

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2009
PLAN DE ESTUDIOS 1993



**LA EFICACIA DE LOS MEDIOS DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES
TRIBUTARIAS EN LOS IMPUESTOS INTERNOS**

**TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OBTENER EL GRADO Y TITULO DE
LICENCIADA EN CIENCIAS JURIDICAS**

PRESENTAN

GIRÓN MANCIA, ANA DELMY
MOYA, KRISIA MARIELA
MIRANDA MIRANDA, JASSMIN DEL CARMEN

DOCENTE DE SEMINARIO
LIC. SAMUEL MERINO GONZALEZ

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, SEPTIEMBRE 2009

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

MASTER RUFINO ANTONIO QUEZADA SANCHEZ

RECTOR

MASTER MIGUEL ANGEL PEREZ RAMOS

VICERRECTOR ACADEMICO

MASTER 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 ÁGUILA

COORDINADORA DE LA UNIDAD DE SEMINARIO DE GRADUACION

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ

DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar agradezco a **Dios Todo Poderoso**, por haberme dado la Vida, la fortaleza, la sabiduría, por haber estado siempre a mi lado a pesar de todas las dificultades jamás me desamparó, por haber guiado mi camino y por permitir que haya terminado mi carrera satisfactoriamente.

A mis Padres **Maria Maura Girón Gómez, y José Cupertino Mancía Santos** por ser parte fundamental de mi vida, que han sido mi fuente de inspiración, por haberme apoyado en toda mi carrera de estudio, por su amor brindado, por haberme inculcados valores, Gracias papá por todas las cosas que me enseñaste y por ser mi orgullo el día que tu me faltes siempre serás mi inspiración a pesar que tu salud a desmejorado se que estas orgulloso de mi.

A mi abuela **Maria Luisa Gómez de Girón**, por ser mi segunda madre por haberme brindado todo su apoyo en todo mi estudio. A mi Abuelo que en paz descanse **Miguel Girón**, que me hubiese gustado compartir este triunfo pero se que esta orgulloso por haber terminado mi carrera, a mis hermanos por su apoyo, a toda mi familia por haberme ayudado hacer realidad esta meta.

A mis compañeras de tesis **Krisia y Jassmín**, por haber trabajado unidas a lo largo este trabajo por haber compartidos momentos de alegría y de tristeza especialmente con krisia que trabajamos juntas toda la carrera por haberme apoyado en todas las dificultades por su amistad incondicional.

Al Licenciado **Samuel Merino González** por sus asesorías y por habernos brindarnos sus conocimientos.

A todos Muchas Gracias.....

ANA DELMY GIRON MANCIA

AGRADECIMIENTOS

A DIOS TODOPODEROSO por ser la fuente de mi inspiración y por no abandonarme en los momentos difíciles que he enfrentado, por mostrarme el camino hacia el éxito, por ser mi luz, mi esperanza, mi fuerza, mi guía, por no dejarme sola durante este tiempo y por haberme iluminado hasta la finalización de un proyecto más en mi vida.

A mi madre **ROSA ELVIRA MOYA**, por estar pendiente siempre de mi, por ser mi amiga, mi confidente, mi consejera, por darme su hombro para descansar las cargas mas pesadas y volverlas livianas. A mi padre **TOMAS ALEXANDER AMAYA LOVOS**, por haberme apoyado durante estos años, por brindarme su amor, por dar todo lo que puede por verme convertida en una profesional, mil gracias a los dos por todo su sacrificio, por ser los pilares que sostienen mi vida, por que se que jamás me abandonarán, que Dios los bendiga y les dé muchos años de vida, y buena salud para seguir disfrutando de ese amor inmenso que nos brindan.

A mis hermanos **FLORCITA, GRICELDA Y JOEL**, por no abandonarme nunca, por recibirme siempre con entusiasmo, por compartir mis alegrías y tristezas, por animarme a seguir adelante y por ayudarme a levantarme cuando yacía en el suelo. Igualmente agradezco a mi cuñado **Tony** y a mis sobrinos **Krista y Kenny**, por estar pendientes siempre de mi, por darme su cariño incondicionalmente, por estar siempre a mi lado, a mis primas **Dina y Marisela** y a toda mi familia, por estar conmigo compartiendo mis triunfos y fracasos.

A dos seres muy especiales mi abuelo **ANTONIO RAMOS** (Q.D.D.G), quien no puede compartir físicamente este triunfo conmigo pero se que en el cielo

él esta tan feliz como yo, gracias abuelito por tu amor, por tu bendiciones, he cumplido una de mis promesas y uno de tus sueños, jamás me abandones que tú siempre estarás conmigo. A mi abuelita **JUANA IGLESIAS**, por su apoyo, por sus bendiciones, por estar compartiendo su sabiduría conmigo, gracias por enseñarme a ser una persona fuerte, porque a pesar de sus años es muy valiente.

A mis hermanas y hermanos de la residencia por ayudarme en mis dificultades, durante todos estos años, por ser una familia muy especial, por compartir los mismos sueños, por brindarme cariño, amor, amistad, los llevaré siempre en mi corazón, que Dios les de la fortaleza para poder cumplir con sus sueños de convertirse en profesionales y que sigan cosechando muchos éxitos.

A dos personas importantes **Miguel Angel Utrillas y Jacqueline Rodas** por apoyarme en las dificultades encontradas en el camino hacia este triunfo, por inspirarme a ser cada día una mejor persona, por preocuparse por mis problemas, que Dios los bendiga y les de mucha fortaleza en sus vidas.

A los profesionales soñadores que hicieron posibles el proyecto de la residencia y a todas las personas que se vieron involucrados a cumplir ese sueño, gracias por tomarme en cuenta y por haber sido parte en el cumplimiento de mis metas.

Al **Padre Rogelio, Ana Maria y Carmen Elena**, por darme la oportunidad de seguir estudiando, por apoyarme siempre, especialmente a Ana Maria que no me abandonó, a pesar de tantas dificultades, por darme ánimos de seguir adelante, gracias por todo su cariño.

A mis compañeras de tesis **Ana Delmy y Jassmin** por haber logrado culminar satisfactoriamente nuestro trabajo de graduación, especialmente a Delmy por enseñarme a ser una mujer con coraje y valentía, por ayudarme a superar mis dificultades, por compartir sus alegrías y tristezas, gracias por su amistad.

A tod@s mis amig@s que me brindaron apoyo y ánimos durante todos estos años gracia por ser especiales, gracias por ser mis amig@s, que Dios los bendiga siempre.

Al Licenciado **Samuel Merino**, quien nos ayudo con el desarrollo de la tesis, gracias por dedicarnos su tiempo, por compartir sus conocimientos, y por ayudarnos a cumplir nuestros sueños.

A TODOS USTEDES MIL GRACIAS.....

KRISIA MARIELA MOYA

ÍNDICE

PÁGINA

INTRODUCCIÓN	i
CAPITULO UNO	
1. ANTECEDENTES.....	1
1.1. EVOLUCIÓN HISTORICA DE LAS LEYES TRIBUTARIAS EN EL SALVADOR.....	1
1.2. REFORMA FISCAL.....	2
1.3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	5
1.3.1 Principales reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta.	6
1.3.1.1. Año de 1915 a 1978.	7
1.3.1.2. Promulgación de una nueva ley en el Año de 1992.....	9
1.3.1.3. Año de 1996.....	11
1.3.1.4. Año 2000.....	11
1.3.1.5. Año 2001.....	11
1.3.2 Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.....	12
1.3.2.1. Tasa Impositiva.	14
1.3.2.2. Cambios de ley.....	16
1.3.2.3. Año 1999.....	17
1.3.2.4. Año 2000.....	17
1.4. ADMINISTRACION TRIBUTARIA, SU AUTORIDAD Y FACULTAD. .	18
1.5. PRINCIPIOS APLICABLES A LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.....	21
1.5.1. Justicia.....	22
1.5.2. Igualdad.....	23
1.5.3. Legalidad.....	24

1.5.4. Celeridad	26
1.5.5. Proporcionalidad.	26
1.5.6. Economía.....	28
1.5.7. Eficacia.....	29
1.5.8. Verdad Material	30
1.6. AUTORIDADES COMPETENTES.....	31
1.6.1. Dirección General de Impuestos Internos	31
1.6.2. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos	33
1.7. FACULTADES FISCALIZADORAS.....	33
1.8. FORMAS DE TRIBUTACIÓN.....	36
1.8.1. La declaración personal o autoliquidación.....	36
1.8.2. La Retención.	36
1.8.3. La Percepción.....	38
1.8.3. Anticipo a Cuenta.....	39

CAPITULO DOS

2. LA OBLIGACION TRIBUTARIA.	40
2.1. DEFINICIÓN.....	40
2.2. DEFINICION DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.	44
2.3. FUNDAMENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	52
2.4. ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	52
2.5. SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.	53
2.6. SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.	57
2.6.1. Características de los Sujetos Pasivos.....	62
2.6.2. Categorías de los Sujetos Pasivos	62
2.6.3. Diferencia entre Sujeto Pasivo y Contribuyente	68
2.7. OBJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.	68
2.7.1 Definición.....	68
2.8. CAUSA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	70

2.8.1. Definición.....	70
2.9. HECHO IMPONIBLE O HECHO GENERADOR.....	72
2.9.1. Naturaleza del Hecho del Generador.	76
2.9.2. Elementos del Hecho Generador.....	78
2.9.3. Elemento o presupuesto objetivo.	78
2.9.4. Elemento Subjetivo.....	82
2.10. NATURALEZA JURIDICA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	82
2.11. CARACTERISTICAS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.	82
2.12. FUENTE DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	85
2.13. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	86
2.14. CLASES DE OBLIGACION TRIBUTARIA	96
2.14.1. Obligación Sustantiva.	96
2.14.2. Obligaciones Formales.....	96
2.14.3. Obligaciones Formales del Sujeto Activo.....	97
2.14.4. Obligaciones Activas.	97
2.14.5. Obligaciones Pasivas.....	97
2.14.5.1 Obligaciones de no hacer:	98
2.14.5.2. Obligaciones de soportar:.....	98
2.14.6. Obligaciones Formales del Sujeto Pasivo.....	98
2.15. LA BASE GRAVABLE	98
2.16. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	99
2.17. EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	100

CAPITULO TRES

3. EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....	101
3.1. Desarrollo Histórico de Las Obligaciones.	101
3.2. Definición Etimológica de Obligación.....	104
3.3. ORIGEN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.....	105
3.3.1 Concepto.	106

3.3.2 Principio de Legalidad Tributaria	107
3.4. De Los Modos de Extinguir Las Obligaciones.	109
3.4.1 Clasificación.....	109
3.5. LA EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURIDICO.....	110
3.5.1 El Pago	113
3.5.1.1. Definición.....	113
3.5.1.2. El Pago en Materia Civil.	113
3.5.1.3. Efectos del Pago.....	114
3.5.1.4. Naturaleza del Pago.....	115
3.5.1.5. Sujetos del Pago	121
3.5.1.6. Objeto del Pago	122
3.5.1.7. Formas de Pago	124
3.5.2 Compensación.....	125
3.5.2.1. La Compensación en Materia Civil.....	127
3.5.2.2. Importancia de la Compensación.	129
3.5.2.3. Naturaleza Jurídica.....	130
3.5.2.4. Efectos de la Compensación.	131
3.5.2.5. Término para solicitar la compensación.	134
3.5.2.5.1. Compensación de Oficio.....	134
3.5.2.5.2. Compensación a instancia del obligado tributario.	134
3.5.3 La Confusión.....	135
3.5.3.1. La Confusión en Materia Civil.....	136
3.5.3.2. Causas de la Confusión.	136
3.5.3.3. Naturaleza de la Confusión.	136
3.5.3.4. Efectos de la Confusión.	137
3.5.4 La Prescripción.....	141
3.5.4.1. La Prescripción en Materia Civil.	142
3.5.4.2. Definición.....	143

3.5.4.3. Importancia de la Prescripción.....	146
3.5.4.4. Naturaleza de la Prescripción.....	146
3.5.4.5. Declaratoria de Prescripción	147
3.5.4.6. Plazo para la Prescripción	147
3.5.4.7. El Grado de Eficacia de los Medios de Extinción.....	149

CAPITULO CUATRO

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	152
4.1 Conclusiones.....	152
4.2 Recomendaciones.....	156
BIBLIOGRAFIA.....	159

INTRODUCCIÓN

El amplio y apasionante tema de los tributos es probablemente uno de los temas que merece gran interés, ya que la Administración Pública en cada periodo demanda mayores recursos tributarios para cumplir con las diferentes actividades, lamentablemente la tarea de las recaudaciones no es tarea fácil, ya que los contribuyentes adoptan una actitud negativa en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, es por ello que se sigue una lucha constante por concienciar a la sociedad para elevar el nivel de educación en todo los sectores envueltos en las obligaciones competentes y de esta manera reconocer los derechos que nos otorga la ley como ciudadanos, para exigir a las autoridades la aplicación de estas de manera equitativa a favor de la colectividad, informándonos de forma clara y explicita.

A continuación se presenta el desarrollo del trabajo de investigación denominado “LA EFICACIA DE LOS MEDIOS DE EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LOS IMPUESTOS INTERNOS”.

En el primer capitulo se desarrolla la Evolución Histórica de las Leyes Tributarias en El Salvador en donde hacemos un recorrido a los antecedentes históricos o períodos de evolución de la legislación tributaria en El Salvador, recordando desde el año 1915 que fue cuando se estableció la Ley Tributaria, siendo El Salvador uno de los países latinoamericanos que puso en práctica la recaudación de ingresos por medio de impuestos por parte del Estado. Finalizando con las formas de tributación que de acuerdo a nuestra legislación fiscal nos menciona cuatro formas de tributar, las cuales son: La declaración personal o autoliquidación, La Retención, La Percepción, y el Anticipo a Cuenta.

Se continua el segundo capítulo con el desarrollo del tema la Obligación Tributaria. En donde antes de profundizar en ella es menester tratar acerca de la obligación como un término general, investigando su derivación etimológica, haciendo un análisis de los sujetos, elementos, efectos, objeto, determinación y exigibilidad de la obligación tributaria.

En el tercer capítulo se aborda el tema de La Extinción de las Obligaciones Tributarias en donde antes de ahondar en el tema central de este capítulo, como grupo concluimos que es necesario hacer una conceptualización del origen y saber a profundidad el cimiento de dichas obligaciones, como lo son el desarrollo histórico de las obligaciones, estableciendo los cuatro medios de extinción de la obligación tributaria los cuales son: el pago, la compensación, la prescripción y la confusión, reguladas en el Código Tributario, dando a conocer al lector como operan dichas figuras jurídicas en el campo del derecho tributario.

Finalizando la presentación de este trabajo con las conclusiones y recomendaciones con las cuales se origina la explicación de la problemática investigada, aportando alternativas de solución para que cada uno de los sujetos de la obligación tributaria y sin dejar de mencionar a la Administración Tributaria y de esta manera todos los involucrados puedan llevar a una mejor aplicación y conocimiento de dichos medios, aportando así seguridad y certeza jurídica a los administrados.

CAPITULO I

1. ANTECEDENTES.

1.1. EVOLUCIÓN HISTORICA DE LAS LEYES TRIBUTARIAS EN EL SALVADOR.

Al hablar de antecedentes históricos o períodos de evolución de la legislación tributaria en El salvador, es importante recordar que fue en el año de 1915 que se estableció la ley tributaria, siendo El salvador, uno de los países latinoamericanos que puso en práctica la recaudación de ingresos por medio de impuestos por parte del Estado.

Desde el año de 1915 ha existido una gran diversidad de leyes, que han regulado tanto los impuestos directos, como los indirectos, creados a partir de las necesidades propias de cada época y en función del ámbito político, social y económico del momento. Es decir que en el siglo XX las leyes creadoras de impuestos, eran tantas que hacían difícil la tarea de su conocimiento integral, complicando su aplicación práctica y favoreciendo con ello la evasión de los mismos.¹

Con el correr de los años, el sistema tributario salvadoreño ha experimentado una serie de cambios por la necesidad de modernizar la legislación tributaria, que permitiría al estado una recaudación más eficiente en concepto de impuestos; y como se mencionó anteriormente, las principales fuentes de

¹ ZEPEDA, Oscar A., “Compendio General de los Impuestos con Aplicación al Derecho Positivo Salvadoreño”, Universidad Centroamericana José Simeón Cañas, 1965, Pág. 177.

ingresos que recibe el Estado en materia de impuesto, la constituyen el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios e Impuesto sobre la Renta. Por esta razón, es necesario conocer el contexto histórico en el que nacieron y se han desarrollado las leyes que regulan la aplicación y cumplimiento de los impuestos ya citados. Además, es de suma importancia conocer las razones que motivaron la creación y aprobación del Código Tributario, que regula y uniforma la aplicación de las obligaciones formales y sustantivas y contenidas en las leyes que rigen estos impuestos.²

1.2. REFORMA FISCAL.

La palabra reforma³ significa “la modificación que se hace de una cosa para mejorarla, generalmente rehaciéndola o cambiando su forma o contenido” y el término fiscal proviene del adjetivo fisco⁴, que no es mas que un órgano de la Administración Pública que se encarga de recaudar y exigir a los particulares las contribuciones que la ley señala, es decir, Hacienda pública como recaudadora de tributos del Estado. Uniendo las anteriores expresiones asumimos que una reforma fiscal lo que pretende es mejorar la situación de un país, a través de un adecuado sistema de recaudación de los impuestos, que cada vez de ir perfeccionándose con el transcurso del tiempo, la reforma fiscal posee un carácter cambiante, siempre en aras de cumplir con sus principales objetivos y respetando los principios tributarios; y es por ello que

³ Reforma, www.bibliojuridica.org, 9:30 pm, el día 2 de Junio de 2009.

⁴ El Fisco, <http://www.elpais.com>, 10:00 pm, el día 2 de Junio de 2009.

una reforma fiscal puede modificar el funcionamiento del cobro de los impuestos.

Estudios realizados demuestran que tanto los débiles indicadores sociales, como las brechas en educación, tecnología y capacitación, y las altas tasas de delincuencia, limitan las perspectivas económicas del país. Asimismo, la capacidad fiscal es muy débil debido a una baja carga tributaria. Debido a estos indicadores surge la necesidad de que la sociedad salvadoreña inicie un diálogo que permita diseñar una política fiscal que responda a las demandas de todos los sectores de la sociedad, y se fundamente en la edificación de un Estado que asegure a sus habitantes el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social.

El sistema impositivo salvadoreño ha tenido una evolución acelerada en cuanto a la reforma fiscal, debido a que se derogaron las leyes obsoletas que fomentaban el proteccionismo y la evasión fiscal; por lo que en los últimos años y en especial durante 1996 lo anterior se volvió una necesidad urgente y prioritaria en vista de que el país requería de recursos económicos para hacerle frente al presupuesto general de la nación.⁵

El Ministerio de Hacienda, siendo una institución jurídica, que desde su creación ha ocupado un lugar especial en el desarrollo de nuestro país, en el

⁵ En general la situación del Sistema Fiscal Salvadoreño, no muestra ni ha mostrado señales de encontrarse en un estado saludable con el paso del tiempo, es por ello que se necesitan fijar ciertos lineamientos que orienten la reforma fiscal, ya que al concretarse un sistema fiscal, eficiente, moderno y equitativo, se lograría con ello una Administración fuerte y eficiente, capaz de lograr los fines del mismo Estado.

sentido que, es el encargado de presupuestar y administrar de manera eficiente los ingresos del Estado, los cuales deben ser distribuidos eficazmente de acuerdo a las necesidades sociales mas urgentes del mismo como: educación, salud, seguridad etc., es por ello que para dar cumplimiento a estos fines se implementó la reforma fiscal, la cual entró en vigor en El Salvador en 2005 y supuso en ese año un crecimiento en la recaudación de casi un 30%, Según Mariano Bonilla, director de la Tesorería del Estado, esta reforma originó un crecimiento del 16,8% en ingresos tributarios, cuando la mejor cifra de los últimos 10 años había sido el 7,6%. En pocas palabras podemos decir, que esta reforma trajo beneficios a la recaudación tributaria y esto se tradujo en mejor desarrollo a la sociedad.

Es por esto que se han reformado leyes tributarias, finalmente con el propósito de aumentar la recaudación fiscal⁶, mediante el incremento continuo de porcentajes a los impuestos, eliminando exenciones a la mayoría de productos y servicios públicos; puesto que las reformas tributarias tienen como propósito a largo plazo, alcanzar la suficiencia recaudatoria, simplificación de normas y procedimientos, y también lograr neutralidad en la asignación de recursos y equidad en la distribución de la carga – especialmente horizontal. Al mismo tiempo, lo que se pretendía era promover una adaptación funcional de las bases y tasas impositivas a los

⁶ Es de mencionar que la reforma fiscal, se puede aplicar a muchos sentidos, que pueden traducirse en bajar o subir impuestos a determinados productos, o la variación de la tasa de un determinado impuesto como por ejemplo el IVA, los beneficios son siempre para el Estado con el objetivo de recaudar mas recursos.

requerimientos de los programas de estabilización y las reformas estructurales iniciadas.⁷

En cuanto a materia de reforma fiscal quedan muchos retos por desarrollar por parte de la administración Tributaria, ya que los niveles de recaudación son muy bajos, la carga tributaria se considera como una de las mas bajas en el continente y la evasión fiscal es muy alta ya que supera el 50% en algunos impuestos, por lo tanto podemos decir, que la elusión fiscal y la estrechez misma de la base tributaria constituyen indicadores de la ineficiencia del sistema impositivo nacional. Tal reforma debe orientarse hacia la construcción de una Administración Pública calificada y transparente, regida por reglas claras y competencias definidas, de manera que el Estado pueda hacer frente a las múltiples necesidades que exige un proceso de desarrollo nacional, lo que se busca es una reforma fiscal que posibilite su financiamiento sin que ello genere factores que desestabilicen la economía del país.

1.3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Antes de introducirse en nuestro país el sistema de impuestos sobre la renta, la fuente de obtención de los ingresos fiscales, lo constituían los sistemas de tributación indirecta: a la importación, exportación y consumo cuyo sistema duró hasta 1915, ya que ante el inicio de la primera guerra mundial, y el

⁷ El sistema en general dista mucho de superar los elevados niveles de evasión que tradicionalmente lo han caracterizado, aun con la adopción de mayores controles tributarios y pese a que se han logrado avances considerables en la simplificación de procedimientos de recaudación y en la ampliación de la base tributaria, los equilibrios fiscales siguen siendo frágiles e insuficientes, y mas aun por que se han relegado dos objetivos principales como lo son el principio de equidad y la función distributiva.

grave deterioro fiscal originado en la baja recaudación que el Estado percibía, en concepto de importación, exportación y consumo, el país enfrentaba una crisis económica y social.

Ante la grave y precaria situación que se estaba viviendo en nuestro país, nuestros legisladores se vieron en la necesidad de reformar el régimen impositivo⁸ ante el hecho de que el sistema utilizado hasta entonces, resultaba inoperante anticuado, y era necesario implantar un nuevo sistema tributario; siendo el impuesto sobre la renta una fuente importante de ingresos tributarios para el Estado, el Gobierno a través de la Asamblea Legislativa lleva a cabo varias reformas encaminadas a mejorar la recaudación a través de este impuesto.

1.3.1 Principales reformas a la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Estas se dieron debido a los diferentes fenómenos económicos o sociales que se daban en el país y estipulando en cada Ley tributaria que la obtención de rentas por los sujetos pasivos, sean nacionales o extranjeros, genera la obligación de pago del impuesto establecido en la Ley Impuesto Sobre la Renta⁹; estas reformas pretendían introducir cambios importantes que incidieran en forma determinante en las estructuras económicas y sociales prevalecientes, proyectándose en el contexto del proceso del desarrollo, esas reformas conlleva a modificaciones significativas tendiente a mejorar la recaudación de recursos tributarios por el sector público, en forma que se llegue a contar con un verdadero sistema tributario.

⁸ Según POZAS HENRIQUEZ, N., “El impuesto sobre la Renta, Historia-Hecho Generador y Procedimiento” Tesis UCA 1993.

⁹ ESCALANTE, Carlos, “Estudio de la ley del Impuesto Sobre la Renta”, Tesis UES 1966.

1.3.1.1 Año de 1915 a 1978.

La primera ley de 1915, indudablemente, tuvo una articulación defectuosa y deficiente, condiciones originadas en las circunstancias de que por primera vez en la historia, se trataba de modificar los sistemas tributarios, olvidando el peso excesivo de los impuestos indirectos y dando a la vez permanencia y seguridad a la tributación.¹⁰ Surgiendo como consecuencia de muchas necesidades nacionales agravadas por circunstancias especiales en el ámbito internacional.

La filosofía que inspiró este sistema impositivo fue ampliamente divulgada, y su doctrina principal consistía en la necesidad de hacer práctico en la tributación el principio de equidad, consignado de manera categórica en la Constitución de la República.

La problemática que planteó la aparición de las leyes de 1915 pareció resolverse o por lo menos experimentó un receso cuando se emitió El 19 de junio de 1916, una nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta, la cual fue publicada el 21 de junio del mismo año, esta nueva ley suplió omisiones y reparó defectos de las leyes anteriores. Además introdujo cambios en cuanto al cálculo del impuesto, en exenciones y deducciones. Luego se introdujeron numerosas reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1916; con la que se modificó la tabla de imposición, siendo la misma para personas naturales y jurídicas.

¹⁰ La primera Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial No.118, Tomo 78, del 22 de mayo de 1915.

En 1951 nace una nueva ley, el 10 de diciembre de ese mismo año, con la que se incorporan modificaciones básicas en el régimen de tributación.

El 18 de septiembre de 1961 por medio de Decreto Legislativo número 300; se reforma radicalmente esta ley, gravando fuertemente las rentas procedentes del capital, y no las provenientes del trabajo.

Con la aprobación del Decreto Legislativo número 472, el 19 de diciembre de 1963, se persiguieron los siguientes objetivos:

- Corregir las injusticias y ambigüedades contenidas en el decreto legislativo número 300, respecto a la imposición de las sociedades anónimas
- Incrementar los gastos fiscales
- Introducir nuevas situaciones que den origen al impuesto.
- Castigar la evasión.
- Redistribuir la renta nacional.
- Alentar la inversión y el ahorro.

Durante la vigencia de los mencionados decretos de la ley de la renta no fueron alcanzados los objetivos establecidos¹¹; que pretendían equidad en la carga tributaria, el castigo a la evasión y la redistribución del ingreso. Debido a que esta ley no regulaba el impuesto sobre la capitalización o

¹¹ La Ley de Impuesto sobre la Renta, emitida por D. L. N° 472 de fecha 19 de diciembre de 1963, publicado en el D. O. N° 241, Tomo 201 del 21 del mismo mes y año, después de haber experimentado reformas en su estructura, no se adecuó a las condiciones económicas y sociales del país y además no permitieron el crecimiento sostenido en la base del impuesto en términos de cobertura de contribuyentes, por lo que fue necesaria la emisión de un nuevo ordenamiento legal sobre la materia, que recogiera las corrientes modernas sobre tributación directa.

mantenimiento en reserva de las utilidades provenientes de las Sociedades Anónimas.

1.3.1.2 Promulgación de una nueva ley en el Año de 1992.

Esta nueva ley se crea debido a que la actual Ley de Impuesto sobre la Renta,¹² no obstante haber experimentado reformas sustanciales en su estructura, no se adecua a las condiciones económicas y sociales del país y además sus distorsiones manifiestas, no permiten el crecimiento sostenido en la base del Impuesto, en términos de cobertura de contribuyentes, por lo que es necesario la emisión de un nuevo ordenamiento legal sobre la materia, que recoja las corrientes modernas sobre tributación directa. Además de que es necesario contar con una Ley que procure la ampliación de las bases mediante una reducción de sus exenciones y de acuerdo con los principios impositivos elementales que elimine la doble tributación que consiste en gravar adicionalmente con impuestos algo, que ya por un mismo concepto ha sido gravado. Asimismo, se pretendía que la tabla impositiva contenga tasas moderadas en todos los tramos y con una tasa máxima similar tanto para las personas naturales como para las jurídicas, a fin de que se equiparen las cargas a los distintos contribuyentes; y como finalidad esta ley pretendía que la administración Tributaria proporcionara facilidades para una mayor certeza, transparencia, neutralidad y facilidad en la aplicación de los procedimientos Administrativos.

