, lo cual no es un tema menor.

Para los autores Tributaristas como Jarach y Giuliani Fonrouge la correcta denominación es “Derecho Tributario Penal”, pero a contrario sensu para los Penalistas como Aftalión, Soler, Jiménez de Asúa, Fontan Balestra, entre otros, tenemos que hablar de “Derecho Penal Tributario”<sup>124</sup>.

En conclusión sobre los conceptos de estas aun no conformadas ramas del derecho, diría que el Derecho Tributario Penal, es en estricto sensu, la potestad sancionadora o *ius puniendi* de la Administración Tributaria, que como muchos juristas lo dicen, no escapa a la aplicación de los principios fundamentales del Derecho Penal, pues de la doctrina de estos se hace uso para formular aquellas normas tributarias sancionadoras. En cambio al hablar de Derecho Penal Tributario, se concibe en si aquellos tipos penales pertenecientes propiamente al Derecho Penal, con la particularidad que el bien jurídico a proteger mediante la norma jurídico penal son los ingresos tributarios y la Hacienda Publica.

---

<sup>123</sup> PEREZ ROLLO, F. citado por Bayona y Soler, *Op Cit.* p.460

<sup>124</sup> GIULIANI FONROUGE, C. *Tratado Superior de Derecho Tributario*, Tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1987 p. 135

Siguiendo a Eduardo García de Enterría se define la sanción administrativa como “un mal infringido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal”, o, basándonos en Fernando Pérez Royo, en forma genérica se manifiesta que “toda infracción tributaria está constituida por una acción u omisión que viola una prohibición o mandato impuesto por una norma tributaria”.

Actualmente, la infracción tributaria constituye una especie de todo el orden jurídico; ya que como asegura con prístina claridad el ex catedrático de la Universidad de Madrid, Fernando Sáinz de Bujanda, en cita de Horacio A. García Belsunce<sup>125</sup> la infracción tributaria es de “naturaleza sustancialmente idéntica a las incorporadas al Código Penal y a las leyes penales especiales, porque las circunstancias de que esas infracciones y las sanciones inherentes a ellas se contengan en leyes de tipo tributario, no altere la validez de la anterior afirmación, ya que no se debe confundir la naturaleza de las normas con la denominación de las leyes”.

“Cuando una norma jurídica contempla una posible conculcación del orden jurídico y se asocia a la conducta infractora una pena, estaremos en presencia de una norma penal, y como tal habremos de calificarla, cualquiera que sea la denominación que se le dé a la ley en la cual esa norma expresa aparezca inserta”.

En virtud de lo anterior, se destaca lo siguiente:

---

<sup>125</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F. *El sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 43.

a) El Jurista De Soler, establece que la ilicitud no es patrimonio del derecho penal, pues un hecho ilícito no es contrario al derecho penal sino a todo el derecho;

b) el hecho ilícito supone una norma preexistente que lo prohíbe;

c) la ley penal regula conductas humanas conforme a valoraciones determinadas en el tiempo y lugar;

d) la ilicitud está determinada por un conjunto de valoraciones tendientes a sancionar actos lesivos a la juridicidad, y

e) cuando un ilícito está tipicado en la ley se convierte en hecho punible que da lugar a una pena.

## **5.2. LA INFRACCION DE LA NORMA JURIDICA TRIBUTARIA**

Respecto de la infracción tributaria coinciden las circunstancias relacionadas, pues aquella es consecuencia o efecto de una norma preexistente, que ordena determinada conducta- pagar el tributo o cumplir obligaciones vinculadas a él – y que su transgresión convierte aquella en hecho punible que da lugar a una pena.

### **5.2.1. NATURALEZA JURIDICA DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA**

El autor español Pérez Royo asegura que: “la cuestión de la naturaleza jurídica de la infracción tributaria puede considerarse resuelta en la doctrina, aunque no siempre se extraigan debidamente las consecuencias



en el ámbito de la política legislativa. Tomando como criterio decisivo las índoles de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, aparece claro que el correspondiente a las infracciones administrativas tiene un carácter claramente represivo o punitivo que hace a estas infracciones idénticas sustancialmente a las de índole penal en sentido estricto”<sup>126</sup>/.

En conclusión, no hay diferencia ontológica o cualitativa entre el ilícito penal común y el ilícito tributario; y las diferencias de grado o cuantitativas son meramente formales - cuestión de política legislativa- y no de fondo. Sobre el particular Pérez Royo destaca que la “evolución moderna del Derecho represivo en su conjunto muestra en el Derecho comparado un doble proceso que interesa subrayar. Por un lado, en el Derecho Penal en sentido estricto se asiste a una tendencia a la despenalización de acuerdo con el llamado principio de mínima intervención. De esta manera los Códigos se van descargando de figuras o tipos de injusto que pasan a ser tratados como simples ilícitos administrativos. Por otra parte, como proceso paralelo al anterior, se va produciendo la progresiva introducción de garantías y principios tradicionales del Derecho penal en el ámbito de las infracciones administrativas y las correspondientes sanciones...”. En cuanto a las infracciones tributarias concretamente, su carácter sustancialmente idéntico a los delitos tributarios aparece de forma especialmente saliente.

Aparte de las consideraciones de orden teórico, el propio Derecho positivo en su evolución reciente pone de manifiesto la similitud o identidad de los bienes jurídicos protegidos en uno y otro campo. Se subraya el parentesco entre los tipos objetivos de delitos e infracciones tributarias, o el

---

<sup>126</sup> PEREZ ROYO, F. *Curso de Derecho Tributario*: Parte Especial, editorial Tecnos, Madrid, 2007, p. 235

fenómeno de la emigración de figuras de uno a otro campo que ponen de manifiesto el carácter accidental, de pura opción de política legislativa, que separa las infracciones criminalizadas de las no criminalizadas”.Idea expuesta en décadas anteriores en Europa mediante una ilustrativa labor jurisprudencial.

### **5.2.2. JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE EL DERECHO TRIBUTARIO PENAL**

Así como en la Jurisprudencia Constitucional Salvadoreña, pues en previas decisiones se ha destacado la similitud entre el derecho penal y el derecho tributario, sea en los aspectos materiales, como consta en la sentencia pronunciada en el proceso de inconstitucionalidad 7/86: “en materia tributaria<sup>127</sup>/ el principio de reserva legal, o principio de legalidad, excluye este grado ulterior de aplicación que llega a aplicar un impuesto cuando la ley, a través de los representantes también del pueblo nos han expresado el principio de que la ley y sólo la ley establece los impuestos: principio semejante al que rige en materia penal, en que si un determinado delito no está penado por el Código Penal, por muy parecido que sea a otro delito no es punible... el principio de legalidad aplicado al Derecho Tributario podría enunciarse con las palabras *nulum tributum sine lege*”; como en los aspectos sancionatorios, según aparece con meridiana claridad en la resolución dictada en la Controversia entre los Órganos Legislativo y Ejecutivo, que en la parte conducente enuncia: “A criterio de la Sala, las violaciones las violaciones indicadas existen, pues ciertamente en el caso de sanciones administrativas como las señaladas en el proyecto de decreto, no puede darse efecto retroactivo a su aplicación, pues teniendo sustancia penal, debe respetarse el principio de la ley anterior al hecho”.

---

<sup>127</sup> SALA DE LO CONSTITUCIONAL, Corte Suprema de Justicia, Proceso de Inconstitucionalidad 7/1986.

Por tanto, se insiste en el ineludible requisito de tener presente, en la creación de las normas relativas a las infracciones y sanciones tributarias, así como en su aplicación, los principios decantados en la creación de la Teoría General del Delito<sup>128</sup>; de entre los cuales se destacan los siguientes:

- a) principio de tipicidad;
  
- b) principio de legalidad forma;
  
- c) prohibición de la retroactividad;
  
- d) interdicción de la analogía;
- e) regla del re bis in ídem;
  
- f) principio de proporcionalidad; y
  
- g) principio de culpabilidad o voluntariedad.

Dicho en otras palabras las facultades sancionatorias de que está dotada la Administración -y en el caso de autos la Administración Tributaria- no son más que una manifestación de *Ius Puniendi* del Estado y como tal, sujeto a los principios cardinales del Derecho Penal.

También cabe hacer énfasis respecto a la responsabilidad en materia de sanciones administrativas y considera conveniente dejar sentado que

---

<sup>128</sup> PLASCENCIA VILLANUEVA, R. *Teoría del Delito*, Instituto De Investigaciones Jurídicas Serie G. Estudios Doctrinales, México, 1998. p.192

nuestro ordenamiento constitucional recoge principios y limitaciones aplicables a la potestad sancionatoria de la Administración, para el caso el Art. 12 señala: "que toda persona a quien se le impute un delito se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y mediante juicio público". Tal disposición garante de la presunción de inocencia excluye la posibilidad de imponer penas o sanciones por criterios de responsabilidad objetiva, es decir, prescindiendo de la existencia de dolo y culpa y del hecho si la infracción es en alguna forma imputable al sujeto. Sin embargo las actuaciones prácticas no concuerdan con los postulados doctrinarios y legales.

Esta toma de posición ya había sido expuesta en décadas anteriores en Europa mediante una ilustrativa labor jurisprudencial; como consta en la sentencia del dos de marzo de mil novecientos setenta y dos, dictada por el Tribunal Supremo español<sup>129</sup>: "en materia sancionatoria o correctiva, aunque se produzca en la esfera administrativa, la valoración de los hechos e interpretación de las normas se mueve en el ámbito de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio, sea cual sea la jurisdicción en que se produzca, viene sujeto a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las sanciones, principios establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, que ha de tener en cuenta la resolución sancionadora, aunque se trate del orden administrativo, tales como que la acción ha de ser típica o prevista o descrita como tal por norma jurídica anterior, antijurídica, esto es,

---

<sup>129</sup> Sala De Lo Contencioso Administrativo De La Corte Suprema De Justicia, Sentencia Definitiva, Proceso de referencia 28-H-95

lesiva de un bien protegido por la Ley, culpable o atribuible al autor por dolo o culpa, y no procediendo en ningún caso la interpretación extensiva, ni analógica, sino que es menester atenerse a la norma estricta".

La anterior doctrina ha sido ratificada sin vacilaciones por el Tribunal Constitucional español, cuando en sentencia 18/81<sup>130</sup>, del ocho de junio de 1981, expresó: "Ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, (...), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales".

La idea expuesta no es novedosa en la jurisprudencia constitucional salvadoreña, pues ya en previas decisiones se ha destacado la similitud entre el derecho penal y el derecho tributario, sea en los aspectos materiales, como consta en la sentencia pronunciada en el proceso de inconstitucionalidad 7/86.

### **5.3. ANALISIS SOBRE JURISPRUDENCIA DE LOS PRINCIPIOS EN ESTUDIO DESDE LA PERSPECTIVA DEL DERECHO TRIBUTARIO PENAL**

#### **5.3.1 PRINCIPIO DE IGUALDAD**

Ahora bien, uno de los principios constitucionales relativos al tributo es el relativo a la *igualdad*.

---

<sup>130</sup> *Ibid*

En el derecho financiero, el *derecho de igualdad* es considerado como uno de los principios o criterios materiales sobre el reparto de la carga tributaria; de tal suerte que *la contribución según la capacidad económica debe ser vista en conexión con la concepción del principio de igualdad adecuada al sistema de valores propios de los Estados contemporáneos; es decir, no simplemente con respecto de la igualdad formal, sino también como instrumento al servicio de la igualdad material.*

En ese orden de ideas, es claro que no puede dejarse de lado el *principio de capacidad económica* como límite para el legislador en la configuración de los tributos. El legislador, de acuerdo a dicho principio, no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que, en el mismo, se ponga de manifiesto el mencionado índice de la capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería anticonstitucional.

La igualdad opera no sólo en el sistema tributario, sino dentro del conjunto del ordenamiento, y ha proyectado su eficacia no solo desde el punto de vista formal –igualdad en y ante la ley– sino también sustancial, ordenando a los poderes públicos promover las condiciones para hacerla efectiva configurándose, de igual forma, en uno de los principios básicos de la justicia tributaria.

A guisa de ejemplo, el Tribunal Constitucional Español ha sido enfático al afirmar con relación al principio de igualdad, en su Sentencia 76/1990<sup>131</sup>, del 26 de abril de 1990, lo siguiente: "No toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción –al derecho de igualdad– sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable", de tal forma que, "el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales, dos supuestos de hecho, cuando la utilización o introducción de elementos diferenciables sea arbitraria o carezca de fundamento racional".

Continúa afirmando que "el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas<sup>132</sup>/, por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados. Para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es imprescindible además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador supere un juicio de

---

<sup>131</sup> MERCADER UGUINA, J. *Tutela Judicial Efectiva, Control de Razonabilidad de Las Decisiones Judiciales y Canon Reforzado de Motivación en la Doctrina del Tribunal Constitucional*, Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid 2009.

