

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



“LAS POTESTADES TRIBUTARIAS DE LA ALCALDÍA
MUNICIPAL DE SAN SALVADOR, ALCANCES Y LIMITES”

TRABAJO DE INVESTIGACION PARA OBTENER EL GRADO Y TITULO
DE: **LICENCIADO (A) EN CIENCIAS JURIDICAS**

PRESENTADO POR:

MARTA VERÓNICA SÁNCHEZ HERNÁNDEZ
EDUARDO DAVID SILVA VEGA
CARMEN VERALIZ VELÁSQUEZ SÁNCHEZ

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, FEBRERO DE 2011.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO RUFINO ANTONIO QUEZADA SANCHEZ
RECTOR

ARQUITECTO MIGUEL ANGEL PEREZ RAMOS

VICERECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO OSCAR NOÉ NAVARRETE ROMERO
VICERECTOR ADMINISTRATIVO

LICENCIADO DOUGLAS VLADIMIR ALFARO CHAVEZ
SECRETARÍA GENERAL

DOCTOR RENÉ MADECADEL PERLA JIMÉNEZ
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DOCTOR JOSÉ HUMBERTO MORALES
DECANO

LICENCIADO OSCAR MAURICIO DUARTE GRANADOS
VICEDECANO

LICENCIADO FRANCISCO ALBERTO GRANADOS
SECRETARIO

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO
DIRECTOR ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

LICENCIADO SAMUEL MERINO GONZALEZ
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

AGRADECIMIENTOS

Sobre todo, a Dios todopoderoso y a nuestro señor Jesucristo sea toda la gloria y la honra, quien es el dueño y señor de todo, por quien son todas las cosas, que hasta aquí me ha ayudado.

A mi madre, por su comprensión y ayuda, a quien Dios usó para darme la vida; ejemplo de paciencia, humildad y sacrificio; a mis hijos por su amor sincero, y por el tiempo que me prestaron y muchas veces les robé; así a la demás familia que de alguna manera me han apoyado.

A mi esposo, que con dificultades muchas veces pero nunca me limitó para seguir adelante. ¡Gracias y que Dios te bendiga!

Al Licenciado Samuel Merino por su atención y ayuda para que llegáramos a la culminación de este trabajo.

De la misma manera a mi compañera Veraliz con quien tuve la oportunidad de compartir alegrías y angustias en este trabajo ¡bendiciones!

”El temor de Jehová es el principio de la sabiduría, y el conocimiento del Santísimo es la inteligencia” Pr. 9:10

Marta Verónica Sánchez Hernández

A DIOS TODO PODEROSO: Por iluminarme y rodearme de seres comprensivos y amorosos, por ser mi fortaleza moral y espiritual en momentos alegres pero especialmente en los momentos difíciles de mi vida.

A MIS PADRES MARCOS SERAFIN VELASQUEZ MARTINEZ Y MARIA DOLORES SANCHEZ REYES: Por brindarme su paciencia, sus consejos, por ayudarme y darme su apoyo incondicional durante todos los días de mi vida.

A MIS HERMANOS Y HERMANAS: Porque cada uno, me inspiran para superarme personal y profesionalmente; porque me animan, apoyan y me muestran que no hay límites para realizar nuestros sueños.

A JALMER WERNER MEDINA, A NUESTRO HIJO MARCOS CESEUS: Por ser ellos mi motor en los momentos más difíciles de mi vida y mi más grande alegría, por exigirme a culminar mis metas y por brindarme su amor, comprensión y apoyo desde el momento que Dios me premió con sus presencias en mi vida.

A TODOS MIS AMIGOS Y AMIGAS EN GENERAL: Que me han demostrado su apoyo y ayuda moral en todas las metas que me he propuesto.

Carmen Veraliz Velásquez Sánchez.

Dios mío, gracias por ser fiel e inyectar siempre fuerzas cuando no las he tenido, gracias por el amor, conocimiento, sabiduría y fuerza que me das sin ti nada hubiera sido posible. Gracias Dios por mis **Padres David de Jesús Silva y María Mercedes Vega de Silva** quienes me brindaron a lo largo de toda mi vida su apoyo incondicional y amor infinito son perfectos ejemplos a seguir, a mis queridos hermanos Lucia Elizabeth, María de los Ángeles, José Luis por sus hechos y palabras por creer en mí

Dios mío, gracias porque me has dado a **Cristina Pérez de Silva** el cual. Describo como la ayuda idónea, esposa bella y perfecta que bajo tu bendición amo con todo mi corazón.

Así mismo Dios mío te agradezco por mi abuelo Sr. **Luis Alonso Hernández** que en paz descansa por el tiempo en el que formó gran parte de mi vida siempre lo recordaré como un gran hombre de bien.

Dios mío, no puedo olvidar darte las gracias por tu herencia más digna de enviarme un hijo que está a punto de nacer y desarrollarse en la vida conforme a tus mandatos Eduardo David.

Finalmente Dios, agradezco a mis familiares y amigos que contribuyeron de alguna manera a la realización del presente proyecto, gracias por sus oraciones Dios le bendiga.

Eduardo David Silva Vega

INDICE

	Página
Introducción.....	i
CAPITULO I	
1. Evolución Histórica de los Impuestos.....	1
1.1. Tributación en la Edad Antigua.....	1
1.2. Tributación en la Edad Media.....	3
1.3. Tributación en la Edad Moderna.....	6
CAPITULO II	
2. Aspectos Generales del Derecho Tributario.....	9
2.1. Principios Tributarios.....	9
2.1.1. Principio de Legalidad.....	9
2.1.2. Principio de Justicia Tributaria	13
2.1.3. Principio de no confiscación.....	18
2.1.4. Principio de Doble Imposición	19
3. Los Tributos.....	21
3.1. Definición.....	21
3.2. Características.....	22
3.3. Clasificación de los Tributos.....	24
4. Impuestos.....	25
4.1. Concepto.....	25
4.2. Características.....	27
4.3. Clasificación de los impuestos.....	27
4.3.1. Impuestos directos e indirectos.....	27