¹² Emitida por Decreto Legislativo Número 472, de fecha 19 de diciembre de 1963, publicado en el Diario Oficial No. 241, Tomo 201 del 21 de 1963.

Es por lo anteriormente mencionado que el 21 de diciembre de 1991 se aprueba una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta¹³

Principales cambios establecidos en la ley aprobada en 1992.

1. redujo en mayor proporción los tramos y las tasas impositivas, para el impuesto de personas jurídicas domiciliadas o no, excluyendo a aquellas que tuvieran una renta menor a US\$ 8,571.43 y para aquellos que superaran el límite establecido se aplicaría un 25% sobre ese excedente.
2. elevo el mínimo de renta imponible de US\$ 2,057.14 a US\$ 2,514.29.
3. se redujo el número de tramos de siete a tres y la tasa impositiva máxima de 50% al 30% para los excedentes de renta imponible de US\$ 22,857.14.
4. la tasa efectiva máxima en ningún caso podría ser superior al 25% de la renta imponible obtenida por el contribuyente en cada ejercicio; eliminándose la progresividad del impuesto para rentas imponibles superiores a mas o menos US\$ 68,571.43 anuales.

Beneficios.

La disminución de evasión y de la elusión fiscal, tipificando claramente las infracciones y endureciendo las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas.

¹³ Por medio de Decreto Legislativo numero 134, publicado en el diario oficial numero 242, Tomo 313 del 21 de la misma fecha, que entro en vigencia el 1º de Enero de 1992.

1.3.1.3 Año de 1996.

En Decreto Legislativo N° 841 del 3 de octubre de 1996, se hicieron las siguientes adiciones y sustituciones de algunos artículos, así:

- se adicionó como rentas no gravables el producto, ganancia, beneficio o utilidad obtenida por una persona natural o jurídica; sucesión o fideicomiso, que no se dedique habitualmente a la compraventa o permuta de bienes inmuebles, cuando realice el valor de dichos bienes en un plazo no menor de tres años a partir de la fecha de adquisición.
- Se reconoce el método de depreciación con saldos decrecientes.
- No aplica la retención del 10% del impuesto sobre la renta, cuando los intereses que generan los capitales son administrados por casas corredoras de bolsa.

1.3.1.4 Año 2000.

Entrado en vigencia el Código Tributario¹⁴, se derogaron algunas de las disposiciones contenidas en la ley del Impuesto sobre la Renta, del Decreto Legislativo número 134 de fecha 12 de diciembre de 1999.

1.3.1.5 Año 2001.

El 18 de octubre del 2000,¹⁵ se modifica la estructura del artículo 41 de esta ley, en el que se deroga el cálculo del impuesto sobre el exceso de los US\$ 8,571.43 aplicándose directamente a su renta imponible el 25%.

¹⁴ Según el Decreto Legislativo 230, del 14 de diciembre del 2000, publicada en el Diario Oficial N° 241, Tomo 349, del 22 de diciembre del 2000

1.3.2 Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Este impuesto tiene su origen a finales del mes de enero de 1992 durante la gestión del Presidente Alfredo Félix Cristiani en el periodo de 1984 a 1994, a través del Ministerio de Hacienda se sometió a consideración pública el “proyecto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios”¹⁶, el cual era sencillamente un impuesto al Valor Agregado, con el cual se pretendía reemplazar el impuesto del papel sellado y timbre vigente en ese periodo. Debido a que dicha ley promulgada según decreto legislativo N° 284 del 31 de enero de 1986, carecía de estructura flexibles y ágiles que permitiera la adecuación técnica a fin de evitar distorsiones sobre la actividad productiva, por lo que no constituía un instrumento idóneo para las necesidades del país, ni para la realidad económica en cuanto a la dinámica de la actividad comercial.

También deroga el impuesto sobre pasajes aéreos y marítimos contenido en el Decreto N° 278 de fecha 31 de agosto de 1949 y sus reformas.

Este proyecto causó una diversidad de polémicas entre las partes involucradas al fisco, los empresarios y los contribuyentes, quienes trataban de defender sus intereses particulares de acuerdo a sus diferentes puntos de vista. No obstante, la necesidad de crear un sistema impositivo moderno que respondiera a los requerimientos de un nuevo modelo de desarrollo y a las

¹⁵ Según Decreto Legislativo N° 577, publicado en el Diario Oficial N° 198, Tomo N° 353, el 19 de octubre del 2001.

¹⁶ En la década de los 90's toda la legislación existente, fue analizada y reformada, sustituyéndose la Ley de Papel Sellado y Timbres por la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, mas conocida como Ley del IVA.

exigencias cada vez mayores de los sectores empresariales, populares y del Estado mismo, hizo posible la conciliación entre las partes involucradas y fue así como se logró la aprobación de la mencionada ley, donde se establecen los hechos generadores del impuesto, quienes se consideran sujetos del impuesto y los bienes que se consideran exentos.

Con la Ley del IVA se fijó una tasa del 10% para gravar la transferencia, importación, internación, exportación y consumo de bienes muebles corporales o prestación o autoconsumo de servicios, años más tarde se incrementó al 13% sobre la base imponible del impuesto¹⁷, ya que dicho porcentaje se mantiene vigente actualmente.

Los objetivos que perseguían con dicha ley eran dirigidos principalmente a tres sectores:

- 1- Para el fisco: Aumentar los niveles de ingreso, gracias a una administración más ágil, sencilla y eficiente.
- 2- Para el empresario: Crearle incentivos para la inversión de activos fijos destinados a la producción, mediante a la exención de los mismos.
- 3- Para el contribuyente: Darle un tratamiento más equitativo.

La implementación de este impuesto como sustitución del Impuesto de Timbres fiscales, se considera como un paso crucial en la forma tributaria y a la modernización de la economía salvadoreña.

¹⁷ Un acuerdo entre partidos políticos, realizado en Mayo de 1995 permitió un aumento del impuesto al valor agregado de un 10 a un 13% esto se justificó en la necesidad de obtener fondos para financiar la reforma de la propiedad de la tierra, obras de infraestructura destruidas por la guerra y las estructuras del aparato electoral y judicial del país.

1.3.2.1 Tasa Impositiva.

En el Salvador recae fundamentalmente en los impuestos indirectos, denotando el alto grado de concentración y el carácter regresivo de la estructura tributaria. A pesar de las distintas reformas tributarias y del incremento de la participación del IVA en la recaudación fiscal, la carga tributaria continuó siendo baja y no proporcionó al Estado los ingresos suficientes para financiar los gastos públicos, generando con esto, una fuerte presión sobre el déficit fiscal.

La concentración de la estructura tributaria en impuestos indirectos, no armonizaba los patrones de equidad, puesto que la distribución de la carga tributaria entre los individuos no tomó en consideración la capacidad de pago ni otras características importantes de los contribuyentes, desplaza a los impuestos directos, que son considerados idóneos en materia de eficiencia y toda vez que sean progresivos en términos redistributivos.¹⁸

Como anteriormente lo mencionamos, la tasa inicial de este impuesto fue del 10% sobre el valor de la venta o prestación y autoconsumo de servicios y para gravar la transferencia, importación, exportación y consumo de bienes muebles corporales después la tasa se incrementó al 13% sobre la base imponible del impuesto, en pocas palabras, la tasa especial que se cobra en los impuestos, es por diversos conceptos, y dicha tasa debe estar definida legalmente.¹⁹

¹⁸ Este párrafo, trata de la tasa impositiva, que surge como resultado del valor agregado denominado IVA. tomado de NAVARRETE MEJIA, M, y otros “La Tutela de los Derechos y Garantías de los Pequeños Contribuyentes”. Tesis UES 2004.

¹⁹ Esta reforma entró en vigencia el 1 de Julio de 1995, según Decreto legislativo No.370, del 8 de Junio, publicado en Diario oficial No. 114, de fecha 28 de junio de 1995.

A demás de esto, la Asamblea legislativa ha aprobado 18 artículos de reformas, con lo que se pretende mejorar la redacción de algunos artículos de la ley y dar más cobertura, para evitar evasiones fiscales por parte de los contribuyentes.²⁰

Actualmente tanto la Ley de Impuesto sobre la Renta como la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes y a la Prestación de Servicios, han sido afectadas por la entrada en vigencia del Código Tributario, el cual establece un marco jurídico tributario unificado que regula adecuadamente la relación entre el fisco y los contribuyentes. Debido a que dicho cuerpo legal establece ciertas novedades, como lo son:

- EL FEDERATARIO: quien es un agente encubierto que verifica la emisión de facturas.

- LAS AUDITORIAS FISCALES: las cuales se realizan por medio de contadores públicos autorizados.

- LAS MODIFICACIONES DE FORMATOS: en los libros del IVA.

- CONTROL DE LAS VENTAS: que se efectúan a no contribuyentes.²¹

²⁰ Son reformas que entraron en vigencia el 13 de octubre de 1999, Según Decreto Legislativo No.713, publicadas en Diario Oficial No.183, de fecha 4 de octubre de 1999, vigente a partir del 13 de octubre de 1999.

²¹ Control de ventas, [http:// www.univo.edu.sv](http://www.univo.edu.sv), 5: 00 pm, el día 4 de Junio de 2009.

Ventajas de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

- La forma de aplicación del IVA garantiza la imposibilidad de pagar impuesto sobre impuesto, es decir, impuesto en cascada.
- Contribuye a minimizar la evasión fiscal, debido a que establece los procedimientos en cuanto a la documentación y registros emitida entre los contribuyentes independientemente de la capacidad económica de cada uno de estos.
- Se incrementa la recaudación tributaria debido a que existe mayor control entre los contribuyentes, por la documentación exigidas por este.²²
- Sus exenciones son muy pocas.
- El impuesto no representa ni costo ni gasto para los contribuyentes.

1.3.2.2 Cambios de ley

La ley del IVA ha experimentado constantes reformas, de las cuales las más relevantes se detallan a continuación:

²² El IVA es el impuesto que tiene la mayor recaudación, duplicando a la del Impuesto sobre la Renta, el cual es el segundo más importante, ya que este sobrepasa todo lo recaudado por impuestos directos y representa más de la mitad de los ingresos tributarios totales.

1.3.2.3 Año 1999

- La eliminación del comprobante de crédito fiscal por compra de víveres efectuados por empresas, que no se dediquen al rubro de la alimentación.
- La derogatoria de las exenciones de las mercaderías tales como granos básicos, frutas en estado natural, leche fluida y medicinas.
- La eliminación del reclamo del crédito fiscal para la construcción de bienes inmuebles por sub – contratos.

1.3.2.4 Año 2000

Con la implementación del Código Tributario, se derogaron algunas de las disposiciones del Decreto Legislativo N° 296, de fecha 24 de julio de 1992, por medio del cual se emitió la ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Servicios, en los siguientes artículos:

- Artículo 3. Hechos Generadores del Impuesto.
- Artículo 21. Transmisión de calidad de contribuyente.
- Artículos del 33- 38 sobre el Responsable del pago del Impuesto.
- Artículos del 39 al 41 sobre la Responsabilidad solidaria.
- Artículos 42 y 43 del Domicilio de los sujetos pasivos.
- Artículo 56 del Cálculo del debito fiscal.
- Artículo 59 de los Documentos falsos o irregulares que no confieren crédito fiscal.

- Artículos 78 al 87 de los Modos de Extinción de la Obligación Tributaria.

1.4. ADMINISTRACION TRIBUTARIA, SU AUTORIDAD Y FACULTAD.

Según el sistema fiscal salvadoreño la administración tributaria, es una de las áreas más débiles del sistema fiscal y debido a esto se han llevado una serie de reformas que han logrado realizar cambios sustanciales e importantes en el funcionamiento de la administración tributaria.

Entre los principales avances se encuentra, la creación de la Dirección General de Impuestos Internos, mediante la fusión de las direcciones de impuestos directos e indirectos, estableciéndose como responsabilidad de esta dirección la administración del impuesto sobre la renta o impuesto de IVA, incluyendo las funciones de registro y control de los contribuyentes, obligados al pago de impuestos, así como también las fiscalizaciones de las liquidaciones presentadas y cualquier otra función que en materia de impuesto sobre la renta, que le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administrativa.

Anteriormente uno de los problemas que generalmente se presentaban era que un mismo contribuyente tenía varios números de identificación tributaria, es decir, numerosos NIT, provocando así el desorden fiscal y muy poca eficiencia administrativa, y con la utilización del sistema de computo, este problema se eliminó, se formó entonces una base de datos confiables para

un mejor control tributario y generándose así una mayor certeza jurídica para los contribuyentes.²³

Entre las fuentes de ingresos fiscales, la tributación es la más importante; ya que es la fuente de casi toda la totalidad de los recursos financieros que, año con año son puestos a disposición de los gobiernos para llevar a cabo los fines primordiales, la Administración Tributaria tiene que ser un instrumento ágil y capaz, tanto de interpretar y de aplicar las leyes tributarias con equidad y justicia, y también para propiciar la recaudación de los ingresos fiscales.

La Administración Tributaria, es el principal motor encargado para realizar objetivos tendientes a mejorar el desarrollo económico y social de un país, es por ello que dichos objetivos están estrechamente relacionados con las políticas fiscales en cada país, ya que la Administración Tributaria es la encargada de desarrollar las políticas fiscales que se implementan.

Entre sus principales objetivos están:

- ❖ Que paguen los impuestos todas aquellas personas, que de conformidad con las leyes tributarias estén obligadas a hacerlo.
- ❖ Que el pago de los impuestos sea oportuno y en las cuantías que corresponde.
- ❖ Que los contribuyentes cumplan voluntariamente con sus obligaciones tributarias

²³. POZAS HENRIQUEZ, N., “El impuesto sobre la Renta, Historia-Hecho Generador y Procedimiento”, Ob. Cit Pág.25.

- ❖ Que los contribuyentes reciban un trato justo e igualitario.
- ❖ Que las autoridades encargadas de elaborar las políticas fiscales reciban información confiable, suficiente y oportuna, como base para tomar sus decisiones.²⁴

La Administración Tributaria para el cumplimiento de sus objetivos y para el ejercicio de sus facultades, esta apoyada no solamente en el Código tributario sino en la Constitución de la Republica en el Artículo 118, 123 y 124; donde establece las bases de las distintas unidades, que componen la estructura de la Administración Tributaria, así como también en el Código Penal se regulan los delitos relacionados con la Hacienda Pública en aras de proteger sus principales objetivos.

En marzo de 1990 se aprobó la Ley de Procedimientos para la Imposición del arresto a multas administrativas, pudiendo iniciarse el debido proceso de oficio o por denuncia.

Respecto a la evasión el artículo 317 del Código penal vigente establece una sanción de prisión de “*dos a cuatro años*”. En cuanto al favorecimiento de la evasión, el Artículo 318 establece una sanción de prisión de “*cinco a diez años*”.

También los funcionarios o empleados públicos en el desempeño de sus funciones que realicen actos arbitrarios, serán sancionados con prisión de

²⁴ Según MENDOZA, JOSE., y otros “Estudio sobre la Administración Tributaria en el Salvador”, Tesis UES 1979.

“dos a cuatro años e inhabilitación especial para desempeñar el cargo por el mismo tiempo”.

En 1995, se estableció el delito contra Hacienda Pública, tipificado como “defraudación al fisco”, era sancionado judicialmente el imputado, con pena de uno a tres años de prisión, si lo defraudado no excedía del 25% del impuesto que debió haberse pagado y si era superior con pena de tres a cinco años de prisión.

Como podemos observar, los delitos cometidos contra la Hacienda Pública, son delitos que tienen como sanción la prisión, esto con el objetivo de intimidar a todos aquellos que pretenden evadir sus obligaciones tributarias con el Estado.²⁵

1.5. PRINCIPIOS APLICABLES A LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

Los principios constitucionales que en materia tributaria establezca cada Estado, son los medios que permitirán acceder a un sistema tributario justo y de la debida aplicación y funcionamiento depende la justa aplicación y recaudación de los mismos, cabe mencionar que dichos principios tributarios guardan un carácter complementario y es por ello que se debe evitar la supremacía en cualquiera de ellos, ya que todos son igualmente importantes y trascendentes para el sistema tributario de todo Estado.

²⁵ Con los instrumentos legales mencionados se logró llevar a la Fiscalía General de la República a seis empresas, de las cuales se encarcelaron a tres representantes legales de las mismas, habiéndose recuperado como consecuencia de esos ejemplos un aproximado de dos millones seiscientos veintiocho mil quinientos setenta y un dólares.

Las actuaciones de la administración tributaria se ajustaran a los siguientes principios generales regulados en el artículo 3 del Código Tributario:

1.5.1 Justicia

El principio de justicia presente desde Adam Smith hasta la fecha, es el ideal supremo al que debe aspirar todo sistema tributario y es por ello que todo Estado debe buscar los medios idóneos para lograr el nivel óptimo de justicia posible en sus sistema de tributación, ya que es la única forma de mejorar su régimen recaudatorio y por ende un desarrollo político, económico y social de un país.

Con fundamento en el principio de justicia la administración tributaria garantizara la aplicación oportuna y correspondiente de las normas tributarias.²⁶

Este principio también sostiene que los habitantes o ciudadanos de un Estado deben contribuir con el sostenimiento del mismo, conforme a la relación de la proporción y en la misma medida en que indiquen sus capacidades, todos debemos pagar impuestos y nadie tiene que quedar exento, excepto aquellos con falta de capacidad contributiva y que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, pues de esta manera se esta dando aplicación al principio de justicia.

²⁶ HERNANDEZ BONILLA, R. Profesional y Académico Salvadoreño. Contador Público Académico Autorizado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) de El Salvador.

1.5.2 Igualdad

En sujeción al principio de igualdad las actuaciones de la administración tributaria deben ser aptas para no incurrir en tratamientos diferenciados entre sus administrados cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley.²⁷

Este principio sostiene que deben existir tributos iguales, entre personas que se encuentren en situaciones análogas, en u mismo rango de capacidad contributiva y la igualdad es la base del impuesto y se persigue asegurar el mismo tratamiento para quienes se encuentran en iguales situaciones.

La igualdad en la ley, en cambio, obliga a que la ley trate en forma igual a los iguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de criterios razonables esencialmente influidos por la capacidad contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas.²⁸

²⁷ Según MARTIN QUERAL, J. y otros, *Derecho Tributario*, 1994, este principio es elemento esencial en el ámbito tributario, ya que exige que situaciones económicamente iguales, sean tratadas de la misma manera.

²⁸ SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, en sentencia de las catorce horas cincuenta y seis minutos del once de julio de dos mil tres (Juicio ref. 946-2002), se sostuvo que la igualdad es un derecho subjetivo que posee todo ciudadano a obtener un trato igual, que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlo y exige que los supuestos de hechos iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas, abarcando también la igualdad en la aplicación de la ley, lo cual no implica una igualdad absoluta, que obligue siempre a tratar de igual forma todos los supuestos idénticos: lo que sí supone es que en aquellos casos en que se trate de forma distinta dos situaciones entre las que exista una identidad sustancial, ésta diferencia debe estar suficientemente razonada. De ahí, el deber del funcionario o la Administración Tributaria en este caso, de razonar todos los actos dictados que se separen del criterio seguido en actuaciones anteriores, lo que en doctrina se ha denominado el

La igualdad por la ley atiende, en lo social, a reclamar un mayor aporte de quienes más tienen, para luego, a través del gasto público, poner especial empeño en los requerimientos de aquellos sectores con necesidades insatisfechas.

1.5.3 Legalidad

En razón del principio de legalidad la administración tributaria actuara sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá organizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.²⁹

En relación a este principio varios tratadistas y ensayistas han manifestado sus puntos de vista y manifiestan que es uno de los principios fundamentales del Estado de Derecho³⁰ y también afirman que la legalidad se destaca en forma absoluta desde el momento en que el tributo no se impone de manera discrecional sino conforme a los preceptos constitucionales.

precedente administrativo, es decir, aquella actuación de la Administración que, de algún modo, vincula en lo sucesivo sus actuaciones, en cuanto a fundamentar sus resoluciones en contenidos similares para casos semejantes, carácter vinculante que viene dado por la estrecha interrelación en materia tributaria entre el principio de igualdad con los de prohibición de la arbitrariedad y de seguridad jurídica.

²⁹ Este principio es el mismo que reza nuestra Constitución de la Republica en el artículo 86, donde establece que” *las actuaciones de la administración Publica deben estar previamente establecidas y apegadas a la ley*”, tomado de LAZO, Carlos., y otros “El contador publico independiente en el desarrollo de la auditoria tributaria para la emisión del dictamen e informe fiscal” Tesis UES 2002.

³⁰ En síntesis podemos decir que la igualdad no es sólo un principio tributario, sino también un valor constitucional básico, fundamental, que afecta a todo el ordenamiento jurídico de nuestro país, por lo tanto el Estado tiene como obligación combatir todas las desigualdades, de la misma manera deberá prohibir los privilegios en materia tributaria.

Según Pérez de Ayala “este principio esta íntimamente relacionado con el Principio de Seguridad Jurídica, en el sentido de certeza del contribuyente ante dicho impuesto”

Para Alejandro Rebollo Álvarez Amandi este principio “designa la sumisión de la Administración Pública al derecho; la actuación del Estado conformada por la ley”.

Así mismo Juan José Arsuaga de Navasques sostiene que “el principio de legalidad, es bien simple y universalmente plasmado en todas la constituciones políticas, al proclamar que ningún tributo podrá ser establecido sin la previa aprobación de los súbditos, aprobación que se ha encausado tradicionalmente en el órgano que en cada país represente al poder legislativo.”

García de Enterría define al Principio de Legalidad de la Administración como aquel que implica que “ésta está sometida a la Ley, a cuya ejecución limita sus posibilidades de actuación”. Según el mismo autor, asimismo, el principio de legalidad es un mecanismo para atribuir legalmente las potestades públicas.

En consecuencia, la actuación de la administración, que tiene su fundamento en la protección del interés general y que por tal fundamento interviene en la esfera jurídica de los particulares limitando sus derechos para tutelar el interés general, debe basarse en una subordinación al orden jurídico, a fin de que la limitación necesaria a los derechos de los particulares no deje de ser tal para convertirse en una vulneración a su núcleo esencial.

1.5.4 Celeridad

La celeridad se refiere al modo; la prontitud se refiere al tiempo en realidad a lo que se refiere este principio es que la Administración debe buscar todos los mecanismos necesarios para lograr que toda clase de tramites y procedimientos no sean engorrosos y al contrario sean lo mas breve posible en aras de beneficiar a los contribuyentes.

En cuanto al principio de celeridad la administración tributaria procurara que los procesos sean ágiles y se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible.

Es decir una celeridad³¹ que Imprima al procedimiento administrativo la máxima dinámica posible.

1.5.5 Proporcionalidad.

Entendida como la simetría o conformidad cuantitativa entre la carga tributaria y la y el sujeto u objeto de ella.

Proporción significa conformidad o correspondencia y en concreto esta correspondencia debe darse entre la carga tributaria y los elementos objetivos sobre los cuales ella recae o con los cuales se vincula, tales como la capacidad contributiva del sujeto obligado, el monto, la situación anterior del tributo, etc. en consecuencia el principio de proporcionalidad debe velar

³¹ Supone que se de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar los objetivos, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento.

que la carga tributaria sea adecuada a la actividad sobre la cual recae, considerando factores cuantitativos para verificar esa proporcionalidad³².

También debemos mencionar que el principio de proporcionalidad esta íntimamente relacionado con el principio de igualdad, pues recordemos que todos los principios son complementarios.

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 estos deben guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar.

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

³² El principio de proporcionalidad exige que los medios utilizados por la Administración para lograr sus fines guarden la debida adecuación con los objetivos que se deben alcanzar para el cumplimiento de la obligación, sin procurar al destinatario mayores perjuicios e inconvenientes que los precisos para la estricta ejecución del acto.

De ahí que la imposición de un tributo demasiado gravoso, que carezca de la proporcionalidad justa, equitativa y directa en relación al ingreso del contribuyente, y que por tanto atente contra el patrimonio de éste, se constituye como un gravamen confiscatorio, pues el tributo absorbe de manera desproporcionada una parte substancial de la renta o capital gravado del contribuyente.

Héctor B. Villegas, en su obra *Finanzas y Derecho Financiero*, 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."³³

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."³⁴

1.5.6 Economía

Como sabemos La economía se ocupa de las cuestiones que surgen en relación con la satisfacción de las necesidades de los individuos y de la sociedad. Lo cual esta íntimamente relacionado con el principio de economía el cual se preocupa, precisamente, de la manera en que se administran los recursos que ingresan, con objeto lograr los fines que favorezcan a los miembros de la sociedad, que son precisamente los contribuyentes.

³³ VILLEGAS, Héctor., "*Curso de Finanzas y Derecho Financiero*", Editorial Astrea, 8ª. Edición, Buenos Aires, Argentina, 1998.

³⁴ Según la SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, en Sentencia Definitiva número 95-D- 2003.

Lo que pretende el principio de economía, es ofrecer un directrices para ordenar y establecer las prioridades, a la hora de tomar decisiones sobre las necesidades de los contribuyentes y que se satisfagan lo mas pronto posible y de la mejor manera posible.

En virtud del principio de economía, se procurara que los sujetos pasivos y la administración tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitara la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.

1.5.7 Eficacia

Con base al principio de eficacia los actos de la administración tributaria deberán lograr su finalidad recaudatoria con respecto a los derechos fundamentales de los administrados.

En efecto, “en materia tributaria la actividad sancionatoria de la Administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos: a la Administración Pública compete recaudar los tributos destinados a la financiación de los gastos públicos con los cuales se logra en gran medida cumplir los fines del Estado, cometido en el cual debe observar no sólo los principios generales que gobiernan el recto ejercicio de la función pública, es de decir los de igualdad, economía, celeridad, etc., sino también y especialmente los demás principios que rigen el sistema tributario.

De todos estos principios, los de celeridad y el de eficiencia del sistema tributario obligan al legislador a diseñar mecanismos adecuados de recaudación de los tributos, de tal manera que las cargas tributarias se

impongan verdaderamente a los contribuyentes con el peso de la potestad soberana.³⁵

1.5.8 Verdad Material

Las actuaciones de la administración tributaria se ampararan a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos.

Verdad material implica que la Administración deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo para sus decisiones.³⁶

Este principio alude a que la Administración debe buscar, no la verdad documental, la verdad que aparece en los papeles, sino, buscar la verdad real, la verdad material, actitud que se conduce con la justicia, que constituye uno de los fines.

Así, por ejemplo, al encontrar la verdad material, se desvirtúa una presunción de veracidad que ampara a un administrado, convirtiéndose así en la “prueba en contrario” que rompe esta presunción de veracidad, la cual es *iuris tantum*.

³⁵ Este principio, busca que las formalidades no impidan el logro de los objetivos del Estado, y siempre que se cumplan los preceptos legales a cabalidad, el incumplimiento o inobservancia de alguna formalidad, no debe ser causal para que no sea valedera pues de por sí en materia tributaria, es bien difícil conseguir que la administración consiga la práctica de aplicación de este principio, debido a que se varios criterios estiman que se debe dar cumplimiento de los obligaciones formales en materia tributaria.

³⁶ Según la SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, en Sentencia Definitiva número 288-A-2003.

El principio de verdad material antes mencionado pretende que los hechos generadores, por consistir generalmente en hechos económicos que han adquirido sustantividad o trascendencia tributaria al ser seleccionados por el legislador, al ocurrir en la realidad deben ser apreciados en su concordancia con la hipótesis contenida en la norma como hechos generadores del tributo, lo que es valorado por la Administración Tributaria al ejercer sus facultades de fiscalización.

1.6. AUTORIDADES COMPETENTES

1.6.1 Dirección General de Impuestos Internos

El Ministerio de Hacienda tiene la responsabilidad de la administración de los impuestos para lo cual; se creó la Dirección General de impuestos Internos (DGII) en sustitución de las Direcciones Generales de contribuciones Directas e Indirectas.