<sup>132</sup> GIMÉNEZ GLUCK, D. *Una Manifestación Polémica en El Principio de Igualdad. Acciones Positivas Moderadas y Medidas de Discriminación Inversa*. Editorial Tirant Lo Blanch, Madrid, 1998. p. 136

proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos".

Asimismo en las sentencias del 230/1984 y 76/1990<sup>133</sup> el mismo Tribunal Constitucional ha afirmado además que, se vulnera el principio de igualdad "cuando arbitrariamente se produzca discriminaciones entre contribuyentes respecto a los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación".

. Es tradicional desde la obra de Kelsen y Hart<sup>134</sup>, realizar la distinción de la doble dimensión de la igualdad: "igualdad ante la ley" e "igualdad en la ley". La primera, como es sabido, supone el derecho de los sujetos de derechos a someterse a disposiciones legales idénticas, precisión que por lo tanto irá dirigida a los diversos entes que constitucionalmente tienen atribuido el poder normativo; la segunda, supone el derecho de los mismos a que los órganos encargados del cumplimiento de la norma, utilicen similares criterios hermenéuticos y valorativos en la aplicación normativa.

Esta distinción se encuentra esbozada y desarrollada por la jurisprudencia de la misma Sala en muchas sentencias que inclusive han servido como parámetro tanto para la autoridad emisora de la norma en su

---

<sup>133</sup> Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia Definitiva del Proceso de Inconstitucionalidad de referencia 8-2000

<sup>134</sup> GIMÉNEZ GLUCK, D. *Op Cit.* p.138



informe como para el Fiscal General de la República<sup>135</sup>/ al evacuar el traslado conferido.

Así, debemos recordar en atención a lo señalado por los autores mencionados, que la fórmula constitucional del art. 3 "contempla tanto un mandato en la aplicación de la ley –por parte de las autoridades administrativas y judiciales– como un mandato de igualdad en la formulación de la ley, regla que vincula al legislador. El segundo mandato no significa que el legislador tiene que colocar a todas las personas en las mismas posiciones jurídicas, ni que todas presenten las mismas cualidades o se encuentren en las mismas situaciones fácticas . Si es claro que la igualdad designa un concepto racional, no una cualidad de las personas, aquella ha de referirse necesariamente a uno o varios rasgos o calidades discernibles, lo que obliga a recurrir a un término de comparación –comúnmente denominado *tertium comparationis*–; y éste no viene impuesto por la naturaleza de las realidades que se comparan, sino su determinación es una decisión libre, aunque no arbitraria de quien elige el criterio de valoración." (Sentencia de 14-dici-95, Inc. 17-95).

Esta situación implica *per se* el impedimento de la discriminación o trato desigual no fundado, siendo así que la desigualdad prohibida es la que radica en el trato diferente de supuestos iguales bien para conseguir fines constitucionalmente ilícitos o bien que se utilicen medios que no guardan adecuación o proporcionalidad con los fines perseguidos de modo que el *tertium comparationis* es el rasgo o elemento relevante de la desigualdad.

---

<sup>135</sup>Ley de Procedimientos Constitucionales, Decreto Legislativo N°: 2996, publicado en Diario. Oficial N° 15, tomo 186, del 22 de enero de 1960 Art.9.- Evacuado el traslado por el Fiscal y practicadas las diligencias que se estimaren necesarias, se pronunciará sentencia.

La observancia del principio de igualdad es un límite puesto al ejercicio de las autoridades emisoras de la norma, siendo así que los órganos administrativos en su actuación reglamentaria no pueden establecer desigualdades prohibidas al legislador, debiendo observar el principio de igualdad. Asimismo, en el ejercicio de la discrecionalidad que las normas frecuentemente conceden a los administradores, 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 hecho iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas, abarcando también la igualdad en la aplicación de la ley, de manera que un órgano jurisdiccional no pueda, en casos sustancialmente iguales, modificar arbitrariamente el sentido de sus resoluciones, salvo cuando su apartamiento de los precedentes posea una fundamentación suficiente y razonada. En los supuestos de decisiones desiguales, debidas a órganos plurales, corresponde a la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales establecer la necesaria uniformidad en aplicación de la ley, en pro de la seguridad jurídica<sup>136</sup>/.

Por tanto, el derecho de igualdad no es un derecho absoluto, sino que corresponde al legislador determinar tanto el criterio de valoración como las condiciones del tratamiento normativo desigual ; lo que está constitucionalmente prohibido –en razón del derecho a la igualdad en la formulación de la ley– es el tratamiento desigual carente de razón suficiente, la diferenciación arbitraria ; la Constitución Salvadoreña prohíbe la diferenciación arbitraria, la que existe cuando no es posible encontrar para

---

<sup>136</sup> Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia Definitiva del Proceso de Amparo de referencia 317-97

ella un motivo razonable, que surja de la naturaleza de la realidad o que, al menos, sea concretamente comprensible;

En la Constitución Salvadoreña el derecho de igualdad en la formulación de la ley debe entenderse, pues, como la exigencia de razonabilidad de la diferenciación"<sup>137</sup>/ (Sentencia de 14-XII-95, Inc. 17-95).

El principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten arbitrarias o injustificadas por no estar fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables<sup>138</sup>.

La doctrina señala que este mandato se dirige al legislador para asumir la justicia como un valor constitucional y debe ser cumplimentado con una *eficiente* igualdad, haciéndose, en el ámbito tributario, un reconocimiento del principio de *capacidad contributiva como principio fundamental de la justicia impositiva, como medida suprema de comparación de la igualdad de las cargas impositivas*.

Ahora bien, no solamente el principio de igualdad y el de prohibición del exceso, de forma conjunta, deben hacer mesurable la actuación pública, buscando que cada medida que se adopte en el ejercicio del poder estatal sea una medida equilibrada. Así, tratamiento igualitario nunca supone identidad sino sólo "igualdad en la medida de la relación". Nunca hay igualdad absoluta, sino igualdad "en relación a algo" con la visión puesta en un punto de vista comparativo, que es lo que hace que, sobre la base de una determinación común, podamos hablar de *mesurabilidad de un acto*.

---

<sup>137</sup> Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia Definitiva del Proceso de Inconstitucionalidad de referencia 17-95

<sup>138</sup> Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia Definitiva del Proceso de Amparo de referencia 245-2000

### 5.3.2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LEY

En materia tributaria el principio de reserva legal, o principio de legalidad, excluye este grado ulterior de aplicación que llega a aplicar un impuesto cuando la ley, a través de los representantes también del pueblo nos han expresado el principio de que la ley y sólo la ley establece los impuestos.

Principio semejante al que rige en materia penal, en que si un determinado delito no está penado por el Código Penal, por muy parecido que sea a otro delito no es punible (...) el principio de legalidad aplicado al Derecho Tributario podría enunciarse con las palabras *nulum tributum sine lege*"; como en los aspectos sancionatorios, según aparece con meridiana claridad en la resolución dictada en la Controversia 1/88 entre los Organos Legislativo y Ejecutivo, que en la parte conducente enuncia: "A criterio de la Sala, las violaciones indicadas existen, pues ciertamente en el caso de sanciones administrativas como las señaladas en el proyecto de decreto, no puede darse efecto retroactivo a su aplicación, pues teniendo sustancia penal, debe respetarse el principio de ley anterior al hecho".

Sobre el principio relacionado al concluir el acápite inmediato anterior, Pérez Royo<sup>139</sup>/ expone: "La cuestión relativa a la determinación del elemento subjetivo requerido para la subsistencia de la infracción tributaria, con la consiguiente aplicación de la sanción representa, como es sabido, uno de los temas clásicos en la consideración de estas instituciones. Tanto desde el punto de vista teórico como desde el de las opciones de política legislativa

---

<sup>139</sup> PEREZ ROYO, F. *Curso de Derecho Tributario*, Parte General, Salamanca, España, Editorial Tecnos, 2008, p. 168

representa uno de los temas claves en la regulación y análisis de las infracciones tributarias y administrativas en general, constituyendo, en cierta medida, la piedra de toque de la aplicación de los principios penales a este sector del ordenamiento represivo. (...). Tradicionalmente se consideraba como uno de los elementos que señalaba la frontera o diferencia sustancial entre el campo de las infracciones administrativas y las penales, precisamente el relativo a la configuración del elemento subjetivo en uno y otro tipo de ilícitos: mientras que en el campo penal regía el principio *Nullum crimen sine culpa*, en cambio, en el ámbito de la potestad punitiva la Administración Pública se admitía su ejercicio sobre la base del objetivo incumplimiento del precepto por parte del administrado, sin indagación sobre el componente subjetivo de su conducta".

Doctrinariamente, el requisito del dolo o la culpa viene reclamado como una derivación del planteamiento teórico-científico, hoy dominante entre los especialistas, que exige, como línea de análisis del derecho represivo vigente y como línea de política legislativa, el acercamiento de la disciplina de las infracciones administrativas a los principios del Derecho penal común. En este tópico, Sainz de Bujanda en su obra "Sistema de Derecho Financiero"<sup>140</sup>/ refiriéndose al sistema español, aduce que debe desterrarse "la responsabilidad objetiva y todas sus manifestaciones, así como la de asentar el llamado principio de culpabilidad, y si bien es cierto que en sentido formal las infracciones tributarias no están insertas en el Ordenamiento punitivo -salvo el llamado delito fiscal- no es menos evidente que al ser aplicables multas -que son materialmente penas- el principio de culpabilidad no puede en modo alguno ser irrelevante".

---

<sup>140</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, España, 1977, p. 201

Al respecto, en las conclusiones de las Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, se afirma: "analizando con especial atención y detenimiento el elemento de la culpabilidad, se juzga que éste constituye, en cualquier caso, una nota definidora de la infracción a la que se asocia una sanción punitiva".

Pérez Royo<sup>141</sup>/, analizando este principio, hace hincapié en la circunstancia observada en legislaciones foráneas, relativa a la incorporación del elemento subjetivo en el campo de las infracciones administrativas. Este autor menciona como ejemplos: por un lado, la Ley sobre Infracciones Administrativas de Alemania, del veinticuatro de mayo de mil novecientos sesenta y ocho, que en el párrafo 10, precisa que las infracciones administrativas únicamente son sancionables a título de dolo y culpa; y por otro, en Italia, la Ley número seiscientos ochenta y nueve, del veinticuatro de noviembre de mil novecientos ochenta y uno, el artículo 3o., párrafo primero dispone que "en las violaciones a las cuales es aplicable una sanción administrativa cada cual es responsable de la propia acción, consciente y voluntaria, sea dolosa o culposa". Además, en España, la Ley 10/85 -Ley General Tributaria- afirma -en el Art. 77- una concepción voluntarista de la infracción.

Siguiendo la misma línea de razonamiento, y ya con específica relación al caso examinado, esta dicho con plena convicción que el principio en cuestión constituye a su vez la garantía básica de otro principio: *La Presunción de Inocencia* que es plenamente aplicable y entiéndase de obligatoria observancia en el campo de las infracciones administrativas.

---

<sup>141</sup> PEREZ ROYO, F. *Op Cit.* p.172

La anterior acotación significa la actualización de la norma fundamental -Enrique Alonso García en "La Interpretación de la Constitución"<sup>142</sup>/, sostiene que la subsunción de un supuesto de hecho en un precepto constitucional supone una auténtica creación de un sistema de normas subconstitucionales por el ente encargado del control constitucional- que se justifica en aras del contenido teleológico de la normativa constitucional, y de una efectiva vigencia de los principios constitucionales, especialmente de la maximización de los derechos y garantías fundamentales.

La idea expuesta en el acápite precedente significa -como ineludible derivación- que el vocablo "delito" consignado en el Art. 12 inciso primero de la Constitución debe entenderse no en sentido estricto, sino como indicativo de un ilícito o injusto típico, esto es, conducta humana que en virtud de mandato legal se hace reprochable a efecto de su sanción; incluyéndose en este concepto a las infracciones administrativas, y específicamente las tributarias.

Esta equiparación -que no puede hacerse más que por el rasero de la teoría general del delito- implica que los principios del Derecho Administrativo sancionatorio son los que se sistematizan en el Derecho Penal de aplicación judicial, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto.

En este punto, la sentencia 18/81 del Tribunal Constitucional español, ya relacionada, dice: "No se trata, por tanto, de una aplicación literal, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional".

---

<sup>142</sup> GARCÍA, Enrique Alonso. *La Interpretación de la Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, España, 1984, p. 145

Podemos asegurar entonces, sin ambages, que en materia administrativa sancionatoria es aplicable el principio *nulla poena sine culpa*; lo que excluye cualquier forma de responsabilidad objetiva, pues el dolo o culpa constituyen un elemento básico de la infracción tributaria.

El jurista español José María Paz Rubio<sup>143</sup>/ profesor del Centro de Estudios Judiciales de Madrid en conferencia dictada recientemente en el país, al referirse al principio de culpabilidad en relación a la Constitución, acertadamente sostuvo: "Eso quiere decir que la pena sólo se puede imponer a la persona culpable, o sea que es necesario que se base en el principio de culpabilidad y aquí llama la atención que la Constitución de El Salvador es de las pocas constituciones que garantizan el principio de culpabilidad en el primer inciso del Art. 12 de la Constitución. Por lo tanto no podría imponerse una pena en base a criterios de responsabilidad objetiva..".