4.3.2. Impuestos Reales y Personales.....	30
4.3.3. Impuestos subjetivos y objetivos.....	30
4.3.4. Impuestos periódicos e Instantáneos.....	31
5. Tasa.....	32
5.1. Características.....	34
5.2. Clasificación de las tasas.....	35
5.2.1. Tasas estatales.....	35
5.2.2 .Tasas municipales.....	36
6. Contribuciones Especiales.....	36
6.1. Características.....	37
7. Cuadro comparativo en Razón de Hecho Generador, Sujeto, Origen y Destino de los Tributo.....	38
8. Estructura de la Relación Jurídica Tributaria.....	39
8.1. La Obligación Tributaria.....	40
8.1.1. Concepto.....	40
8.1.2. Características.....	41
8.1.3. Nacimiento de la obligación tributaria.....	42
9. Hecho Imponible.....	42
9.1. Elementos del hecho Imponible.....	43
9.1.1. Aspecto objetivo o presupuesto objetivo.....	43
9.1.2. Aspecto subjetivo.....	46
9.2. Teoría de la exención tributaria.....	47
10. Sujetos de la obligación tributaria.....	47
10.1 Sujeto activo.....	47
10.2 Sujeto pasivo.....	48

CAPITULO III

11. Las Potestades Tributarias de la Alcaldía Municipal de San Salvador, Alcances y Límites.....	50
11.1. Aspectos Generales del Poder Tributario.....	50
11.2. Límites al Poder Tributario.....	52
11.2.1. Principio de Legalidad.....	53
11.3. El Poder Tributario Municipal en El Salvador.....	54

11.4. Recursos Financieros del Municipio de San Salvador.....	55
11.4.1. Ingresos Corrientes.....	57
11.4.2. Impuestos y tasas por servicios en la municipalidad de San Salvador.....	57
12. Estructura Organizativa de la Alcaldía Municipal de San Salvador.....	58
12.1. Departamento de impuestos.....	58
12.2. Sección de asistencia e información.....	59
12.3. Sección de registros y recepción de declaraciones.....	59
12.4. Sección transporte y servicio de esparcimiento.....	60
12.5. Sección de procesamiento de datos.....	60
12.6. Sección de control documentario.....	61
12.7. Departamento de recaudación.....	61
12.8. Sección de cuentas corrientes.....	62
12.9. Sección de recuperación de mora.....	62
12.10. Sección de depuración de cuentas.....	63
12.11. Tesorería.....	64
12.12. Unidad de fiscalización.....	64
12.13. Departamento de licencias, matriculas y permisos.....	65
13. Atribuciones del Municipio de San Salvador para Crear Tributos.....	65
CONCLUSIONES.....	86
RECOMENDACIONES.....	87
BIBLIOGRAFIA.....	88

INTRODUCCION

El presente documento contiene, el informe sobre la investigación titulada “Las Potestades Tributarias de la Alcaldía Municipal de San Salvador, Alcances y Límites”. La investigación responde a las necesidades de estimular la investigación documental sobre el derecho Municipal especialmente lo referente a la Tributación Municipal.

La inexistencia de Documentación Doctrinaria en este campo, motivó esta selección temática con la finalidad de contribuir en esta área señalando aquellas potestades que en materia tributaria se le atribuyen a la Municipalidad, las cuales no puede ésta alterar al dictar actos administrativos, en el que se extralimiten violentando con ello la Constitución y normas tributarias en materia municipal.

El objeto de estudio de esta investigación está delimitado a fin de analizar si las disposiciones que regulan la tasación de Impuestos Municipales de la Alcaldía Municipal de San Salvador se ajustan a las leyes y normas tributarias vigentes, así como a los principios tributarios. y finalmente conocer en qué medida la Municipalidad de San Salvador cumple con los preceptos tributarios establecidos en la Constitución y Leyes secundarias; todo ello con el objetivo de ser presentado como requisito de Graduación a la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de la universidad de El Salvador. El trabajo investigativo ha sido el resultado de la aplicación de lineamientos establecidos en el Reglamento de Graduación y del Anteproyecto que se elaboró para planificar su ejecución. En la Ejecución de la Investigación se utilizó la investigación Documental.

En él también se incluyen tres capítulos, en donde, el primero se encuentra constituido por una breve reseña Histórica en el que se relata someramente la evolución de los tributos, en su contexto socio-económico; el capítulo II lo constituye los diversos aspectos generales del Derecho Tributario, como lo son los principios generales; definición, características y diferencias de los distintas clases de tributos; de la misma manera lo referente a la constitución de la estructura de la relación Jurídico tributaria.

El tercer capítulo se encuentra formado por los aspectos generales del poder tributario en El Salvador así como la estructura organizativa de la Municipalidad de San Salvador y sus Potestades para la creación de tributos.

El presente trabajo de Graduación al igual que otros trabajos contiene una serie de Conclusiones y Recomendaciones, como resultados del estudio realizado, y con el que se espera contribuir, por el hecho de proporcionar hipotéticamente las soluciones al problema que se plantean a la Municipalidad y a los contribuyentes que se ven afectados por el fenómeno Tributario Municipal.

MARCO HISTORICO

CAPITULO I

1 EVOLUCION HISTORICA DE LOS IMPUESTOS

1.1 Tributación en la Edad Antigua.

Los impuestos y contribuciones públicas en el sentido etimológico de colaboración económica son tan antiguos como la sociedad misma, ya que siempre que existan comunidades que hayan de satisfacer necesidades colectivas existirán métodos encaminados a hacer que los miembros de la comunidad aporten su colaboración tendiente a la satisfacción de esas necesidades comunes.¹

En un primer momento en la sociedad colectiva donde no existía la propiedad privada la aportación del individuo a las obligaciones comunes son de carácter personal y no patrimonial como obligaciones de carácter militar o la aportación del propio trabajo personal para la realización de tareas de común utilidad, siendo de esta manera la manifestación primaria de la contribución individual al cumplimiento de las cargas comunes.²

En los imperios del Antiguo oriente, en países como Egipto y Babilonia esto debido a las necesidades producidas por las beligerancias hizo que la administración fiscal ocupara un lugar imponderable dentro de la administración del Estado.

¹ Deras de Reyes Santos Violeta. .Principios Generales de los Impuestos y consideraciones sobre la Ley de Alcabala. Tesis UES .1974p.1

² Queralt, Juan. Curso de Derecho Financiero y Tributario.9º ed. Editorial Tecnos Madrid, 1998, p.96

La administración tributaria en la época Antigua estaba ligada a la actividad religiosa.³

En Grecia los gastos públicos eran muy pequeños en aquella época, y generalmente eran costeados por ciudadanos en servicio honoríficos a la ciudad. Con el aumento de los gastos militares fue necesario que entraran más ingresos al Estado de tal manera que el Estado –Ciudad de los siglos IV y V A.C. tenía un Sistema Tributario que suplía sus necesidades.⁴

Según B. Laum citado por Deras de Reyes, se distinguía por tres características a saber: a) predominio de las prestaciones voluntarias; b) imposición de predominio indirecta; y c) una administración según el sistema de arrendamiento.