“La Dirección General de Impuestos³⁷ Internos asume el carácter de organismo Técnico independiente cuyas funciones básicas son las de recaudar, fiscalizar y cobrar los impuestos que administra, para desempeñar estas labores optimas se complementa con los sistemas normativas, de apoyo, planificación y coordinación”.

³⁷ Por Decreto Legislativo número 451, de fecha 22 de febrero de 1990 publicada en el Diario Oficial número 56, Tomo 306 el 7 de marzo del mismo año.

Los impuestos que por ley administra la Dirección General de Impuestos Internos.

- a. Impuesto sobre la Renta
- b. Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces.
- c. Impuesto a los cigarrillos
- d. Impuestos a las bebidas gaseosas, cervezas.
- e. Impuesto a las bebidas alcohólicas.
- f. Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio (IVA).

Dentro de las funciones básicas de la DGII³⁸ podemos mencionar las siguientes:

- Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le estén asignados por ley.
- La asistencia tributaria al contribuyente.
- La recepción y fiscalización de las declaraciones.

³⁸ Nuestro cuerpo normativo ha dotado a la DGII de herramientas de las cuales se puede servir para asegurar el efectivo cumplimiento de las Obligaciones Tributarias, ya que puede fiscalizar, inspeccionar, investigar y controlar, incluso a los sujetos que gozan de exenciones, franquicias o incentivos tributarios, puede valerse de información requerida a terceros con los que el sujeto pasivo haya tenido relaciones económicas o de instituciones publicas como la Dirección General de Renta de Aduanas que posea registro de actividades realizadas o ejecutar facultades en horas o días fuera de los horarios de actividad administrativa.

- El registro y control de los contribuyentes.
- El pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados.
- Formular planes de aseguramiento y control de calidad.

1.6.2 Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos

Es el ente administrativo³⁹ competente para conocer del recurso de apelación que imponen los contribuyentes contra las resoluciones definitivas, en materia de liquidación de impuestos y de imposición de multas, que emite la dirección general de impuestos internos y esta integrado por un presidente y dos vocales nombrados por el Órgano Ejecutivo en el ramo de Hacienda, quienes por mandato de ley desempeñan su cargo con autonomía funcional.

1.7. FACULTADES FISCALIZADORAS

La Dirección General de Impuestos Internos se encarga de administrar y velar por el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas por parte de los contribuyentes, por medio de la fiscalización de sujetos pasivos, y por requerimiento de información a terceros, tales como, clientes,

³⁹ El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, es el Órgano al que le compete la función revisora de los impuestos internos en lo pertinente se estará a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (LOFTAI), competencia que se establece en su artículo 1 y artículo 2 de la Ley del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

proveedores, o a instituciones gubernamentales; y su ámbito jurisdiccional es en todo el territorio nacional contando para el mejor desempeño de sus funciones, con la subdirección de grandes contribuyentes, la subdirección de medianos contribuyentes situadas en San Salvador y con las oficinas regionales situadas en el oriente y occidente del país, respectivamente; así mismo cuenta con delegaciones en los catorce departamento del territorio nacional.

La Dirección General⁴⁰ tiene potestad de fiscalizar al universo de los contribuyentes por medio de planes masivos de planificación de obligaciones formales y sustantivas; así como realizar auditoria integrales o puntuales a contribuyentes previamente seleccionados técnicamente por la Unidad de Programación Tributaria.

Una herramienta que contribuye al logro de ese fin, para asegurar la recaudación tributaria, eso se debe a un sistema informático de fiscalización e IVA, en la cual la Dirección de Fiscalización tiene codificada la declaración de renta ,IVA, pago a cuenta , distribución de dividendos la cual permite :

- Cruce de información entre impuestos.
- Cruce de información entre compradores y vendedores.
- Determina los vectores de error diseñados previamente.

⁴⁰ Tal y como lo establece el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos “ *La Dirección General de Impuestos Internos, es un organismo de carácter técnico independiente, en consecuencia no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del Estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los impuestos cuya tasación y control se le ha encomendado*”.

- Estudios técnicos de rentabilidad a los diferentes sectores económicos.
- Seguimientos a los omisos, lo cual permite seleccionar a contribuyentes que presentan irregularidades.
- Diseño de planes y programas de verificación y fiscalización, los cuales son ejecutados estratégicamente por las diferentes subdirecciones de grandes y medianos contribuyentes, regionales y central de fiscalización según corresponda.

Caducidad⁴¹.

Las diferentes leyes tributarias administradas por la Dirección General de Impuestos Internos, regulan limitando el derecho de la acción de fiscalización y la determinación oficiosa de impuestos complementarios y de imposición de multas por incumplimiento de obligaciones formales y sustantivas así:

- a) cuando existe autoliquidación o declaración, la caducidad es de tres años contado a partir del último día hábil que la respectiva ley otorga para la presentación de la declaración.
- b) Cuando no exista autoliquidación o declaración la caducidad es de cinco años contados a partir del último día hábil que la ley respectiva concede para cumplir con dicha obligación.

⁴¹ La caducidad no es causa de extinción de las obligaciones tributarias ni esta regulada como tal en la legislación del derecho tributario entre las causas extintivas, si embargo la caducidad se puede relacionar en esta área solo en su relación con la interrupción de la prescripción, y más concretamente como respuestas de si un procedimiento caducado interrumpe o no la prescripción.

1.8. FORMAS DE TRIBUTACIÓN

Según nuestra legislación fiscal se define cuatro formas de tributar, tenemos así:

1.8.1 La declaración personal o autoliquidación.

Esta es una declaración jurada⁴² que presenta el propio contribuyente ante la Administración Tributaria la cual puede ser anual, mensual o periódica, dependiendo del tipo de impuesto de que se trate. La Dirección General de Impuestos proporciona los formularios respectivos en cada una de las dependencias y por medio del sistema financiero nacional.

El ejercicio fiscal del impuesto sobre la renta comienza el primero de enero y termina el 31 de diciembre de cada año. El ejercicio fiscal del IVA comienza el primero de cada mes y termina el 28, 29, 30, o 31, según cual sea el último día de cada mes.

1.8.2 La Retención.

Denota la conservación de parte de una cantidad, que se debe pagar para garantizar el cumplimiento de alguna obligación, generalmente de tipo fiscal; también se considera que es un acto de retener un impuesto, generalmente

⁴² Nuestro Código Tributario en el Art.150 establece que “*El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro de los plazos que las leyes tributarias respectivas establezcan, por medio de declaración jurada en los formularios regulados por la Administración Tributaria*”.

las leyes tributarias establecen las obligaciones de las personas que hacen pagos a causantes de impuestos, para retenerles los impuestos a su cargo.



La Retención del Impuesto sobre la Renta.

Por disposición Constitucional y Tributaria, para el impuesto sobre la renta se aplica el método de retención⁴³ en la fuente de ingresos a los sujetos pasivos que realizan hechos generadores en el territorio general.

La retención del IVA

Para el cumplimiento del Código Tributario referente al impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, también se aplica el método de retención, siempre que se adquieran habitualmente determinados bienes muebles corporales o sean prestatarios o beneficiarios habituales de ciertos servicios, expresamente señalados en la designación, pudiéndose efectuar dichas retenciones de forma parcial o totalmente según lo disponga la Administración Tributaria, en operaciones realizadas con proveedores contribuyentes inscritos del referido impuesto. La retención se efectuara en el momento en que se cause el impuesto.

⁴³ De manera general, en materia tributaria la retención no es un impuesto sino un sistema de recaudo anticipado a cargo de una persona natural o jurídica denominada agente retenedor y tiene ocurrencia cuando dicho agente realiza operaciones, con personas contribuyentes del tributo, en la cuales se dan los presupuestos de ley para considerar la ocurrencia de un hecho generador de la obligación tributaria. De esta forma, al momento del pago o abono en cuenta se debe “retener” el valor correspondiente al impuesto generado en dicha operación para posteriormente trasladarlo o consignarlo a favor de la Administración Tributaria (entidad que administra el tributo).

Es de aclarar que todas las retenciones mencionadas, deben enterarse íntegramente al fisco en el plazo legal estipulado en las leyes tributarias respectivas.

1.8.3 La Percepción

La Percepción⁴⁴ es el hecho en el que, la Administración Tributaria designa como responsable del IVA a quienes vendan o Transfieran habitualmente bienes, especialmente al por menor a consumidores finales, por el impuesto que causaran sus compradores o adquirientes, en las ventas que se realicen. Los productores, importadores, distribuidores o comerciantes mayoristas que sean designados como agentes de percepción, deberán informar a la Administración Tributaria y a los compradores del precio de venta al público de sus productos de parte de los comerciantes minoristas y cada vez que ocurran variaciones a los mismos. Si el comerciante vende al público a precios superiores a los indicados, debe comunicarlo a su proveedor, en el mismo periodo tributario en que ocurra, a fin de que practique la percepción por la diferencia adeudada del impuesto.

⁴⁴ Es sabido que este mecanismo de percepción en la fuente cumple varias funciones de interés para el organismo fiscal. Es un mecanismo financiero que le permite adelantar la recaudación del tributo, sin tener que esperar a la presentación de la declaración jurada anual de cada contribuyente y genera, a su vez, una suerte de control del cumplimiento de la obligación tributaria de los mismos, imponiéndole a un tercerola obligación de depositarle al Fisco parte de la obligación tributaria de dichos contribuyentes.

1.8.3 Anticipo a Cuenta.

Consiste en pagos mensuales equivalentes al 1.5% de los ingresos brutos obtenidos menos las rebajas y devoluciones sobre venta efectuadas por las personas jurídicas domiciliadas, con excepción de aquellas que se dedican exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas. Dicho anticipo a cuenta es liquidado por medio de la declaración⁴⁵ del ejercicio fiscal correspondiente, de la cual puede resultar una diferencia a pagar al fisco o a devolver a favor del contribuyente social.

⁴⁵ Tomando en cuenta nuestro Código Tributario especialmente el Art. 152 establece que *“la declaración jurada de pago a cuenta deberá presentarse juntamente con el anticipo dentro de los diez días hábiles siguientes al mes calendario que se liquida. La obligación de presentar la declaración subsiste aun cuando ella no de lugar al entero o anticipo a cuenta respectivo”*.

CAPITULO DOS

2. LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Ante de profundizar en lo que es la obligación tributaria es menester tratar acerca de la obligación como un termino general, y de esta manera lograr una mejor comprensión para el lector.

2.1. DEFINICIÓN

El termino obligación, por su derivación etimológica dan la idea de un vínculo que limita la actividad humana y la dirige en un sentido determinado. Este termino incluso es utilizado en uso no jurídico, para indicar la situación por la que un sujeto esta obligado a un determinado comportamiento.

En el campo del derecho, el termino obligación es utilizado para indicar una particular categoría de situaciones, en las que asistimos al fenómeno por el cual un sujeto se encuentra jurídicamente obligado a un determinado comportamiento frente a otro sujeto⁴⁶.

Entrando en materia de obligaciones, se puede citar en primer lugar al Derecho Romano, en la Instituta de Justiniano que señala: *obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur, alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura*. “La obligación es un vinculo de Derecho, por el que

⁴⁶ Según GIORGIANNI, Michele. Catedrático de Derecho Civil de la Universidad de Bolonia. *La Obligación*., Cuarta Edición, Pág. 110.

somos constreñidos, con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad”⁴⁷.

A si mismo, Paulo menciona: *obligatum substanti, in eo consistit, ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid, vel faciendum, vel praestandum*. “La sustancia de las obligaciones consiste... en que constriña a otro a darnos, a hacernos o a prestarnos alguna cosa”⁴⁸.

Partiendo de lo anterior, se advierte que los autores modernos han dado definiciones que no defieren mucho de aquellos⁴⁹... Esto es debido a que muchos serán los autores y definiciones que pueden presentarse, pero al compararlos, estas definiciones enfatizan, que la obligación se caracteriza como un *vinculo jurídico*, en que se alude a su objeto, diciéndose que por virtud de la obligación el deudor debe dar, hacer o no hacer, o en otros términos, ejecutar una prestación o someterse a una abstención.

⁴⁷ AQUINO BARAHONA, L. y otros, “La Eficacia de los Procedimientos de Cobro de la Deuda Tributaria Municipal aplicados por la Municipalidad de Antigua Cuscatlán y Soyapango para la Recuperación de la Mora Tributaria”, Tesis UES, Febrero 2009, Pág. 121.

⁴⁸ BORJA SORIANO, M. *Teoría General de las Obligaciones*, Editorial Porrúa, S.A., Avenida de la Republica Argentina, 15, México D. F, 1953, Tomo I, Segunda Edición. Pág. 79 y 80.

⁴⁹ De esta manera podemos mencionar muchas definiciones de obligación por ejemplo: Pothier, define la obligación diciendo que: “Es un vinculo de derecho que nos sujeta respecto de otro a darle alguna cosa o hacer o no hacer alguna cosa”.

Para otros autores la obligación, en el sentido jurídico puede definirse como un vinculo de derecho por el cual una o varias personas determinadas están civilmente comprometidas hacia una o varias otras, igualmente determinadas a dar, hacer o no hacer una cosa”.

DE LA GARZA, S. *Derecho Financiero* mexicano, Editorial Porrúa, Octava Edición, Mexico 1978, Pág. 142 señala que “la obligación es un vinculo jurídico entre dos o mas personas determinadas en virtud del cual, una o varias de ellas (deudor o deudores) quedan sujetas respecto a otras o a otras (acreedor o acreedores) a hacer o no hacer alguna cosa”.

Asimismo se puede apreciar el aspecto pasivo de la obligación refiriéndose al estado del deudor y al aspecto activo, el del acreedor, teniendo la facultad de exigir algo al deudor.

A efecto de adaptar una sola definición, Borja Soriano expone: “La obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir al deudor”.

Del análisis de esa adaptación el mismo autor insiste en que los elementos de esa obligación, son: primero el Sujeto Activo y pasivo de la obligación, segundo una relación jurídica, es decir, protegida por el derecho objetivo, que da al acreedor una acción que ejercita ante el juez para obtener la prestación objeto de la obligación o su equivalente. Y tercero, el objeto, que puede ser una prestación o una abstención de carácter patrimonial, así, en cuanto a la prestación o abstención se puede mencionar que se llama objeto, de la obligación lo que puede exigir el acreedor al deudor. Este objeto puede ser un hecho positivo, como la ejecución de un trabajo o la entrega de dinero: se le llama entonces prestación; puede ser también un hecho negativo, es decir, una abstención. En cuanto al carácter patrimonial, el objeto debe ser apreciable en dinero.

Respecto al segundo elemento referente a la relación jurídica la tesis alemana, señala a Levy Ullman, quien a su vez cita a Kohler y Gierke, en el sentido que Kohler, expone, que al estar el deudor obligado, significa simplemente que el derecho demanda alguna cosa; la relación obligatoria no es sino una obligación de deber, en vista de cuya inejecución (cuando no es ejecutado) el poder público se apoderará de la persona o del patrimonio del

deudor para obligarla a ejecutar la obligación. Mientras que Gierke, señala que hay que distinguir la noción de deuda de la coacción, de esa forma, la deuda tiene por contenido un deber jurídico, en ese sentido que si una de las partes efectúa la prestación que debe efectuar, ejecuta un acto válido, la deuda no contiene el poder de coacción, esta es sino un sucedáneo.

Aunado a ello, el Código Civil, en el artículo 1308, expresa que: *“las obligaciones nacen de los contratos, cuasicontratos, delitos o cuasidelitos, faltas y de la ley”*.y sus fuentes son los hechos que las producen, así como lo establece el artículo 567 inc. 3º C.C: *“derechos personales son los que solo pueden reclamarse de ciertas personas que por un hecho⁵⁰ suyo o por disposición de la ley, están sujetas a las obligaciones correlativas”*.

⁵⁰ Refiriéndonos a estos hechos Alessandri y Somarriva, en su obra *Curso de Derecho Civil, parte general y las personas.*, Tomo I, Volumen II, 3ª Edición, Editorial Nascimento, 1962, Pág. 102. los clasifican en: “hechos jurídicos y hechos simples o materiales. En el primer caso el hecho jurídico es todo suceso de la naturaleza o del hombre que produce efectos de derecho. Estos efectos pueden consistir en la creación, conservación, modificación, transferencia, transmisión o extinción de un derecho.

El acto jurídico puede definirse como la declaración unilateral o bilateral de la voluntad, ejecutada con arreglo a la ley y destinada a producir efectos jurídicos, este se caracteriza por una manifestación voluntaria de una o más personas, con lo que se diferencia con los actos jurídicos propiamente tales, que son obras de la naturaleza y esa manifestación de voluntad es hecha con la intención de producir efectos jurídicos, singularidad que diferencia la acto jurídico de los hechos jurídicos voluntarios, singularidad que diferencia de los actos jurídicos de los hechos materiales del hombre y de los hechos jurídicos voluntarios pero realizados sin la intención de producir efectos de derecho.

2.2. DEFINICION DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

En este apartado daremos una serie de definiciones referentes a la obligación tributaria extraídas de libros, leyes Tributarias, tesis, diccionarios y otras fuentes, con la finalidad de hacernos comprender de una manera más clara el desarrollo del contenido de la investigación.

Refiriéndonos al derecho tributario Luqui expresa que la obligación tributaria, “es aquella obligación que une al ciudadano- contribuyente con el Estado, mediante el vinculo legal que constriñe la voluntad del particular mandando a entregar al Estado una suma de dinero”.⁵¹

Así, la Ley General Tributaria Municipal en su Art. 11, define a la Obligación Tributaria como “*el vinculo jurídico personal que existe entre el municipio o el contribuyente o responsable de los tributos municipales, conforme al cual, estos deben satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador de la obligación tributaria en el plazo determinado por la ley u ordenanza que lo establezca o, en su defecto en lo estipulado en esta ley*”.

Por su parte, el Reglamento de la Ley Tributaria Municipal, en el artículo 14, establece que la obligación tributaria es de dos tipos:

- a) *Sustantivas*, las cuales según el Art. 15 deben entenderse “*como el pago de los impuestos y sus accesorios (multas, intereses y otros) dentro del plazo o fecha establecidas, por parte del sujeto pasivo de la obligación.*”

⁵¹ LUQUE, Juan Carlos, *La Obligación Tributaria*. Editorial Depalma, Buenos Aires Argentina, 1946, Pág. 23 y 24

b) *Formales, deberán entenderse como “todas aquellas actividades que el contribuyente deberá realizar para cumplir a cabalidad con sus obligaciones tributarias sustantivas.*

Es decir, que la obligación tributaria aun desde el punto de vista de las leyes secundarias de nuestro país, comparten lo que anteriormente se ha subrayado, en que toda obligación contiene la idea de ligamen o sujeción, por que ella liga o ata al deudor. Pero en este caso, la razón determinante, de ese ligamen⁵² no es de la misma naturaleza jurídica, que en las otras obligaciones, especialmente las de naturaleza civil o privada.

De tal suerte, que la Obligación Tributaria, además de considerarla un *vínculo jurídico*, es una prestación pecuniaria, en la que se involucra una entrega de dinero. Es pues, una obligación de dar una suma de dinero, la cual debe estar determinada por la ley, o por lo menos tener fijados en ella los medios o sistemas que deben aplicarse para determinarla, sea por la Administración o por el propio contribuyente. Al mismo tiempo la ley debe establecer el hecho o acto de la situación producida y hará que la obligación sea exigible. De otra manera, esta quedaría falta de la coacción que es de su esencia.

En otro aspecto, Catalina Vizcaíno comenta que el ejercicio del poder tributario estatal crea obligaciones sustanciales (pago del tributo) y establece deberes formales (presentación de declaraciones juradas; llevar libros o

⁵² Aquí es el Estado quien impone ese ligamen; y a diferencia de ello, en toda obligación tributaria predomina el elemento político, que es su característica fundamental. Y esa obligación se hará exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable. Con ese impuesto el estado cumple sus fines al servicio de la población.

registro especiales y exhibirlos a los organismos recaudadores; comparecer frente a las citaciones de tales organismos, etc).

Ahora bien los tres momentos por que atraviesa toda obligación, sea o no tributaria son: creación, efecto y extensión. En este sentido, la creación de una obligación no puede confundirse con sus efectos. La obligación nace, y tratándose de tributos, de la ley que es su causa (fuente de la obligación tributaria). Una vez nacida la obligación aparecen sus “efectos”; uno de ellos es su cumplimiento, porque nace para ser cumplida, no para infringirla, no obstante haber nacido, ella debe ser cumplida y esto no puede producirse hasta que se da el “hecho imponible”, la extensión produce determinados efectos; el principal de ellos es el “vinculo” que ligaba al deudor con el acreedor queda roto y desaparece, por cuanto se ha cumplido el objeto de la obligación (prestación) que era lo que hacia aplicable o justificable aquel “vinculo” o ligamen.

Por otra parte el Código Tributario en el artículo 16 define a la obligación tributaria como ⁵³*“el vinculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le dan origen”*.

⁵³ De la misma manera podemos mencionar que la Ley General Tributaria Municipal en el inciso 1º del Art. 11 define la obligación tributaria como “ *el vinculo jurídico personal que existe entre el municipio y los contribuyentes o responsables de los tributos municipales, conforme al cual estos deben satisfacer una prestación en dinero especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador de la obligación tributaria, en el plazo determinado por una ley u ordenanza que lo establezca o, en su defecto, en el estipulado en esta ley*”.

El artículo 18 del Código tributario para América Latina define la obligación tributaria como: *“La obligación tributaria⁵⁴ surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto hecho previsto en la ley constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”*.

Para Martín Queralt y Lozano⁵⁵, tomando como base la Ley General Tributaria Española, definen la obligación tributaria como “la obligación de pago de la cuota tributaria, esto es de la cantidad que según el hecho imponible realizado y por la aplicación de los elementos, de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, debe ingresar el sujeto de acuerdo con la capacidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determinan la imposición.”⁵⁶

Fernando Perez Royo⁵⁷ la define como “el deber de cumplir la prestación” y como “la parte fundamental de la relación jurídica tributaria y el fin ultimo al cual tiende la institución del tributo.”⁵⁸

⁵⁴ BAYONA Y SOLER en su obra de Derecho Financiero, Segunda edición V. I, Librería Compas, Alicante, 1988, consideran que la obligación tributaria es “un vínculo jurídico entre la Hacienda Publica y el deudor tributario que constituye una manifestación concreta del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”

⁵⁵ Ob. Cit. Pág. 334.

⁵⁶ DE SANTO, Victor., en el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales y de Economía. 2da Edición Universidad, Buenos Aires, 1999 Pág. 685, define la obligación tributaria como la parte fundamental de la relación jurídico tributaria y el fin ultimo a que tiende la institución del tributo, el objeto principal de la actividad desarrollada por el Estado en el ámbito tributario.

⁵⁷ PEREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Editorial Civitas, Madrid, 1991, Pág. 39.

Giuliani⁵⁹ considera la obligación como “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.

Martín⁶⁰ define la obligación tributaria como el “deber del contribuyente hacia el Estado, de pagar una suma de dinero, cada vez que se verifique el presupuesto de hecho previsto en la norma legal.

Soler⁶¹ por su parte, define la obligación tributaria como la “relación jurídica en virtud de la cual el deudor tiene el deber frente al acreedor de cumplir una prestación, correspondiéndole al acreedor la legítima pretensión a dicha prestación.

Margain manatau define la obligación tributaria de la siguiente manera:

“El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige de su deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”

⁵⁸ OSORIO, Manuel, en el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, 1984, Pág. 505, define la obligación tributaria como aquella que en forma unilateral establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le dan origen.

⁵⁹ GUILIANI FONROUGE, C , *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970, Pág. 375.

⁶⁰ MARTIN, Juan, *Derecho Tributario General*, 2 Edición, Ediciones Depalma Buenos Aires, 1995, Pág. 143.

⁶¹ SOLER Oswaldo, *Derecho y Defensa del Contribuyente frente al Fisco*, Editorial de Derecho y Economía, Argentina, Buenos Aires, 2001, Pág., 39.

El tratadista Giuliani Funrouge con respecto al concepto de obligación tributaria en análisis lo define en la manera que a continuación se describe:

“el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar de entregar una suma de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en la situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado en especie, para que el Estado cumpla sus finalidades, pero siempre se trata de una obligación de dar⁶².

Para Manuel de Juano define a la Obligación tributaria, diciendo que constituye en esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imperio⁶³

Al respecto, Urquiza Maggia, sostiene que "la obligación tributaria crea un vínculo entre dos personas por cuya virtud, el deudor es compelido a efectuar una prestación en favor del acreedor, sea dando, haciendo u omitiendo. Es la parte fundamental de la obligación jurídico tributaria y a la vez el fin último al cual tiende la institución del tributo".

Sobre la base de las definiciones anteriores, se puede afirmar que la obligación tributaria es el vínculo jurídico que existe entre el ente público y los sujetos pasivos, conforme al cual estos deben satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la ley, en el plazo que esta estipule.

⁶² GIULLIANI FUNROUGE, C. M.; *Derecho Financiero*, volumen I, Tercer Edición, Ed. Desalma, Buenos Aires, 1976.

⁶³ DE JUANO, Manuel; *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo I, Ediciones Molachino, Rosario, Argentina, 1969.

En otras palabras podemos decir que la Obligación Tributaria, es de derecho público y se puede definir como la relación entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por la ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. También, se puede decir que la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo exige un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

La obligación tributaria es un vínculo jurídico -es decir la "obligatio es juris vinculum"- o sea una relación jurídica, por la cual estamos obligados coercitivamente o sea necesariamente obligados a pagar a alguien una cosa de acuerdo con los principios de nuestra legislación, de nuestras instituciones y según nuestra civilidad.⁶⁴

La relación jurídica tributaria ofrece un vínculo fundamental, en que la administración aparece como titular y el contribuyente como obligado al pago del mismo el nexo fundamental es conocido con el nombre de obligación tributaria⁶⁵. Resulta así que el concepto de la relación engloba en si al de la

⁶⁴ Tomando en cuenta las diferentes definiciones como grupo concluimos que La obligación tributaria es el vínculo jurídico originado por el tributo, cuya fuente es la ley y constituye el nexo entre el Estado (acreedor tributario) y el responsable o contribuyente (deudor tributario); que se manifiesta en una obligación de dar (pagar tributos) o en obligaciones adicionales de hacer (presentar balances y declaraciones juradas) o de tolerar (soportar las revisiones fiscales). Por tanto la obligación tributaria consiste en aquel deber jurídico que tiene una persona ya sea física o moral de contribuir al gasto publico al caer en el presupuesto de hecho o hipótesis contemplada en la ley que da nacimiento al tributo de la manera proporcional o equitativa.

⁶⁵ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, M., y Otros, “Modo de Extinguir la Obligación Tributaria y su Procedimiento según la Ley General Tributaria Municipal”, Tesis UES.

obligación, no como un elemento más si no como medula de su estructura, ya que toda relación jurídica se caracteriza por dar orígenes a derechos y obligaciones.

La obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando a entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o hecho previsto en ella y que le sea imputable⁶⁶.

La obligación Tributaria contiene, como toda obligación, la idea de ligamen o sujeción, porque ella liga o ata al deudor, la razón determinante de ese ligamen no es de la misma naturaleza jurídica que en otras obligaciones especialmente la de naturaleza civil. En la obligación tributaria es el estado quien impone ese ligamen, por eso en toda obligación tributaria predomina el elemento político que es su característica fundamental. Decimos simplemente que la obligación tributaria es un vínculo legal, sin el aditamento jurídico, porque solamente puede ser creado por la ley. En esencia la obligación tributaria se traduce en una prestación pecuniaria, es decir, en la entrega de una suma de dinero y esa suma de dinero debe estar determinada en la ley, o por lo menos fijar ella los medios o sistemas que deben aplicarse para determinarla, sea por la administración, o por el propio contribuyente.

⁶⁶ LUQUI, Juan Carlos, *La Obligación Tributaria*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994.