En base a lo anterior precedente, podemos afirmar que la transcripción de lo resuelto por la Sala de lo Constitucional en relación a la sanción por responsabilidad objetiva a que hace referencia el Tribunal de Apelaciones, nos lleva a la conclusión que el juzgador se encuentra en todo caso en la obligación de valorar los elementos presentados por el sujeto infractor para demostrar que no existió nexo de culpabilidad en la comisión de la infracción, y que se realice un análisis de tales valoraciones, independientemente del resultado a que se arribe.

La Sala de lo Contencioso Administrativo, comparte plenamente el criterio sentado por la Sala de lo Constitucional, en el sentido que en materia administrativa sancionatoria rige también el principio de culpabilidad, que tal como se ha señalado supone la imputación al administrado de dolo o culpa

---

<sup>143</sup> Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia Definitiva del Proceso de Inconstitucionalidad de referencia 3-92 Ac. 6-92., procesos acumulados.



en la conducta sancionable; y bajo tal perspectiva, sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas o jurídicas que resulten responsables de las mismas, y a quienes se compruebe dicho vínculo de culpabilidad, **no siendo aceptable la potestad sancionatoria basada en el mero incumplimiento de la norma.**

<sup>144/</sup>

Las consideraciones anteriores tal como se ha sostenido en sentencias anteriores no deben mover a confusión: tanto la Administración Tributaria como el Contribuyente y los otros sujetos pasivos, deben desplegar sus atribuciones y cumplir sus obligaciones con apego a la ley, que no es lastre ni camisa de fuerza, sino marco fecundo por el que deben transitar armónicamente en sus diversas relaciones, el Estado y el Ciudadano.

Reiteramos certeramente que el espíritu del legislador respecto al Art. 105 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se contrae a sancionar a aquéllos sujetos que habiendo retenido fondos ajenos los enteren fuera del plazo indicado en el Art. 62, pero entiéndase bien, que para efectos de imponer la sanción correspondiente, tendrá que concurrir el elemento de dolo, culpa o negligencia en la conducta del agente infractor, el cual deberá ser establecido mediante la valoración que del caso haga la oficina administradora tributaria. Pues es preciso tomar en consideración, que en la infracción tributaria deben de concurrir dos elementos para su apreciación: un elemento subjetivo, la voluntad consistente en el propósito del sujeto

---

<sup>144</sup> COMENTARIO: La Jurisprudencia o Doctrina legal nos da en nutridas sentencias, los parámetros tanto para gobernantes como para gobernados, sobre como deben aplicarse los principios en estudio, sin embargo, el legislador secundario, en la técnica legislativa para formular los cuerpos normativos, son contenedores de múltiples violaciones a los principios del derecho tributario con enfoque penal, pues no existen en tales normativas, disposiciones que regulen lo relativo a las circunstancias atenuantes o agravantes de la responsabilidad tributaria, así como principalmente crear normas sancionadoras en blanco por el mero incumplimiento.

pasivo obligado a cumplir las normas exigidas por la ley, y un elemento objetivo, tal es el incumplimiento material del precepto.

Puede concluirse entonces, que cuando la conducta de una persona o entidad se encuentre comprendida en algunos de los supuestos de infracción tributaria, como entre otros, los descritos en el Art. 105 de la ley antes citada, la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de aquella conducta, debiendo la Administración Tributaria en este caso, apreciar además del incumplimiento de la norma, la necesaria concurrencia de este nexo de culpabilidad<sup>145</sup>/. Por lo anterior se concluye que no debe sancionarse al agente infractor por aquella conducta que aún estando tipificada como infracción no presente en su configuración el principio inexcusable de culpabilidad. Consecuentemente, aceptar que la naturaleza de la infracción cometidas, radica en el mero retardo de presentación de las retenciones efectuadas a las personas naturales o jurídicas y que por ser una sanción de tipo objetivo que atiende únicamente ese supuesto, y que se traduce en que la autoridad administrativa impuso una multa fundada únicamente sobre la base de la existencia de la infracción como tal, sin determinar la existencia de dolo o culpa por parte de la sociedad impetrante, resulta en contradicción con los principios de culpabilidad y la presunción de inocencia que rigen en el ámbito sancionatorio administrativo. Máxime en el caso de autos, en el cual el infractor invocó algunas razones -válidas o no- para pedir se le eximiera de la sanción prevista. La Sala de lo Contencioso Administrativo, como contralor de la legalidad de los actos administrativos está obligada a determinar su conformidad con las disposiciones constitucionales y legales.

---

<sup>145</sup> DE LOPEZ LOPEZ, H. *El Principio de Culpabilidad en Materia de Infracciones Tributarias*, Editorial Aranzadi, España, 2009. p. 76

### 5.3.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Es de aclarar sobre tal principio, tal como lo advierte Nicolás González Cuellar Serrano en su obra *Proporcionalidad y Derechos Fundamentales en el Proceso Penal*<sup>146</sup>/, que la delimitación de dicho principio no es fácil, en tanto que debe distinguirse previamente entre conceptos jurídicos indeterminados y discrecionalidad. Por una parte, "la proporcionalidad es un concepto jurídico indeterminado que, en principio, no atribuye discrecionalidad al órgano que debe observarla, sino que le obliga a encontrar una única solución justa, aunque al mismo tiempo, en la concreción del concepto según las circunstancias particulares del caso, haya de otorgarse a los órganos un cierto margen de apreciación.

Por otro lado, el ejercicio de potestades discrecionales no conduce a una absoluta libertad de actuación de los órganos pues en el Estado de Derecho ha ido cobrando fuerza la idea de que la discrecionalidad posee ciertos elementos reglados que restringen la libertad del órgano actuante, revisables por la jurisdicción, entre los que se encuentra la proporcionalidad del medio para la consecución del fin".

Sostiene además dicho autor, que la discrecionalidad permite a la administración escoger entre un determinado número de alternativas igualmente válidas y la autoriza para efectuar la elección bajo criterios de conveniencia u oportunidad, los cuales quedan confiados a su juicio. Por el contrario, en los conceptos jurídicos indeterminados no existe libertad de elección alguna, "sino que obliga únicamente a efectuar la subsunción de unas circunstancias reales a una categoría legal configurada, no obstante su imprecisión de límites, con la intención de acotar un supuesto concreto". Y es

---

<sup>146</sup> GONZÁLEZ, Nicolás. *Proporcionalidad y Derechos Fundamentales en El Proceso Penal*, Editorial. COLEX, Madrid, 1990. p. 25

que, un concepto jurídico indeterminado, presenta tres zonas diferenciadas: la primera, el núcleo del concepto o zona de certeza positiva; la segunda, una zona de incertidumbre, situado entre una zona de certeza positiva y negativa; y la tercera, una zona de certeza negativa. De estas, sólo las zonas de certeza son seguras en cuanto a la admisión o exclusión del concepto; si su ubicación es en una zona de incertidumbre, esta basado en una duda.

Doctrinariamente se sostiene como elementos del principio de proporcionalidad<sup>147</sup> los siguientes: la idoneidad de los medios empleados -en el sentido que la duración e intensidad de los mismos deben ser los exigidos por la finalidad que se pretende alcanzar-; la necesidad de tales medios -en el sentido que se debe elegir la medida menos lesiva para los derechos fundamentales, es decir, la que permita alcanzar la finalidad perseguida con el menor sacrificio de los derechos e intereses del afectado-; y la ponderación de intereses, a fin de determinar la existencia de una relación razonable o proporcionada de la medida con la importancia del bien jurídico que se persigue proteger. Se sostuvo además que el principio de proporcionalidad no se reduce al ámbito de la aplicación de la ley -lo cual corresponde el Órgano Judicial-, sino que parte desde la formulación de la norma, función que -en virtud del principio de legalidad- le corresponde al Órgano Legislativo o a cualquier ente con competencia normativa.

Un tercer principio es el denominado de capacidad económica o capacidad contributiva, que significa que los "tributos deben gravar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, con prescindencia de las formas o modalidades que hayan querido darles los contribuyentes".

---

<sup>147</sup> MATA BARRANCO, N. *EL Principio De Proporcionalidad Penal*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2007. p. 42

Sobre este límite, se afirma que es correcto en tanto sirva para "desvelar el velo" de una realidad encubierta bajo formas falsas. Pero que no se debe de llevar a extremos arbitrarios, so pretexto de combatir simulaciones, v. gr. estableciendo presunciones legales iuris et de jure respecto a la naturaleza jurídica de ciertos actos. Y es que, este principio debe apreciarse no sólo en beneficio del fisco, sino también del contribuyente, pues existen situaciones en las cuales los contribuyentes se ven acosados administrativa o judicialmente por los organismos recaudadores, en virtud de situaciones tributarias formales que no son demostrativas de la realidad económica, con lo cual, el fisco o quien haga sus veces, vulnera dicho principio.

Sobre el principio de razonabilidad o equidad fiscal, Miguel Ángel Ekmekdjian<sup>148</sup>/ sostiene que no basta que los tributos sean creados por ley, que sean generales, proporcionalmente iguales y uniformes. Es necesario además, que el resultado concreto del gravamen sea justo y razonable, es decir, que no imponga una carga tal al contribuyente, que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio o beneficiarse con él o con el fruto de su trabajo. Es por ello que se consideran inconstitucionales aquellos tributos que gravan determinados bienes con total prescindencia de la capacidad de producir frutos civiles que ellos tengan.

En la Constitución Salvadoreña aparece dicho principio expresamente en el Art. 131 Ord. 6°, al señalar que corresponde a la Asamblea Legislativa "decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa". Aun y cuando aparece referido expresamente a la Asamblea Legislativa, ello no supone que un

---

<sup>148</sup> EKMEKDJIAN, Miguel Ángel. *Et al, Análisis Pedagógico de la Constitución Nacional*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 134

Municipio esté excluido de tal mandato constitucional, pues el mismo configura un límite material de toda actividad tributaria que deberán tomar en cuenta , la realidad socio-económica de la población.

#### **5.3.4. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD**

Es de mencionar, además, que el principio de razonabilidad o equidad fiscal está íntimamente relacionado con el tema de que los tributos no deben ser causa de confiscación, pues hay casos en los que puede considerarse efectivamente que un tributo es confiscatorio, es decir, absorbe de forma desproporcionada una parte sustancial de la renta o capital gravado del contribuyente.

Sobre el tema de la confiscación se ha sostenido en la Jurisprudencia salvadoreña<sup>149</sup>, que la noción generalizada de confiscación implica "el apoderamiento de todos los bienes de una persona, que pasan a poder del Estado" apoderamiento que se realiza sin compensación o indemnización alguna para el dueño de los bienes.

Por lo cual, la nota propia de ese concepto de confiscación sería del comprender a todos los bienes de una persona, y el acto que sólo comprenda bienes determinados no será confiscación, sino alguna otra figura jurídica. v. gr., decomiso. Es decir, confiscación sería el apoderamiento, por el Estado, de todos los bienes de una persona, sin compensación alguna a favor de ésta, apoderamiento realizado a título de supuesta sanción al comportamiento o conducta del titular de los bienes confiscados, pero que en realidad se realiza a título de represalia o venganza.

---

<sup>149</sup> Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia Definitiva del Proceso de Amparo de referencia 21-95

El mismo Miguel S. Marienhoff <sup>150</sup>/ afirma que hay dos tipos de confiscación: *el expreso, que se concreta en la confiscación penal propiamente dicha, y la confiscación de hecho o indirecta, que deriva de normas sean civiles, administrativas o fiscales irrespetuosas del derecho de propiedad establecido en la Constitución.*

Así, una ley o disposición civil, administrativa o fiscal, puede resultar confiscatoria si al establecer una sanción pecuniaria o al exigir el pago de un tributo, lo hace en forma opresiva, fijando al respecto un monto cuyo porcentaje exceda de determinado límite razonable o absorba todo o gran parte del capital o renta de quien resulte obligado a semejante pago o contribución; por lo cual la norma punitiva que no guardase relación con el hecho o conducta reprimido y con las circunstancias del caso, sería irrazonable, derivando de ahí su posible inconstitucionalidad.

En ese mismo orden de ideas, Héctor Belisario Villegas, en su obra *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario*<sup>151</sup>/, señala: "los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por 'parte sustancial', y cabe decir que no existe respuesta a ello en términos absolutos.

La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos sociales de cada impuesto". Es decir, que el concepto clásico e inicial de la confiscación se ha visto modificado en cuanto que ésta ya no se caracteriza por afectar todos los bienes de una persona sino que se considera que la

---

<sup>150</sup> MARIENHOFF, Miguel S. *Tratado de Derecho Administrativo*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1994. p. 255

<sup>151</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario*, Editorial LEX, Argentina 1973, p. 195

misma puede recaer únicamente sobre ciertos bienes que representan una parte sustancial del capital o renta del afectado.