En la Grecia clásica Atenas encabeza la Liga de los Estados que le pagan una cuota anual para construir navíos y equipar soldados: El tesoro de Delos.⁵

Los aliados también estaban sometidos a contribuciones fiscales, los impuestos directos ya tienen un carácter estable como el de aduanas sobre la importación y la exportación así como ciertos impuestos al consumo y tráfico pero su recaudación no la verificaba ninguna dependencia del Estado sino que se efectuaba por el sistema de arrendamiento, vigente aún en la edad media.⁶

Roma es la heredera política del Estado-Ciudad, incorporó en su imperio los progresos de las finanzas griegas. La política financiera del

³ Deras de Reyes Santos V. Ob. Cit. P.2

⁴ ibid.

⁵ Queralt, Juan .ob.cit.p.12.

⁶ ibidem

imperio romano se caracterizó por la explotación fiscal de los territorios que conquistaban, la tributación del ciudadano romano era mínima ya que sólo se le obligaba al “tributum” que era una contribución ocasional.⁷

A medida que las formaciones económico-sociales van adquiriendo una mayor complejidad y se desarrolla el comercio van apareciendo los impuestos primeramente de tipo aduanero y los que gravan el consumo de determinados artículos junto con los impuestos de capitación que constituyen la forma más antigua de imposición directa.⁸

1.2. Tributación en la Edad Media

Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la edad media como las prestaciones que exigían los señores feudales y que en cierto modo subsisten hasta hoy.⁹

Con las transformaciones y progresos que las Ciencias de las Finanzas y las necesidades del Estado han impuesto tenemos: impuestos aduanales, los que gravan el consumo, impuesto sobre la propiedad territorial, y aún el impuesto sobre la renta cuya aparición se hace datar de 1789 cuando en Inglaterra, en la época de la edad media, se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra o de la renta de los capitales o de los productos de la industria incipiente.¹⁰

En Europa Occidental Cristiana de la Edad Media se realizó una desmembración en el imperio de Carlo Magno al mismo tiempo y a partir

⁷ Deras de Reyes. Ob.cit. p. 3 y4

⁸ Queralt, Juan. ob.cit.p.97.

⁹ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de las Finanzas públicas Mexicanas. Ed. Porrúa 4ta. Edición. México 1959.p

¹⁰ ibid

del siglo V se observa una desaparición paulatina del comercio que provoca un cambio en la economía, que se transforma en una economía de tipo rural como consecuencia Europa se divide en grandes extensiones territoriales dentro de las cuales había extensiones reservadas para la explotación directa por el señor, otras que se daban a los cortesanos a cambio del reconocimiento por parte de éstos de un vasallaje debiendo prestar al señor fidelidad y lealtad.¹¹

Tanto los señores como los vasallos hacían trabajar sus tierras por los aldeanos que a su vez estaban divididos en dos categorías: los ingenuiles u hombres libres y los siervos que realizaban los trabajos viles.

Los vasallos tenían para con su señor obligaciones que podían dividirse en dos grupos: las relativas a la prestación de servicios personales y las relativas a prestaciones económicas; entre las prestaciones económicas estaban las ayudas en dinero siendo primeramente arbitrarias después se reglamentaron limitándolas, llegando a convertirse en los subsidios que en épocas posteriores concedían los parlamentos a la corona: Para pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero para equiparlo cuando éste marchaba por las cruzadas , cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero a su hijo. Cuando había cambio de vasallo por muerte había que pagarse al señor un rescate o indemnización que en el norte de Francia era de un año de renta.

La hija del vasallo debía casarse con la persona designada por el señor y, para no hacerlo debía pagar un elevado rescate.

Si el vasallo vendía su feudo debía pagar un impuesto que a veces era de tres años de renta. Pueden señalarse las siguientes obligaciones económicas que los siervos tenían: La capitación, el formariage o

¹¹ ibidem

servidumbre matrimonial y la mano muerta. La capitación era un censo que se pagaba por cabeza generalmente cada año.

El formariage era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo, siendo esta cantidad muy elevada si eran del mismo feudo el censo era insignificante.

La mano muerta era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando éstos morían sin dejar hijos. Los colaterales no tenían derecho a heredar y si el señor autorizaba que percibieran la herencia debían pagar un crecido rescate al que se llamaba "derecho de relieve". Por lo que se refiere a los demás miembros del feudo las rentas más comunes eran las siguientes: el censo, el pecho o talla y las tasas de rescate.

El censo era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción de su predio sino se les despojaba o se les exigía una multa. El pecho o talla era una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia. Se llamaba talla porque al momento de pagar se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera.

Las tasas de rescate eran cantidades que se pagaban a cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie. Se exigían derechos por cortar leña en los bosques por pastar ganados y por pescar en las aguas señoriales por ejemplo. En Inglaterra se cobraban derechos por la pesca de esturión y de la ballena en las aguas que bañan las costas inglesas.

Otras fuentes de ingresos eran las multas que se cobraban por diversos delitos y que se fijaban en forma arbitraria, los que comparecían ante los tribunales tenían que pagar derechos por el servicio de justicia.

1.3. Edad Moderna

A partir del siglo XVII se generaliza la imposición sobre la propiedad agrícola, se empieza gravando al propietario de la tierra aunque estuviera arrendada lo cual pone de relieve una aproximación del tributo a la complejidad que va adquiriendo el sistema de propiedad privada.¹²

La revolución Industrial determina cambios en los sistemas tributarios, la propiedad inmobiliaria alcanza una entidad considerable, la representación del capital en títulos valores determina una creciente acumulación de poder económico en manos de socios, accionistas industriales etc. De esta manera aparecen impuestos reales sobre bienes inmuebles y sobre títulos valores y también los primeros impuestos personales sobre la Renta.¹³

La reforma Tributaria de Miquel entre 1891 y 1893 y La Ley Del Impuesto Sobre Renta del 20 de junio de 1891, facilita en Prusia el paso al moderno sistema tributario personal. En 1893 se añade al impuesto sobre la Renta un Impuesto Complementario sobre el patrimonio. Por la razón anterior Prusia logra obtener un sistema tributario que por estructura lógica y por simpleza y claridad así como por su minuciosa aplicación de los principios de la técnica fiscal contemporánea marca el paso sobre las concepciones financieras de todos los grandes Estados.¹⁴

En tanto más se va desarrollando la solidaridad social se va intensificando el fenómeno de las finanzas públicas. Sin Embargo, no fue sino hasta el siglo pasado cuando las ciencias de las finanzas Públicas

¹²Queralt Juan. ob.cit.P.97

¹³ Deras de Reyes Santos v. Ob.cit.p.7

¹⁴ ibid. P. 8

adquirió autonomía y fue objeto de estudios sistemáticos , hay no obstante desde la antigüedad ciertas referencias a esta clase de fenómenos fines del siglo XV.