2.3. FUNDAMENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

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

Para Flores Zavala el único fundamento de la obligación tributaria o razón de fondo para crear leyes que obliguen al pago del tributo es el gasto público traducible en las tareas que el estado tiene a su cargo, es decir atribuciones que la colectividad le ha impuesto, por lo que necesita medios económicos para realizarlas. Estas tareas o atribuciones dependen en cierta manera del pensamiento político dominante en la colectividad.⁶⁷ Esto es razonado ya que el estado no solo presta servicios públicos, pues existen actividades desarrolladas por el estado que no tienen ese carácter.

2.4. ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

En la obligación tributaria se pueden distinguir tres elementos característicos:

- ◆ los sujetos,
- ◆ el objeto y

⁶⁷ Para la Administración Tributaria es importante la consolidación de la cultura tributaria, pero es necesario proporcionar los diversos medios a los sujetos del que hacer tributario y al público en general, con lo cual se desarrollen los distintos fines.

◆ la causa.

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

2.5. SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

En nuestro país como en casi todas las legislaciones modernas, los únicos sujetos activos de la obligación tributaria⁶⁸, son el Estado o instituciones que tienen la categoría de “entes de Derecho Publico”.

Es por ello que no todo el tiempo ha sido el Estado el único sujeto activo⁶⁹ de la obligación tributaria, ya que antiguamente la iglesia católica imponía su propio impuesto; y en la Edad Media el señor feudal era el sujeto activo de los impuestos, que le dictaba a sus vasallos y en Roma el emperador vendía el derecho de cobrar impuestos a los señores y estos adquirían el importe del mismo para sus propio beneficio.

⁶⁸ En el derecho tributario, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el estado, pues solamente el, como ente soberano está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía.

⁶⁹ El Sujeto Activo, es el que la ley confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo. En consecuencia el sujeto activo de la imposición, conocido también como acreedor tributario, es el Estado o la entidad pública a quien se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. En otros términos es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo.

Según lo indica el propio Derecho Positivo, lo que caracteriza la posición del sujeto Activo del tributo es que su pretensión se hace efectiva a través de un procedimiento administrativo. De manera que el concepto jurídico que en realidad es significativo a la hora de explicar la posición jurídica del Sujeto Activo y de la relación con los administrados es el concepto de competencia, de raigambre estrictamente administrativo o de Derecho Público. Lo que interesa conocer, más allá de cuál es el ente beneficiario de la presentación, es el órgano competente para recibir el pago, para practicar la liquidación, para exigir por vía coactiva el cumplimiento, etc.

Nuestro código tributario específicamente el artículo 19, reconoce como Sujeto Activo de la obligación tributaria al Estado, quien es el ente público acreedor del tributo.⁷⁰

Kuri de Mendoza, establece que el sujeto Activo “es el ente público, al que la ley le confiere competencia para exigir o recaudar las correspondientes prestaciones de los Sujetos Pasivos tributarios.

Para Giuliani Fonrouge⁷¹ respecto de la obligación tributaria establece: “siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diferentes manifestaciones, sin embargo se presentan situaciones excepcionales, en que el Estado al crear ciertos organismos específicos los dota de recursos financieros y les concede la facultad de exigir directamente y en su beneficio la contribuciones

⁷⁰ Código Tributario, D. L. N° 230 del 14 de Diciembre de 2000, entro en vigencia el 1° de Enero del 2001.

⁷¹ GIULIANI FOROUNGE, C, *Derecho Financiero.*, Pág. 383- 384.

respectivas, tales organismos carecen de potestad tributaria, pero son sujetos de las obligaciones de las cuales son titulares por autorización estatal, en virtud de ley y que exigen compulsivamente de aquellas personas que están obligadas a su prestación”.

Según el autor Berliri el sujeto activo: “es en primer lugar el ente publico, que en virtud de su propia potestad tributaria, ha establecido el tributo a que se refiere dicha obligación y, por consiguiente en concreto el Estado, las regiones, las provincias y los municipios y en segundo lugar encontramos que puede ser sujeto activo de las obligación tributaria un auxiliar del ente publico”.⁷²

Según el criterio de Soler define al sujeto activo “la autoridad facultada a ejercer el poder fiscal”.

Para Ayala Guevara⁷³ el sujeto activo es “aquel ente estatal al la ley confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria, en que se materializa el tributo.”

Martín por su parte, lo define como el “ente con derecho a percibir el tributo.”

Recordemos que el sujeto activo de la relación tributaria es el Estado⁷⁴ y a el le corresponden los derechos inherentes a su calidad de acreedor de las

⁷² BERLIRI, A, Principios de Derecho Tributario, Vol. II, editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.

⁷³ AYALA GUEVARA, M, Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña, Editorial Universitaria, San Salvador, 1978.

⁷⁴ También el Estado tiene obligaciones secundarias, que tienen por objeto controlar, descubrir el nacimiento de la obligación, evitar evasiones del impuesto y facilitar el cumplimiento de las

sumas debidas por el tributo; no es potestativo del Estado percibir los impuestos, hacer las gestiones de cobro o liquidarlos, es obligatorio de conformidad a la Constitución de la Republica.

La exposición de motivos del modelo de Código tributario para América Latina sostiene que “el sujeto activo es el ente que tiene derecho a percepción del tributo, pues la relación jurídica que deriva del ejercicio del poder tributario se establece entre ese acreedor y el deudor fijado por la ley.

Tanto el Modelo Latinoamericano, el Código Tributario y la Ley General Tributaria Municipal⁷⁵ coinciden en definir al sujeto activo como “el ente acreedor de los tributos”.

obligaciones del sujeto pasivo, y además la potestad o el poder de aplicar tributos pertenece indiscutiblemente al Estado en su rama legislativa, pero otros entes públicos pueden ser autorizados a recaudarlos y realizar todos los actos relativos a su administración. etc.

Entendido así, el sujeto activo de la obligación tributaria como el Estado mismo, se deben distinguir varias situaciones del Estado con relación al impuesto.

En primer término, vemos al Estado en su calidad de “ente soberano”, con capacidad de imponer y establecer la ley tributaria, esto es el poder público en la función legislativa creadora de la norma.⁷⁴

Luego tenemos otra situación una vez promulgada la ley se necesita de ciertos órganos investidos de poder público, para observar y fiscalizar su estricto cumplimiento, así como los funcionarios a quienes tienen que tener poder para desempeñar su cometido.

Sus funciones consisten en la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias de evitar la evasión fiscal y cumplimiento de las obligaciones accesorias. Por todas las razones antes mencionadas somos del criterio de que solo al Estado le corresponde la calidad de sujeto activo de la relación tributaria, entendido este como un “ente soberano” y no por sus órganos que intervienen en la relación tributaria.

⁷⁵ En materia tributaria municipal específicamente, La Ley General Tributaria Municipal expresa en su artículo 17 que: “*el sujeto activo de la obligación tributaria municipal es el municipio acreedor de los tributos respectivos*”

Resulta que el sujeto activo de la obligación tributaria, es el ente público, al que la ley le confiere competencia para exigir o recaudar las prestaciones de los sujetos pasivos tributarios.

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

2.6. SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Los sujetos pasivos⁷⁶ son las personas naturales o jurídicas, obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean contribuyentes o responsables, atribuyéndoles algunas de ellas, la consideración de Sujetos Pasivos, además, a entes carentes de personalidad jurídica conforme al Derecho Común.

⁷⁶Entendemos por sujeto pasivo de la obligación tributaria a toda persona natural o jurídica, que según la ley esta obligada para con el Estado a satisfacer un tributo y cumplir con los demás deberes accesorios.

Debemos de hacer notar ante todo, que en el lenguaje usual suelen involucrarse con frecuencia los conceptos jurídicos y económicos, los que dan origen a confusiones, así en términos económicos sujetos pasivos del impuestos, son en definitiva las personas que soportan la carga tributaria, o sea aquellas que real y definitivamente procuran con cargo a su patrimonio los medios pecuniarios destinados a la cobertura de los gastos públicos.

Para nuestro Código Tributario el sujeto pasivo de la obligación tributaria lo define como el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable⁷⁷.

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

Giulliani Fonrouge define al sujeto pasivo de la obligación tributaria como “La persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (el contribuyente) o tercero⁷⁸.”

En opinión de Mayolo Sánchez Hernández⁷⁹, la calidad de sujeto pasivo puede recaer en:

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

Los Sujetos Pasivos⁸⁰ de la obligación tributaria son definidos por el Modelo de código tributario para América Latina en su art. 22 como “*La persona*

⁷⁷ Código Tributario Op. Cit

⁷⁸ GIULLIANI FUNROUGE, C; *Derecho Financiero*, volumen I, Tercer Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1976.

⁷⁹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, M, *Derecho Tributario*,. Segunda edición. Editorial Porrúa. México, 1988.

obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

También La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) dispone en su Art. 20 que:

“serán sujetos pasivos o deudores del impuesto, sea en calidad de contribuyente o de responsable:

- a) las personas naturales o jurídicas;*
- b) las sucesiones;*
- c) las sociedades nulas, irregulares o de hecho;*
- d) los fideicomisos*
- e) las asociaciones cooperativas*

Igual calidad tendrán las instituciones, organismos y empresas de propiedad del Gobierno Central y de Instituciones públicas y descentralizadas o autónomas, cuando realizan los hechos previstos en esta ley, por las cuales se rigen las hayan eximido de toda clase de contribuciones o de impuesto, salvo cuando realicen actividades bursátiles.

⁸⁰ La Ley General Tributaria por su parte expresa en su art.18 que: *“el sujeto pasivo de la obligación tributaria municipal es la persona natural o jurídica que según la ley o ordenanza respectiva, esta obligada al cumplimiento de las prestaciones pecuniarias, sea como contribuyente o responsable.*

Se consideran también sujetos pasivos las comunidades de bienes, Sucesiones, Fideicomisos, Sociedades de hecho u otros entes colectivos o patrimonios, que aun cuando conforme al derecho común carezcan de personalidad jurídica, de conformidad a las normas tributarias municipales, se les atribuye la calidad de sujetos de derecho y obligaciones.

El Estado de El Salvador, las instituciones autónomas incluyendo CEL y ANTEL, y los Estados extranjeros serán sujetos pasivos de las tasas por los servicios municipales que reciban. Las instituciones autónomas que realicen actividades industriales, comerciales o de servicio con excepción de la seguridad social serán también sujetos pasivos de impuestos municipales”

Asume la calidad de sujeto pasivo quien actúa a su propio nombre sea por cuenta propia o de un tercero.

Cuando se actúa a nombre, de un tercero asumirá la calidad de sujeto pasivo, el tercero representado o mandante.

Por los sujetos que carecen de personalidad jurídica, actuarán sus integrantes, administradores, representantes legales o voluntarios”.

Dichas definiciones coinciden en determinar como sujetos pasivos a las personas naturales o jurídicas, obligadas al cumplimiento de prestaciones tributarias, sean contribuyentes o responsables, atribuyéndoles algunas de ellas, la consideración de sujetos pasivos, además a entes carentes de personalidad jurídica conforme al Derecho Común.

Soler⁸¹ sostiene que el sujeto pasivo es aquel “a quien la ley obliga al pago del tributo por haber realizado los hechos definidos como generadores de la obligación fiscal, atribuyéndole, en consecuencia el hecho imponible”.

Para Martín el sujeto pasivo de la obligación tributaria es “como la persona designada expresamente o implícitamente por la norma legal, para dar cumplimiento a ese cargo”

Según el Manual de Derecho Financiero, el sujeto pasivo de la obligación tributaria o Municipal es la persona natural o jurídica que según la ley u ordenanza respectiva, esta obligada al cumplimiento de las prestaciones pecuniarias, sea como contribuyente o responsable⁸².

⁸¹ SOLER Oswaldo, *Derecho y defensa del contribuyente frente al fisco*, Ob. Cit, Pág. 45.

⁸² El sujeto pasivo obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable, es decir, que del otro lado de la obligación tributaria está la persona obligada a su cumplimiento que toma el carácter de deudor y que recibe el nombre de sujeto pasivo. En

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

PRIMERA: “DE LA UNICIDAD DE LOS CONCEPTOS”. Los conceptos de persona y capacidad jurídica son unitarios dentro del ordenamiento, por lo que no pueden tener un sentido y alcance diverso. Los partidarios de esta tesis, procuraban defenderse de la inseguridad jurídica que podría traer consigo la presencia de entes, que sin estar dotados de personalidad de Derecho Común, fueran no obstante titulares de cierto tipo de relaciones.

SEGUNDA: “DOCTRINA NORMATIVA DE LA PERSONALIDAD”. Reconocieron una capacidad tributaria especial a ciertos entes colectivos, aunque no tuvieran reconocida la calidad de persona para toda la vida jurídica restante. Aspiraban a que la carencia de personalidad jurídica de determinados entes no impidieran que estos, aun sin reunir los requisitos exigidos para el reconocimiento de la personalidad, fueran sujetos al pago del tributo.

TERCERA: “DOCTRINA NORMATIVA DE LA PERSONALIDAD” esta fue elaborada con el objeto de conciliar la concepción unitaria de la personalidad y la capacidad jurídica con el reconocimiento de la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria a entidades carentes de personalidad.

el caso del tributo, el sujeto pasivo es el mismo generador del hecho imponible (gravable), por cuya circunstancia recibe el nombre de responsable.

2.6.1. Características de los Sujetos Pasivos.

- a) el sujeto puede ser una `persona natural o colectiva o cualquier otro ente publico, obligado por la ley al cumplimiento de una prestación
- b) debe estar expresamente determinado por la ley
- c) esta obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias⁸³
- d) la obligación del sujeto pasivo es el pago de los tributos y el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias y deberes formales contemplados en las leyes.⁸⁴

2.6.2. Categorías de los Sujetos Pasivos

Para Villegas, existe diversidad de doctrinas sobre la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria principal, entre estas están:

- a) *La primer corriente* (la mayoritario) divide a los Sujetos Pasivos en dos categorías: contribuyentes (Sujetos Pasivos por deuda propia) y

⁸³ Así por ejemplo el Art.7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que “*son obligados formales todas las personas que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, sustantiva o sea del pago del impuesto*”

⁸⁴ Así lo dispone el Art. 21 de la Ley General Tributaria Municipal que establece: “*la obligación de los sujetos pasivos consiste en el pago de los tributos, en el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias, que le correspondan y de los deberes formales contemplados en esta ley o en disposiciones municipales de carácter tributario.*

La exención de la obligación relativa al pago del impuesto no libera al contribuyente del cumplimiento de los deberes formales.

responsables⁸⁵ (Sujetos Pasivos por deuda ajena), subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria.

b) *La segunda vertiente doctrinal* considera que solo es Sujeto Pasivo el contribuyente o deudor, negando en carácter de Sujetos Pasivos a los restantes pagadores.

c) *Una tercera postura* estima que únicamente revisten la calidad de Sujetos Pasivos el contribuyente y el sustituto, se excluye en cambio al responsable como Sujeto Pasivo.

d) Otros autores afirman que solo puede ser nominado Sujeto Pasivo quien concretamente paga el tributo al Fisco, pero nunca quien únicamente está obligado a resarcir al pago por él.

Concluyendo con la división tripartita los Sujetos Pasivos, se pueden definir de la siguiente manera:

*Contribuyente:*⁸⁶ es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por si mismo. Como el realizador del hecho imponible, es un deudor a titulo propio.

⁸⁵ La distinción entre contribuyentes y responsables además de ser tributariamente importante, nos está indicando la diferencia de roles que puede soportar o asumir un sujeto pasivo. En efecto, cuando la persona actúa como sujeto de derecho es porque esta designada por la Ley como obligado a hacer el pago del mismo al Estado. En cambio cuando la persona actúa como sujeto de hecho es porque soporta efectivamente el costo del tributo.

⁸⁶ El contribuyente llamado por algunos autores deudor, es considerado por la mayoría de ello y ordenamientos jurídicos financieros, como el sujeto pasivo normal de la obligación tributaria, es decir, es sujeto pasivo por antonomasia.

Por lo tanto existen legislaciones⁸⁷ que definen al Contribuyente como el sujeto pasivo, respecto al cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”⁸⁸

Para ayudar al mejor entendimiento de lo que es El contribuyente mencionaremos las siguientes características:

- ◆ Ser un sujeto pasivo, es decir, una persona individual y colectiva obligada por la ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias.
- ◆ Ser el sujeto que realiza el hecho generador; es decir, el supuesto previsto hipotéticamente en la norma, que al darse en la realidad, hace nacer una obligación tributaria, o se encuentra en la situación descrita en aquel.
- ◆ Sus principales obligaciones son el pago de los tributos y el cumplimiento de los deberes y obligaciones que imponen las leyes tributarias.

El Código Tributario de nuestro ordenamiento jurídico, en su Art. 38 establece que:” *son contribuyentes quienes realizan o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria*”

⁸⁷ Es de esta manera citaremos la definición establecida en el Art. 24 del Modelo de Código Tributario para América Latina “*son contribuyentes⁸⁷ las personas respecto de las cuales, se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.*

⁸⁸ Ley General Tributaria Municipal, Ob. Cit. Art. 19 Pág. 50.

Pérez de Ayala define al contribuyente como “aquel a quien se atribuye la condición de sujeto pasivo de la correspondiente obligación tributaria”⁸⁹

Ayala Guevara por su parte sostiene que contribuyente es “la persona natural o jurídica a quien la ley le impone la carga tributaria, derivada del hecho imponible.”⁹⁰

Soler considera al contribuyente como “el sujeto a quien corresponde atribuir el hecho imponible objetivo”⁹¹

Martín define al contribuyente “como la persona a la cual se le atribuye la producción del hecho imponible, o sea aquel en quien se verifica la situación prevista por la norma legal para dar origen a la obligación tributaria”⁹²

- *Sustituto*: es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo y por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazándolo de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por tanto, quien paga “en lugar de”.
- *Responsable*⁹³:: es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento.

⁸⁹ PEREZ DE AYALA, J, *Derecho Tributario I*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

⁹⁰ AYALA GUEVARA, M. *Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña*, Ob. Cit. Pág. 60.

⁹¹ SOLER, Oswaldo. *Derecho y Defensas del Contribuyente frente al Fisco*. Ob. Cit, 2001, Pág. 39.

⁹² MARTIN, Juan., *Derecho Tributario General*, Ob. Cit, Pág. 143.

⁹³ Según el criterio de Ayala Guevara el responsable es “el sujeto pasivo que por imposición de ley y en lugar del contribuyente esta obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, quedando comprendido en este concepto, toda persona natural o jurídica que con

Son muchos autores los que definen al sujeto pasivo como en calidad de responsables, entre ellos mencionaremos los mas destacados en el derecho tributario.

Perez de Ayala: por su parte considera a los responsables como “las personas que sin ser sujetos pasivos de la obligación tributaria, vienen llamados al cumplimiento de la prestación tributaria material en determinadas circunstancias y por diverso alcance.”

Giuliani define a los responsables como “aquellas que por mandato de la ley están obligados al pago por una imposición legal”.

Soler considera como responsables a “aquellos que siendo extraños a la relación jurídica tributaria están obligados al pago por una imposición legal”.

Martín por su parte lo define como “aquellas personas que sin tener la calidad de contribuyente, debe cumplir, por expresa disposición legal, con las obligaciones atribuibles a estos últimos”.

El Modelo de Código Tributario para América Latina en su art.22 considera expresamente al responsable como sujeto pasivo y lo define en su art.27, que Dice: *“Responsables son las personas que sin tener el carácter de contribuyente deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a estos”*.

ocasión de pago que realice obligaciones por la ley , traigan el gravamen correspondiente, asumiendo la obligación de ingresarlo al fondo general del erario público”.

El código Tributario en su art.42 considera responsable a “quien aún sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición expresa de la ley cumplir con las obligaciones atribuidas a este.

La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio (IVA), en su art. 23 define al responsable⁹⁴ directo como: “*El responsable, directo del pago del impuesto de un contribuyente, quien aun sin tener ese carácter es obligado al pago de el, por encontrarse en las situaciones que se señalan en esta sección.*” Y en su art. 40 el responsable solidario lo define como: “Son responsables del pago del impuesto solidariamente con los respectivos contribuyentes...”⁹⁵

Concluyendo con las distintas acepciones del sujeto pasivo, podemos señalar que el sujeto del tributo no siempre coincide con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, aunque en la mayoría de los casos así sucede. Según GIULIANNI FONROUGE en su obra de Derecho Financiero, sostiene que “el obligado del tributo es mas comúnmente el deudor de la obligación, pero en ciertos casos el Derecho Financiero atribuye a la responsabilidad por las

⁹⁴ Los sujetos Responsables se caracterizan por:

- 1- El responsable es un sujeto pasivo, es decir, una persona individual o colectiva obligada por la ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias.
- 2- El responsable no configura el Hecho Generador que hace surgir la obligación tributaria.
- 3- El responsable es obligado por la ley a cumplir: a) La obligación tributaria en sentido estricto sentido (es decir al pago del tributo) o b) La obligación tributaria en sentido amplio (es decir, las prestaciones materiales y formales).

⁹⁵ En base a las definiciones enunciadas, se puede decir que son responsables por la obligación tributaria, y por determinación de la ley, los obligados al pago de impuestos, los contribuyentes cumpliendo las obligaciones materiales y formales de los mismos.

obligaciones fiscales, a terceras personas extrañas a la relación tributaria naciendo de esta manera la diferenciación entre deudores y responsables.⁹⁶

2.6.3. Diferencia entre Sujeto Pasivo y Contribuyente

El reservar la calificación de Sujeto Pasivo para contribuyente, obedece simplemente a criterios convencionales, basados fundamentalmente en consideraciones externas. Desde el punto de vista sustancial lo correcto hubiera sido distinguir (dentro de los deudores tributarios) entre el contribuyente o Sujeto Pasivo por antonomasia, sin el cual no existe el tributo, y las restantes categorías (sustituto, Responsable), que pueden aparecer o no, según las técnicas de aplicación de cada figura concreta.

2.7. OBJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

2.7.1 Definición.

- El objeto: Es lo que se toma en cuenta para establecerlo. Puede recaer sobre: personas, acto o cosas.

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

⁹⁶ Los términos deudores y responsables no son utilizados en forma unánime por los diversos ordenamientos jurídicos sino por el contrario la mayoría de ellos utilizan el vocablo "contribuyente" en lugar de "deudores" otros, "sustitutos" en vez de "responsables" y otros finalmente adoptan el termino de "contribuyente", "responsables" y "sustitutos". Esta variedad no se reduce a la terminología sino que generalmente es diferente el alcance que se le atribuye a cada uno de los vocablos.

El objeto ⁹⁷de la obligación tributaria consiste en dar la prestación que tiene derecho a percibir el Estado cuando dicho deber nace, es decir cuando el sujeto pasivo realiza el hecho generador del impuesto.

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

Para Flores Zavala dice: “que el objeto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”.

Pugliese manifiesta que “por objeto de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria, ya que no existe hoy tributos en especie debida por el sujeto pasivo de la obligación misma”. Se refiere al objeto de la obligación principal, que es una obligación de dar, de contenido pecuniario, que pesa sobre el sujeto pasivo, sobre el responsable del mismo. Tanto para el deudor del impuesto como para terceros extraños, cuyo objeto no es proporcionar recursos económicos al Estado, si no asegurar el cumplimiento de la obligación principal, e impedir la evasión fiscal y al fraude.

⁹⁷ CARRASCO IRRIZARTE, H. en su obra *Derecho Fiscal*, Tomo I, segunda Edición, Editorial IURE, Madrid 2000, define el objeto de la obligación “como la circunstancia en razón de la cual, da lugar al pago del impuesto”. Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la celebración de un contrato, etc.

2.8. CAUSA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

2.8.1. Definición.

- Causas: La causa de la obligación tributaria es el motivo al cual se vincula el tributo, equivale al "hecho imponible" o "hecho generador".

El autor Griziotti define la causa como el deber ético político de los individuos de contribuir al sostenimiento del Estado y el fundamento o causa jurídica del impuesto, que es la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, como índice de participación de estos en los beneficios producidos por los servicios generales y particulares que presta el Estado.

Para Dino Jarach, entiende que la causa es la circunstancia o criterio que la ley asume como razón necesaria o suficiente para justificar que de verificarse un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria⁹⁸.

Se puede entonces decir que la obligación tributaria tiene una causa y depende también de que ocurra el supuesto del hecho imponible. Al mismo tiempo el soporte de la entidad jurídica llamado Estado en la contribución de sus ciudadanos.

Podemos decir que la causa en materia tributaria⁹⁹ tiene su cimiento en el derecho civil es un concepto propio de esta disciplina jurídica. El art.1338 manifiesta que no puede haber obligación sin una causa real y lícita...-

⁹⁸ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, M. y Otros, Modo de Extinguir la Obligación Tributaria y su Procedimiento según la Ley General Tributaria Municipal, Tesis UES.

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

Trasladándonos en el campo del Derecho Tributario, vemos que las obligaciones son impuestas por la ley., sin importarle para nada el motivo inmediato que induce a cada contribuyente al contraerla.

No obstante hay autores y tratadistas que sostienen y defienden la teoría de la causa, y que estiman que ella es un elemento indispensable de la obligación tributaria. Así Grizziotti y Pugliese, entre los mas conocidos autores italianos sostienen que la obligación tributaria no surge con la sola ocurrencia de la situación de hecho que constituye el presupuesto del tributo, si al mismo tiempo no ocurre este otro elemento la causa, que consistiría en la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que

⁹⁹ MARIO Y HÉCTOR FERNÁNDEZ P, sostienen que las obligaciones tributarias no tiene causa, y dicen: “**La obligación Tributaria carece de causa**, lo primero que hay que hacer notar es que, por ser la causa un elemento de las obligaciones contractuales, ningún papel cumple en el estudio de las obligaciones que nacen de la ley. En efecto, sea la causa el motivo que induce al acto o contrato, como dice nuestro código civil, ósea el interés jurídico que conduce a contratar como lo han explicado los tratadista del derecho privado, en ningún caso podemos encontrar este elemento en una obligación legal, ya que ellas no tienen su origen en contratos, que pueden ser motivados ni tampoco en actos o contratos en que medie un interés jurídico del obligado. Si quisiéramos en alguna forma señalar o buscar este elemento en la obligación tributaria, tendríamos en ultimo terminó que adscribirlo en la ley, confundiendo lo que es la fuente mediata de la obligación con un elemento interno de ella. También podríamos recurrir a lo que hemos llamado hecho gravado y suponer que el constituye la causa de la obligación, pero nuevamente encontraríamos que estamos frente a un requisito de existencia y no frente a un elemento interno del vinculo.

derivan de sus participaciones al consocio social o por lo menos a su capacidad contributiva, que sería el índice de aquella participación¹⁰⁰ .

2.9. HECHO IMPONIBLE O HECHO GENERADOR

El hecho generador de acuerdo al país y legislación actual que se tenga al mismo se le ha denominado de diversas formas tales como: “situación de hecho”, “soporte fáctico”, “presupuesto de hecho”, “hecho generador”, “hecho imponible¹⁰¹”, entre otros, la presente investigación se enfocara en dos de esas acepciones siendo estas la de hecho generador y/o hecho imponible.

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

¹⁰⁰ Han criticado este planteamiento autores como Blumenstein, Giannini y otros, quienes con toda razón a nuestro modo de ver sostienen que ninguna ventaja existe en tomar una institución del derecho civil, aplicable a los efectos de la voluntad y que tienen en el una configuración determinada , pero para trasladarla con el mismo nombre, pero con distinto contenido, al Derecho Tributario, que, en cuando se cree ver un elemento como la causa en este tipo de vínculo, consistentes en las ventajas que derivan para un individuo su participación en el conglomerado social, o en su capacidad contributiva, no pasa de ser un buen deseo a que las leyes se han justas desde el punto de vista ideal , lo que podría constituir cuando más un principio de ética y de una norma de conducta para el legislador pero que creado en el tributo, nada indica que el nacimiento de la obligación prevista esta supeditado a una cierta justicia ideal.”

¹⁰¹ El hecho imponible, conocido también como presupuesto de hecho, constituye el cuarto elemento de la obligación jurídica tributaria.