De lo expuesto, puede decirse que la confiscación se caracteriza por las siguientes notas:

(a) Se aplica como sanción al comportamiento o conducta del titular de los bienes confiscados, pero que en realidad se realiza a título de represalia o venganza de tipo político;

(b) Es el apoderamiento de todos los bienes de una persona o de una parte sustancial de su capital o renta;

(c) No constituye una limitación a la propiedad pues carece de juricidad al estar prohibida por la Constitución; y

(d) No apareja indemnización o resarcimiento.

#### **5.4. ANTECEDENTES DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA ADUANERA**

En cuanto a legislación se refiere se debe y parte desde la Constitución, desde la primer Constitución de 1824, sin embargo como bien se han señalado Constitucionalmente solo se hace referencia a los mas en dos artículos de la Constitución. Pero la situación o la perspectiva desde la cual se plantea la evolución del Derecho Tributario Salvadoreño se refiere inevitablemente a la creación de las normas o leyes tributarias en el contexto histórico de nuestro país, y particularmente a la introducción de mercaderías



o importaciones como actividades económicas, ante lo cual nos remontamos hasta el año de 1896.

**El día 6 de mayo de 1896** se crea el Decreto Legislativo en que se fija el límite a las concesiones para la libre introducción de mercaderías extranjeras.

Luego, Durante el gobierno del Presidente de la Republica José Escalón, el veintitrés de marzo de 1904 se promulgo por la asamblea legislativa o Poder Legislativo de esa época, la **LEY DE CONTRABANDO**, la cual fue sancionada y ordenada su publicación como ley de la Republica el 22 de abril del mismo año, publicada en el Diario Oficial numero 94, tomo 56 de la misma fecha.

Entre las reformas que se conocen de esta antigua y derogada Ley de Contrabando, se destaca la reforma dada por el Poder Legislativo el veinticuatro de mayo de 1912, la cual fue sancionada por el Poder Ejecutivo el mismo día, cuya reforma consistía en que hacia repartir los ingresos tributarios que en ocasión de las multas que se aplicasen por la referida ley, distribuida de la siguiente forma: la mitad para el fisco, una cuarta parte para el denunciante o descubridor y la otra cuarta parte para los empleados de la oficina donde se hubiese descubierto el fraude.

**Posteriormente el ocho de julio de 1916** se crea por el Poder Legislativo casi como una especie de codificación la **Ley de Rentas Publicas**, la cual se refiere en cuanto a la introducción de mercaderías ilegales o contrabando en su artículo 316, enumerando taxativamente este flagelo en veintitrés conductas constitutivas del mismo ilícito. Llama la

atención esta ley en cuanto a que encierra o circunscribe el contrabando casi exclusivamente solo a la actividad de la importación o introducción, producción y comercialización ilegal de licores o aguardiente.

Decreto numero 173 del Directorio Cívico Militar de El Salvador, que decreta, sanciona y promulga la **LEY REPRESIVA DEL CONTRABANDO DE MERCADERIAS Y DE LA DEFRAUDACION DE LA RENTA DE ADUANAS**, De fecha veintiséis de julio de 1961, publicada en el Diario Oficial numero 147, Tomo 192, del 16 de agosto de 1961. Esta Ley en materia de sanciones a la importación es la mas reciente en la historia antes de los decretos 383 de 1995 que contiene las “**NORMAS PARA LA IMPORTACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMÓVILES Y DE OTROS MEDIOS DE TRANSPORTE** y 551 de 2001 de la **LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS**.

### **OTROS DECRETOS LEGISLATIVOS Y EJECUTIVOS**

Existen también otras leyes o decretos legislativos de la materia tributaria o fiscal, pero que son de orden interno, y que también contienen un acápite relativo a las sanciones, entre las cuales se menciona las mas conocidas y en un orden cronológico:

Decreto 836 del Consejo Revolucionario de la Republica de El Salvador, de fecha 13 de septiembre de 1950, que contiene la Ley del Impuesto sobre Exportación de Café.

REGLAMENTO DE LICORES, del decreto Legislativo del 8 de julio de 1916, publicado en el Diario Oficial del 15 de noviembre del mismo año.

Decreto numero 12 que autoriza la Importación de Cal de Mármol y de Azufre en Barras, del 19 de marzo de 1934, publicado en el diario oficial numero 70 tomo 116 del 24 de marzo del mismo año.

Decreto numero 1931 por medio del cual se exime de Impuestos a la importación de materiales a usarse en la industria de la tenería, de fecha 2 de septiembre de 1955, publicado en el Diario Oficial numero 172, tomo 168 de fecha 20 de septiembre de 1955.

Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces. Decreto Legislativo N°552, del 18 de diciembre de 1986. Diario Oficial N°239, Tomo N°293, del 22 de diciembre de 1986.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto .Legislativo, N°134, de fecha 18 de diciembre de 1991. Diario Oficial N° 242, Tomo 313. del 21 de diciembre de 1991. Etcétera.

## **5.5. CLASIFICACION DE LAS INFRACCIONES ADUANERAS**

El Derecho Tributario Penal en materia aduanera, mediante la Ley especial para Sancionar Infracciones Aduaneras prevé las siguientes:

Art. 3.- Para los efectos de esta ley, las infracciones aduaneras se clasifican en administrativas, tributarias y penales.

Son infracciones administrativas aquellos actos u omisiones previstos en esta ley, que constiutyen transgresión o violación de la normativa

aduanera o incumplimiento a la normativa establecida en acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio, sin que puedan ocasionar un perjuicio fiscal.

Son infracciones tributarias aquellos actos u omisiones previstos en esta ley, que constituyen trasgresión o violación de la normativa aduanera o incumplimiento a la normativa establecida en acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio que puedan ocasionar un perjuicio fiscal, sin que lleguen a tipificarse como delito.

Son infracciones penales las acciones u omisiones dolosas o culposas tipificadas como delito por la presente ley que trasgreden o violan la normativa aduanera o incumplimiento a la normativa establecida en acuerdos, convenios, tratados y otros instrumentos en materia de comercio, que provocan o puedan provocar un perjuicio fiscal o que puedan evitar, eludir, alterar, impedir o imposibilitar el efectivo control aduanero o causar daño a los medios utilizados en el ejercicio de dicha función.

#### **5.5.1. PROCEDIMIENTO DE LA DIRECCION GENERAL DE LA RENTA DE ADUANAS PARA LA APLICACIÓN DE LA MULTA EN ESTUDIO**

Arts. 31-37 de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.

**a)** En el deber ser, la Dirección de Aduanas, al verificar mediante su sistema informático que un importador a pasado de los noventa días del permiso, lo debe poner en conocimiento inmediato para ante la Policía Nacional Civil, para que esta proceda a la localización y decomiso del

vehículo, quienes deben remitirlo al recinto fiscal o parqueo vehicular designado por la Administración Tributaria.

En la práctica no hay una unidad de enlace entre ambas instituciones para este fin, con lo cual es cuestión de puras circunstancias aleatorias, la colaboración de la Policía Nacional Civil.

A parte de lo anterior en gran medida no hay necesidad del decomiso policial, ya que los importadores concientes de su responsabilidad se presentan juntamente con el vehículo mas la documentación que ampara la tenencia del mismo.

**b)** Una vez presentado el vehículo por conducto policial o por el mismo importador, empleados de la Dirección de Aduanas, identificados como Controladores de Medio de Transporte, reciben la documentación respectiva, que no es mas que la Póliza de importación y el permiso de los noventa días.

**c)** Luego del recibo del vehículo y la documentación aduanera mencionada, el Administrador de la Aduana, ordena a un Contador Vista, que haga o elabore la hoja de Discrepancia.

En la llamada Hoja de Discrepancia el Contador Vista debe hacer constar el tiempo transcurrido desde su vencimiento hasta su presentación al recinto fiscal.

En la Hoja de Discrepancia se establece el impuesto a pagar mas la multa del cien por ciento, regulada en el Art. 8 literal "n" e inciso segundo del artículo 11 de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.

Por su misma denominación este funcionario debe consignar el estado en que entra el vehículo al recinto fiscal mas la documentación adjunta al automotor, de lo cual se le da copia al importador, por cualquier circunstancia que genere un reclamo por falta de alguna pieza o daño en el vehículo.

**d)** Posteriormente, se efectúa por parte de la Administración la notificación de la Hoja de Discrepancia al importador.

**e)** Luego de la notificación de la Hoja de Discrepancia, el Importador cuenta con quince días hábiles para que haga uso de su Derecho de Defensa, cuyo plazo debe transcurrir por completo.

Dentro de este plazo al importador le asiste el derecho de controvertir la imposición de la multa, quedando habilitado para la presentación de las pruebas que considere pertinentes para demostrar lo que este plantee en su defensa.

El o los escritos que el Importador de Vehículos Usados presente, deben ir dirigidos al Administrador de la Aduana, en nuestro caso sería, al señor Administrador de la Aduana de San Bartolo, Ilopango.

**f)** Valoración de las pruebas y de los argumentos de defensa.

i- Corresponde al Administrador hacer una previa valoración sobre las pruebas presentadas o los argumentos alegados por el importador.

ii-Una vez emita su valoración el Administrador, lo hace pasar o remitir al Departamento Jurídico, de la Aduana, quienes deben hacer una calificación eminentemente jurídico-técnica, sobre si son o no consistentes o suficientes las pruebas presentadas por el Importador, lo cual en teoría se supone se hace en pleno respeto de la normativa y en especial sujeción al marco Constitucional.

**Diferencia de Opinión.** En esta etapa se puede dar entre el Administrador y el Departamento Jurídico, diferencias de la apreciación de las pruebas y argumentos, como para favorecer al Importador o por el contrario para imponérsele la multa, sin embargo resulta que al darse tal circunstancia prevalece el criterio del Importador, sea a favor o en contra del Importador.

**g)** El plazo legal para proceder a la formulación de la resolución final de esa inicial instancia es de veinte días hábiles, la cual es suscrita por el Administrador de la Aduana.

**h)** Plazo para la Notificación. La Administración de Aduanas cuenta con veinte días hábiles, para hacer saber la resolución al importador.

Sin embargo en la práctica el Importador por su mismo interés comparece a la Aduana para que se le efectúe tal notificación.

#### **5.5.1.1. FASE DE IMPUGNACION**

**Art.45** Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras

**a) Plazo.** Luego de ser notificada la resolución al Importador, este tiene diez días hábiles para impugnar la resolución, en el caso de que aquella le afecte o si esta le es desfavorable total o parcialmente.

### **5.5.1.2. RECURSO DE RECONSIDERACION**

**Art. 47** Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras

#### **i-Recurso de Reconsideración.**

Este medio de impugnación se presenta para ante el Administrador de Aduanas que emitió la resolución en impugnación

#### **Forma.**

El recurso debe ser interpuesto por escrito por el mismo Importador.

#### **Plazo de Admisión**

El Administrador de la Aduana, cuenta con cinco días hábiles para declarar si es admisible o no el recurso.

#### **Resolución del Recurso**

También cuenta el Administrador con veinte días para resolver el recurso después de la declaración de admisibilidad de este, cuyo recurso después de hacer su propia valoración, no esta obligado el Administrador al Departamento Jurídico para efectos de estudio, pero en la practica así se hace.

#### **Notificación.**

**Plazo.** La Administración de Aduanas cuenta con veinte días hábiles para efectuar la notificación de la resolución del Recurso de Reconsideración.

Si se confirma la resolución impugnada por el Administrador de Aduana y el Importador no esta conforme puede hacer uso del **Recurso de Revisión.**



### **5.5.1.3. RECURSO DE REVISIÓN**

**Art.47** Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras

#### **Plazo.**

El importador tiene diez días hábiles para interponer por escrito el referido medio de impugnación, para que este sea conocido por el Director General de la Renta de Aduanas

#### **Plazo de Admisión**

Para declarar la admisibilidad del Recurso de Revisión el Director General de la Renta de Aduanas cuenta con cinco días hábiles.

#### **Plazo para Resolver**

Admitido el Recurso de Revisión por parte del Director General de la Renta de Aduanas, este tiene el plazo de quince días para resolver el recurso interpuesto.

#### **Notificación.**

Resuelto el Recurso de Revisión corresponde efectuar la notificación. La cual debe hacerse en el plazo de veinte días hábiles.

Si el Importador de Vehículos Usados se encuentra inconforme con lo resuelto por el Director General de la Renta de Aduanas, le asiste el Recurso de Apelación.

#### **5.5.1.4. RECURSO DE APELACIÓN**

**Art.51** Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras

##### **Plazo de Interposición**

Una vez notificada al Importador la resolución del Recurso de Revisión, este puede interponer en debida forma o sea por escrito, el Recurso de Apelación para ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda dentro del plazo de quince días hábiles.

Presentado el Recurso el Tribunal de Apelaciones en el plazo de tres días hábiles debe solicitar al Director General de Renta de Aduanas, la inmediata remisión del expediente, para efectos de declarar la admisibilidad o no del Recurso de Apelación.