El aumento de los gastos públicos y las transformaciones económicas llamaron la atención de algunos escritores sobre las finanzas del Estado y se presentan algunos estudios por el italiano Carafa; en el siglo XVI por Palmieri Guiciardini, gozzolini ,Guetti y Botero en Italia; Juan Bodino en Francia, Obrecht en Alemania.¹⁵

A principios del siglo XVII los alemanes Bornitz, Bessold y Klock hacen estudios sobre la tributación; a mediados de ese siglo los cameralistas estudian las técnicas de la economía financiera de los cuales Pufendorf, Schroeder, Seckendorf, etc. A fines del mismo siglo los ingleses Hobbes Y Petty se Muestran partidarios de los impuestos indirectos; y por la misma época lo estudian Boxhorn y los Delacourt. En Francia, Boisguillebert presentan un plan para la consolidación y reducción de los impuestos.¹⁶

En 1707 el Mariscal Vauban imprime en forma anónima su “Dime Royale” proponiendo el establecimiento de un solo impuesto consistente en un diezmo general.

En 1743 Broggia estudia los impuestos y en 1748 Montesquiu en “El espíritu de las leyes” dedica el libro décimo tercero al estudio de las relaciones que la imposición de los tributos y la importancia que los rendimientos tienen con la libertad; sin embargo sus elaboraciones no tuvieron el alcance deseado para ser tomados en cuenta en la reorganización estatal.

¹⁵ Flores Zavala, Ernesto. Ob.cit.

¹⁶ ibid

En 1762 Justi publica el “Tratado detallado de los Impuestos y Exacciones” y en 1766 el “Sistema de la Hacienda Pública “ ;en 1776 Adam Smith en su Tratado sobre “La Riqueza de las Naciones” dedica un estudio especial a la materia impositiva en la que formula sus cuatro principios inmortales sobre los impuestos.

En el siglo XIX, David Ricardo publica “Principios de Economía Política y Tributación” en 1848 Jhon Stuart Mill en sus “Principios de Economía Política” hace estudio de los impuestos en el libro V. En el siglo pasado es cuando en forma definida se separa la Ciencia de las finanzas Públicas de la Economía Política y constituye una rama autónoma siguiendo el camino trazado por Justi.

El 12 de febrero de 1938, se fundó en la Haya la Asociación internacional de Derecho Financiero y Fiscal. Esta Asociación fundó una Oficina Internacional de Documentación Fiscal. En esta Asociación se encuentran registrados los más destacados especialistas en Finanzas Públicas de veintisiete países.

La décima conferencia Interamericana de Abogados celebrada en Buenos Aires en noviembre de 1957, creó un comité permanente de Derecho Fiscal, como parte de la Interamericana Bar Association, que tiene entre otros fines el mantener una oficina de centralización e información de la legislación impositiva de los países americanos.

En octubre de 1956, se celebraron en la ciudad de Montevideo, Uruguay, las primeras Jornadas de Derecho Tributario Latino Americano y en México la segunda jornada el 4 de octubre de 1958 constituyéndose el Instituto Latino Americano de Derecho Fiscal.

CAPITULO II

2. ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

2.1 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

2.1.2 Principio de Legalidad

El Estado de Derecho descansa en dos principios esenciales: la división de poderes y el principio de legalidad. Aquí nos interesa sólo este último principio.

La seguridad jurídica la encontramos en el principio de legalidad. Este principio jurídico, como limitativo del poder tributario, es una garantía del ciudadano contra la Administración Pública, que no puede excederse en su actuación con quebranto de las personas o bienes, a menos que la ley lo permita expresamente en ciertos aspectos.

Es pues un principio propio del Estado de Derecho, o más bien, el Estado cuya actuación queda sometida a normas jurídicas sin que prime la voluntad del soberano, y que encuentra su origen en el pacto o contrato social de que nos habla Rousseau, cuando los individuos acordaron ceder su poder de gobernar al Estado a cambio de obtener y gozar los beneficios de la vida en la sociedad que organizaban conforme a ese pacto. Los órganos del Estado realizan toda su actuación por mandato del pueblo. La norma constitucional recoge este principio esencial: la delimitación de los poderes públicos que el pueblo delega en el soberano.

Por esta razón, el Art. 86 inciso tercero CN. Sobre este punto es terminante, cuando ordena: "Los funcionarios del Gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley".

El principio de legalidad tiene efectividad en el Derecho Tributario, ya que toda la actividad tributaria queda sujeta a la ley, tanto a la primaria o constitucional, como a la secundaria o desarrollista. El "nullum tributum sine lege" limita a la Administración Pública de lo financiero, que no puede exigir tributos sólo que la ley los imponga. Y no puede ser de otro modo. el inciso Primero del Art. 231 CN. Ordena: "No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público".

Aquí, en esta disposición, la expresión "contribuciones" es sinónima de tributos, genérico. En estas disposiciones el Legislador primario sinonimiza los términos "contribuciones" e "impuestos" contribuíos. Esto significa, que la facultad originaria de imponer tributos es exclusiva del Estado, quien para ordenarlos debe tomar en cuenta: la capacidad económica de las personas, además de los principios tributarios en general. El Derecho Tributario cobra importancia con la aplicación del principio de legalidad, que no puede excluirse, y debe subsistir. Y es que este Derecho tiene su razón de ser, únicamente, si se extrema en dar seguridad jurídica. Debe garantizar al contribuyente ante la actuación del

gobernante, en el sentido de no afectar el patrimonio individual, con la imposición de tributos, más allá de la obligación a que lo sujeta la ley.