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

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

El hecho imponible precisa el objeto del tributo y provoca el nacimiento de la obligación tributaria el término “hecho Imponible” fue acuñado por el argentino Dino Jarach, quien sobre la denominación empleada comenta lo siguiente:

“El hecho imponible es una expresión sintética, y podría decir convencional, para un concepto que es mucho mas amplio de lo que las dos palabras significan”¹⁰².

El Hecho Imponible o Hecho Generador es definido en las distintas acepciones por los diferentes autores entre ellos mencionamos:

Fernando Sainz de Bujanda define el hecho imponible como “El hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria”, así como “el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previsto en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”¹⁰³

La definición de Geraldo Ataliba, señala que "el hecho imponible es un hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que -por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia- da nacimiento a la obligación tributaria".

Giannini lo define como aquel “estado de cosas o en un acontecimiento puramente material o económico, y bien puede revestir la forma de una relación jurídica, que hace nacer la Obligación Tributaria”.

Estas circunstancias, situaciones o supuestos de hecho, definidas legalmente, al verificarse en la realidad y en los casos concretos generan la

¹⁰² JARACH, Dino; *El Hecho Imponible*, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A. Buenos Aires, 1943.

¹⁰³ SAINZ DE BUJANDA, F., *Análisis Jurídico del Hecho Imponible*; *Revista de Derecho Financiero y HP*. Vol. XV. num. 60.

obligación impositiva, es decir que conforman el Hecho Generador del impuesto.

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

En otras palabras podemos decir que el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.¹⁰⁴

En consecuencia el hecho imponible, es un hecho jurídico concreto que da nacimiento a la obligación tributaria, ya que la ley¹⁰⁵ por sí sola no puede cumplir con este fin por no poder indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por lo que se vale del hecho imponible que al realizarse determina el sujeto pasivo y la prestación a que está obligado.

¹⁰⁴ PEREZ CRISTOBAL, J. y otros *Introducción al Sistema Tributario Español*, Ediciones CEF, 9ª Edición. , España 2008-2009, Pág. 30.-

¹⁰⁵ En este caso podemos señalar que cuando nuestras leyes hacen referencia al objeto y a la materia imponible constituyen solo los aspectos objetivos o materiales de circunstancias de hecho más complejas, que abarcan, al mismo tiempo, atribuciones a determinados sujetos, limitación, en el espacio y en el tiempo, en que se verifican los supuestos de hecho, determinación cuantitativa de los hechos jurídicos, es decir de aquellos definidos abstractamente por la ley, hace nacer la obligación tributaria. Este hecho jurídico se denomina hecho imponible.

“Es el conjunto de elementos necesarios previstos en la norma de cuya realización nace la obligación tributaria”¹⁰⁶

“El Hecho Generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”. Esta definición hace referencia a la “tipificación del tributo”, y esto es lo que posibilita determinar si el atributo a aplicar es un impuesto, tasa, o contribución especial.¹⁰⁷

“Se entiende por Hecho Generador o hecho imponible, el supuesto previsto en la ley u ordenanza respectiva, de creación de tributos municipales, que cuando ocurre en la realidad, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.”¹⁰⁸

2.9.1. Naturaleza del Hecho del Generador.

La naturaleza del Hecho Generador o imponible ha generado una diferenciación que distingue dos presupuestos de hecho: **los de naturaleza económica y los de naturaleza jurídica.**

Los hechos imposables son de naturaleza económica. Esto significa que los supuestos de hecho que generan la obligación de pagar el impuesto se

¹⁰⁶ MENDOZA ORANTES, R. Reglamento de la Ley General Tributaria Municipal, Recopilación de Leyes y Reglamentos Municipales, Editorial Jurídica Salvadoreña, Sexta Edición 2003, Art., 14, 15 y 16

¹⁰⁷ KURI MENDOZA, S., Ob. Cit, Pág. 266.

¹⁰⁸ MENDOZA ORANTES, R, Ob. Cit. Art., 12, Pág. 48.

relacionan con manifestaciones de riqueza, considerando que el impuesto es un tributo que tiene como principio justificativo la capacidad contributiva.¹⁰⁹

De lo anterior se establece que la ley reconoce capacidad contributiva, a aquellos Sujetos Pasivos que obtienen ganancias netas superiores a los montos reconocidos como mínimo necesario para vivir.

El reconocimiento de la naturaleza económica de los hechos imponibles, no significa desconocer su naturaleza jurídica basada en que al ser definidos por la ley originan la Obligación Tributaria, es decir, tienen consecuencia jurídica. El carácter económico de los hechos imponibles es de fundamental importancia para explicar la esencia del impuesto.

Esta distinción debe entenderse desde el punto de vista jurídico como una dualidad de naturalezas, en la que un supuesto de la realidad extra-normativa es configurado por la ley como presupuesto de hecho o hecho imponible, pasando a un segundo plano, la naturaleza previa e intrínseca del mismo transformándose así en un hecho jurídico tributario.

¹⁰⁹ Debemos entender como capacidad contributiva la capacidad de pago que el legislador atribuye a ciertos sujetos en base a las manifestaciones de riqueza exteriorizadas a través de la renta el patrimonio o el consumo.

2.9.2. Elementos del Hecho Generador¹¹⁰.

Estos se pueden dividir en elementos objetivos y subjetivos.

2.9.3. Elemento o presupuesto objetivo.

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

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

- a) Aspecto Material. Es el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava, siendo el que caracteriza o cualifica el tributo, y que en los sistemas tributarios desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica sea como una renta, como

¹¹⁰ para otros autores los elementos del hecho imponible se encuentran sintetizados de la siguiente manera: a) *Hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto*: Son aquellos hechos que configuran el objeto del impuesto y que deben ser establecidos por la ley., b) *Determinación del o los sujetos obligados al pago*: hace referencia a los Sujetos Pasivos, o contribuyentes, a quienes se les atribuye el hecho imponible., c) *La delimitación en el espacio en que ocurren esos hechos*: esta delimitación determina dentro de qué ámbito se establece el impuesto; es decir, si aplica criterios de territorialidad, nacionalidad, domicilio u otros, según las características de cada impuesto., d) *La base imponible*: este elemento se refiere a la determinación de parámetros que sirven para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación., e) *La determinación del tiempo en que ocurren esos hechos*: las leyes tributarias establecen para cada impuesto cuando corresponde el momento de la imputación de la materia imponible., f) *Exenciones*: estas deben ser contempladas en la ley y conforman el aspecto exentivo del hecho imponible.

patrimonio o como gasto. Es el hecho gravado en abstracto, sin consideración a las circunstancias de espacio, tiempo o cuantía que integran el resto de aspectos del elemento objetivo.

Puede dar lugar a la siguiente clasificación de los hechos imponibles¹¹¹: **genéricos**, son supuestos no citados en la ley, pero subsumibles en su determinación global; o **específicos**, son solo los expresamente especificados o detallados por la norma; y en **simples**, los configurados por la presencia de un hecho aislado o único que se toma como generador de las obligaciones tributarias y **complejos**, los configurados por una multiplicidad de hechos, reunidos de tal manera que constituyan una unidad ideológica objetiva.

- b) Aspecto Espacial. El Hecho Imponible se lleva a cabo en un territorio determinado: por ello, hay que establecer la eficacia de las normas que regulan quienes son los sujetos de la obligación tributaria, en relación con el territorio en el que se ha producido el hecho.

Se da una serie de clasificación de estos así:

- Hechos cuyos elementos se realizan íntegramente en el territorio de un solo Estado.

¹¹¹ Al respecto de este tema muchos autores son de la opinión de que en los tributos, los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos. Todos los presupuestos mencionados, aunque distintos entre sí, originan una obligación; el motivo radica en que la norma tributaria no ve en ellos, sino simples hechos capaces para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho.

- Hechos cuyos elementos constitutivos se producen en el territorio de más de un Estado, siendo necesario en este caso determinar cual Estado posee el derecho a gravar el hecho imponible.

c) Aspecto Temporal. Consiste en el tiempo en el que se desarrolla el Hecho Generador. Reviste singular importancia en la ordenación jurídica del hecho imponible, determinando el instante en el que este se entiende realizado íntegramente, produciéndose entonces el devengo¹¹² del tributo.

La regla general es que este tenga lugar cuando concurre el último de los elementos configurados del hecho imponible, su determinación no es siempre sencilla, debiendo precisar la ley tributaria el momento exacto del devengo. Por un lado, porque será a partir de ese momento cuando se consideren nacidos los efectos jurídicos derivados de la realización del hecho imponible, comenzando a computarse, en su caso, los plazos de prescripción, de declaración, etc. Y por otro lado porque al erigirse ese momento el punto de referencia temporal de la realización del hecho imponible, será la ley entonces vigente la que resulte aplicable, con los efectos y la disciplina jurídica que esta hubiere previsto.

Debe considerarse cada momento en que se desarrolla el Hecho Generador los cuales son:¹¹³

¹¹² Devengo: termino utilizado para designar el momento de realización el Hecho Imponible.

¹¹³ LEMUS AVENDAÑO, E., y otros, “De la impugnación de las Resoluciones Tributarias emitidas por la Alcaldía Municipal de San Salvador en los procesos de fiscalización que violentan los derechos de los administrados”, Abril 2005, Tesis UES, Pág. 44.

- a) Nacimiento de la obligación tributaria: que nace al producirse el hecho generador, el cual tiene cierta determinación, pero aquí surge el problema de determinar el momento preciso en que nace el hecho imponible. No obstante lo anterior, cada ley tributaria establece los criterios para determinar el nacimiento de la obligación¹¹⁴.

- b) Exigibilidad de la prestación tributaria: debido a que entre el lapso del nacimiento de la obligación y la exigibilidad de la prestación media, un plazo por tanto le corresponde a cada ley tributaria determinar el momento en que el ente publico exigirá el cumplimiento de la obligación. Art. 34 L.G.T.M (relativo a la fechas de pago).

- c) Determinación de la ley aplicable: debe partirse de dos premisas básicas:
 - 1- Las leyes son irretroactivas, afecta hechos producidos con posterioridad a su entrada en vigencia.
 - 2- Para el nacimiento de una obligación tributaria es indispensable la concurrencia de dos elementos:
 - a) Existencia al momento en que se produzca el hecho; de una norma vigente que le de la condición de imponible y
 - b) Que el hecho producido este integrado por todos los elementos constitutivos prescritos por la ley.

¹¹⁴ Como hemos visto, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuyo realización se asocia el nacimiento de la obligación tributaria y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real, que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista por la ley.

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

2.9.4. Elemento Subjetivo

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

2.10. NATURALEZA JURIDICA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La obligación tributaria se distingue por su carácter impositivo, ya que es la ley la que establece la regulación y las formas en que los sujetos pasivos deberán tributar para garantizar la administración del Estado y que este ofrezca los servicios públicos esencialmente patrimonial que obliga a los ciudadanos a cumplir con su deber de dar.

2.11. CARACTERISTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

En repetidas ocasiones se ha manifestado, que la Obligación Tributaria, presenta algunas características que la distinguen¹¹⁵, especialmente, de las

¹¹⁵ Se dice que la obligación tributaria tiene algo peculiar y es que posee un carácter excepcional, es decir la existencia de dos normas: Una de sujeción a tributación a determinados supuestos y personas y otra que exima de la misma a algunos de éstos. La circunstancia de haberse realizado el hecho imponible y el no nacimiento de la obligación tributaria.

Obligaciones de Derecho Civil. Pero esos caracteres especiales no se refieren a los elementos esenciales de la obligación (objeto, sujeto y causa), sino mas bien a su cumplimiento y a las prerrogativas y privilegios que gozan para ejecutarlas (Sujeto Activo).

Entre las características¹¹⁶ más relevantes de la obligación tributaria se mencionan las siguientes:

- ◆ Es un vínculo jurídico y no de carácter moral o natural, existiendo medios legales entre el sujeto pasivo y el sujeto activo, para exigir su cumplimiento.
- ◆ Vínculo de carácter personal, debido a que es entre personas, es decir, un sujeto activo (El Estado) quien por ley exige el pago del tributo y un sujeto pasivo (contribuyente o responsable).
- ◆ Constituye una obligación ex lege, esto quiere decir que tiene como fuente a la ley, la cual debe de determinar los hechos que dan origen a la obligación tributaria, sin considerar la voluntad de las partes.
- ◆ Es una obligación de Derecho Público, porque es una relación de derecho no de poder, el cual es un recurso básico de la

¹¹⁶ Para otros autores las características son las siguientes: a) Un vínculo jurídico que existe entre el sujeto pasivo y el ente público., b) Reconoce como fuente única y exclusiva el precepto legal, en consecuencia se trata de una obligación ex-lege., c) Es una obligación de derecho público., d) Nace al producirse la situación de hecho a la cual vincula la ley el establecimiento del gravamen., e) Se trata de una obligación principal., f) Indisponibilidad del crédito.

Hacienda, por lo que responde a un interés de orden patrimonial, y su procedimiento se rige por normas de Derecho Público.

- ◆ Prestación Jurídica Patrimonial, es la parte del patrimonio del deudor en dinero o en especie a favor del Estado.

- ◆ El sujeto Activo no goza de discrecionalidad en función del interés público que se persigue, es decir, que la Administración Pública no puede disponer del crédito a su favor ya que su cumplimiento compete a un interés público y no al particular, fundamentando ésta característica en el Art. 232 de la Constitución de la República, *“Ni el Órgano Legislativa ni el Ejecutiva pueden dispensar del pago de las cantidades reparadas a los funcionarios y empleados que manejen fondos fiscales o municipales, ni de las deudas a favor del Fisco o de los Municipios”*¹¹⁷.

De esto podemos finalizar diciendo que La característica principal de la obligación tributaria es su naturaleza "personal", es decir, que existe un nexo jurídico entre un sujeto activo, llamado Estado o cualquier institución con

¹¹⁷ De esto último, es importante mencionar, que existen muchas personas conocedoras de la materia que expresan que las deudas a favor del Estado no pueden ser perdonadas ni siquiera por una ley, sostienen esto en referencia a lo establecido en 1 de la Constitución de la República el cual reza de la siguiente manera *“...la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común”*. Esto quiere decir que existen intereses propios de la colectividad que se encuentran por encima de los intereses particulares, por lo tanto cualquier situación de privilegio no podrá prevalecer en materia tributaria, porque el mismo artículo refiere que hay una seguridad jurídica, que protege a todos los habitantes de la República sin distinción alguna.

potestad tributaria delegada (Municipalidades, Aduanas, etc.), y un sujeto pasivo, que puede ser una persona natural o una persona jurídica, que tenga patrimonio, realice actividades económicas o haga uso de un derecho que genere obligación tributaria.

En cuanto a las características de la Obligación es importante mencionar que su objeto consiste en una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, a favor del ente publico.¹¹⁸

2.12. FUENTE DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

2.12.1 Definición

Según Ripert, “la fuente de una obligación es el hecho que la produce”

En materia tributaria no caben disquisiciones teóricas: la única fuente de la obligación es la ley¹¹⁹, solo por mandato de esta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es innata para crearla.¹²⁰

¹¹⁸ Algunos autores, entre ellos, Martín Queralt y Lozano Serrano consideran que “el objeto de la obligación tributaria es una prestación patrimonial a un ente publico, por lo que admitiendo la configuración obligacional, se trataría de una obligación de dar y mas concretamente, de dar una suma de dinero”.

¹¹⁹ Se distingue de la fuente económica del tributo o fuente económica tributaria, que esta constituida por el conjunto de bienes del cual se extrae la cantidad necesaria para el cumplimiento de la obligación tributaria

¹²⁰ GIULIANI FONROUGE, Ob. Cit. Pág. 375 y 376.

2.13. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

La obligación tributaria nace¹²¹ en el momento que se verifica el hecho generador, lo cual nos crea el deber de cumplir con el tributo que nos corresponde como contribuyente responsable, determinando que el tributo no son contratos ni pertenecen al campo del derecho privado, son materia de derecho público, provienen del ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

Fernando Sainz de Bujanda,¹²² afirma que al examinar la naturaleza de la obligación tributaria stricto sensu, la doctrina científica la considera, por lo general, como un obligación ex lege, o sea, una obligación que tiene su fuente inmediata en la ley. Esta afirmación se formula a reserva de estudiar las relaciones existentes entre la ley y la obligación tributaria dentro del campo específico de las fuentes de las obligaciones, y es que los problemas

¹²¹ En opinión de Sainz de Bujanda es importante determinar el momento del nacimiento de la obligación jurídica tributaria porque “todo el ciclo jurídico de la vida de la obligación tributaria queda legalmente organizado en torno al momento de su nacimiento”, así mismo sostiene que en la realidad, el nacimiento de la obligación tributaria y la producción del Hecho Generador, son fenómenos que aparecen indisolublemente unidos, en el sentido de que se producen en el mismo instante, y además que no pueden concebirse el uno sin el otro, un tratamiento científico autónomo, es decir, que se le considere “en si mismo”, en su problemática específica, “desgajándolo idealmente del obligacional, ...es decir que la obligación nace cuando se realiza el hecho imponible...”. Y es por esta razón que Vicente Arche agrega que solo desde el momento en que el crédito nace a favor del sujeto activo de la relación jurídica impositiva, puede y debe considerarse obligado el deudor, con todas las consecuencias derivadas de esta situación obligacional. Por otro lado, algunos autores, destacan el hecho de que, se exija como requisito indispensable, para el nacimiento de la relación jurídica tributaria, que efectivamente se produzca en la realidad esos hechos definidos abstractamente por la ley, pero existen algunos que sostienen que esto no es, ni debe ser un elemento ni tampoco un requisito, sino más bien una consecuencia.

¹²² SAINZ DE BUJANDA. F. *El nacimiento de la Obligación Tributaria; análisis jurídico del Hecho imponible*. Ob. Cit, Pág. 32.

que lleva consigo la determinación de su carácter legal existe a partir de la subsunción de la obligación tributaria en el esquema jurídico-privado de la obligación, lo cual significa que aquella en lo sustancial, no difiere de la obligación tipo elaborada por el derecho privado, sin embargo si existe una diferencia entre la obligación tributaria y la obligación de derecho privado, que se pone de manifiesto como indica Berliri, el título ejecutivo y en los aspectos procesales propios de una y otra.

Entonces, la génesis de la obligación tributaria, como su conceptualización, hay que encuadrarla en la teoría general de las fuentes de las obligaciones, en donde la doctrina civilista entiende que todas las obligaciones nacen, bien de la voluntad del deudor (obligaciones voluntarias), o bien de la voluntad de la ley¹²³, que reconduce a el nacimiento de la obligación o a la realización de un determinado hecho jurídico (obligaciones legales o ex lege). Se dice, en armonía con esa distinción que la ley es fuente mediata de las obligaciones voluntarias, porque la fuente inmediata, que es la voluntad del deudor, dirigida a generar la obligación, ha de estar reconocida como tal por la ley; y que en cambio la ley es la fuente inmediata de las obligaciones ex lege, porque estas surgen directamente de la norma legal, en conexión con un hecho jurídico que no consiste en una manifestación de voluntad dirigida a provocar el nacimiento de la obligación.

Pero, en el campo del derecho tributario, se ha señalado sin embargo por algún autor que la anterior distinción de las fuentes de las obligaciones no puede aplicarse *sic et simpliciter*, porque olvida una hipótesis que si bien

¹²³ La obligación tributaria nace en el momento que se verifica el hecho generador, lo cual nos crea el deber de cumplir con el tributo que nos corresponde como contribuyente responsable y la obligación tributaria reconoce una fuente, la cual es la ley.

nunca se realiza en el derecho privado, si se da aunque a título excepcional, en el derecho tributario a saber: la hipótesis en la cual la ley no reconduce el nacimiento de la obligación a la realización de un determinado hecho jurídico, si no contiene en si mismo todos los elementos de la obligación de tal suerte que esta nace por efecto de la ley esto es sin vincular su origen a la realización de ningún hecho determinado.

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

- 1- Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surjan deberes tributarios de tipo formal;
- 2- Determinar la ley aplicable que pueda no ser la misma en el momento de realización del Hecho Imponible y en el de producirse el acto administrativo liquidatorio;
- 3- Practicar la evaluación de las rentas o los bienes gravados con referencia al momento en que el debito fiscal surja;
- 4- Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición,
- 5- Determinar el domicilio de su contribuyente o de su representante;
- 6- Fijar el momento inicial para el computo de los plazos de prescripción
- 7- Determinar las sanciones aplicables.

La Obligación Tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley¹²⁴, como generador de dicha obligación, es así que en el Derecho las obligaciones nacen por tres vertientes fundamentales:

¹²⁴ Es por eso que es importante mencionar algunas de las leyes que hacen referencia al nacimiento de la obligación para eso hacemos alusión al art. 1308 del Código Civil, ya mencionado, en donde establece que “ *las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de*

- ◆ La ley, por sí misma, sin condicionarse con algún hecho jurídico (obligaciones meramente legales)
- ◆ La ley por sí misma, pero condicionado a un hecho jurídico (obligación ex-lege)
- ◆ la voluntad de las partes (obligaciones voluntarias).

En tal sentido, la obligación tributaria nace cuando "se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación" (Art. 58 del C.T.). Es una obligación ex - lege, porque su nacimiento está condicionado a la realización o no de un hecho jurídico (hecho imponible) con trascendencia tributaria.¹²⁵

hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran"; y el art. 100 de Ley General Tributaria Municipal establece que "la determinación de la obligación tributaria municipal es el acto jurídico por medio del cual se declara que se ha producido el Hecho Generador de un tributo municipal se identifica el sujeto pasivo y se calcula su monto o cuantía. La determinación se rige por la Ley o Ordenanza o acuerdo vigente en el momento en que ocurra el Hecho Generador de la obligación."

De acuerdo a lo señalado en ambos artículos, la obligación nace en el momento en que se realiza el *hecho imponible*, es decir cuando se da el hecho Generador, pues en ese momento se actualiza con la situación jurídica abstracta prevista en la ley. De tal manera que, el objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación que la ley señala como Hecho generador del crédito fiscal. Por tal motivo, la obligación fiscal nace o se genera en el momento que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambos que, hacen concreta la situación abstracta prevista en la ley.

¹²⁵ Según como lo establece el Artículo 58 del Código Tributario, "*El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley, por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria*".

El Art. 58 del C.T., establece que, de conformidad con el principio "nullum tributum sine lege" ¹²⁶(principio de legalidad), la obligación tributaria nace cuando se realiza el "presupuesto", o sea el negocio jurídico, el hecho económico configurado en la ley; no puede haber obligación tributaria si no tiene respaldo en una ley previa, anterior, y expresa, que señale al "hecho imponible".

La obligación tributaria nace por la realización del hecho imponible, o como lo dice expresamente nuestro Código, cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación y al respecto del hecho imponible, es oportuno mencionar lo expuesto por el profesor Dino Jarach, que manifiesta que:

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

La ley no hace sino establecer cuales son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones: por lo tanto, existe necesariamente en toda

¹²⁶ Este principio es explicado por el autor Dino Jarach, siempre en referencia al nacimiento de la obligación tributaria, es decir que, "no surge una pretensión de la administración del tributo y de una manera correspondiente una obligación para el particular, sin una ley en sentido material y no solo formal, no prevé el hecho jurídico que le de nacimiento, los sujetos a los cuales corresponda la pretensión y la obligación y la medida de éstos". De acuerdo a lo anterior podemos decir que la obligación atendiendo a su fuente es una obligación ex – lege, es decir, surge por la determinación de la ley una vez que se realiza el supuesto en ella.

obligación legal una definición por parte de la ley, de cuales son las circunstancias de hecho, los supuestos de hecho, los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones, es decir, las situaciones de hecho en virtud de los cuales, cuando se verifican en la realidad, surge o nace en ese momento la obligación de dar el tributo¹²⁷. Todas estas condiciones, supuestos, presupuestos, circunstancias en una palabra, hechos: son justamente un hecho jurídico de carácter tributario".

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

De acuerdo a Sainz de Bujanda, es importante determinar el momento del nacimiento de la obligación jurídica tributaria porque todo el ciclo jurídico de la vida de la obligación tributaria, queda legalmente organizada en torno al momento de su nacimiento. Solo desde el momento en que el crédito nace a favor del sujeto activo de la relación jurídica impositiva, puede y debe considerarse obligado el deudor, con todas las consecuencias derivadas de esta situación obligacional.

Por otro lado, algunos autores, destacan el hecho de que se exija como requisito indispensable, para el nacimiento de la obligación jurídica tributaria

¹²⁷ El término Tributo es de carácter genérico y ello significa: "Todo pago o erogación que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en virtud de una ley formalmente sancionada pero originada de un acto imperante, obligatorio y unilateral, creada por el estado en uso de su potestad y soberanía".

que efectivamente se produzcan en la realidad esos hechos definidos abstractamente por la ley, pero esto no es, ni puede ser un requisito, si no mas bien una consecuencia.

En referencia a los pensamientos de Sainz de Bujanda nos dice que en la realidad el nacimiento de la obligación tributaria y la producción del hecho generador son fenómenos que aparecen indisolublemente unidos, en el sentido de que se produce en el mismo instante, y además que no se pueden concebir el uno con el otro.

Las fases en que desenvuelve el nacimiento de la obligación dentro del ámbito tributario de acuerdo con Sainz de Bujanda; en un primer momento consiste en que el ente público establece normativamente por vía legislativa, igualmente como se desarrolla en nuestro país; las situaciones de hecho a la que desea asociar el nacimiento de las obligaciones tributarias.

El segundo momento consiste en la fase impositiva constituyendo dicha fase el ejercicio del denominado poder de imposición, y que consiste en una amplia gama de actividades que constituyen lo que también suele ser denominado gestión tributaria.

Como se mencionó anteriormente el hecho imponible¹²⁸ juega un papel muy importante en el nacimiento de la obligación tributaria, puesto que al momento de realizarse el presupuesto jurídico de hecho y convertirse en un hecho generador es cuando nace la obligación tributaria.

Quitaniella Valtierra y Rojas Yañez al respecto mencionan lo siguiente:

¹²⁸ La legislación establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación tributaria y a ese presupuesto de hecho o hipótesis configurada en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar hecho imponible.

El presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia. Es definido por Sainz de Bujanda como el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la norma tributaria. La hipótesis de incidencia describe de manera hipotética los hechos imponibles que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo tales como el capital, la renta y los consumos, los hechos tributariamente relevantes como son las percepciones de ingreso las propiedades o posesiones de bienes, los actos jurídicos, los consumo de bienes o servicios, las importaciones y exportaciones de mercancía extranjera y nacional. Es a partir de dichas fuentes que le legislador determinará la hipótesis de incidencia.

Raúl Rodríguez Lobato señala de manera clara el nacimiento de la obligación tributaria, tratándose de impuestos, derechos y contribuciones especiales, el autor referido a lo anterior menciona:

Tratándose de los impuestos, la obligación tributaria nace para el contribuyente en el momento en que se realiza el hecho jurídico que la ley como su presupuesto. En cuanto a los derechos la obligación nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial la obligación tributaria nace en el momento en que el estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficie particularmente aun determinado sector, o bien en el momento en que presta servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla un particular.¹²⁹

¹²⁹ En los párrafos anteriormente expuestos, se observa la multiplicidad de criterios de varios autores, al respecto del nacimiento de la obligación tributaria, y en lo cual coinciden la mayoría, es decir, analizan la obligación tributaria desde el punto de vista, de que esta nace al momento de realizarse el hecho generador.

García Mullin¹³⁰ resalta la importancia que tiene el momento del nacimiento de la obligación tributaria pues distingue el momento en que se origina la obligación y otros en la que se originan deberes tributarios de carácter formal como la presentación de las declaraciones. Por lo que también ayuda a determinar la ley aplicable en el momento de la realización del hecho imponible.

De antemano sabemos que el Derecho Tributario ha sido estudiado y controvertido por muchos autores el momento característico en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria. La controversia consiste en que, si el nacimiento de la obligación tributaria sustantiva a de considerarse como producido en el momento en que se realiza en la vida el hecho imponible¹³¹, o bien si ese nacimiento se produce en el tiempo y en virtud de un acto de administración fiscal en que se determina la obligación, se fija su monto y se establece a cargo de quien incumbe la obligación y finalmente se intima al sujeto pasivo, al pago del tributo.¹³²

¹³⁰ GARCIA MULLIN, R., “El devengo en el Código Tributario”, Revista Tributaria, Tomo II, n.5, Montevideo, 1975.