Si se confirmase las actuaciones por el Tribunal Administrativo de Alzada, el Importador de Vehículos Usados cuenta con la vía Judicial: LA JURISDICCION DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

#### **5.5.1.5. DEMANDA ANTE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**

Conforme al Art. 1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, es competencia de la Sala De lo Contencioso Administrativo dirimir o resolver las demandas contra la Administración Publica, en este caso contra las actuaciones de la Dirección General de la Renta de Aduanas.

Para la interposición de la Demanda, el Importador cuenta con un plazo de sesenta días, cuya demanda puede interponerla personalmente el

Importador, o por medio de Procurador o Apoderado legal, Art. 10 Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo.

## CAPITULO SEXTO: ANALISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION DE CAMPO

### 6.1. ANALISIS DE LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION DE CAMPO

El Ministerio de Hacienda, es la cartera de Estado encargada de la recaudación de los tributos la cual esta conformada veinte oficinas, según se puede ver en el organigrama, cada una de ellas con su respectiva función, y como se puede ver la Dirección General de Impuestos Internos tiene el mismo orden jerárquico que la Dirección General de la Renta de Aduanas.



R02088 VSD  
Unidad de Control de la Calidad  
JUNIO 2005

AUTORIZADO



*Carmen Regina de Arévalo*  
Carmen Regina de Arévalo  
VICEMINISTRA DE HACIENDA

Ambas Direcciones son las encargadas de la recaudación tributaria a través de los múltiples procedimientos tributarios de fiscalización, en razón de cada Ley Tributaria de un determinado Impuesto, cuyos ingresos son administrados por la Dirección General de Tesorería.

Y en el caso de la Investigación realizada sobre la Multa del cien por ciento del impuesto adeudado que establece el Art.8 literal “n”, e inciso segundo del artículo 11, de la Ley Especial Para Sancionar Infracciones Aduaneras, aplicada por la Dirección General de Renta de Aduanas al Sector de Importadores de Vehículos Usados, en caso de que alguno de estos infringiese la ley al no pagar los derechos arancelarios a la fecha del vencimiento del plazo que les da la ley, específicamente, el Decreto Legislativo 383 Normas para la Importación de Vehículos Automotores y de Otros Medios de Transporte, de fecha 22 de junio de 1995. publicado en el Diario Oficial. N° 125, Tomo 328, del 7 de julio de 1995., se tienen los resultados siguientes:

## **6.2. RESULTADO RESPECTO DE LA CANTIDAD DE IMPORTADORES DE VEHICULOS USADOS**

En total desde la Regulación o creación de la Figura del Importador de Vehículos Usados la cifra a llegado al medio millar, o sea quinientos Importadores. Sin embargo en el año 2000 se tenían inscritos o registrados como Importadores de Vehículos Usados alrededor de trescientos Importadores, cuya cifra es aun significativa en razón de que es una actividad económica a la cual se dedican directa e indirectamente muchísimas otras personas o familias y cuya actividad genera en definitiva ingresos económicos diversos.

Generalmente desde el momento en que ingresan los Vehículos al territorio salvadoreño ya esta causando un movimiento económico por su traslado pues se prevé la contratación del servicio de Grúas o si este se traslada solo se prevé el consumo de combustible, la regla general es que los vehículos automotores ingresados para su posterior venta en el país, son previamente reparados de los desperfectos mecánicos o de carrocería lo cual implica el pago de taller, compra de repuestos, pago de placas de circulación, experticias de números de fabrica para efectos de identificación, pago de derechos de emisión de gases, etcétera.

A parte de lo acotado en el párrafo anterior, la actividad económica de la importación de vehículos hace que la posibilidad de adquirir un vehículo sea más cercana para personas que no poseen gran capital para adquirir un vehículo nuevo o de agencia como comúnmente se conocen.

Sin embargo del año 2000 hasta el año 2005, se ha perdido gran parte de Importadores de Vehículos Usados, a tal grado de que hasta ese año se contabilizan alrededor de 80 personas, o sea que 220 personas han desistido o se han desmotivado para hacer de esta actividad económica su fuente de ingresos para sostener a sus familias, con lo que se cumple en materia económica, el postulado del enunciado del problema, o sea el impacto que la aplicación de la multa generaba en el sector de Importadores de Vehículos Usados, lo que corresponde a una verdadera desarticulación de un naciente sector económico.

Lo mas dramático es que en la actualidad, según informe de la Dirección General de la Renta de Aduanas, solamente se encuentran registrados alrededor de 15 Importadores de Vehículos Usados, que utilizan el método del permiso de los 90 días.

No obstante lo anterior han contribuido también para el descalabro de este sector, cambios en las normas de importación, que han beneficiado al que tiene mas dinero, pues hoy en día, las personas pagan los impuestos arancelarios por los Vehículos Usados que introducen con el sistema llamado de Valor Factura, o sea que el impuesto a pagar se calcula con base al precio de la factura comercial que ampara la compra del automotor y no a los libros especiales que tiene la administración tributaria aduanera según el tipo de automotor, para calcular el impuesto a pagar, dicho en otras palabras aquel Importador que le sobra o le abunda el dinero, tiene el poder de comprar grandes cantidades de vehículos usados por los cuales pagara de una sola vez los impuestos arancelarios, pero la realidad de nuestro país es que son pocos los que tienen esas facilidades financieras y seguir incursionando en esa actividad económica.

Ha contribuido también por otra parte lo difícil que se les hizo a muchos Importadores de Vehículos Usados, la renovación de la fianza a que la ley les obliga que rindan para garantizar al fisco el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pues por tener varias multas del cien por ciento de cada impuesto a pagar por cada vehiculo ingresado, genero desconfianza en las empresas afianzadoras, pues el negocio de estos tampoco les era ya rentable, al estar pagando o cubriendo el importe de las multas o de los impuestos adeudados, con aguda frecuencia, en tal sentido siempre se tiene a la base la multa como la causante del freno económico que sufrió el sector de importadores de vehículos usados.

### **6.3. RESULTADOS RESPECTO DE LA RECAUDACION TRIBUTARIA POR IMPOSICION DE LA MULTA**

Según datos consolidados, de parte de la Dirección General de la Renta de Aduanas , en promedio se esta recaudando por el fisco a través de

la imposición de la multa un promedio de **CUATROCIENTOS MIL DOLARES POR AÑO**, sin embargo esa medida tiende a bajar no por que los contribuyentes sean puntuales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sino por otros factores, entre los que se mencionan:

a) Disminución en la Importación de Vehículos bajo el Régimen de la permiso de los noventa días, lo cual a su vez tiene a la base el adeudo de multas anteriores.

b) La aplicación del Valor Factura, como nuevo régimen, de lo que se ha dicho anteriormente, que beneficia aquel que en razón de su condición económica holgada, tiene la facilidad de pagar los impuestos arancelarios al momento de la introducción del vehículo al país, y no como los importadores de vehículos usados que hacen uso del permiso de los noventa días;

c) Desinscripción de Importadores de Vehículos Usados, lo cual se traduce en otras palabras en la decadencia del Sector de Importadores de Vehículos Usados.

d) La mala situación económica por la que el país siempre atraviesa, por las malas políticas públicas o ausencia de políticas públicas tendientes a flexibilizar sanciones como las de este estudio.

#### **6.4. RESULTADOS EN RELACION A LA RECAUDACION TRIBUTARIA POR LA IMPORTACION DE VEHICULOS USADOS**

Para tener una idea aproximada de lo que para el fisco genera la actividad de Importar Vehículos Usados solo en materia impositiva, de los cuales se desglosan únicamente los Derechos Arancelarios a la Importación mas el Impuesto sobre el Valor Agregado, se tiene el consolidado del periodo del año **2000- 2005**:



**2000: \$36, 952,377.91**

**2001: \$25, 306,191.37**

**2002: \$17, 209,343.70**

**2003: \$ 61, 128,193.96**

**2004: \$ 72, 651,482.26**

**2005: \$ 49, 627,675.64**

Teniendo un total nada pero nada despreciable de:

**DOSCIENTOS SESENTA Y DOS MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS SESENTA Y CUATRO DOLARES CON OCHENTA Y CUATRO CENTAVOS , DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA.**

Cantidad de dinero que según personeros y funcionarios de la Dirección General de la Renta de Aduanas, representa en materia de importaciones una de sus principales rubros de ingresos tributarios arancelarios o aduanales. Con lo anterior se logra establecer que esta actividad económica de Importar Vehículos Usados es generadora de buena parte de lo que respecta a la Dirección General de la Renta de Aduanas, y por ende para el Ministerio de Hacienda.

Cabe hacer mención en este punto, de que se podría ver erróneamente una contradicción entre los valores detallados por cada año, y la cuantía que se menciona como promedio en concepto de multa, pero esta aparente contradicción se desvirtúa al señalar enfáticamente, que el régimen

aduanero del permiso de noventa días es para quienes no poseen las facilidades de pagar a su ingreso el valor de los impuestos, lo cual abre las puertas para quienes si poseen tal capacidad económica, de tal suerte que siempre el mas desprotegido es el mas pobre, y los mas favorecidos son unos pocos acaudalados.

#### **6.5. FACTOR DE ORGANIZACIÓN DEL SECTOR DE IMPORTADORES DE VEHICULOS USADOS**

Se ha comprobado también que la falta de organización de parte del sector de Importadores de Vehículos Usados, permitió la implementación de la rigurosa multa. No obstante lo anterior existe una asociación de Importadores de Vehículos Usados de nombre ASEIVA, pero esta fue creada posteriormente a las regulación de la multa, así como también aglutina al acaudalado sector económico de los Importadores de Vehículos Usados, por tanto las iniciativas que les han permitido retirar a la competencia no forman parte de su agenda de trabajo como organización que representa a este sector, pues lejos de afectarles les ha beneficiado dicho en otras palabras.

#### **6.6. PERCEPCION DE FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS DE LA DIRECCION GENERAL DE LA RENTA DE ADUANAS RESPECTO DE LA MULTA**

En cuanto a la aplicación de la normativa de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, se sostiene por parte de personeros de la Dirección General de la Renta de Aduanas que dicha ley, les causo un desorden por múltiples factores, entre los que se encuentran la elevación de las multas en cuanto a su cuantía; el castigo por cualquier cosa que indique

un simple error como por ejemplo una multa por una simple equivocación de una letra que falte o que sobre respecto de algún dato como el nombre del Importador, lo cual generaba aperturas infinitas de expedientes con su respectiva hoja de Discrepancia, lo cual a juicio o criterio de ciertos funcionarios aduanales retrasaba el tráfico aduanero y lejos de favorecer al fisco lo entrampaba.

## **6.7. REGIMEN SANCIONADOR SALVADOREÑO**

Respecto de la solución que países del istmo centroamericano han dado a el problema de la infracción de la norma tributario aduanera como la que se ha estudiado, nuestro país es el que posee el marco sancionador mas riguroso, severo, pues en los vecinos países únicamente se cobran interés moratorios. Sin embargo acá a parte de cobrarle a los contribuyentes la multa del cien por ciento, también pagan intereses, así como también, se les cobra en concepto de parqueo por cada día que se encuentre el vehiculo usado en el recinto fiscal la cantidad de \$11.25, y hay casos en que definitivamente le sale mejor al importador, dar por perdido el vehiculo pues sacarlo del recinto fiscal le implica un gasto que ninguna persona se lo cubriría al venderlo.

### **6.7.1. COBRO JUDICIAL DE LA MULTA**

Sobre el impacto económico que ha generado la aplicación de la multa del cien por ciento en el desprotegido sector de importadores de vehículos usados, esta demás decir que mas impacto que la desarticulación del sector no se podría visualizar y lo cual a quedado establecido con la cantidad que actualmente conforma dicho sector, o sea la cantidad de alrededor de quince personas. No obstante lo anterior existen procesos remitidos a la Fiscalia General de la Republica para el cobro judicial del adeudo, conforme al Art. 193 Cn.

## 6.7.2. FASE DE IMPUGNACION

La aplicación de la normativa en estudio, o sea la multa contenida en el literal n, del Art.8 e inciso segundo del artículo 11, de la Ley Especial Para Sancionar Infracciones Aduaneras, para la Dirección General de la Renta de Aduanas, a significado un revés jurídico desde la aplicación indiscriminada que se dio sobre esta pena pecuniaria, por parte de la Dirección, pues en una etapa inicial de cada diez vehículos ingresados al control aduanero un aproximado de siete eran acreedores del pago de multa, situación que fue corregida por el mencionado tribunal, por muchos factores, que en síntesis sentaba un precedente sobre el grado de desconocimiento que los personeros de la Aduana de San Bartola, Ilopango. No obstante lo anterior los alcances de las resoluciones del Tribunal de Apelaciones, no implicaba la reducción de la multa, pues esta facultad por Principio de Legalidad no esta dada a dicho tribunal, lo cual no era óbice para que al respecto el mencionado Tribunal reconociera la drasticidad de la multa en cuanto a su impacto económico.