Cuando el principio de legalidad ha sido atacado por doctrinas totalitarias, que defienden la acumulación de todos los derechos en el Estado, ya que consideran que la misma redundaría en beneficio general, sobre la subsistencia del principio de legalidad, Sainz de Bujanda da esta afirmación: "si se demuestra que el Estado de Derecho no se identifica con el Estado demo-liberal y que la producción de normas jurídicas de carácter general por órganos que no sean los específicamente administrativos constituye un atributo fundamental en todo Estado de Derecho, habrá que reconocer que el principio de legalidad puede y debe subsistir, por muy honda que sea la crisis de las instituciones democráticas o por muy lejos que el intervencionismo estatal en materia económica nos sitúen del liberalismo decimonónico en la materia".¹⁷

En materia tributaria, por ser sustancial, nuestro Legislador debe prescribir el principio sobre que ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos en grado superior. Debe estar totalmente seguro que el Estado de Derecho se afirmaría cada vez más, cuando la Administración Pública financiera sujetara su actuación y disposiciones, a las leyes y reglamentos que son de carácter superior, y ante todo, a la misma Constitución

¹⁷ Sainz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. 9ª. Ed. Universidad Complutense, Facultad de Derecho. Madrid, 1991.T. II, p. 162

Además, veamos lo que nos dice el Art. 131 respecto a las atribuciones de la Asamblea Legislativa ordinal 6.: "Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos...". Por lo que nuestra Constitución en esta disposición establece el principio de reserva de ley, en materia tributaria. Estos dos preceptos fundamentales nos están significando: que la facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado,

Resultado de lo anterior, es, pues, que el principio de reserva de ley, tenga un significado doble:

1. La modalidad de reserva de acto legislativo primario, que consiste en que él exige ley, tanto para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo como para su creación, y
2. El principio de reserva de ley, propiamente dicho, que regula la creación y elementos que configuran cada uno de los tributos.¹⁸

En lo que se refiere a la creación de tributos, existe en nuestro Derecho Tributario el principio de reserva de ley, en esa doble modalidad: en un inicio, el Legislador Constituyente, en uso de su facultad exclusiva, ordena que no pueden imponerse contribuciones (tributos) sino en virtud de una ley, y luego, el Legislador ordinario, puede crear y hacer las regulaciones de todos los elementos materiales y formales del tributo: gestión administrativa, procesos judiciales de garantía tributaria, etc.

Pero en nuestro país, a las Municipalidades se les confiere o delega facultades impositivas. El Art. 104 inciso primero establece que la autonomía del Municipio comprende "crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca" y el inc. Último ordena, al referirse a las Municipalidades, que éstas "Elaborarán sus tarifas de impuestos y las reformas a las mismas para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa,".

Formalmente, sólo es la Asamblea Legislativa, y las Municipalidades, en cuanto de facultades impositivas se trata, las que están facultadas para elaborar sus tarifas de impuestos.

2.1.3 Principio de Justicia Tributaria

Adam Smith, economista escocés, en su obra Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones, publicada en la segunda mitad del Siglo XVIII, 1776, sostiene que no sólo la agricultura es creadora de riqueza, con impuesto único sobre la misma, como señalaba la escuela Fisiocrática, sino también la industria y el trabajo; y, según refiere Matus Benavente, dicho autor clamaba: "Que sea dicho de una vez por todas que todo impuesto que recae en definitiva sólo sobre una de estas tres clases de entradas es necesariamente injusto, en cuanto no afecta a las otras", y todavía pule su concepto, cuando adelante dice: "Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno,

cada uno lo más posible en proporción a la renta de que gozan bajo la protección del Estado, observar esta máxima o apartarse de ella, constituye lo que se llama igualdad o desigualdad en la repartición del impuesto".¹⁸

Este principio de igualdad o de isonomía, se halla consignado en el Art. 131 CN respecto a las atribuciones de la Asamblea Legislativa ordinal 6. en su primera parte: "Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa".

Esto significa, en materia impositiva, que la ley tributaria asegura igual tratamiento en las cargas públicas; o sea, que asegura el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones.

El principio de igualdad, al adquirir difusión universal se orientó hacia el concepto de equidad, "equity", no obstante que Smith empleó la expresión "equality", que significa igualdad. Después se transformó aún más el concepto adquiriendo el de justicia en la tributación.

Pero, lo fundamental de la máxima de Smith, es la afirmación de que los impuestos (tributos) deben ser: iguales, equitativos o justos.

Este principio de justicia tributaria, que limita el poder tributario, se desarrolla a través de estas dos concepciones:

¹⁸Matus Benavente, Manuel. "Finanzas Públicas" Ed. Jurídica de Chile. Santiago 1962. p. 34.

1. Principios clásicos de generalidad y uniformidad, y
2. Principios modernos de discriminación y progresividad.

a) Principio de Generalidad. El principio de generalidad, según lo expone Smith, consiste en que es menester que los tributos se apliquen a todos, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas previstas en la ley, y no sólo a una parte de ellas. Todos deben pagar impuestos y nadie debe estar exento de pagarlos, si reúnen esta básica condición: capacidad contributiva.

La capacidad contributiva, es la capacidad económica de satisfacer un tributo. se manifiesta por:

- a) Riqueza que se gana;
- b) Beneficios que se derivan al contribuyente por un servicio público material o inmaterial.

Flores Zavala, refiriéndose a este principio, lo dice en estos términos: "el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto".¹⁹

b) Principio de Uniformidad. El principio de uniformidad, significa que todos los contribuyentes son iguales frente al tributo.

¹⁹ Flores Zavala, Ernesto. Ob.Cit. p. 143.

Nada más que, por este principio, no basta el criterio de capacidad contributiva, como en el anterior; y requiere de otro complementario para explicar, para el caso, por qué dos rentas iguales son gravadas en forma desigual cuando tienen fuente distinta.