¹³¹ El Art. 58 del Código Tributario define al hecho generador como “ el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria” se igual manera el modelo del Código Tributario para América Latina lo define en su artículo 37 como “ el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización se origina el nacimiento de la obligación” asimismo la Ley General Tributaria Municipal en su Art. 12 lo define como “ el supuesto previsto en la ley u ordenanza respectiva de creación de los tributos municipales, que cuando ocurre en la realidad, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria”. Respecto de esto la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en su resolución 1497 de fecha ocho de octubre de mil novecientos noventa y ocho define al hecho generador como “ la realización de la formulación normativa del supuesto hecho.”

¹³² LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA en el proceso de Amparo promovido por el señor Orlando Castro de la Cotera contra las providencias del Alcalde Municipal de San Salvador y la Compañía de Alumbrado eléctrico de San Salvador, S.A. de C.V.

En definitiva, la solución de la controversia depende, de la doctrina que se adopte acerca de la naturaleza y eficacia de la determinación de la obligación. La propia naturaleza de la obligación tributaria como obligación nacida de la ley, anticipa la conclusión de que la obligación y el crédito nacen simultáneamente, no siendo sino dos facetas de la relación jurídica tributaria, siendo su nacimiento necesariamente ubicado en el momento en que los supuestos definidos abstractamente en la ley se producen en la realidad.

Por consiguiente, debemos aceptar como principio fundamental en nuestro derecho, que la obligación tributaria nace en cuanto se realiza el hecho imponible, tanto en los casos en que sea posible y se verifique el cumplimiento espontáneo por parte de los obligados, como en aquellos en que la administración fiscal determina previamente la obligación.¹³³

REFERENCIA 374-99, del día cuatro de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, donde establece que una vez realizado el hecho generador y nacida la obligación tributaria, corresponde al municipio exigir el cumplimiento de la prestación, la cual si no es cumplida voluntariamente, puede recurrir de una acción ejecutiva, pronunciamiento de sentencia y venta en pública subasta, pero eso no convierte al Órgano judicial en cobrador de tributos.

¹³³ LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA en el proceso de Amparo promovido por el abogado José Rafael Guerra Guerretta, apoderado general judicial de Consorcio Santa Teresa S.A. de C.V., contra actos de la Dirección General de Contribuciones Directas y de la Dirección General de Impuestos internos, ambas del Ministerio de Hacienda, ref. 30-S-94 con fecha diez de Diciembre de mil novecientos noventa y siete establece que la obligación tributaria nace al producirse el hecho generador previsto en la ley, es decir al momento en que ocurre, respecto de los sujetos que lo realizan y en la cuantía que corresponde legalmente.

2.14. CLASES DE OBLIGACION TRIBUTARIA

La doctrina dominante en la ciencia tributaria contemporánea se adhiere a la opinión de que existe una obligación sustantiva o principal y otras obligaciones accesorias o secundarias, también llamadas formales, de singular importancia.¹³⁴

2.14. 1. Obligación Sustantiva.

También llamada obligación principal, la cual constituye una prestación de carácter patrimonial, que vista desde una doble perspectiva puede ser expresada en una obligación de dar (el contribuyente) y recibir (el fisco). Dar en la generalidad de los casos una suma de dinero, o una especie o especies de una excepcionalidad, constituye una tarea propia del contribuyente. Sin embargo, es preciso señalar que percibir el valor monetario que esa obligación le corresponde al fisco.

2.14. 2. Obligaciones Formales.

Son obligaciones accesorias que giran en torno a la obligación principal y que surgen de una interrelación entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación principal con la finalidad de facilitar su cumplimiento, es preciso

¹³⁴ La existencia de diversos tipos de obligaciones a que da lugar a la aplicación del tributo, hace que la ley defina una de ellas, pero la principal que debe destacar es precisamente la obligación tributaria principal, la cual tiene un carácter autónomo y definitivo y es así que se define como la obligación exigida por un ente público a título de tributo en cumplimiento del deber constitucional de contribución al sostenimiento del gasto publico.

señalar que existen obligaciones formales tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo.¹³⁵

2.14. 3. Obligaciones Formales del Sujeto Activo.

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

2.14. 4. Obligaciones Activas.

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

2.14. 5. Obligaciones Pasivas.

Entre la cuales podemos distinguir:

¹³⁵ Todo acto o negocio jurídico posee forma pues necesita materializarse verbal, escrita o gestualmente para que alcance su objetivo que es “surtir efectos”. Sin embargo, no todo negocio o acto jurídico requiere formalidad. Así la formalidad es aplicable o exigible cuando la ley lo exija. Debemos precisar que al existir una obligación de parte (contribuyente) se genera un acto no un negocio jurídico ya que la declaración es unilateral es una declaración jurada y centrándonos en las declaraciones juradas el cumplimiento de la obligación formal se concreta.

2.14.5.1 Obligaciones de no hacer:

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

2.14.5.2. Obligaciones de soportar:

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

2.14. 6. Obligaciones Formales del Sujeto Pasivo

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

2.15. LA BASE GRAVABLE¹³⁶

Al nacimiento de la obligación tributaria, surge la necesidad de determinar la cuantía de aquello sobre lo que se hará el pago, por ello se hace presente la existencia de una base.

¹³⁶ La base gravable es el valor sobre el cual se aplica la tarifa para obtener el impuesto respectivo.

Es por ello que para Flores Zavala la base gravable es “la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto”. No obstante lo anterior, Antonio Jiménez González define el concepto de base gravable o base imponible de la siguiente manera:

“Esta constituida por el valor o magnitud del elemento objetivo al que deberá aplicársele la alícuota para obtener el monto del impuesto a pagar.

Todo hecho generador debe responder a una lógica interna rigurosa, si su elemento objetivo es sintomático de capacidad contributiva a juicio del legislador, obvio que la base gravable no podrá ser otra magnitud que una proporción de tal elemento objetivo. Por tanto, la base gravable deberá ser el mismo elemento objetivo, solo que en la proporción que del mismo establezca el legislador. Una manera de quebrantar tal lógica es definiendo uno como elemento objetivo de un hecho generador y otra como la base gravable del mismo tributo”¹³⁷

2.16. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

En nuestra lengua, "determinar" significa: "fijar los términos de una cosa". En Derecho Tributario, determinar la obligación tributaria es fijar sus términos, sus alcances, su monto, en un caso concreto; y luego de haberse verificado si se han cumplido todos y cada uno de los presupuestos que manda la ley.

Debe entenderse como un proceso compuesto por una serie de trámites, que debe hacer el contribuyente, y una serie de procedimientos

¹³⁷ Según reza el Artículo 62 del Código Tributario vigente, la base imponible “*es la cuantificación económica del hecho generador, expresada en moneda de curso legal y es la base del calculo para la liquidación del tributo*”

administrativos, que debe ejecutar y seguir la Administración Tributaria. De éste proceso debe resultar el monto del tributo que debe pagar el sujeto pasivo al Estado.

La determinación de la obligación tributaria es la consecuencia inmediata de su nacimiento, y obedece a la actuación de la Administración Tributaria o del propio contribuyente, según lo que ordene la ley. Nacida la obligación por haberse producido el hecho imponible; sólo hay una enunciación abstracta de una obligación tributaria, una enunciación de sus presupuestos básicos y de los criterios para su cuantificación.

2.17. EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

En nuestro ordenamiento jurídico, la exigibilidad de la obligación tributaria ya esta determinada por la norma tributaria desde el momento en que se realiza el hecho generador, la Administración Tributaria tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación al contribuyente.¹³⁸

¹³⁸ En conclusión, la determinación de la obligación tributaria es la resultante inmediata de su nacimiento, y obedece a la actuación (exigibilidad) de la Administración Tributaria o del propio contribuyente, según lo que ordene la ley. Asimismo, existen dos supuestos distintos, a partir de los cuales se determina el momento exacto en que la obligación tributaria adquiere el carácter de exigible; estos son: a) las leyes y reglamentos dictados por la Administración Tributaria, y b) las notificaciones que contengan la determinación de la deuda tributaria.

CAPITULO TRES

3. EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

Antes de ahondar en el tema de la extinción de las Obligaciones Tributarias, es necesario hacer una conceptualización del origen y saber a profundidad el nacimiento de dichas obligaciones, con el fin de lograr una mayor comprensión del lector.¹³⁹

3.1. Desarrollo Histórico de Las Obligaciones.

Vale la pena hacer mención del proceso histórico de las obligaciones y parece que estas surgen cuando se advierte que difieren del cumplimiento de las prestaciones, y que no todas se agotan en la instantaneidad del trueque.

Las obligaciones en la antigüedad han sido estrictamente personales; si aquel no cumple, este se apodera de él, convirtiéndolo en preso o esclavo, lo explota, incluso más allá de la deuda y hasta podía dar muerte, si tanto llegaba su rencor o arrebató por el engaño sufrido o la insolvencia del obligado.

Esto explica sin duda que en los pueblos primitivos, donde el poder coactivo del Estado, si es que existía la fe en la injusticia o la eficacia de ella se encontraba reducida, los agentes del poder publico se destinaban mas al

¹³⁹ Estos modos constituyen las causas, medios o canales utilizados por el sujeto pasivo para lograr la extinción de la deuda. Se entiende también como la desaparición de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo denominado contribuyente.

servicio personal del caudillo o príncipe, que a la defensa de los intereses de los súbditos.

El código Manú¹⁴⁰, en la India, aparte de recursos amistosos, coactivos y judiciales concedía al acreedor un medio más eficaz, para apremiar al deudor; situarse ante la puerta de su casa y no permitirle la salida, hasta el extremo de causarle la muerte por hambre, si no cumplía con la obligación.

En Persia, la obligación contraída eran garantes, con el deudor, los miembros de su familia; y de infringir aquella la cual se consideraba verdadero crimen, además de conceptuar el ladrón al moroso (ya que no dar equivale a quitar) respondían deudor y pariente con sus cuerpos incluso con su vida y por su puesto con esa forma de muerte en vida que era la esclavitud de antaño.

En Egipto, el deudor que no cumplía con lo prometido era adjudicado al acreedor.

En la antigua Atenas (Arquetipo de civilización), quien no pagaba era castigado como delincuente y si se negaba a las seguridades al requerirles este podría sufrir la pena capital.

En El Derecho Romano, cuna del derecho donde se adquiere mayor realce el procedimiento de la “Manus injectio”¹⁴¹ para esto el acreedor contaba para la

¹⁴⁰ ALEMANY Y BOLUFER, J. *Mánava Dharma Zástra, o Libro de las Leyes de Manu.*, Madrid 1912: Librería Sucesores de Hernando, Primera Edición, Pág. 444 .

¹⁴¹ Mediante ella el acreedor podía apoderarse de la persona de su deudor moroso o insolente, para iniciar así la ejecución personal. Transcurrido 30 días de la sentencia favorable al acreedor y no habiendo hecho pago el deudor , aquel conducía a este ante el magistrado, luego de pronunciar las pablas rituales, el acreedor ponía en efecto la mano sobre el deudor, podría este pagar librándose o

efectividad de su crédito poderosos recursos, dándole muerte al deudor hasta el punto de repartirse el cadáver si el deudor era común.

Pero en el propio Derecho Romano, la obligación si constituye un elemento de coacción sobre la voluntad del deudor, pero es su patrimonio el que se debe satisfacer el derecho o interés del acreedor.

De tal manera, podemos concluir que las obligaciones nacen en Roma como resultados de actos delictivos cometidos en contra del que va a tener derecho a la reparación de la deuda que le debía el delincuente o moroso, existiendo un sometimiento material, es decir, que el obligado era un ciudadano encadenado por otro en virtud de no haberle pagado a este (acreedor) lo que le debía. El acreedor tenía sobre su deudor un derecho análogo al del propietario sobre la cosa (el pilar de la vida jurídica en ese tiempo era el derecho real).

En aquella época, después de la sentencia el deudor disponía de un plazo de treinta días para liquidar su deuda, transcurridos estos sin pagar el deudor era conducido ante el pretor el cual si nadie salía al auxilio como fiador de aquel(deudor) el pretor lo adjudicaba al acreedor lo aherrojaba¹⁴², y lo exponía en público durante tres días de mercado, por si alguien se presentaba a rescatarlo y si no había rescate el acreedor podía dar muerte al

eludir la condena inmediata presentando un "vindex"(pariente o amigo que intervenía para que el magistrado liberara del poder del demandante al demandado, o entablaba un virtual proceso con el actor acerca de la legitimidad de sus pretensiones. En caso de ser vencido el "vindex" era condenado a pagar el doble de la deuda reclamada. Era pues una especie de fiador para conseguir la libertad condicional del demandado, al propio tiempo que ofrecía una garantía real al acreedor), que debía de demostrar la improcedencia del fallo en otro juicio a menos de ser condenado el doble.

¹⁴² Poner prisioneros de hierro, es decir, aprisionar el deudor, con grillos y hierros, como medida para diferenciar a la persona que es deudora.

deudor insolvente o venderlo fuera de Roma como esclavo. Si el deudor lo era de varios acreedores estos podían partirlo en trozos, era una codificación del derecho de la venganza¹⁴³, contra aquel que no podía pagar sus deudas.

Todas estas manifestaciones de torturas hacia el deudor fueron aplacadas por la figura “lex Poetelia” que prohibió la prisión y encadenamiento, la muerte y la venta del deudor e hizo posible el convenio entre acreedores y deudores para que este pagara su deuda con su trabajo.

3.2 Definición Etimológica de Obligación.

El significado etimológico de la palabra obligación proviene del latín OBLIGATIO y se compone de dos elementos OB que significa “por”, “causa de” y LITAGIO, que significa “ligar”, “atar”, “amarrar”, por lo cual OBLIGATIO significa ligar o atar al alrededor.¹⁴⁴

Antes de profundizar en el desarrollo de los modos de extinción de la obligación tributaria, es necesario abordar el origen de la deuda tributaria, puesto que sabemos que no puede existir una obligación sino existe una deuda previa.

¹⁴³ Facultad individual de devolver mal por mal, de hacerse justicia por su propia mano, prescindiendo de los órganos judiciales, con potestad exclusiva en el ordenamiento jurídico siendo este muy limitado. Por inexistencia, por limitación o ineficacia de la justicia oficial, el instituto humano no encontraba obstáculos para sus reacciones y tanto ante el delito contra uno mismo o contra los próximos parientes como frente a daños en los bienes propios, así fueran casuales se procedía a la venganza.: a delinquir contra el agresor o destruir parte de su patrimonio. Es lo que comúnmente se conoce como el dicho popular “ojo por ojo, diente por diente”

¹⁴⁴ FUEYO LANETI, F. *Cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones*. Pag.13, Editorial Jurídica de Chile, Segunda Edición, Santiago, Chile 1991.

3.3. ORIGEN DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

El impuesto está originado en una especie de contrato bilateral entre el Estado y el contribuyente, en donde el Estado se compromete a prestar servicios y garantías a los habitantes del país, al tiempo que éstos se comprometen a aportar los medios para que el Estado cumpla sus fines, de esta forma se establece una relación tributaria entre ambos sujetos (el Estado y los particulares), nacida de una ley que fija la obligación de dar por parte de los particulares y al mismo tiempo crea un vínculo jurídico con el Estado, que es quien establece las normas, y los particulares, los que deben cumplirlas. La obligación tributaria¹⁴⁵ tiene pues su origen en la Constitución,

¹⁴⁵ SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA , Contencioso Administrativo, Sentencias Definitivas, promovida por el Licenciado Efraín Marroquin Abarca, en carácter de Apoderado General Judicial de Productos Alimenticios Sello de Oro, Sociedad Anónima de Capital Variable, que puede abreviarse, Productos Alimenticios Sellos de Oro S. A de C.V, Sello de Oro S.A de C.V y PASO, S.A de C.V. impugnando la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, Referencia 120-P-2001, año 2006 “de acuerdo con el art. 16 del Código Tributario define la obligación tributaria como: *“el vinculo de derecho Público que establece el estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley que le da origen.”* Es decir, que dicha relación jurídico- tributaria comprende además de la obligación tributaria sustancial, que se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley, como generadores del impuestos y que tienen por objeto el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que estas destinados a suministrar los elementos con base en los cuales el estado puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas. Conforme con esta disposición surgen algunas características de la obligación tributaria sustancial: se origina por la realización del hecho generador del impuestos, la ley crea un vinculo jurídico en virtud del cual el sujeto activo o acreedor de la obligación queda facultado para exigirle al sujeto pasivo o deudor de la misma el pago de la obligación, la obligación tributaria sustancial tiene como objeto una prestación de dar consistente en cancelar o pagar el tributo. En conclusión, la obligación tributaria nace

que es la norma madre y suprema de nuestro ordenamiento jurídico, es por ello que la Constitución de la República es la que establece la obligación de todo ciudadano de contribuir con los gastos del Estado, contribución que debe ser acorde a su capacidad económica, es decir, su capacidad contributiva, esto para desarrollar los principios constitucionales más importantes como lo son el principio de progresividad y equidad tributaria.

La misma norma suprema en jerarquía, es la que reglamenta la potestad de crear e imponer tributos y contribuciones, para lo cual se debe expresamente definir tanto el hecho generador del impuesto, como el sujeto pasivo del mismo, su base gravable y la tarifa aplicable.

3.3.1 Concepto.

Al definir la deuda tributaria, tenemos que es la cantidad que se obtiene de deducir de la cuota tributaria, las desgravaciones fiscales y deducciones de la cuota, y también se define como la cifra que el sujeto pasivo debe a la Hacienda Pública, incluyendo los impuestos retenidos pagados a cuenta.¹⁴⁶

La deuda tributaria estará constituida por el tributo debido, por los anticipos, por las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, por los recargos exigibles legalmente, por los intereses moratorios y por las sanciones pecuniarias.

de una relación jurídica que tiene s origen en la ley, y consistente en el pago al Estado del impuesto como consecuencia de la realización del presupuesto generador del mismo.

¹⁴⁶ Definición encontrada en la página web; <http://www.definicionlegaldeudatributaria.com>, 25 de junio de dos mil nueve, hora de búsqueda 10:45 de la mañana.

El concepto de deuda tributaria pretende establecer en forma explícita los conceptos exigibles a los sujetos pasivos, los cuales deberán ser cancelados mediante alguno de los medios de extinción de las obligaciones tributarias establecidas en el Código Tributario.

También se entiende como la suma adeudada al acreedor tributario, por los tributos, multas e intereses, y así la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses.

En nuestro ordenamiento jurídico existe un apartado especial de la Deuda Tributaria, específicamente en el artículo 264 del Código Tributario, el cual reza de la siguiente manera *“La deuda u obligación tributaria provenientes del impuesto existe a partir del día siguiente a aquel en que termina el período tributario, ejercicio o período de imposición; la proveniente de intereses desde el día que incurre en mora y la proveniente de multas desde que la resolución que las impone queda firme”*.

Entonces podemos decir que la deuda tributaria va a existir desde el momento en que el sujeto pasivo no cumple su obligación en el período que la ley señala¹⁴⁷.

3.3.2 Principio de Legalidad Tributaria

Este principio es tan importante que es considerado como la partida de nacimiento del Derecho Tributario, se le conoce también como principio de reserva de ley.

¹⁴⁷ En el artículo 265 del Código Tributario se establece que la deuda tributaria va hacer exigible a partir del día siguiente en que termine el plazo o termino legal para pagar.

En nuestra Constitución de la República lo encontramos regulado en el artículo 231 el cual menciona “*no pueden imponerse contribuciones si no en virtud de una ley y para el servicio público*”. Es decir que no se pueden imponer impuestos de una manera arbitraria sin una ley previa.

La significación que se le da a este principio en materia tributaria consiste en que los tributos deben ser establecidos por medio de leyes, tanto desde el punto de vista formal como material tal como lo afirma la expresión “*nullum tributum sine lege*”.

La reserva de ley¹⁴⁸ en materia tributaria que emana del art. 131 ord. 6°, en relación con el art. 231 Cn., no se extiende a todos los tipos de tributos que reconoce la normativa constitucional, sino únicamente a los impuestos, ya que los municipios –al igual que la Asamblea- pueden emitir tasas y contribuciones especiales que, por el hecho de ser locales, coadyuven a la realización de los fines del municipio

De lo expuesto se colige que el principio de legalidad en materia tributaria comprende un espacio amplio de aplicación que garantice en forma extensa los derechos del contribuyente, por lo tanto no puede ser objeto de inobservancia.

¹⁴⁸ La reserva de ley en materia tributaria, tiene un carácter relativo y significa que no toda la materia tributaria debe ser regulada por ley formal sino sólo el establecimiento de los tributos y de beneficios fiscales que afecten a tributos del Estado.

3.4. De Los Modos de Extinguir Las Obligaciones.

Por modos de extinguir obligaciones se han entendido aquellos actos, o hechos jurídicos que liberan al deudores del vinculo jurídico a que se encuentran ligados para con sus a acreedores .Por lo general la liberalidad de la obligación es producto del cumplimiento de la misma a través de su ejecución.

3.4.1 Clasificación.

Los modos de extinguir las obligaciones en general pueden ser clasificados desde distintos puntos de vista:

1-) Atendiendo a que la obligación es satisfecha con el cumplimiento de la obligación debida como el pago, o en otra forma análoga o equivalente como la dación en pago, la novación, la compensación.

2-) Atendiendo a la utilidad¹⁴⁹. Como la que reporta utilidad; pago, dación en pago, novación etc. Se tienen por extinguidas las obligaciones aunque no reporten utilidades alguna para con el acreedor como resulta de la remisión de la deuda, la imposibilidad de cumplir con la obligación y por la prescripción.

¹⁴⁹ Es importante esta manera de cómo se extinguen las obligaciones, en especial cuando se trata del efecto que produce unos de estos medios de extinción entre los deudores solidarios ya que ningún sacrificio ha importado para el deudor solidario que ha invocado la prescripción, la pérdida de la cosa debida o la remisión total de la deuda, de manera que los codeudores solidarios a la postre no tienen porque soportar ni siquiera la parte que les correspondía en la deuda.

3-) Atendiendo a que extinguen directamente la obligación o por vía consecuencial, entre los primeros tenemos por ejemplo: La prescripción, el pago, etc. Y entre los segundos la nulidad absoluta o relativa, el evento de la condición resolutoria en el contrato.

3.5. LA EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURIDICO.

Comenzaremos por explicar en que consiste la **extinción**: es así que tenemos que según la Real Academia Española "extinción" es acción y efecto de "extinguir". Por "extinguir" se entiende: hacer que cesen o se acaben del todo ciertas cosas.

Respecto al concepto de **Obligación Tributaria** nos referimos a la relación jurídica establecida entre un sujeto acreedor y un sujeto deudor, que se genera como consecuencia del acaecimiento del hecho imponible, cuyo objeto es el cumplimiento de la prestación tributaria.

Tomando de base algunas opiniones de autores sobre este término mencionaremos a Héctor Villegas que nos dice: "Que la Obligación Tributaria¹⁵⁰ es aquel vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación".

¹⁵⁰ La doctrina no establece una diferenciación clara entre lo que es la relación y la obligación tributaria, podemos señalar entonces que la obligación tributaria es una especie del género obligación, como figura que encuentra aplicación en todo el campo jurídico.

Es de esta manera que llegamos a definir lo que es en si la palabra “Extinción de La Obligación Tributaria” como la desaparición de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente),esto corresponde a la conducta por la cual termina la razón que le dio origen al deber contributivo, es decir, una vez que se ha satisfecho la conducta de hacer o tolerar, terminó la razón que le dio origen al deber contributivo, en cuanto quedaran fehacientemente cumplidas las pretensiones del fisco, logrando el exacto de una prestación contributiva.

Como sabemos, la Obligación Tributaria es la relación jurídica establecida entre un sujeto acreedor y un sujeto deudor, que se genera como consecuencia del acaecimiento del hecho imponible, cuyo objeto es el cumplimiento de la prestación tributaria, que es justamente el pago de la deuda tributaria. Así, nuestro Código Tributario vigente establece que “La obligación tributaria es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria.

En este sentido, el cumplimiento de la prestación tributaria, consiste en el pago de la deuda tributaria, y constituye por excelencia el medio de extinción de la obligación tributaria.

En nuestro Código Tributario en el capítulo VI, Sección Primera se encuentran regulados los modos de la extinción de las obligaciones¹⁵¹

¹⁵¹ Cuando el ordenamiento tributario contempla disposiciones relativas a la extinción de la obligación, esa regulación prevalece sobre la contemplada en el derecho civil, que es aplicable únicamente en forma subsidiaria. La diferencia entre la extinción de la obligación tributaria y el régimen general de la extinción de las obligaciones radica en el interés protegido, lo que determina la

tributarias, específicamente en el artículo 68 y siguientes, además nos menciona la forma de cómo estas se aplican en nuestro país.

Existen diversos modos de extinguir las obligaciones tributarias, entre las más importantes y reguladas por nuestro Código Tributario son las siguientes:

- ◆ El pago
- ◆ La compensación
- ◆ La confusión
- ◆ La prescripción

El Modelo de Código Tributario para América Latina, considera como medios de extinguir la obligación tributaria: el pago, la compensación, la transacción, la confusión, la condonación o remisión y la prescripción. Sin embargo en su artículo 41 agrega una nota en la que expresa que *“la enumeración de los medios de extinción precedente es a título ilustrativo por entender la comisión que debe relacionarse con la legislación de cada país”*.

inaplicación de algunas formas de extinción reconocidas en el artículo 1438 del Código Civil, como el caso de la novación.-

3.5.1 El Pago

3.5.1.1 Definición.

La palabra **pago** viene del francés “payer”, derivada de “pagare” que significa: aplacar, apaciguar, y en el latín tiene su equivalente con la palabra “Solvere” o “Solutio”, que significa desligar.

Conceptualmente la palabra pago tiene varias concepciones:

- 1). En su sentido mas amplio significa extinción de las obligaciones por cualquier medio,
- 2). En su sentido estricto, como la prestación de lo que se debe.
- 3). La acepción en término común, como el pago de una suma de dinero.

3.5.1.2. El Pago en Materia Civil.

El pago es un acto jurídico por el cual se cumple la prestación debida, cualquiera que sea su objeto (dar, hacer o no hacer), y cuyo efecto es extinguir la obligación.¹⁵²

Para el autor Rene Abeliuk Manasevich¹⁵³, el pago es definido como “la prestación de lo que se debe”. El pago extingue la obligación debido a que la cumple y en consecuencia su principal efecto es ponerle fin a dicha prestación.

¹⁵² TAMAYO LOMBANA, A. *Manual de Obligaciones*, Editorial TEMIS, Bogota Colombia 2003, Pág. 93.

¹⁵³ ABELIUK MANASEVICH. R. *Las Obligaciones*, Tomo II, Editorial TEMIS, Tercera Edición, 1993, Santiago Chile, Pág. 543.

El pago es el cumplimiento de la actuación del contenido de la prestación, el cual tiene como consecuencia la extinción de la obligación. Puede ser hecho por el mismo deudor o por un tercero y se dirige a la satisfacción del interés del acreedor.¹⁵⁴

El vocablo pagar es entendido en dos sentidos, uno usual y otro jurídico en sentido usual es decir en la lengua ordinaria pagar se entiende como entregar una suma de dinero. Pero en sentido jurídico pagar significa ejecutar la obligación, cualquiera que sea su objeto.

El pago es el modo normal de extinguir una obligación¹⁵⁵, pues los otros modos la extinguen en una forma no prevista, ejemplo la compensación, la prescripción etc.

3.5.1.3 Efectos del Pago.

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

- ◆ los efectos principales y accesorios

¹⁵⁴ COMPAGNUCCI DE CASO, R., *Manual de Obligaciones*, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina 1997, Pág. 467.

¹⁵⁵ En síntesis podemos decir: que el pago es un acto jurídico por el cual se cumple la prestación debida. Pagar tiene en la lengua jurídica un significado más amplio que en la común: entregar dinero, dar, hacer, no hacer, y en general cumplir la prestación estipulada. Es el modo normal de cumplir la obligación. Si el deudor esta ligado a esta se desliga por el pago.