## 6.8. EN RELACION A LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

Se tienen comprobados en todos los principios estudiados que existen abusos de parte de la Asamblea Legislativa, pues ha transgredido la facultad sancionadora que le asiste a la Administración Pública, tratando de implementar en otras palabras una especie de **MANO DURA TRIBUTARIA**. Lo cual como se dijo en el Diseño de Investigación en los Considerandos de la referida Ley Especial Para Sancionar Infracciones Aduaneras, el legislador secundario hace jactancia de que con las multas que dicha normativa contempla se establece un marco sancionador ejemplarizante, utilizando los mismos motivos o pensamientos del Derecho Penal Positivista de que la

represión es la solución a las conductas reprochables en la ley, cuyos postulados en el devenir de la historia del derecho han quedado demostrado que no resuelven el problema, ya que no se puede aislar un problema del contorno general en que nace se desenvuelve y desarrolla. Resultando de lo anterior que se niegan las realidades socioeconómicas del país.

### **6.8.1 PRINCIPIO DE IGUALDAD**

**El Principio de Igualdad**, dentro de la materia tributaria, se ve vulnerado por la técnica legislativa, que en si es de **cero análisis**, puesto que tal y como en muchas Sentencias de la Corte Suprema de Justicia se ha señalado por medio de la Sala de lo Constitucional y la Sala de lo Contencioso Administrativo, este principio no debe interpretarse literalmente, pues tratar por iguales a quienes no tienen similitud en sus condiciones, es atentar contra el real espíritu de la norma Constitucional.

En ese orden de ideas el Principio de Igualdad Implica tratar por igual a los que tienen idénticas condiciones socioeconómicas, o tratar de forma desigual a quienes no tienen las mismas condiciones mencionadas, pues de ello depende la reacción que frente a la norma jurídica se hará el juicio de valor o desvalor.

En tal sentido se percibe una palpable Discriminación Tributaria.

Debido a que las cuantías de las multas reguladas por el Derecho Tributario Interno respecto de impuestos como el de Renta, Transferencia de Bienes Raíces, Impuesto al Valor Agregado, así como de extintos impuestos como el de las Donaciones y Sobre el Patrimonio, son cuantitativamente menores a las que regula la Ley Especial para Sancionar Infracciones

Aduaneras, en particular la del cien por ciento aplicada a los Importadores de Vehículos Usados.

Solo para ejemplo se cita que la obligación tributaria en el caso del Impuesto sobre la Renta nace desde el uno de enero de cada inicio de año, y el legislador le da cuatro meses al contribuyente para que presente su declaración y el pago del impuesto, mas sin embargo si el contribuyente omite tales cumplimientos, al termino del plazo no es castigado con el cien por ciento del impuesto que debió pagar.

#### **6.8.2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

Este principio conocido también como **Reserva de Ley**, se viene a considerar también como una garantía para el contribuyente, en tanto que no puede ser gravado ni castigado por ninguna autoridad administrativa tributaria si con anterioridad al hecho no existe una ley que lo regule o que le haga aplicar una sanción.

No obstante en el caso investigado se enfoca este principio desde la perspectiva que la legalidad no debe partir de la ley secundaria sino de la Constitución, en tanto que toda ley que vulnere, menoscabe, transgreda los limites de la Administración Tributaria, deberá ser vista como contraria al Principio de Legalidad para con el marco Constitucional.

Tal razonamiento se hace a la luz de lo contenido en el Art. 131 ordinal sexto, al mencionar el constituyente la creación de cargas fiscales en **RELACION EQUITATIVA**, debe hacerse el análisis de que hablar de Relación Equitativa implica, también el estudio de la **Capacidad Económica** del destinatario de la norma jurídico tributario, en este caso de carácter

sancionador, de lo cual se concluye que la multa del cien por ciento en estudio, carece de análisis a la luz del Citado Principio, resultando una inconstitucionalidad de la norma tributaria que regula aquella sanción.

Se adiciona como argumento que la multa del cien por ciento es aplicable de acuerdo a la misma ley que lo regula, con carácter de generalidad absoluta descuidando la capacidad económica de quien debe soportar su aplicación.

### **6.8.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

Afectar este principio en sentido negativo respecto de los contribuyentes, resulta entre otras cosas tener una **Injusticia Tributaria Legalizada, pero Inconstitucional**.

Puesto que traspasar los parámetros del *ius puniendi* de la Administración Tributaria como se da en el Derecho Penal, se supondría que sería un problema ya superado respecto de la arbitrariedad del legislador secundario, pero con este cuerpo normativo en estudio y principalmente la multa de la cual se ha partido para hacer la presente investigación académica, se concluye que en efecto tanto de parte de los mismos aplicadores de la multa o sea los funcionarios entrevistados de la Dirección General de la Renta de Aduanas como de los Importadores de Vehículos Usados, existe una total coincidencia en catalogar a esta multa como desproporcional, en el mas amplio sentido de la palabra, pues se percibe una total ausencia de este principio en la norma que regula su aplicación del cien por ciento del impuesto dejado de enterar, ya que el Importador es el sujeto pasivo de la multa, a quien por un par de horas de diferencia en el plazo de vencimiento y el pago efectivo de los impuestos, ya se le creó por ley la

obligación de pagarle al fisco dicha multa, la cual en promedio tiene la cantidad de **\$1,200**.

No obstante la cantidad de la multa varia pero en aumento, pues no todos los vehículos pagan el mismo impuesto, pues este varia en relación a la marca, el modelo, el año, etc.

Y cada año que pasa mientras mas reciente sea el vehiculo mas impuesto paga y por ende si se incumple, se paga la cuestionada y exorbitante multa, única en su genero a nivel regional centroamericano.

La referida sanción es cuestionada también porque se percibe una Discriminación Tributaria, respecto de otros ordenamientos Jurídicos Tributario Nacionales, pues otro tipo de contribuyentes se ubica en la misma situación de quebrantamiento de una norma jurídica de similares condiciones, pero no en su cuantía, ya que la que nos ocupa es cuantitativamente incomparable.

### **FALTA DE GRADUALIDAD TEMPORAL EN LA MULTA**

El Código Tributario, la Ley del Impuesto sobre la Renta, y otras normativas tributarias utilizan los parámetros del Derecho Penal conocidos como agravantes o atenuantes, sin embargo respecto de esta multa de la misma ley se evidencia la carencia de estas garantías, ya que resulta lo mismo pagar los impuestos al día siguiente del vencimiento de los noventa días, que pagarla en un mes, dos o tres meses como sucede en las normativas mencionadas, pues en estas el legislador pone un techo que no excede ni por cerca del cincuenta por ciento del impuesto dejado de pagar.



## **AUSENCIA DE PERJUICIO AL FISCO**

Tal y como se encuentra literalmente redactado el artículo 8 literal n y el segundo inciso del artículo once de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, con base a lo anterior se vuelve fácil alegar *la ausencia de perjuicio fiscal*, utilizando el supuesto de un importador que por mal computo paga en el día noventa y uno a primera hora el impuesto que debió pagar al fisco a más tardar en los últimos minutos hábiles del día anterior.

### **6.8.4. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD**

Todo aquel impuesto, tasa o contribución especial, que explicita o implícitamente se perciba su ánimo confiscatorio y no la protección del fisco debe ser declarado como tal, bajo la figura o forma que este tome vida legal, así lo establece la Doctrina y la Jurisprudencia.

La forma de comprar un vehículo automotor usado en los Estados Unidos de América es en subastas privadas muy conocidas en el sector de Importadores de Vehículos Usados, donde no es secreto que existe una gran afluencia de personas de todos las razas y países, ya que estos se adquieren a un precio muy cómodo, sin embargo el impuesto a pagar es lo que mayormente se convierte en un verdadero gasto para los Importadores de Vehículos Usados , ya que el calculo de estos es con base al de los libros especiales que para tal efecto llevan las Aduanas y no con base al valor en que este es adquirido en el exterior, a parte de eso se le agrega para el

calculo del impuesto aduanero el costo del flete, y así aumentar el impuesto arancelario.

En el caso en estudio se ha verificado la vulneración a la prohibición del constituyente contenida en el Art. 106 inciso quinto de nuestra Constitución, desde dos enfoques:

a) Desde la perspectiva eminentemente económica:

Sobre este punto es insostenible la aplicación de tan drástica multa, que hasta dentro de las mismas oficinas encargadas de la aplicación de la misma se le considera confiscatoria, pues en gran porcentaje de las personas que por motivos de iliquidez económica dejan de cumplirle al fisco, con los Derechos Arancelarios a la Importación mas el Impuesto al Valor Agregado, sumado a esto la multa del cien por ciento, mas los intereses y cargos por parqueo, pagar todo ese cúmulo de dinero solo en concepto de gastos tributarios, tendría que ser un vehiculo que al venderlo se pueda recuperar lo pagado y poder obtener un margen de ganancia, lo cual no sucede en el mayor de los casos, en tal sentido viene a ser como ya anteriormente se dijo el impuesto o los impuestos mas sus accesorios, que el valor del propio vehiculo en condición de venta.

b) Desde la perspectiva de una Apropriación Legal:

El Gobierno por medio de la Administración Tributaria y con una ley secundaria, retienen el vehiculo o los vehículos en el recinto fiscal, hasta que se cancele hasta el ultimo centavo en razón de los tributos adeudados, mas las multas e intereses, y la única opción que el Importador tiene para recuperar su vehiculo es garantizarle a la administración por medios como el de fianza, cheque certificado o cualquier otro medio suficiente para

asegurarle a las arcas del Estado que el contribuyente cumplirá, sin dejarle al Importador una opción mas viable de poder recuperar su vehiculo, que forma parte de su patrimonio, constituyendo a todas luces dicho acto una **típica confiscación.**

Contrario a otros impuestos, adeudados y con el agravante de ser hasta constitutivos de ser delito, o sea verdaderas defraudaciones al fisco, las acciones legales no pasan del ejercicio de las facultades legales que tiene todo acreedor de hacer valer sus derechos ante los tribunales de justicia para que se les haga pagar lo adeudado iniciando para tal efecto un Juicio Ejecutivo.

Siguiendo la misma línea de pensamiento en el Ministerio de Hacienda, existe la Unidad o Sección de cobro administrativo o Gestión de Cobros, la cual forma parte de la Dirección General de Tesorería, quienes son los encargados de recuperar los tributos en mora y en el caso de que no sean fructíferas las actuaciones de esta oficina, el siguiente paso es la remisión de la deuda para la Fiscalía General de la Republica, cuyas unidades encargadas del cobro también inician otra etapa de cobro administrativo, en la cual solamente basta el compromiso del contribuyente plasmado en un acta, para que esta misma institución le otorgue o gestione ante la misma administración tributaria un pago mensual para que el contribuyente pueda salir de sus impuestos en mora, mas no le exigen una caución o garantía real o personal para garantizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con lo cual se evidencia un trato distinto o de privilegio, que va en contra del Principio de Igualdad.

## **CAPITULO SEPTIMO**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

El presente estudio académico titulado *“LA SITUACIÓN ACTUAL DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE IGUALDAD, LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD, RESPECTO DE LA MULTA, CONTENIDA EN LOS ARTÍCULOS 8 LITERAL N, 11 INCISO SEGUNDO DE LA LEY ESPECIAL PARA SANCIONAR INFRACCIONES ADUANERAS, Y COMO IMPACTA SU APLICACIÓN EN EL CRECIMIENTO O DESARROLLO ECONOMICO DEL SECTOR DE IMPORTADORES DE VEHÍCULOS USADOS: 2000-2005”*, contiene apreciaciones personales traducidas en conclusiones y recomendaciones.

No se pretende que este trabajo de investigación sea concluyente, sino que sirva de insumo para otras investigaciones que se quieran abordar mas a profundidad sobre la perspectiva del *ius puniendi* de la Administración Publica.

La facultad sancionadora de la autoridad administrativa, no escapa al control de la constitucionalidad de leyes, códigos, reglamentos u ordenanzas internas de cada ente publico, así como también de la ilegalidad que tienen los Actos Administrativos, en cuanto conculquen derechos o principios fundamentales.

## **7.1. CONCLUSIONES**

### **I- EN RELACIÓN A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

Es legítimo que se norme las conductas de los gobernados, para el cumplimiento de las determinadas obligaciones que les imponen las leyes tributarias, pues todos debemos colaborar económicamente con la recaudación tributaria, en relación equitativa, esto es en consideración a la capacidad económica del contribuyente.

Por tanto también es legítimo que el Estado aplique normas tributarias sancionadoras, en caso de incumplimiento de los contribuyentes, lo cual cierra paso a la arbitrariedad de la Administración Pública de imponer sanciones inexistentes en el ámbito jurídico-legal.

Lo anterior es el principal elemento de distinción en un Estado de Derecho, a otros regimenes anárquicos, pues esa es una de las razones fundamentales del Derecho como ciencia.