John Stuart Mill, aportó este otro criterio complementario. El lo llamó principio de la igualdad de sacrificio.

c) Principio de Igualdad de Sacrificio. La igualdad de sacrificio determina una exigencia, cual es distinguir el origen o fuente del tributo, para determinar la igualdad o desigualdad en la situación personal de cada sujeto pasivo, según sean los esfuerzos empleados en la obtención de la capacidad contributiva. Consiste, pues, en que a esfuerzos iguales es justo que los tributos sean iguales; éstos serán desiguales, si el sacrificio es diverso

Este principio de sacrificio, explica por qué a pesar de que existan dos rentas libres iguales, o igual capacidad contributiva, y, pongamos por caso, que una se origina en el trabajo y la otra en el capital, son gravadas con cuotas desiguales, porque no es justo gravarlas por igual, si el sacrificio de cada uno de los sujetos titulares de esas rentas, es desigual: la renta de uno de ellos, representa el fruto de su trabajo y energía laboral, la del otro, en cambio, representa el ingreso por capital sin desgaste de energía por su parte; debe pues, gravarse menos uno que el otro.

Con la unión de este criterio, que es subjetivo, al de la capacidad contributiva, que es objetivo, se logra la uniformidad del tributo en su aplicación.

d) Principio del Mínimo Sacrificio. El principio del mínimo sacrificio, consiste en que cada miembro del Estado debe contribuir a los gastos públicos, pero su sacrificio debe ser el menor posible. El Estado está limitado así en su pretensión excesiva de tributos.

e) Principios Modernos:

a) Principio de Discriminación. Esta institución fue introducida en Inglaterra en 1907, y por excelentes resultados que produjo, como indica Matus Benavente, es conocida con el nombre de "reforma moral de Asquith".²⁰

Este principio, y el que sigue, son principios modernos de la justicia tributaria. El de discriminación, sostiene que entre las rentas fundadas o del capital, y las provenientes del trabajo, debe establecerse una discriminación impositiva, a fin de concederles a éstas un trato tributario más favorable en ciertas cuantías. Tiene su cristalización, tanto en las exenciones y rebajas como en los recargos impositivos: en las primeras como un estímulo y en éstos como una represión tributaria

²⁰Matus Benavente, Manuel. Op. Cit. p. 168

b) Principio de Progresividad. Adolfo Wagner, señala que las herencias para personas distintas al grupo familiar del causante, así como los beneficios excesivos de la industria y el comercio, deben ser gravados con tasas fuertemente progresivas.

Un fuerte opositor de esta fórmula progresiva, fue el francés Leroy-Beaulie, en 1877. Pero al triunfar en doctrina el criterio de progresividad, en el Siglo XIX, no se incorporó a los sistemas impositivos sino hasta en el primer cuarto del presente siglo.

Estos dos últimos principios, están íntimamente relacionados con el principio financiero conocido como "elasticidad del sistema tributario",

2.1.4 Principio de no confiscación

Confiscación, en materia tributaria, es la adjudicación que se hace al Fisco de los bienes de un sujeto pasivo, en calidad de sanción o castigo, por infracción de ley impositiva.

Se considera confiscación de bienes, pues, la pena que se aplicará total o parcialmente en los bienes de una persona, para el pago de una responsabilidad tributaria (impuestos, recargos, intereses, multas), hecha por la autoridad pública competente: de gestión administrativa o judicial.

Sin embargo, el Art. 106 inciso último CN. es terminante, cuando ordena: "Se prohíbe la confiscación, ya sea como pena o en cualquier otro concepto."

Este principio de no confiscación, tiene su fundamento en otros principios constitucionales:

a) El Art. 103CN. que reconoce y garantiza la propiedad privada en función social, el Art. 11 CN. que regula el principio de audiencia, esto es, que nadie puede ser privado de su propiedad o posesión, ni de su vida, etc., sin antes haber sido oído y vencido en juicio. Y mientras esto no acontezca, los impuestos, por regla general, no deben absorber el capital de los particulares.

Estos principios constitucionales, y otros más, han dado afianzamiento a esta doctrina limitativa: "las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias".

La confiscación, se aclara, es una institución distinta a las medidas cautelares, como el comiso de determinados objetos o mercaderías, que suelen establecer el Código Penal, las leyes de represión aduanera y las que imponen gravámenes al consumo

2.1.5 Principio de Doble Imposición

La doble imposición, consiste en que una misma fuente impositiva es objeto de dos o más superposiciones de gravámenes, establecidas por una misma entidad o dos más entidades que actúan en el plano nacional o internacional; por ejemplo: que el Estado y el Municipio, o un Estado y otro, concurren en gravar las mismas personas o los mismos bienes, en

ejercicio simultáneo de sus facultades impositivas. Este concepto, por su generalidad, es de aplicación interna de los países y en el orden internacional.

Seligman, citado por Giuliani Fonrouge, sostiene que en su sentido más simple, la doble imposición consiste en "gravar dos veces la misma persona o la misma cosa".²¹

Este criterio es amplio, más puede restringirse, *strictu sensu*, al reunirse estas ideas: a) Imposición doble o múltiple; b) Gravamen a las personas o bienes; c) Por análogo concepto; d) Mismo período de tiempo, y e) Dos o más entes con poder tributario. Puede decirse así, que existe doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario.

Las circunstancias que motivan la doble imposición son las siguientes:

- a) Desarrollo de la riqueza mobiliaria;
- b) Ampliación e internacionalización del comercio;
- c) Progreso científico que facilita la comunicación de pueblo a pueblo,
- e) Intensificación de las exigencias financieras del Estado para poder cumplir sus fines.

El problema de la doble imposición se complica por la inexistencia de un criterio único de atribución del poder tributario, por ejemplo, que un

²¹ Giuliani Fonrouge, Carlos María. Derecho Financiero. vol. I., 2ª Ed. Depalma Buenos Aires.1973. V. I, p. 323

Estado grave el hecho impositivo de acuerdo al criterio de territorio, y otro, de acuerdo al criterio de domicilio, o de ciudadanía, etc.

Para evitar las dobles imposiciones, se han señalado varios sistemas, entre los que están: separación de las fuentes de los recursos, impuestos en coparticipación (shared taxes), suplementos o adicionales impositivos, subsidios o subvenciones compensatorios, concesión de créditos por impuestos pagados en otra jurisdicción y deducción de tributos pagados.

Estos sistemas, de índole política, tratan de mantener el ordenamiento de un sistema unificado, que evite el poder tributario incurrir en conflictos de atribuciones, limitándose a lo justo: imposición simple. De esta manera, una misma fuente impositiva no deberá ser objeto de más de un gravamen.

3. LOS TRIBUTOS

3.1 Definición

Los tributos son ingresos públicos de Derecho público²² que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la Ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.