- ◆ los efectos principales: son los que permiten la liberación del deudor, extinguen la obligación principal y todo lo accesorio.
- ◆ Los efectos accesorios: estos consolidan una relación jurídica y confirman una relación ineficaz. También obra como un medio de reconocimiento.

El pago produce el efecto esencial de liberar al deudor, extinguiendo tal obligación, el pago cancela el crédito y produce efecto liberatorio, en materia fiscal le pone fin a la obligación siendo el pago una de las formas normales de extinguir la obligación tributaria¹⁵⁶.

3.5.1.4 Naturaleza del Pago.

Varios autores le atribuyen al pago la naturaleza de acto jurídico o de convención que obedece a las normas generales de los actos jurídicos, esto lo fundamentan de acuerdo a que el pago supone de todas formas un acuerdo de voluntades entre el deudor que hace el pago y el acreedor que lo acepta.

A continuación les desarrollaremos las posturas de los diferentes autores en referencia a la atribución de la naturaleza del pago.

Borda dice que en Argentina el pago es un acto jurídico, y de esa manera se encuentra regulado en el artículo 944, del Código Civil de ese país.

Lodovico Barassi, establece que la naturaleza del pago es un negocio jurídico (como el pago de una suma de dinero o la tradición de una cosa), o

¹⁵⁶ El artículo 70 inciso final del Código Tributario establece que “*el pago se entenderá perfeccionado cuando se tuviere a perfección o se hiciere efectivo los medios de pago empleados*”.

puede ser una simple actividad del deudor de carácter no comercial, como sería el cumplimiento de una obligación de hacer.

En cambio Luigi Cariota Ferrara niega el cumplimiento de la obligación no solo la naturaleza¹⁵⁷ de negocio jurídico, también la del acto jurídico en sentido estricto, criterio que no es tan convincente porque el Código Civil Italiano, no permite alegar la nulidad del pago por incapacidad del deudor.

En conclusión la doctrina civil sostiene que la naturaleza del pago es de un *acto jurídico*, presupone que las partes que en el intervienen, acreedor y deudor sean capaces, de haber contraído dicha obligación. Por lo tanto se deben reunir los siguientes requisitos:

- la capacidad de las partes¹⁵⁸: a) el que paga debe ser dueño de la cosa que da o esta autorizado por el dueño, b) el que recibe debe tener la administración de sus bienes.

Habiendo desarrollado el pago en Materia Civil es menester especificarlo en el Derecho Tributario, siendo esta área la competente para nuestra investigación es así que podemos decir que el pago es por excelencia el medio principal de extinción de la obligación tributaria y se puede decir que es el medio idóneo que el contribuyente debe de utilizar, para ponerle fin a

¹⁵⁷ tomando de base los diferentes criterios de lo que es la naturaleza del pago, podemos decir que para otros autores la naturaleza del pago es un hecho jurídico y lo fundamentan diciendo que el objeto de la prestación consiste en la entrega material de una cosa sin transferencia de dominio o en una abstención.

¹⁵⁸ Las partes de una obligación también son conocidas como: al deudor se le denomina “el solvens” y al acreedor “el accipiens”. El solvens pueden ser: a) El deudor mismo. Es lo normal, b) Un representante legal, c) Un tercero que tenga interés en pagar., d) Los herederos, e) El legatario a quien el testador impuso una obligación, f) Los garantes del deudor (ejemplo, el fiador).

sus obligaciones ya que es la forma natural de extinción, pues toda obligación de este tipo tiene como finalidad procurar al acreedor la satisfacción de su pretensión.

El pago en materia tributaria consiste en que el sujeto pasivo ponga a disposición del acreedor tributario una cierta cantidad de dinero, que en estricto sentido debería corresponder al tributo debido, pero también constituye pago si el sujeto obligado pone a disposición del fisco una parte de la deuda tributaria, es decir, no es necesario que se pague todo lo que se debe para que se configure el pago, siendo el pago el cumplimiento de la prestación debida, este figura presupone la existencia de un crédito por suma líquida a favor del Estado¹⁵⁹.

El pago¹⁶⁰ es el cumplimiento de la prestación, que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de una suma líquida y exigible a favor de la Administración tributaria. Es por ello que el pago tiene una naturaleza contractual exteriorizada por el recibo que el Estado otorga al contribuyente y por virtud del cual el deudor obtiene la liberación de su obligación, este efecto liberatorio esta condicionado a que dicho pago sea realizado.

¹⁵⁹ Significa que la obligación tributaria ya fue determinada, de tal manera que existe un crédito a favor del fisco, que el contribuyente se encuentra obligado a pagar, a ese crédito lo denominamos deuda tributaria, que en principio sólo debería estar compuesta por el tributo adeudado, pero generalmente se le agrega los intereses y las multas que se hubieren devengado como consecuencia del tributo no pagado oportunamente (intereses), y por las multas no pagadas dentro del plazo establecido la cual debe ser cumplida por el deudor. En otras palabras podemos decir que el pago es la entrega de la prestación debida al fisco una vez a nacido la obligación tributaria.

¹⁶⁰ De una manera clara podemos decir que el pago es una forma normal de ponerle fin a ese vínculo jurídico obligatorio que se da entre un sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente).

El cumplimiento de la prestación libera al deudor tributario y extingue la obligación de este con la Administración Pública. La extinción se produce según Bayona y Soler “en la fase de gestión del tributo, líquida y exigible aquella prestación se desarrolla el procedimiento de cobro”.

Ayala Guevara¹⁶¹ define el pago como “el cumplimiento de una obligación civil, tributaria, etc, consista o no en dinero”¹⁶²

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

Citando algunos tratadistas¹⁶³ en esta ocasión Narciso Sánchez Gómez define el pago como “la entrega de una cantidad de dinero o en especie al

¹⁶¹ AYALA GUEVARA, M., *Sistemática de la Ley Tributaria Salvadoreña*. Editorial Universitaria, San Salvador, 1978.

¹⁶² LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA en proceso de amparo promovido por el señor Elias Antonio Barake Saade, conocido por Elias Antonio Barake, ref. 198-99, establece que cuando se concede una exención no existe la obligación de pagar el tributo, ya sea que se adopte la teoría de que no ha nacido la obligación Tributario, o la que habiendo nacido se extingue mediante la remisión, condonación o perdón.

¹⁶³ En esta ocasión mencionaremos a Fernando Pérez Royo quien establece las distintas clases de pago, las cuales nos ayudaran a entender mejor lo referente al pago, estas clase de pago son: a) PAGO LISO: es el que se efectúa sin objeción alguna. Consiste en el que el contribuyente le entrega al fisco lo que le adeuda conforme a la ley, b) PAGO LLANO: consiste en entregar al fisco una cantidad mayor a la debida, o una cantidad que totalmente no se adeuda, c) PAGO EN GARANTÍA: lo realiza el particular sin que exista una obligación fiscal, para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista en la ley, d) PAGO BAJO PROTESTA: es el que realiza el particular, sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, e) PAGO PROVISIONAL: es el que se deriva de una autodeterminación subjetiva a verificación por parte del fisco, f) PAGO DEFINITIVO: : es el que se deriva de una autodeterminación no subjetiva por parte

fisco por concepto de una obligación tributaria y que debe hacerse por la persona física o moral que se encuentre comprendida dentro de la norma tributaria, para cada caso concreto”.

Para otros autores ¹⁶⁴el pago es un acto jurídico bilateral pues una de las partes cumple voluntariamente la prestación y la otra la recibe. Para otros es unilateral pues la aceptación del acreedor no es esencial ya que el pago puede consignarse, efectuándose aun en contra de la voluntad del deudor.

Para Giuliani Fonrouge¹⁶⁵, el pago constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual, y que en materia tributaria, es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades.

Comparando nuestras normas jurídicas con otros países, en lo referente al pago, existe cierta similitud con la legislación española, ya que en ésta el pago constituye una de las formas normales de extinguir las obligaciones tributarias.¹⁶⁶

del fisco, g) PAGO DE ANTICIPOS: es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y en cuenta de lo que ya le corresponda al fisco, h) PAGO EXTEMPORÁNEO: se efectúa fuera del plazo legal y puede asumir dos formas que son: espontáneo o por requerimiento.

¹⁶⁴ Otros autores sostienen que el pago no es un acto jurídico, si no un hecho, y finalmente hay quienes dicen que es un acto debido.

¹⁶⁵ GIULIANI FONROUGE, C., *Derecho Financiero Volumen I*, Sexta Edición, Editoriales Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1977, Pág. 571.

¹⁶⁶ PEREZ ROYO, F., sostiene que el pago es el modo normal de extinción de la obligación tributaria. Es decir que al extinguirse la obligación mediante el pago se está cumpliendo el verdadero fin por el que ha nacido, pues cuando se extingue por el pago, la administración tributaria cumple los fines de interés general.

Además es de destacar que según la doctrina española el pago tiene las siguientes características:

- Es un acto debido, quiere decir según Carnelutti que el sujeto pasivo de la obligación tributaria está obligado a pagar por mandato de la ley, pero únicamente cuando haya nacido una obligación tributaria previa. Es decir, el pago supone el cumplimiento de una obligación que viene impuesto por la ley, una vez que la obligación tributaria haya nacido, el contribuyente queda constituido en el deber de realizar el acto de pago, con todos los requisitos sustantivos y formales que las leyes tributarias determinen. Por tanto el acto de pagar es “un acto debido”, en todos los casos en que haya nacido la obligación de tributar.
- Otra característica importante es que se trata de un acto jurídico, es decir, hace falta un acto voluntario e intencional para extinguir la obligación que paga.
- El acto de pagar no es nunca un negocio jurídico, por cuanto no puede considerarse expresión de una declaración de voluntad del deudor, en tal sentido los efectos y requisitos del pago no dependen de la voluntad del contribuyente, sino los que ya están establecidos por la norma tributaria.¹⁶⁷

¹⁶⁷ Esta característica destaca una diferencia fundamental, entre los requisitos del pago, que se dan en el Derecho Privado, donde si se manifiesta que el pago es un negocio jurídico, a diferencia del ámbito del Derecho Tributario el pago nunca será visto como un negocio jurídico.

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

3.5.1.5 Sujetos del Pago

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

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

Los sujetos que intervienen en el pago son:

- ◆ Sujeto activo (Estado)
- ◆ Sujeto Pasivo (contribuyente)

Es importante mencionar que en nuestro país existen leyes que regulan los sujetos que intervienen al momento de efectuarse el pago como es el caso de la Ley General Tributaria Municipal que establece en su artículo 31 “*el pago es el cumplimiento del tributo adeudado y tiene que ser efectuado por los contribuyentes o los responsables*”. Pese a que establece que el pago debe ser realizado por el contribuyente o responsable, admite también el pago por tercero ajeno a la obligación tributaria, quien quedara subrogado en

los derechos del Municipio respectivo para poder reclamar lo que haya pagado en concepto de tributos, intereses, recargos o sanciones, según lo establece el artículo 2 de la Ley General Tributaria Municipal.

Igualmente el Código Tributario en el artículo 72 establece que *“el pago de la obligación tributaria puede ser realizado por un tercero que no tenga relación directa con la misma. El tercero se subrogara solo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos; en estos casos solo podrá pagarse tributos legalmente exigibles en el recibo que acredite el pago por terceros y se hará constar quien lo efectuó”*.¹⁶⁸

3.5.1.6 Objeto del Pago

Considerada la Obligación Tributaria como pecuniaria, el objeto de pago es la entrega de una suma de dinero, la que no debe confundirse con la forma de realización del pago. El pago de la deuda tributaria a de reunir los siguientes requisitos¹⁶⁹, según lo establece Sainz de Bujanda:

¹⁶⁸ Es preciso denotar que la ley faculta perfectamente a un tercero a realizar la obligación tributaria del pago, sin ningún inconveniente y sin que este tenga una relación directa con la Administración Tributaria, al igual que la LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL, le da la misma potestad a un tercero dentro de su jurisdicción municipal.

¹⁶⁹ Es importante mencionar que estos requisitos son vistos por otros autores como principios, es el caso de Sergio Francisco de la Garza, en su obra Derecho Financiero Mexicano, 9ª Edición, Editorial Porrúa, Mexico, 1979, quien manifiesta la Identidad como una virtud de la cual ha de cumplirse la prestación que es el objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes, así mismo establece de una manera clara que la integridad de la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha, y finalmente explica que la indivisibilidad, es cuando no podrá hacerse

- ◆ Las condiciones de identidad,
- ◆ integridad e
- ◆ indivisibilidad

Se encuentran desarrollados de la siguiente manera:

- ◆ **La identidad** expresa una relación de igualdad entre el objeto de la obligación y el del cumplimiento. Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe.

- ◆ **La integridad** ¹⁷⁰ exige que la deuda tributaria debe ser satisfecha completamente, es decir, que el pago produce sus efectos extintivos si la obligación se cumple en toda su magnitud; así, no da lugar a la extinción parcial en virtud del pago parcial de la deuda. El efecto liberatorio del pago ocurre únicamente si la prestación es de la totalidad de la deuda tributaria.

- ◆ **La indivisibilidad** esta equivale a la unidad temporal del cumplimiento.

parcialmente, sino en virtud de un convenio expreso o por el otorgamiento de una prorrogas que se autorice legalmente.

¹⁷⁰ Mientras la integridad impide circunscribir la prestación a una sola parte, la indivisibilidad impide fraccionarla en el tiempo. Configurada como derecho del acreedor, nada impide que pueda ser modificada por la voluntad del mismo o cuando así lo autorice la ley en el caso de las obligaciones tributarias.

3.5.1.7 Formas de Pago

La forma de pago es la realización de la prestación pecuniaria consistiendo en el pago de la deuda tributaria, la cual está constituida no solo por la cuota, sino también en su caso por los recargos, el interés de mora. El pago debe satisfacerse íntegramente, es decir a de afectar el total de la deuda tributaria, ya que la deuda no se entiende pagada hasta que se haya satisfecho su totalidad, habrá de realizarse en dinero de curso legal o por medio de cheque u otro documento establecido por la ley.

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

- a) En dinero efectivo¹⁷¹.*
- b) Con títulos específicamente autorizados para tal efecto.*
- c) Mediante cheque certificado.*
- d) Por acreditamiento de retenciones de impuestos, anticipos a cuenta, o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución de conformidad a lo previsto en este Código.*

El pago se entenderá perfeccionado cuando se tuviere a disposición o se hicieren efectivos los medios de pago empleados. La prescripción de la acción para el cobro de los medios de pagos empleados no afectará la

¹⁷¹ Es importante señalar que según la Ley de Tesorería, según los Art. 22 y 24., el pago en efectivo se puede realizar de la siguiente manera: a) dinero de curso legal, tiene la ventaja de su generalidad lo que permite el pago de todas las deudas, independientemente de la cuantía la dependencia que tiene competencia para recibirlo y de tiempo de pago., b) Cheque Certificado, es el que goza de la garantía de un banco que existen fondos suficientes para pagarlo., c) Cheque de Gobierno, es el librado por el mismo ente público., d) Certificado de Depósitos emitidos por el Banco Central de Reserva.

*prescripción para la acción de cobro de la deuda tributaria. El pago de la obligación prescrita no dará derecho a repetir lo pagado”.*¹⁷²

Según el artículo 15 del Reglamento del Código Tributario, *el pago deberá efectuarse en las Colecturías del Servicio de Tesorería*¹⁷³, *en los Bancos del Sistema Financiero o en los lugares señalados por la administración dentro de los plazos estipulados en el Código y demás leyes tributarias respectivas.*¹⁷⁴

3.5.2 Compensación.

Partiendo de la historia de la compensación podemos señalar que en la etapa del Derecho Romano Clásico solo se aceptaba la Compensación derivada del acuerdo y conformidad de partes (convencional). Si el deudor era ejecutado no podía oponer como defensa la compensación, y cada crédito mantenía su independencia.

¹⁷² La Ley General Tributaria Municipal, D. L. N° 86, del 17 de Octubre de 1991, publicado en el D.O N° 242, Tomo 303, del 21 de Diciembre de 1991 el artículo 35 expresa que *“el pago deberá efectuarse en moneda de curso legal, pudiendo ser en dinero efectivo o mediante cheque certificado, El pago podrá efectuarse con otros medios de pago en los casos de que expresamente se establezca, conforme con los requisitos que señale en la ley u ordenanza respectiva que al efecto se emita”*

¹⁷³ Según la Ley de Tesorería en el artículo 21 se considera habilitadas las siguientes colecturías: a) Las Oficinas Consulares, b) Las oficinas del Servicio de Comunicaciones Eléctricas, excepción hecha de la Colectaría Central, que también se considerara de carrera, c) Las oficinas de Servicios de Correo, excepción hecha de la Colectaría Central, que también se considerara de carrera, e) las Alcaldías Municipales, f) las Colectarías de las Instituciones Autónomas.

¹⁷⁴ Reglamento de Aplicación del Código Tributario, D.L. N° 117, publicado en el D.O. N° 234, Tomo 353, el 11 de diciembre de 2001.-

En la época de Marco Aurelio se disponía, que si alguien reclamaba el crédito que a su vez adeudaba, el demandado podía poner la excepción de dolo (exceptio doli) por aquello de que dolo facit quod rediturus est (comete dolo quien reclama lo que esta obligado a pagar).

Con Justiniano se amplía el campo de la compensación, y se llega a admitir lo que entendieron algunos autores, y así quedo plasmado el principio de la “compensación legal”¹⁷⁵ que funcionaba de pleno derecho.

Es así como podemos mencionar a la compensación como otro medio de extinción de las obligaciones; su misma denominación “compensar” viene del latín *compensare* y significa poner en balanza simultáneamente a dos obligaciones y extinguirlas en la medida en que una se integre con las otra. Esta forma de conclusión de la obligación es entendible tanto por el profano como por el jurista, quien acredita que otro le adeuda lo mismo que este le debe, en todo o en parte.

Según Rafael Calvo Ortega¹⁷⁶, la compensación es el modo de extinguir, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra, es decir que no es preciso que ambas deudas sean de igual cuantía, si no que la extinción afecta a la cuantía de la menor, que dando subsistente la diferencia.¹⁷⁷

¹⁷⁵ El Código Civil Francés es el cuerpo normativo que lleva a su máximo desarrollo el principio de la compensación legal, si se cumplen con los requisitos opera de forma automática sin necesidad de declaración judicial ni ser objeto de defensa ni alegación de partes.

¹⁷⁶ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario*, Parte General, 8 Edición, Editorial Thomson Civitas, Pág. 223

¹⁷⁷ ALVAREZ MARTINEZ, M., y otros., “Modos de Extinguir la obligación Tributaria, y su Procedimiento según la Ley General Tributaria Municipal”. Tesis UES, 2001, Pág. 68.

3.5.2.1 La Compensación en Materia Civil.¹⁷⁸

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

La compensación es uno de los modos extintivos de las obligaciones, que presupone la existencia de un crédito, y una deuda recíproca, vigentes entre las mismas personas con la condición de que tales obligaciones sean liquidadas y exigibles y tengan por objeto dinero y cosas fungibles de la misma especie y calidad. La compensación extingue las deudas totalmente si son de igual cuantía o parcialmente hasta concurrencia de la deuda menor.¹⁷⁹

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

¹⁷⁸ El art. 18 del Código Civil de Argentina establece que “*la compensación de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y de otra deuda*”. Ya que ella extingue con fuerza de pago, las dos deudas, hasta donde alcance la menor desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir.

¹⁷⁹ TAMAYO LOMBONA, A., *Manual de Obligaciones*, Ob. Cit, Pág. 184.

Basándonos en lo antes mencionado, el Código Civil en su artículo 1525 define la compensación¹⁸⁰ de la siguiente manera: *“cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extinguen ambas deudas”*; el artículo 1526 C.C. es mas específico al señalar claramente que la compensación procede como medio de extinguir las obligaciones estableciendo que: *“la compensación se opera por el solo ministerio de la ley y aun sin el consentimiento de los deudores; y ambas deudas se extinguen recíprocamente hasta la concurrencia de sus valores desde el momento que una y otra reúne, las calidades siguientes:*

- ◆ *Que sean ambas de dinero o de cosas fungibles o indeterminadas de igual género y calidad.*

- ◆ *Que ambas deudas sean liquidas;*

- ◆ *Que ambas sean actualmente exigibles”.*

Como podemos notar la compensación tiene aquí un carácter especialísimo vinculado al orden administrativo que debe existir en materia de contabilidad tributaria.¹⁸¹

El autor Alessandri define la compensación como, “un pago doble y reciproco entre personas mutuamente obligadas”

¹⁸⁰ Es de esta manera que de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, “compensar” significa igualar, en opuesto sentido, el efecto de una cosa en el de otra.

¹⁸¹ LUQUI, Juan Carlos ., *La Obligación Tributaria*, Editorial Desalma, Buenos Aires, Argentina, 1989, Pág. 370.

Claro Solar sostiene que la Compensación “es un pago doble que evita un doble desplazamientos de fondos”.

Ayala Guevara¹⁸² sostiene que la compensación “es un modo especial de extinción que se da cuando dos personas llegan a ser recíprocamente deudoras y acreedoras y no es preciso que ambas deudas sean de igual cuantía”.

3.5.2.2 Importancia de la Compensación.

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

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

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

¹⁸² AYALA GUEVARA, M. Ob. Cit. Pág. 121.

En el comercio internacional, en las exportaciones e importaciones entre los países también se aplica el instituto de la compensación.¹⁸³

3.5.2.3. Naturaleza Jurídica.

Sobre su naturaleza se han brindado tres opiniones muy precisas:

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

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

¹⁸³ La Compensación, se da cuando los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro, podrá operarse con ellos una compensación parcial o total que extinga ambas deudas hasta el límite de la menor.

3.5.2.4 Efectos de la Compensación.

La extinción se produce automáticamente, en cuanto se conoce la existencia de los créditos contrapuestos, aunque no tengan conocimiento de la compensación los acreedores y los deudores¹⁸⁴.

Según la doctrina civil los efectos son:

- a) Que se extingue las deudas totalmente.

- b) Y también extingue lo accesorio.

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

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

El marco normativo actual, plantea la compensación como forma de extinción de una deuda distinta al del pago¹⁸⁵, que es la manera ordinaria de

¹⁸⁴ ALVAREZ MARTINEZ, M., y otros, "Modos de Extinguir la Obligación Tributaria y su procedimiento según la Ley General Tributaria Municipal". Tesis UES, 2001, Pág. 67.

cumplimiento de la obligación tributaria, tal y como se desprende del artículo 79 de la Ley en comento que dispone: "*El pago consiste en la prestación efectiva del impuesto por el sujeto pasivo*". En este sentido la compensación, es una forma de extinción de las deudas tributarias del sujeto pasivo, en el caso de que éste sea además de deudor, acreedor de la Administración Tributaria, es decir que las deudas tributarias pueden ser objeto de compensación con:

- Los créditos reconocidos al sujeto pasivo por acto administrativo firme, en virtud de ingresos indebidos por cualquier tributo.
- Los que se han pagado por productos exentos.
- Por créditos reconocidos al contribuyente por impuesto pagado en exceso. Entiéndase mas del trece por ciento legalmente establecido; y
- Otros créditos reconocidos por acto administrativo firme a favor del sujeto pasivo.

En ese sentido, con la compensación se liquidan intereses sólo hasta la fecha en que concurrieron crédito y débito, o lo que es lo mismo, hasta la fecha en que el crédito del contribuyente cobra verdadera existencia.¹⁸⁶

Los requisitos de una compensación¹⁸⁷ son los siguientes:

¹⁸⁵ La compensación legal acaece en el campo del derecho en virtud de ley aún con la ignorancia de los deudores, en el momento en que se verifica la existencia de dos deudas, que se extinguen recíprocamente por la cantidad correspondiente.

¹⁸⁶ Según lo establece en sus líneas jurisprudenciales la SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SENTENCIA **196-M-2001**.

¹⁸⁷ De forma general podemos decir que los requisitos de la compensación se resumen en: a) Existencia de un derecho a ejercitar., b) Inacción por parte del sujeto activo de la correspondiente

- **Reciprocidad actual de las deudas:** Las partes deben ser mutuamente y actualmente acreedoras y deudoras.
- **Homogeneidad de las prestaciones:** ambas deudas deben ser en dinero, en cosas fungibles o indeterminadas de igual género y calidad.
- **Deben ser líquidas y exigibles:** la cantidad debe estar expresada en una cifra numérica precisa, o debe poderse determinar mediante una operación aritmética, sin estar sujeta a deducciones indeterminadas.

La extinción de una obligación tributaria, cuando hay compensación, se efectúa a través de la Administración Tributaria ¹⁸⁸de oficio o por solicitud de partes, los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, comenzando por los mas antiguos, y aunque provengan de distintos tributos, siempre que sean administrados por esta.¹⁸⁹ Cuando existe un saldo a favor dentro del término legal y deudas fiscales a cargo del solicitante.

obligación., d) Transcurso del tiempo señalado por la ley. Además para que proceda la compensación en materia tributaria, se tienen que dar otros supuestos, como lo son: a) Que la obligación de pago se realice mediante la presentación de una declaración., b) Que el crédito a favor del particular y el pago que se vaya a realizar sean respecto de una misma contribución. Esta figura en materia municipal específicamente en la Ley General Tributaria Municipal establece como requisitos que tanto el municipio como el deudor sean deudores recíprocos; tanto la deuda como el crédito deben ser firmes, líquidos y exigibles (Art. 40).

¹⁸⁸ Según la doctrina hay formas importantes donde los acreedores son compensados entre las cuales tenemos:

- deudas tributarias y de igual naturaleza sus accesorios; esto quiere decir tanto la deuda tributaria principal como intereses y sanciones.
- de periodos no prescritos.
- Por tributos que sean administrados por el mismo órgano administrativo.

¹⁸⁹ Según lo establece el artículo 77 del Código Tributario y Artículo 19 del Reglamento del Código Tributario

3.5.2.5 Término para solicitar la compensación.

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

Según Rafael Calvo Ortega ¹⁹⁰la compensación admite la posibilidad de que las deudas tributarias se extingan total o parcialmente, ya sea ésta de oficio o a instancia del obligado tributario. Ahora bien, para comprender este criterio el autor define por separado ambas formas de cómo se da la compensación parcial y total de la siguiente manera:

3.5.2.5.1 Compensación de Oficio¹⁹¹

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

3.5.2.5.2 Compensación a instancia del obligado tributario.

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

¹⁹⁰ CALVO ORTEGA, F., *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario*, Ob. Cit. Pág. 231.

¹⁹¹ También es posible la compensación de oficio, de las deudas que tengan con el Estado comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público.

periodo ejecutivo. La presentación de una solicitud de compensación en periodo voluntario, impide el inicio del periodo ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, si bien ello no obsta para que se produzca el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito.

3.5.3 La Confusión

En el Derecho Romano se llamaba confusión a la mezcla de cosas líquidas, que una vez fundidas alcanzaban estado sólido, mientras que a la mezcla de sólidos se le denominaba “commixtio” y era una forma de adquirir la propiedad y si se trataba de propietarios distintos daba lugar a la “communio” que concedía a cada propietario, la actio común dividendo, además de la reivindicación pro parte indivisa.

También tenía como significado a la integración en el mismo sujeto, de dos titularidades jurídicas distintas, activas o pasivas que producían como consecuencia la extinción de una de ellas.

También se le llamó confusión a la reunión en la misma persona, de dos cualidades pasivas, como son las de deudor y fiador.

En la Edad Moderna Donello considera que dicho fenómeno impide que subsista la obligación, y que no constituye un mero impedimento para reclamar.

3.5.3.1 La Confusión en Materia Civil.

La confusión ocurre cuando en una misma persona se dan las calidades de acreedor y deudor de una obligación, y de esta manera extingue la deuda y produce los mismos efectos que el pago.¹⁹²

3.5.3.2 Causas de la Confusión.

CONFUSION TOTAL O PARCIAL.