Lo que se ha vislumbrado en el presente estudio, es que no se tiene o por lo menos eso nos indican las unidades de observación, referente al respeto a la Constitución, pues en mi humilde opinión, tanto gobernantes como gobernados, no tienen la vocación y el conocimiento de lo que es un Estado Constitucional de Derecho, pues la creación y la aplicación de los cuerpos normativos deben ser vistos por las instituciones publicas, con el parámetro de su constitucionalidad el cual debe ser el principio rector de sus actuaciones como funcionarios públicos, Art. 245 Cn.

Con lo anterior se quiere establecer puntualmente que la Administración Pública Tributaria so pretexto de que sus actuaciones están

contenidas por ley, solo ven el carácter legal secundario y no en referencia a la Carta Magna. *Se sostiene lo anterior pues en entrevistas a empleados y funcionarios de la Dirección General de la Renta de Aduanas se reconoce tal situación, pues sobre la falta de equidad de la multa en estudio estos se limitan a legitimar sus actuaciones desde la perspectiva de legalidad del ordenamiento jurídico secundario.*

## II EN RELACIÓN A LA ASAMBLEA LEGISLATIVA

No son pocas las personas concedoras del derecho, en tener por premisa mayor en casos judiciales incoados ante la Corte Suprema de Justicia, indiferentemente del área del derecho de que se trate, a la notoria falta de análisis que contienen múltiples ordenamientos jurídicos, los cuales a través de los Medios de Comunicación, son dados a conocer la forma irregular de su aprobación, en ese sentido cabe destacar las famosas **Dispensas de Tramite**, con la que apresuradamente las ya conocidas fracciones políticas pretenden por la aritmética política de la partidocracia, la creación, modificación, o derogatoria de normas jurídicas u ordenamientos jurídicos, saltándose los procedimientos ordinarios según el orden de la agenda parlamentaria.

Por otra parte están también los conocidos "**Madrugonasos**", mediante los cuales en jornadas maratónicas que concluyen en horas de la madrugada, la Asamblea Legislativa trata de correr contra el tiempo para introducir, crear, fusionar, acondicionar, cuerpos legales u otros decretos legislativos, que tienen el mismo ingrediente o premisa mayor" La falta de análisis en la afectación que bajo cualquier denominación se haga a la norma jurídica".

Por ultimo y no por que sea menos importante esta también la figura de los “**Combos Legislativos**”, misma que tiene su significado en su mismo nombre, pues muchos asuntos legislativos, por conveniencias y negociaciones amañadas son aprobados en una misma Sesión Plenaria del Parlamento.

Estas son las causas principales de que se tengan ordenamientos jurídicos como el del presente estudio, La Ley Especial Para Sancionar Infracciones Aduaneras.

La Asamblea Legislativa es el Génesis del desorden en los cuerpos jurídicos, mismos que terminan contradiciendo y vulnerando los principios de la Constitución, lo cual acarrea en determinados casos responsabilidad económica para el Estado.

### **III CON RELACIÓN AL SECTOR DE IMPORTADORES DE VEHÍCULOS USADOS**

Es muy conocido el adagio filosófico político, que “La Union hace la Fuerza”, y este es aplicable indistintamente en cualquier situación, en la que las fuerzas individuales divididas, al unirse hacen un frente común, para lograr un fin o meta determinado.

Como parte de los objetivos de la presente investigación se establecieron como ejes principales, la afectación económica o sea el impacto económico y el nivel de organización del sector.

Sobre el impacto económico, como quedo establecido en el capitulo anterior, el Sector de Importadores de Vehículos Usados, respecto de la aplicación de la multa, causo una problemática a raíz de la falta de fondos

para pagar la alta sanción pecuniaria, teniendo como consecuencia que muchas personas en su calidad de Importadores de Vehículos Usados, desistieron de seguir con esa actividad económica, teniendo muchos hasta la fecha mora con el fisco, por lo cual muchos de los vehículos que estos introdujeron al territorio nacional, se han declarado por la Administración Tributaria en estado de Abandono y también muchos han sido puestos en subasta pública.

Dicho en otras palabras las repercusiones de la aplicación de la multa fueron nefastas para muchos Importadores de Vehículos Usados, pues en síntesis se destruyó una actividad económica, que indirectamente movía otros sectores económicos, como los son los talleres de mecánica automotriz, enderezado y pintura, empresas dedicadas a la venta de repuestos automotrices y carrocería, lo cual como efecto domino hace descender las arcas del Estado para con estos últimos rubros económicos.

En cuanto al nivel de organización del Sector de Importadores de Vehículos Usados, se finaliza este estudio, sosteniendo la misma idea inicial: la falta de organización de los Importadores de Vehículos Usados, fue propicia para que la Asamblea Legislativa le diera vida jurídica, a la multa del presente estudio.

De acuerdo a los métodos sociales de investigación implementados, el cien por ciento de la muestra, constata que el Sector de Importadores de Vehículos Usados ratifica la inexistencia de una organización sistemática y representativa, en la época de la creación de la multa.

No obstante lo anterior en la actualidad existe una asociación de nombre ASEIVA, que es la Asociación de Importadores de Vehículos



Usados, en la que han quedado pocos integrantes como miembros, lo cuales son personas con capacidad económica suficiente para gozar de los beneficios introducidos para el pago de los Derechos Arancelarios a la Importación(DAI), contrario a la inmensa mayoría de Importadores de Vehículos Usados que por su falta de capacidad de pago para esta modalidad, no se han visto beneficiados con las mismas, con lo cual se evidencia la concentración de esta actividad económica en pocas manos, como lo suelen ser otros rubros de la economía nacional.

#### **IV RESPECTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS**

Muy por el contrario en cuanto a la Dirección General de la Renta de Aduanas, este tribunal administrativo tributario, ha sentado precedentes jurídico-tributarios en materia aduanera, cuyo tribunal en opinión de empleados y funcionarios de la misma Dirección General de la Renta de Aduanas, les ha servido en cuanto a sus sentencias pronunciadas, a aplicar de mejor manera la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras, pues muchas de las apelaciones interpuestas por los contribuyentes han sido completos reveses jurídicos para la Administración Tributaria, pues estos han logrado que se les revoque la imposición de multa, o que se anule el procedimiento sancionador desde donde se detecto una anomalía al debido proceso.

Sin embargo, a pesar de la aceptable labor que para los contribuyentes tienen los encargados del referido tribunal, el problema en

cuanto a la imposición de la multa subsiste, pues estos no tienen mas facultades que las establecidas por el legislador secundario, no existiendo hasta la fecha precedente alguno, en que el mencionado tribunal disponga la inaplicabilidad de la multa por conculcar los principios de proporcionalidad, capacidad económica e igualdad.

## **V- DE LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA**

Al referirme a la Jurisprudencia, lo hago desde los criterios jurisprudenciales dados por verdaderos productos intelectuales plasmados en numerosas sentencias tanto de la Sala de lo Constitucional, como de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, las cuales han sido utilizadas en este trabajo para enriquecer el conocimiento que se vierte a través de estas.

El carácter con el que se valora la Doctrina Legal, para con este estudio, es Vinculativo, pues sabemos que las Sentencias dictadas en variados procesos de ambas Salas, no solo tiene efecto entre las partes, sino que estos repercuten en la creación de posiciones doctrinarias, de ahí que se diga que una de las fuentes del Derecho es la Jurisprudencia.

Respecto de los Principios de Igualdad, Legalidad, Proporcionalidad y No confiscatoriedad, ambas Salas citadas, mantienen una uniformidad de criterio, en cuanto al carácter Constitucional de estos Principios del Derecho Tributario, en ese orden de ideas, por el Principio de la Supremacía Constitucional, existen múltiples procesos de Amparo y de Inconstitucionalidad, en lo que respecta a la Sala de lo Constitucional, en los

cuales se ha dejado plasmado que el legislador secundario y la Administración Tributaria, están obligados a respetar tales principios.

En cuanto a los procesos en la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, la Sala de lo Contenciosos Administrativo, no varía su criterio como se señaló con anterioridad, por cuanto también le dan el carácter Constitucional a los Principios en comento.

No obstante lo anterior, en materia Tributaria existen numerosos procesos ante el máximo Tribunal, sin embargo, no se pudo constatar en esa instancia la existencia de un proceso respecto de la multa que se investigo. Lo anterior no quiere decir, que no existan, sino que no fue factible la obtención puntual de la información.

## **7.2. RECOMENDACIONES**

### **I-PARA LA ASAMBLEA LEGISLATIVA.**

Es de recordar a los señores diputados, que conforman al llamado Primer Órgano del Estado, que de conformidad con el Art. 125 Cn., representan al pueblo y no a una fracción política partidarista, representativa de sectores económicamente poderosos.

En tal orden de ideas, todos los grupos parlamentarios deben tener presente el citado artículo de nuestra Constitución, pues por cuestiones de negociaciones que en definitiva atentan contra el Estado de Derecho, se han producido de parte de ese Órgano de Estado, normativas que no son

conformes con el marco Constitucional, situación que es confirmada por la Jurisprudencia.

En definitiva se exhorta, a la Asamblea Legislativa, cesen los cuestionados e irregulares procedimientos utilizados en la aprobación, creación, modificación, derogación, de la legislación en materia tributaria sancionadora.

Conforme a lo anterior el legislador secundario, debe ser celoso del Orden Constitucional, obligación que por juramento están obligados a cumplir en su mandato.

Toda iniciativa de ley que se refiera a la materia tributaria sancionadora, en conclusión debe ser sometida, a un análisis integrador desde las distintas perspectivas, jurídico, económico y social.

Es pertinente hacer mención, de que ese Órgano de Estado, en Sondeos de la Opinión Pública, es de los peores evaluados por la población salvadoreña, lo cual es producto en parte de las malas prácticas legislativas que se han mencionado con anterioridad: Las Dispensas de trámite; Los Madrugasos y Los Combos Legislativos. Pues además estos son indicios de corrupción.

## **II-PARA LA ADMINISTRACION PÚBLICA TRIBUTARIA**

De conformidad con el Art. 235 y 245, ambos de nuestra Constitución, los Funcionarios y empleados públicos, están indistintamente de la cartera de Estado de que se trate, obligados a hacer cumplir en primer orden el marco Constitucional.

Tales disposiciones citadas, deben ser el punto de partida en el desempeño de sus funciones, pues so pretexto que únicamente corresponde a la Autoridad Judicial, la declaratoria de Inconstitucional de leyes o reglamentos, en sintonía con los mismos artículos, serán responsables en cuanto su proceder implique la violación de la Constitución y de los Principios, Garantías o Derechos que de esta se emanan.

Lo anterior en mi humilde criterio, sería una especie de Control Constitucional Difuso en Materia Administrativa, pues un funcionario o empleado público, no está obligado a cumplir con leyes y reglamentos que vulneren la Carta Magna.

En ocasión de las Iniciativas de ley que en materia tributaria se presenten al ente legislativo, deben poner coto en primer lugar, a que tales Iniciativas de Ley sean conformes al andamiaje jurídico, o sea al Estado de Derecho, teniendo en todo caso como referente principal la Constitución, así como también advertir contradicciones entre las leyes secundarias.

En conclusión, se exhorta también, a la Administración Pública Tributaria, a dejar de aplicar la multa del presente estudio, por ser atentatoria en esencia de los Principios Tributarios a los que se debió también este trabajo académico.

### **III- PARA LOS IMPORTADORES DE VEHICULOS USADOS**

Que teniendo como insumo la Jurisprudencia actual, tanto de la Sala de lo Constitucional como de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ambas de la Corte Suprema de Justicia, que se ha citado y utilizado en el presente estudio, como ciudadanos en pleno ejercicio de sus Derechos

Constitucionales pueden y deben exigir a las autoridades competentes cese *la vulneración* que se esta haciendo del marco Constitucional en la aplicación de la multa contenida en el literal “n”, del articulo 8, de la Ley Especial para Sancionar Infracciones Aduaneras.

En atención a lo anterior también pueden hacer uso de sus Derechos, acudiendo ante el máximo tribunal, en materia constitucional, a efecto de que se sienta un precedente jurídico, y se frene la arbitrariedad e ilegalidad tanto de la Asamblea Legislativa, así como también de la Administración Tributaria.

Con tal posición, es dable compartir y recomendar, que incoando los recursos de Amparo y de Inconstitucionalidad, es como en el ámbito judicial, pueden lograrse el freno de la señala arbitrariedad e ilegalidad, que se da en la aplicación de la cuestionada multa.

#### **IV- A LA COMUNIDAD JURIDICA**

En general, tanto para estudiantes de esta carrera, abogados, catedráticos, asociaciones o fundaciones para la aplicación o el estudio del derecho, se hace un llamado especial de ser o seguir siendo celosos del Marco Constitucional.

Por lo anterior esta demás, pero no deja de ser pertinente, que como Comunidad Jurídica, estamos obligados a proteger o representar las Causas Justas, máxime si con esto se beneficia a aquellos que por razones de la iniquidad social, son vedados del acceso a una Pronta y Cumplida Justicia.

## BIBLIOGRAFIA

### LIBROS

AHUMADA, GUILLERMO. **Las Finanzas del siglo XX**, Buenos Aires, Argentina, Editorial Eudeba, 1964.