²²Martín Queralt, Ob.Cit p. 79

Los tributos expresa Sainz de Bujanda²³ "no es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) del que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios. Este mecanismo consiste en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la ley"

Como es sabido, la doctrina y el derecho positivo coinciden en englobar dentro del término genérico "tributo", los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En tal sentido podemos definir el tributo como la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, una vez realizado el supuesto previsto en la ley.

3.2 Características

- Los tributos son generalmente recursos de carácter monetario.

Aunque en algunas ocasiones puede ser bienes no dinerarios, pero sí valubles en dinero, estas son las prestaciones en especie. Se produce una dación en pago para su cumplimiento; las mismas consideraciones son aplicables a aquellos casos en los que la Administración, en caso de impago, proceda al embargo de bienes del deudor.

- Los tributos tienen carácter coactivo.

²³ Sainz de Bujanda, Fernando. OP. Cit. P. 171.

Son obligaciones impuestas por el Estado u otro ente público de manera unilateral sin tomar en cuenta la voluntad del contribuyente en este sentido el ordinal 6 del artículo 131CN. expresa que corresponde a la Asamblea Legislativa” decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...”

- Los tributos existen en virtud de una ley.

Los tributos deben ser impuestos por medio de una ley. El artículo 231 CN. dispone “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público”.

- Los tributos tienen carácter contributivo.

Su destino es cubrir los gastos que demande el cumplimiento de sus fines. Los fines del Estado están recogidos en nuestra carta magna en el artículo 1 “El Salvador reconoce a la persona humana como el origen y fin de la actividad del Estado, que está organizado para la consecución de la justicia, de la seguridad jurídica y del bien común.

En consecuencia, es obligación de Estado asegurar a los habitantes de la República, el goce de la libertad, la salud, la cultura, el bienestar económico y la justicia social”.

El carácter contributivo permite distinguir los tributos de las penas pecuniarias, como las multas o sanciones que aunque producen beneficio económico no es este el fin, sino castigar al que transgredió la ley.

Podemos agregar que a pesar que la finalidad de los tributos es de índole fiscal, a la vez puede también tener en algunos casos fines extrafiscales como sucede con los impuestos a los alcoholes y al tabaco que son al mismo tiempo instrumentos de la política comercial, sanitaria.

El carácter contributivo del tributo significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales²⁴. A través de la figura del tributo se hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado, dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines.

3.3 Clasificación de los Tributos

Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Esta clasificación tripartita es la más difundida en la doctrina y la que acepta nuestro ordenamiento jurídico, el ya enunciado artículo 131 ordinal 6 de la CN. lo recoge, así como el artículo 223 del mismo cuerpo normativo el cual expresa: “ forman la Hacienda Pública: (ordinal 4’) los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a los impuestos,

²⁴ Ibid., p. 39

tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan”.

De igual forma el inciso segundo del artículo 3 de la Ley General Tributaria Municipal establece:” son Tributos Municipales, los Impuestos, las Tasas y demás Contribuciones Especiales Municipales”. El artículo 131 en el inciso 1 emplea el vocablo “contribuciones” en sentido genérico, abarcando toda clase de tributos; otras veces se utilizan como sinónimos los términos “impuestos” o “precios” y “contribuciones” o “cuotas”, o “cotizaciones”.

Para evitar estas imprecisiones, y darle lucidez a este punto al tratar de los tributos lo definiremos cada uno especificando sus características, especificando que es en el hecho imponible donde radica la diferencia entre las distintas clases de tributos.

4. IMPUESTOS

4.1 Concepto

La definición de impuestos presenta dificultades, ya que éste responde a los elementos comunes del tributo, de ahí que buena parte de la doctrina ha creído conveniente dar como un elemento distintivo propio del tributo la independencia entre la obligación de pagar el tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto, esta podrá o no vincularse al contribuyente, aunque esta vinculación es una situación de

hecho que no tiene trascendencia jurídica en lo que respecta a la obligación del contribuyente de pagar el impuesto.

De modo que los Redactores del Modelo del Código Tributario para América Latina definieron el impuesto como "el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".²⁵

Es en la Ley General Tributaria Municipal donde encontramos la única definición en nuestro ordenamiento jurídico y prescribe en el artículo 4 "son impuestos municipales los tributos exigidos por los Municipios, sin contraprestación alguna individualizada"

La definición del Modelo del Código Tributario para América Latina es la más clara a diferencia de la nuestra, ya que contiene la nota característica esencial de los impuestos: la prestación tributaria se mantiene independiente de la actividad a que destine el Estado.

Entonces, podemos definir el impuesto como aquel tributo, cuya obligación tiene como hecho imponible una situación independiente de las actividades estatales.

²⁵ Modelo de Código para América Latina. Exposición de Motivos. P. 20

4.2 Características

De la anterior definición podemos señalar que a los impuestos se les caracteriza por:

- ser una prestación contributiva, generalmente pecuniaria, exigida por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley para el cumplimiento de sus fines.
- El hecho imponible es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente, es el tributo exigido sin contraprestación directa.

4.3 Clasificación de los impuestos

Existen diferentes clasificaciones, que atienden a diversos criterios, tales como económicos, administrativos, jurídicos, etc. Explica Sainz de Bujanda²⁶ que la distinción se emplea con base al ámbito que se aplica, ya sea la jurídica o la económica.

4.3.1 Impuestos directos e indirectos.

Dentro de la teoría económica de la imposición "Impuestos Directos son aquellos que recaen sobre el patrimonio o sobre la renta obtenida, sean rentas parciales o renta global de los distintos sujetos.

²⁶ Sainz de Bujanda.Op. Cit. P.177

Son impuestos indirectos los que tienen por objeto la circulación o tráfico de las riquezas o las diversas modalidades del consumo o renta gastada²⁷

El alcance jurídico del término se le debe a Sainz de Bujanda, quien expresa que es preferible hablar de métodos impositivos directos y métodos impositivos indirectos porque se hace alusión a la manera de establecer y ordenar la tributación.

Se está en presencia de los primeros cuando la norma jurídica tributaria establece la obligación del pago del impuesto a una determinada persona sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse. En otras palabras el impuesto es directo cuando no se prevé la traslación jurídica de la cuota tributaria.

Son impuestos indirectos aquellos en que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor. Ejemplo del impuesto directo es el impuesto sobre la renta; de impuesto indirecto, el IVA.

Esta referencia ha tenido mucha importancia en nuestro país, tanto que el Decreto número 429 emitido por el Consejo de Gobierno

²⁷ Ibid.