Puede tener lugar:

- a) por la sucesión mortis causa: la sucesión por causa de muerte es la fuente principal de la confusión, si el deudor hereda al acreedor o cuando el acreedor hereda al deudor, se da una sola calidad en una sola persona.
- b) por acto entre vivos: esta se presenta cuando el acreedor cede su crédito al deudor.¹⁹³

3.5.3.3 Naturaleza de la Confusión.

Es necesario aclarar que en su esencia es un “hecho jurídico”, y no un acto de autonomía o negociable, como la transacción o la novación.¹⁹⁴

¹⁹² TAMAYO LOMBANA, A. *Manual de Obligaciones*, Ob Cit. Pág. 203.

¹⁹³ Cuando el sujeto activo de la misma queda colocado en la situación de deudor, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos objeto del tributo, un ejemplo de de extinción de la obligación tributaria por confusión, en materia aduanera, es el abandono voluntario.

3.5.3.4 Efectos de la Confusión.

De forma general podemos decir que los efectos del pago son:

- a) que extingue la deuda y sus accesorios y,

- b) que produce los mismos efectos que el pago.

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

La institución de la confusión es un modo poco frecuente de extinguir obligaciones, ya que hay extinción de la obligación cuando se confunden los derechos del acreedor y del deudor¹⁹⁵, como cuando los mismos concurren en una misma persona. Esta figura esta contemplada por el modelo del Código Tributario para América Latina en su artículo 53 que establece: *“habrá extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos al tributo, quedare colocado en la situación del deudor”*.¹⁹⁶

¹⁹⁵ Según PEREZ ROYO, F., en su obra Derecho Financiero y Tributario se presenta la confusión, cuando el deudor viene a ser acreedor, o el acreedor viene a ser deudor, (acreedor y deudor en una misma deuda). Si el deudor y el acreedor son una sola persona, una misma persona, no se puede comprender que nadie se demande a si mismo y por ende se extingue la obligación, originándose una confusión.

¹⁹⁶ KURI DE MENDOZA, S. y otros *“Manual de Derecho Financiero”*, Primera Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador 1993, Pág. 341.

No hay que confundir esta situación con la que ocurre cuando el Estado pasa a ser sucesor a título singular de bienes cuya propiedad sea determinante del tributo (impuestos inmobiliarios de inmuebles que el Estado expropia). Ello es así, porque la relación jurídica tributaria es personal, no real y por consiguiente el deudor es el anterior propietario del inmueble, por supuesto que cuando pasa al Estado, el mismo se encontrará exento

Para el autor FERREIRO LAPATZA, quien hace la precisión, de que parece válido, de que si el Estado es, él mismo, el realizador del presupuesto de hecho, la obligación tributaria no surge ni, por tanto, puede extinguirse por confusión. De modo que, para que opere la confusión, debe darse un supuesto de transmisión de la deuda tributaria ya nacida por obra de la Ley.

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

Si la concurrencia de las dos calidades se verifica solamente en una parte de la obligación, o con respecto a alguno de los obligados solidarios, hay lugar a la confusión y se extingue la obligación solo en esa parte o con respecto a ese obligado respectivamente”.¹⁹⁷

¹⁹⁷ Disposición que actualmente no se encuentra vigente por haber sido derogada por D. Legislativo Número 230, del 14 de Diciembre de 2000, D. O. número 241, Tomo 349, del 22 de Dic. Del 2000.

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

Puesto que la obligación supone la existencia de un sujeto activo y otro pasivo, al confundirse la calidad de los mismos desaparece la diferenciación subjetiva extinguiéndose la obligación. Mientras que en la compensación existen dos obligaciones reciprocas, en la confusión hay una única obligación¹⁹⁸.

Cuando este modo de extinguir las obligaciones no es de aplicación general en materia tributaria, existe sin embargo algunos supuestos en los cuales la confusión puede ocurrir, ya sea porque el estado puede resultar heredero del sujeto pasivo o bien porque adquiere la titularidad de bienes por donación.

Así mismo la obligación tributaria se extingue por confusión, cuando el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de deudor.¹⁹⁹

Al respecto también cabe mencionar que el *Derecho Común contempla esta figura a partir del artículo 1535 C.C. que establece:*

“que cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor de una misma cosa, se verifica de derecho una confusión que

¹⁹⁸ SOLER, Oswaldo., *Derecho Tributario*, Segunda Edición, Buenos Aires, 2005, Editorial de Derecho y Economía (FEDYE), Pág. 278.- Esta es la principal diferencia entre las dos figuras en materia tributaria.

¹⁹⁹ Según el Código Civil de Argentina en el Art. 862 *“la confusión sucede cuando se reúnen en una misma persona, sea por sucesión universal o por cualquier otra causa, la calidad de acreedor y deudor; o cuando una tercera persona sea heredera del acreedor y deudor. En ambos casos la confusión extingue la deuda con todos sus accesorios”*.

extingue la deuda y produce iguales efectos que el pago”, es decir que de manera breve y concisa explica en que consiste dicha figura y cuales son los efectos que produce específicamente.

A esta misma situación se refiere el artículo 81 del Código Tributario y el 20 del Reglamento del Código Tributario, que establecen que al converger las calidades de deudor y acreedor al mismo tiempo operara dicha figura.²⁰⁰

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

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

²⁰⁰ Según el artículo 20 del Reglamento del Código Tributario “*la extinción de pago de la obligación sustantiva por confusión se da cuando en el Estado convergen simultáneamente la calidad de deudor y acreedor de la referida obligación*”.

muere y no deja herederos ni existe persona alguna que tenga derechos a los bienes, el Estado heredera los bienes, sin embargo si esa persona tenia deudas de impuesto se entiende que por confusión de derechos quedan extintos por configurarse en la misma persona (fisco) las calidades de acreedor y deudor.

3.5.4 La Prescripción.

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

Históricamente la prescripción se remota a épocas muy antiguas, a la época de los grandes maestros del derecho LOS ROMANOS cuya disposiciones han servido de base para la estructuración de muchas legislaciones, entre las cuales esta la nuestra.

Durante esta época la prescripción era conocida como la USUCAPION²⁰¹, que significa la adquisición de la propiedad de bienes muebles o raíces por

²⁰¹ La usucapión (o prescripción adquisitiva) es un modo de adquirir la propiedad de una cosa y otros derechos reales posibles mediante la posesión continuada de estos derechos en concepto de titular durante el tiempo que señala la ley. En el derecho Justiniano se hablaba de la usucapión y de la prescripción como tal, siendo la primera una de las maneras de adquirir el dominio y demás derechos reales por el transcurso del tiempo, y la segunda la extinción de los derechos o de las acciones por el abandono de los mismos. Esta distinción romana ha sido seguida por algunos Códigos modernos como el alemán que regula la prescripción de las acciones (Verjahsum) en la parte general del Código y la usucapión o prescripción adquisitiva (Ersitzung) al tratar cada uno de los derechos en donde tiene aplicación.

una posesión suficientemente prolongada y reuniendo las condiciones de justo título y buena fe.

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

La prescripción (extintiva o liberatoria) priva al Estado de la posibilidad de exigir el pago de los tributos adeudados. La misma prescripción puede privar al ciudadano de exigir el pago de cantidades abonadas indebidamente al Estado por error.

3.5.4.1 La Prescripción en Materia Civil.

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

La prescripción adquisitiva y extintiva, esta última es la que nos interesa. La prescripción extintiva es un modo de extinguir los derechos y acciones ajenos, por no haberlos ejercitado el acreedor o titular de ellos durante cierto lapso de tiempo.²⁰²

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

²⁰² ABELIUK MANASEVICH, R. “*Las Obligaciones*”, Ob. Cit. Pág. 1072.

la obligación. La prescripción²⁰³ no extingue la obligación sino que la convierte en una obligación natural por lo cual si el deudor voluntariamente la paga no puede reclamar la devolución de lo entregado alegando que se trata de un pago sin causa.

Tomando en cuenta nuestro código civil la prescripción es definida en su artículo 2231 *“como un modo de adquirir las cosas ajenas o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haber poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.*

Una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción”.

3.5.4.2 Definición

Consiste en una transformación de un derecho por el mero transcurso del tiempo, según Castan *“es un modo de extinción de los derechos que se producen por la inacción del titular de los mismos durante el tiempo determinado por la ley”*²⁰⁴.

²⁰³ La Prescripción debe de tenerse muy claro, que no es una forma que hace que los poseedores y deudores de mala fe, logren en sí, sus fines, sino que se debe entender como una figura jurídica necesaria para el mantenimiento de seguridad social. Y esta figura es un elemento creador de derechos o un medio de extinción de los mismos, que tiene como base la aplicación del factor tiempo.

²⁰⁴ Citado por: ALVAREZ MARTINEZ, M., Ob. Cit. Pág. 68.

Catalina Vizcaíno²⁰⁵, nos proporciona otros fundamentos de esta institución jurídica, al recordar las máximas antiguas “*jura civilia succurrunt diligentibus et non durmientibus*” (si el acreedor es negligente pierde su derecho) e “*introducía est odio negligentiae, non favore praescribentis*”(la prescripción se introdujo mas bien en contra de la negligencia, a favor de quien prescribe).

Esta figura se puede definir según Ayala Guevara²⁰⁶ “el no ejercicio por el ente público de sus acciones y derechos”

“la prescripción constituye una institución llamada a servir al valor seguridad, aportado sobre toda certidumbre.”²⁰⁷

Podemos decir que los derechos se extinguen, cuando transcurrido un tiempo determinado por la ley, su titular no los ejercita, ni son reconocidos por el obligado, tratándose de un derecho de crédito. La consecuencia lógica es la extinción de la deuda, la cual tiene plena aplicación en el Derecho Tributario. Sin embargo responde a una regulación legal particular y no a la establecida en el derecho común.²⁰⁸

La prescripción es una forma de extinción de derechos por el transcurso del tiempo y la inacción injustificada de su titular, entre esos derechos están los créditos.

²⁰⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, C., *Derecho Tributario, Tomo II*, segunda Edición, Editorial Desalma, Buenos Aire Argentina, 2000, Pág.38.

²⁰⁶ AYALA GUEVARA. M., Op. Cit. Pág. 121.

²⁰⁷ SANCHEZ HERNÁNDEZ, M. *Derecho Tributario*. Segunda Edición. Editorial Porrúa. México, 1988, p. 200 y 201.

²⁰⁸ La Comisión Redactora del Modelo de Código Tributario para América Latina, se muestra contraria a los plazos extensos habituales en las legislaciones tributarias de los países latinoamericanos.

Esta figura tiene efectos meramente liberatorios, pues puede liberarse del pago, igual que la autoridad fiscal puede liberarse de la obligación de devolver cantidades pagadas en demasía o en forma indebida. Para ello debe cumplirse el plazo de cinco años a partir de la fecha de inicio de la exigibilidad del crédito tributario tiempo que debe computarse por días de calendario.

Sin embargo este plazo se interrumpe con cualquier gestión de cobro o la solicitud de llevar acabo pagos en parciales.²⁰⁹

Lógicamente para que la prescripción opere es necesario la existencia de una determinación de pago de la obligación en cantidad líquida. Es por ello que la inacción del Estado por cierto período de tiempo genera la extinción de la obligación jurídica de ingresar el tributo, transformándose dicha obligación en una obligación natural (no exigible jurídicamente), tal disposición tiene su origen en la necesidad de dotar al sistema de estabilidad jurídica con el transcurso del tiempo.

²⁰⁹ La problemática general de la prescripción de los derechos y obligaciones tributarias, ha sido objeto de una abundante discusión doctrinaria, sin que las conclusiones establecidas aparezcan, aun indiscutibles y claras; entre estas conclusiones existen unas más acertadas que otras, las cuales son: a) la prescripción se cumple de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, es decir que se diferencia de la prescripción civil y se asemeja a la caducidad b) la prescripción aparece en consecuencia como una causa automática de extinción de las obligaciones tributarias, pues no depende de la voluntad del deudor, ni tampoco puede ser renunciada por el, no existe identidad en el Derecho tributario entre la llamada prescripción y la caducidad, pues la última no admite interrupción del plazo, en virtud del cual se produce, el plazo de prescripción, es siempre como veremos, susceptible de interrupción es por ello que al no ser, consecuencia la prescripción tributaria, reconducible conceptualmente a las nociones civiles de prescripción y caducidad, aparece como una categoría jurídica sui- generis.

3.5.4.3. Importancia de la Prescripción.

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

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

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

3.5.4.4 Naturaleza de la Prescripción.

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

La naturaleza jurídica de la prescripción es que extingue la deuda tributaria, cuando no se hace valer, o no se hace exigible su pago dentro del tiempo determinado por la ley.²¹⁰

²¹⁰ A pesar de los elementos comunes de ambas instituciones jurídicas como son el orden público y el transcurso del tiempo, hay diferencias sustantivas entre la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva que ameritan que sean tratadas como dos instituciones jurídicas diferentes. Por otro lado, se

3.5.4.5 Declaratoria de Prescripción

El artículo 83 de nuestro Código Tributario establece que *“la prescripción requiere alegación de parte interesada y la Administración Tributaria será la competente para declararla y que produzca sus efectos”*.²¹¹

3.5.4.6 Plazo para la Prescripción

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

Las multas impuestas aisladamente prescriben en diez años.

El computo de plazo de prescripción comenzara a contar a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal o el de su prórroga para pagar cuando se trate de impuestos autoliquidados por el contribuyente y a partir del día siguiente al vencimiento del plazo, para el pago cuando se trate

señala que la prescripción extintiva constituye una institución jurídica que, en el orden tributario tiene el doble fundamento de seguridad jurídica y de exigencia de respeto al principio de capacidad económica, así en ella se reconocen los dos principios básicos que sustentan este instituto, la seguridad jurídica y la capacidad económica en materia tributaria.

²¹¹ Relacionando esta figura al Derecho Común en su artículo 2232 del Código Civil establece que *“el que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el Juez no puede declararla de oficio”*. Es decir que para que opere la prescripción debe ser solicitada por la parte interesada, al igual que en materia tributaria en los artículos 42-44 establece que la prescripción extingue de pleno derecho, sin necesidad de que la alegue el sujeto pasivo, transcurridos 15 años no interrumpidos, contados a partir del día siguiente al de aquel en que concluye el plazo para efectuar el pago del tributo.

de liquidación oficiosa o imposición de multas aisladas²¹² determinadas por la Administración Tributaria”.

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

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

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

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

²¹² El momento indicado en el que opera la prescripción, se da cuando se hayan cumplido los requisitos establecidos por la ley para considerarla materializada, tanto para lo principal como para lo accesorio, tal y como reza el artículo 22 del Reglamento del Código Tributario.

Para Blanco Ramos la prescripción esta mas referida a la obligación tributaria que a la deuda en si, debido a que realmente no es la deuda la que se extingue si no la obligación tributaria. de ahí se sostiene que hay prescripción cuando no hay ejercicio por el ente publico para cubrir el hecho tributario y liquidar la correspondiente deuda, a esto se le llama inacción del sujeto activo (Estado) .

3.5.4.7. El Grado de Eficacia de los Medios de Extinción.

El presente trabajo comprendió en analizar y establecer el grado de eficacia de los medios de extinción de las obligaciones tributarias en materia de los impuestos internos, y donde estos se encuentran regulados en nuestro Código Tributario y Reglamento del Código Tributario. Tomando en cuenta el término eficaz conlleva el lograr hacer efectivo un propósito.²¹³

La fortaleza de los medios de extinción en la legislación tributaria es que se encuentran desarrollados, y en las cuales se busca que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias, para que exista una actuación eficaz sin vulnerar los derechos de los contribuyentes, cumpliendo así el Estado de Derecho.

Se considera que los medios de extinción, aun no alcanzan una eficacia plena en su ejecución porque existen factores y limitantes que influyen

²¹³ El objetivo principal de la Administración Pública es dar eficacia a las normas que contienen los medios de extinción de las obligaciones consagrados en nuestro Código Tributario y, en especial, garantizar a todos los contribuyentes que se cumplan conforme a los principios de legalidad, celeridad, economía, etc. y sin discriminación alguna, en el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e independiente de sus derechos.

negativamente, y que son el reto a superar por parte de la Administración entre estos podemos mencionar:

1-) Dentro de la Administración Tributaria no existe una Comisión Especial que se encargue de ayudar al contribuyente a que cumpla con su obligación.

2-) En la legislación tributaria existen vacíos de leyes en cuanto a desarrollar clara y ampliamente definiciones de cada uno de los medios de extinción la cual con lleva una inadecuada aplicación de las mismas.²¹⁴

3) Dentro de la Administración Tributaria existe una excesiva carga laboral lo que impide brindar una poca información en cuanto a la aplicación de estos medios.

Finalmente el grupo considera que la eficacia de los medios de extinción de las obligaciones tributarias, en su aplicación no son satisfactorios, y que solo al superar las fallas encontradas se podrá alcanzar un la eficacia de los mismos, que permita que la Administración Tributaria pueda alcanzar los propósitos siguientes:

²¹⁴ Un vacío se define como aquello que deja un espacio, un hueco en la legislación que no ha sido llenado por el momento, pero esto se debe a múltiples razones, pero la principal radica como ya lo dijimos en que no existen definiciones amplias acerca de cada figura y también por la poca información que existe de parte de Hacienda Publica y la no aplicación continua de las mismas.

- a) Lograr niveles de ingreso y cumplir con las necesidades²¹⁵ del desarrollo económico y social de nuestro país para cumplir el fin estipulado en la Constitución de la Republica donde se busca el bien común.

- b) Reducir la evasión Fiscal y²¹⁶

- c) Buscar una cultura diferente en la que se logre que el contribuyente sea más responsables con sus obligaciones impuestas por la ley.

²¹⁵ La actividad de la Administración Pública se desarrollará con base en los principios de economía, celeridad, simplicidad administrativa, eficacia, objetividad, imparcialidad, honestidad, transparencia, buena fe y confianza, racionalidad técnica y jurídica y la simplificación de los trámites será tarea permanente de los órganos y entes de la Administración Pública.

²¹⁶ Si bien es cierto que el Estado salvadoreño ha logrado mejorar la recaudación fiscal después de las reformas realizadas, los expertos en economía señalan que las grandes deudas de El Salvador, como las pensiones, solo se han transformado en la forma de pagos y trasladado de tiempo de plazos a pagar. Y aun así se sigue dando la elusión fiscal.

CAPITULO CUATRO

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

4.1 Conclusiones.

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

- II. La Administración Tributaria juega un papel importante en el sistema tributario de un país, pues es a través de esta que se logra recaudar gran parte de los ingresos del Estado, y es por ello que desde la Edad Antigua la Administración Fiscal, ya ocupaba un papel preponderante dentro de la Administración Estatal.

- III. El pago como uno de los medios de extinción de la obligación tributaria, juega un papel muy importante en el derecho tributario, ya

que se aplica con mayor frecuencia, poniéndole fin al vínculo jurídico entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (Contribuyente).

- IV. Concluimos también que en nuestro país la obligación tributaria es de carácter impositiva, en otras palabras podemos decir ex – lege, no cuenta con la voluntad del contribuyente sino que ya se encuentra establecida en la Ley, una vez realizado el hecho generador.
- V. Como grupo concluimos que para que se cumpla una obligación tributaria, deben haberse respetado previamente los principios directrices del sistema tributario, como lo son el principio de proporcionalidad, igualdad y justicia. Sin dejar aun lado el principio de legalidad tributaria conocido por principio de reserva de ley, el cual es considerado como el punto de partida del Derecho Tributario.
- VI. En Materia Tributaria, la forma que merece especial atención en nuestro ordenamiento jurídico, es la figura de la confusión, puesto que ésta tiene un carácter relevante y extraordinario, ya que podemos decir que su operacionalización en materia tributaria es compleja, es decir que se convierte en un fenómeno, debido a que además la información es escasa y existe en la practica mucho dificultad para los contribuyentes saber en que forma opera dicha figura, pues la ley se

vuelve oscura y no se entiende el espíritu de lo que el legislador quiso decir.

- VII. A pesar de que existe una Unidad de Comunicaciones del Ministerio de Hacienda, concluimos que es necesario que exista una comisión especializada, encargada de organizar políticas informativas referentes a los medios de extinción de las obligaciones tributarias.

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

- IX. Los medios de extinción no son altamente eficaces, debido a la poca importancia que le dan los aplicadores de la norma tributaria, al mismo tiempo no existen medios de difusión que motiven a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones.

- X. Los medios de extinción que regula actualmente nuestro Código, no son suficientes y por ello el legislador necesita crear mas medios de extinción que conlleven a la recaudación tributaria y de esta manera hacer efectivas las obligaciones tributarias de una manera muy eficaz.
- XI. De todos los medios de extinción de la obligación tributaria que existen, la figura que menos se aplica es la confusión, debido a que esta casi no se da en la realidad practica de nuestro país.

4.2 Recomendaciones.

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

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

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

- IV. Que siempre se tomen en cuenta los principios y garantías constitucionales de los contribuyentes, así mismo es indispensable la creación de procedimientos breves y expeditos, que permitan mantener la neutralidad del tributo.
- V. Que es necesario que exista en la Administración Tributaria, orientaciones estratégicas que puedan ubicarla, lo antes posible, en total sintonía con los cambios que se producen en el entorno y así cumplir sus objetivos fundamentales dentro del marco de la Ley.
- VI. Que la Hacienda Publica realice los esfuerzos pertinentes, para estimular el cumplimiento voluntario del mayor número de contribuyentes, sin desnaturalizar su función fiscalizadora, pues como expresa la doctrina, las administraciones tributarias eficientes con actuaciones estrictamente fundadas en la ley, generarán contribuyentes responsables y cumplidores de sus deberes y obligaciones tributarias.
- VII. Se recomienda a la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de la Universidad de El Salvador, que fortalezca la enseñanza en cuanto a la materia tributaria por medio del apoyo a trabajos investigativos, desarrollando ampliamente los medios de extinción de las obligaciones tributarias, permitiendo de esta manera al estudiante el conocimiento en dicho campo, logrando tener profesionales altamente capacitados y con conocimientos técnicos en esta materia de vital importancia.

- VIII. Se recomienda a los legisladores, el desarrollo más amplio respecto a las formas de extinguir las obligaciones tributarias, de manera que sea entendible para la mayor parte de la población, evitando posibles controversias en cuanto a la forma de aplicación, dando como cumplimiento a una pronta y efectiva justicia.
- IX. El Estado debe estar constantemente modernizándose por lo que la Administración Tributaria capacitar constantemente a los funcionarios en el campo del Derecho Tributario, así como en materias afines con esta, implementando la unificación en los criterios de aplicación de las normas tributarias.
- X. Se debe implementar una política de divulgación de información tributaria al público, donde se conozcan las interpretaciones que se realicen a las consultas que los contribuyentes efectúan, siempre guardando la confidencialidad de este.

BIBLIOGRAFIA.

LIBROS

ALISANDRI SOMARRIVA, Arturo y otros. **“Curso de Derecho Civil”**, Tomo IV, Editorial Nacimiento, Santiago de Chile, 1942.

ALVARENGA, Patricia y otros. **“Historia de El Salvador”**, Ministerio de Educación, El Salvador, 1994.

CALVO ORTEGA, Rafael, **“Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario”** Editorial Thomson Civitas, 8ª Edición, 1992.

CABANELLAS, Guillermo, **“Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo IV y V”**, Editorial Heliasta S.R.L., 26ª Edición, Argentina 1976.

DE LA GARZA, Sergio F. **“Derecho Financiero Mexicano”**, Editorial Porrúa, 8ª Edición, 1978.

ESCALANTE, Carlos, **“Estudio de la ley del Impuesto sobre la Renta”** Tesis UES, 1966.

GIANNINI, A., **“Instituciones de Derecho Tributario”**, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., **“Derecho Financiero”**, Volumen I, Ediciones de Palma, Buenos Aires Argentina, 1986.

GRIJALBO, “**Gran diccionario enciclopédico Ilustrado**”. Prefacio de Jorge Luís Borge, 1ra edición, 1996.

JARACH, Dino, “**Curso Superior de Derecho Tributario**”, Buenos Argentina, 1969.

JARACH, Dino, “**El Hecho Imponible**”, 2ª Edición, Buenos Argentina, 1969.

LAPATZA, Ferreiro y otros, “**Curso de Derecho Tributario: Parte Especial, Sistema Tributario: Los tributos en particular**”, Editorial Marcial Pons, 7ª Edición, Madrid 1991.

LUQUE, Juan C., “**La Obligación Tributaria**”, Editorial Desalma, Argentina, 1989.

OSSORIO, Manuel. “**Diccionario de ciencias jurídicas políticas y Sociales**”. Editorial Heliasta. 28ª edición, 2001.

PÉREZ AYALA, J. y otros. “**Derecho tributario I**”, Editorial de Derecho Financiero, Madrid I, 2000.

PEREZ ROYO, Fernando, “**Derecho Financiero y Tributario: Parte General**”, Editorial Civitas, Novena Edición, Madrid España, 1990.

QUERALT, Juan Martín y otros. “**Derecho Tributario**”, Editorial Tirant Blanch. Valencia 1994.

QUERALT, Juan Martin., **“Curso de Derecho Tributario y Financiero”**, Editorial Tecnos, 2ª Edición, Madrid España, 1990.

SORIANO BORJA, Manuel, **“Teoría General de las Obligaciones”**, Tomo I, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México D.F., 1953.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, **“El Nacimiento de la Obligación Tributaria; Análisis Jurídico del Hecho Imponible”**, Buenos Aires Argentina, 1968.

VALDES COSTA, Ramón, **“Curso de Derecho Tributario”**, Tomo I, Montevideo, 1970.

VILLEGAS, Héctor B., **“Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario”**, Tomo I, Ediciones Desalma, Buenos Aires Argentina, 1992.

TESIS

ALVARADO, José Matthew. **“Las consecuencias jurídicas y patrimoniales que enfrentan los pequeños contribuyentes del municipio de San Salvador por no llevar registros contables según lo establece la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios”**. Universidad de El Salvador. Tesis El Salvador 2008.

ALVARADO HERNANDEZ, E. **“Principales causas de incumplimientos a las Obligaciones Tributarias formales y sustantivas, y sus efectos en los estados financieros en la Mediana Empresa del Sector Comercio”**. Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. Tesis El Salvador 2004.

BARAHINA ARGUETA, J. **“Propuestas de mejoras al control interno respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias en la mediana empresa del sector comercio”**. Universidad Centroamericana José Simeón Cañas. Tesis El Salvador 2003.

LEGISLACIÓN

Constitución de la Republica de El Salvador 1983, Decreto Constitucional Número 38, del 15 de Diciembre de 1983, Publicado en el Diario Oficial N° 234, Tomo 281, del 16 de Diciembre de 1983.

Código Tributario, Decreto Legislativo Numero 230 del 14 de Diciembre del 2000, Publicado en el Diario Oficial Número 241, Tomo 349 del 22 de Diciembre del 2000.

Código Municipal, Decreto Legislativo Número 274 del 31 de Enero de 1986, Diario Oficial Numero 23, Tomo 290 del 5 de febrero de 1986.

Reglamento de Aplicación del Código Tributario, Decreto Oficial Número 234, Tomo 353 de fecha de 11 de Diciembre de 2001.

Ley General Tributaria Municipal, Decreto Número 86 del 17 de Octubre de 1991, Publicado en el Diario Oficial Número 242, Tomo 313, del 21 de Diciembre de 1991.

Ley del Ramo Municipal, publicada en Diario Oficial Numero 295, Tomo Numero 65 del 16 de Diciembre de 1908.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, D.L. N° 472, del 19 de diciembre de 1963, D.O. N° 241, Tomo 201, del 21 de diciembre de 1963.

Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, D.L. N° 296, del 24 de julio de 1992, D. O. N° 143, tomo 316, del 31 de julio de 1992.

OTROS.

Clases de Derecho Tributario, Centro Interamericano de Estudios Tributarios.

Modelo de Código Tributario para América Latina, Organización para los Estados Americanos y BID, Washington, 1968.

Asociación Española de Asesores Fiscales **Causas y Formas de Extinción de la Obligación Tributaria**, Repertorio bibliográfico de Derecho Tributario Español.

Reforma

www.bibliojuridico.org.com

9: 30 PM

2009.