BAYONA DE PEREGORDO, JUAN JOSE, *Et al*, **Derecho Financiero**, 2ª Edición, Editorial V.I, Librería Compas, Alicante, 1989.

BECKER, ALFREDO AUGUSTO. **Curso Teoría del Derecho Tributario**, tomo I, Montevideo, 2ª Edición 1996.

BERTRAND GALINDO, FRANCISCO *Et al*, **Manual de Derecho Constitucional**, tomo II, Centro de Información Jurídica, Ministerio de Justicia, 1992.

BIELSA, RAFAEL. **Estudios de Derecho Publico**, tomo II Editorial Depalma, Buenos Aires, 1964.

BIDART CAMPOS, GERMAN. **Tratado Elemental del Derecho Constitucional Argentino**, tomo I, Buenos Aires, 1995.

BRACCO, MARTHA SUSANA, **Derecho Administrativo Aduanero**, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2002.

EKMEKDJIAN, MIGUEL ÁNGEL. *Et al*, **Análisis Pedagógico de la Constitución Nacional**, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1996,

GARCIA DE ENTERRIA, EDUARDO *Et al*, **Curso de Derecho Administrativo**, Tomo I, 2º Edición , Editorial Madrid Civitas, 1986

GARCÍA, ENRIQUE ALONSO, **La Interpretación de la Constitución**, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, España, 1984

GIMÉNEZ GLUCK, DAVID. **Una Manifestación Polémica En El Principio De Igualdad. Acciones Positivas Moderadas Y Medidas De Discriminación Inversa**. Editorial Tirant Lo Blanch, Madrid, 1998.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. Tratado Superior de Derecho Tributario, Tomo I, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1987.

GONZÁLEZ, NICOLÁS, **Proporcionalidad Y Derechos Fundamentales En El Proceso Penal**, Editorial. COLEX, Madrid, 1990

JARACH, DINO. **Curso Superior de Derecho Tributario**. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.

KIRCHHOF, PAÚL. **Garantías Constitucionales del Contribuyente**, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE, *et al*, **Manual de Derecho Financiero**, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, El Salvador, 1993.

LINARES QUINTANA, SEGUNDO V. **El Poder Impositivo y la Libertad Individual**, Editorial Alfa, Buenos Aires, 1950.



DE LOPEZ LOPEZ, HUGO. **El Principio De Culpabilidad En Materia De Infracciones Tributarias**, Editorial Aranzadi, España, 2009.

MAGAÑA, ALVARO, **Derecho Constitucional Tributario**, Unidad Técnica Ejecutora, talleres UCA, 1993.

MARIENHOFF, MIGUEL S. **Tratado de Derecho Administrativo**, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1994.

MATA BARRANCO, NORBERTO J. **EL Principio De Proporcionalidad Penal**, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2007.

PEREZ ROYO, FERNANDO. **Curso De Derecho Tributario: Parte Especial**, editorial Tecnos, Madrid, 2007.

PLASCENCIA VILLANUEVA, RAUL. **Teoría del Delito**, Instituto De Investigaciones Jurídicas Serie G. Estudios Doctrinales, Mexico, 1998.

RECASENS FICHES, LUIS. **La Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho**, Dirección General de Publicaciones, Mexico 1956.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. **Estudios de Derecho Financiero**, Editorial Derecho Financiero, Madrid España, 1961.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, **Lecciones de Derecho Financiero**, Editorial Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1991.

SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO. **“El sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)”**, Editorial Civitas, Madrid, 1992.

TREJO, MIGUEL ALBERTO. **Et al, Manual de Derecho Penal**, Parte General, primera edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1992.

VALDES COSTA, RAMON, **Curso de Derecho Tributario**, Impresora Uruguay Colombino S.A., Montevideo, Uruguay , 1970.

VILLEGAS, HÉCTOR BELISARIO. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario**, Editorial LEX, Argentina, 1973.

## **REVISTAS**

MERCADER UGUINA, JESÚS R. **Tutela Judicial Efectiva, Control De Razonabilidad De Las Decisiones Judiciales Y Canon Reforzado De Motivación En La Doctrina Del Tribunal Constitucional**, Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid 2009.

WILLIAMS, JAIME. **Las Fuentes del Ordenamiento Jurídico en Chile”**, en Revista de Ciencias Jurídicas, Centro de Investigación y Capacitación Jurídica, San Salvador, 1991.

## **DICCIONARIOS**

ESPASA. Diccionario Jurídico, Espasa Calpe, S.A., Madrid 1998

## **LEGISLACION**

**Constitución de la Republica de El Salvador de 1983.** Decreto Constituyente N° 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O. N° 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

**Normas para la Importación de Vehículos Automotores y de Otros Medios de Transporte .** D.L. N°383, de fecha 22 de junio de 1995. D.O. N° 125, Tomo 328, del 7 de julio de 1995.

**Ley Especial Para Sancionar Infracciones Aduaneras.** D.L.551, del 20 de septiembre de 2001. D.O. N°204, Tomo N° 357, del 29 de octubre de 2001.

**Ley del Impuesto Sobre la Renta.** D.L. N°134, de fecha 18 de diciembre de 1991. D.O. N° 242, Tomo 313. del 21 de diciembre de 1991.

**Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Raíces.** D.L. N°552, del 18 de diciembre de 1986. D.O. N°239, Tomo N°293, del 22 de diciembre de 1986.

**Código Tributario.** D.L. N°230, del 14 de diciembre de 2000. D.O.N°241, Tomo N°349 del 22 de diciembre de 2000.

**Código Penal** D.L. N°1030 del 26 de abril de 1997. D.O. N°105, Tomo 335 del 10 de junio de 1997.

## **FUENTES HISTORICAS**

**La Constitución de El Salvador de 1824.** Art. 29 La facultad de erigir tributos esta encomendada al poder legislativo desde la fundación como Estado de El Salvador.

**El día 6 de mayo de 1896** se crea el Decreto Legislativo en que se fija el límite a las concesiones para la libre introducción de mercaderías extranjeras.

**Ley de Contrabando,** D.L. del 23 de marzo de 1904. D.O.94, Tomo 56, del 22 de abril de 1904.

**Reglamento De Licores,** del decreto Legislativo del 8 de julio de 1916, publicado en el Diario Oficial del 15 de noviembre del mismo año.

**Ley de Rentas Publicas** D.L. de fecha ocho de julio de 1916. D.O. del 15 de noviembre de 1916.

**Decreto numero 12** que autoriza la Importación de Cal de Mármol y de Azufre en Barras, del 19 de marzo de 1934, publicado en el diario oficial numero 70 tomo 116 del 24 de marzo del mismo año.

**Ley del Impuesto sobre Exportación de Café.** Decreto 836 del Consejo Revolucionario de la Republica de El Salvador, de fecha 13 de septiembre de 1950.

**Decreto numero 306** que autoriza la importación de Mubles para Centros Docentes, de fecha 3 de julio de 1951, publicado en el Diario Oficial numero 130, tomo 152, del 13 de julio de 1951.

**Decreto numero 1931** por medio del cual se exime de Impuestos a la importación de materiales a usarse en la industria de la tenería, de fecha 2 de septiembre de 1955, publicado en el Diario Oficial numero 172, tomo 168 de fecha 20 de septiembre de 1955.

**Decreto numero 2553** que declara exenta de Impuestos la Importación de Envases de Madera o hierro para embasamiento y exportación de alcoholes, aguardientes y licores fuertes de producción nacional, de fecha 12 de diciembre de 1957, publicado en el diario Oficial numero 238, tomo 177, del 17 de diciembre del mismo año.

**Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas** D. N° 173 del Directorio Cívico Militar de El Salvador, del 26 de julio de 1961. D.O. N° 147, Tomo192 del 16 de agosto de 1961.

**Decreto numero 94**, que regula el funcionamiento del régimen aduanero de Tiendas Libres, de fecha 21 de enero de 1980, publicado en el Diario Oficial numero 14, Tomo 266, de esa misma fecha.

**Decreto numero 644** que exime del pago de los impuestos respectivos a la Importación de Abonos y Materias Primas Indispensables para su Elaboración, de fecha 10 de abril de 1987, publicado en el Diario Oficial numero 74, tomo 295, del 24 de abril de 1987.

## TESIS

1-BARAHONA LANDAVERDE, AMILCAR ALEXANDER, et. al, **Autoliquidación de Multas por la Declaración o Pago Extemporáneo de los Impuestos Estatales a la Luz de la Garantía del Juicio Previo**, Tesis presentada para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de El Salvador, 2007.

## JURISPRUDENCIA

**Sala de lo Constitucional**, de la Corte Suprema de Justicia, Proceso de Inconstitucionalidad 7/1986.

**Sala de lo Constitucional** de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia Definitiva del Proceso de Inconstitucionalidad de referencia 3-1992 Ac. 6-1992., procesos acumulados.

**Sala de lo Constitucional** de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia Definitiva del Proceso de Inconstitucionalidad de referencia 17-1995.

**Sala de lo Constitucional** de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia Definitiva del Proceso de Amparo de referencia 21-1995.

**Sala de lo Constitucional** de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia Definitiva del Proceso de Amparo de referencia 317-1997.

**Sala de lo Constitucional** de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia Definitiva del Proceso de Inconstitucionalidad de referencia 8-2000.

**Sala de lo Constitucional** de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia Definitiva del Proceso De Amparo de referencia 245-2000

**Sala de Lo Contencioso Administrativo** De La Corte Suprema De Justicia, Sentencia Definitiva, Proceso de referencia 28-H-1995.

### **INSTRUMENTOS JURIDICOS INTERNACIONALES**

**Código Aduanero Uniforme Centroamericano.** El Protocolo por el cual se adopto el Código fue suscrito entre las Republicas de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica, en la ciudad de Guatemala, el 13 de diciembre de 1963, aprobado por acuerdo N°134, del 6 de marzo de 1964 y ratificado por la Asamblea Legislativa el 26 de febrero de 1965, publicado en el Diario Oficial N°50, Tomo 206, del 12 de marzo de 1965.

**Protocoló de Guatemala del 7 de enero de 1993,** mediante el cual se introdujeron modificaciones al CAUCA DE 1963, el cual es conocido también como **Primer Protocolo de Modificación del CAUCA**, cuyas modificaciones solo fueron suscritas y ratificadas por los países de Costa Rica, Nicaragua y El Salvador, no así Guatemala y Honduras.

**Actualmente se encuentra vigente el Segundo Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano,** de fecha veintisiete de abril de dos mil, creado en nuestro país, para el cual si se cuenta con la suscripción y ratificación de los cinco países iniciales y se deroga el primer Protocolo anteriormente mencionado.

## **PAGINAS WEB**

CRISTALDO, LUIS ARNALDO, Apuntes Sobre Finanzas Publicas,  
Universidad Católica "Nuestra Señora De La Asunción" Sede Regional  
Guairá. Villarrica. República del Paraguay, lacristaldo@hotmail.com

<http://www.historiaclasica.com/2007/II/los-censos-y-los-impuestos.html>

[www.dgjiieduca.gov.do/sobre\\_nosotros/historia.html](http://www.dgjiieduca.gov.do/sobre_nosotros/historia.html)

<http://www.monografias.com/trabajos29/pensamiento-financiero/pensamiento-financiero.shtml>

[commons.wikimedia.org/wiki/David\\_Ricardo](http://commons.wikimedia.org/wiki/David_Ricardo) - 21k

[es.wikipedia.org/wiki/John\\_Stuart\\_Mill](http://es.wikipedia.org/wiki/John_Stuart_Mill) - 52k

[www.economia48.com/spa/d/el-marginalismo/el-marginalismo.htm](http://www.economia48.com/spa/d/el-marginalismo/el-marginalismo.htm) - 17k

[www.monografias.com/trabajos29/pensamiento-financiero/pensamiento-financiero.shtml](http://www.monografias.com/trabajos29/pensamiento-financiero/pensamiento-financiero.shtml) - 66k

[www.bibliotecas.unc.edu.ar/cgi-bin/Libreo-Mayor?accion=buscar&expresion=GRIZIOTTI,+BENVENUTO](http://www.bibliotecas.unc.edu.ar/cgi-bin/Libreo-Mayor?accion=buscar&expresion=GRIZIOTTI,+BENVENUTO), - 7k

[www.fiscalistas.net/colabora/2005/sat/TESS1.pdf](http://www.fiscalistas.net/colabora/2005/sat/TESS1.pdf)

<http://mensual.prensa.com/mensual/contenido>

[www.monografias.com/trabajos30/derecho-tributario/derecho-tributario.shtml](http://www.monografias.com/trabajos30/derecho-tributario/derecho-tributario.shtml)

[www.uci.ac.cr/maestrias/maestria\\_derecho-tributario.asp](http://www.uci.ac.cr/maestrias/maestria_derecho-tributario.asp)

[www.todoelderecho.com/Argentina/materias/Tributario/index.htm](http://www.todoelderecho.com/Argentina/materias/Tributario/index.htm)