Revolucionario el 21 de diciembre de 1949 (Diario Oficial N° 279 tomo 147, de la misma fecha) en virtud del cual desaparece la Dirección General de Contribuciones y crea en su lugar la Dirección General de Contribuciones Directas y la Dirección General de Contribuciones Indirectas. Estas son algunas de las atribuciones de estas Direcciones: (artículo 2).

- Serán competencias de la Dirección General de Contribuciones Indirectas lo relacionado sobre Impuestos de licores; cigarrillos nacionales e importados; el Impuesto sobre el azúcar de consumo interno, pasajes aéreos y marítimos... y aquellas otras que no se le conceden a la Dirección General de Contribuciones Directas;

-La Dirección General de Contribuciones Directas tendrá a su cargo las atribuciones concernientes al Impuesto sobre la Renta; al Impuesto de Vialidad; al Impuesto sobre Donaciones; al Impuesto de Saneamiento y pavimentación; al Registro y matrícula de comercio, y a la Matrícula del Timbre.²⁸

²⁸ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. Manual de Derecho Financiero. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial. 1· Ed. 1993. p.247.

4.3.2 Impuestos Reales y Personales.

“En los Impuestos Personales, la persona constituye un elemento esencial para la formación del presupuesto objetivo, de tal modo que la riqueza gravada, (renta o patrimonio) se convierte en presupuesto objetivo del impuesto a través de la persona”.²⁹

Partiendo de este punto, impuesto real es el que grava una manifestación de riqueza que, puede ser pensada prescindiendo de la relación con una determinada persona. Así, la renta que produce un inmueble puede ser gravada sin tomar en cuenta el sujeto que ha de pagar el impuesto.

El impuesto personal por el contrario, grava una manifestación de riqueza que no puede ser pensada sino en relación a una determinada persona. Es imponderable el considerar al sujeto a la hora de configurar el hecho imponible, el cual no puede existir al margen de aquél. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta que grava la renta global la que ha de imputarse siempre a un sujeto determinado.

4.3.3 Impuestos subjetivos y objetivos.

Son Impuestos subjetivos aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo son tomadas en cuenta a la hora de

²⁹ Sainz de Bujanda. Op. Cit. P. 178.

cuantificar la deuda tributaria tenemos a manera de ejemplo el impuesto sobre la renta.

Son Impuestos objetivos aquellos en los que las circunstancias personales del sujeto pasivo no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar la deuda. Ejemplo, el IVA:

Esta clasificación atiende a los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, por lo que no coincide con la anterior que distingue entre impuestos reales y personales que atiende a la específica consideración del hecho imponible, según su relación con el sujeto obligado. Sin embargo los impuestos personales son algunas veces subjetivos y por otra parte los reales pueden ser a la vez subjetivos.

4.3.4 Impuestos periódicos e Instantáneos.

Los impuestos Instantáneos son aquellos en los que el presupuesto de hecho se agota con su propia realización. Por ejemplo: el gravamen de las sucesiones, Impuesto sobre transferencia de Bienes y Raíces, el IVA.

Son Impuestos periódicos los que el presupuesto de hecho es continuo en el tiempo o es de realización progresiva. Se fracciona el hecho imponible en diferentes periodos, llamados periodos impositivos. Tenemos por ejemplo, el Impuesto sobre la renta.

Con una naturaleza sustancialmente idéntica a la de los impuestos, nuestro ordenamiento jurídico reconoce la existencia de otras contribuciones como las que financian el Instituto Salvadoreño del seguro social, estableciéndose contribuciones a cargo de los patronos y trabajadores, que pasan a formar parte del fondo del Seguro y que pueden calificarse como Impuestos al trabajo.

5. TASA

Mucho tiende a confundirse los elementos económicos, jurídicos y políticos para su caracterización. En una primera aproximación la tasa surgía en el ámbito de los servicios divisibles mientras el impuesto lo hacía en el de los indivisibles, de esta definición de índole económica se fue pasando a una diferenciación marcadamente jurídica basada en los principios de capacidad contributiva y de equivalencia. Expresa Sainz de Bujanda que “el impuesto ha de pagarse en función del nivel de la riqueza-patrimonio de los sujetos en tanto que la tasa habrá de cuantificarse por la participación efectiva de cada sujeto en las ventajas o beneficios que la prestación del servicio le procura. El impuesto se paga por el contribuyente sin contraprestación por parte del ente público, en tanto que la tasa sí origina el derecho a una contraprestación: la obtención del servicio público”.³⁰

³⁰ Op. Cit. P. 179-180.

Los Redactores del Modelo del Código Tributario para América Latina sostuvieron que las tasas y contribuciones deben ser definidas en función de dos elementos” las características del hecho generador y el destino del tributo; son ambos indispensables para caracterizar estos tributos no solo frente a los impuestos son también frente a los precios. El hecho generador de las tasas está caracterizado por la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en la persona del contribuyente y que es inherente al Estado. Se prescinde deliberadamente de la ventaja que el servicio pueda proporcionar al contribuyente y de la demanda voluntaria de este elemento que puede faltar sin alterar el concepto de tasa.”³¹

La tasa fue definida en el artículo 16 del Modelo del Código Tributario para América Latina como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida en pago de servicios no inherentes al Estado”.³²

Generalmente se denominan tasas a los tributos que gravan la realización de alguno de los siguientes hechos imposables:

³¹ Op. Cit. P. 20

³² Ibid.

-La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.

-La prestación de servicios públicos.

-La realización de actividades en régimen de Derecho público.

La ley General Tributaria Municipal nos dice en el artículo 5 que “son tasas Municipales, los tributos que se generan en ocasión de los servicios públicos de naturaleza administrativa o jurídica prestada por los Municipios”

Podemos señalar que tasa es aquél tributo, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación de un servicio o la realización de una actividad por parte del Estado, que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.

5.1 Características.

- El hecho imponible está constituido por la prestación individualizada de un servicio o la realización de una actividad obligatoria por parte del Estado que está vinculada con el obligado al pago.

- Los sujetos. En cuanto al sujeto activo de la tasa éste debe ser un ente público ya que, el presupuesto objetivo consiste en la actuación del ente público. El sujeto pasivo es la persona beneficiada o afectada por dicha actuación.

- La diferencia fundamental entre tasa e impuesto se encuentra en la configuración del hecho imponible, caracterizando a la tasa la exigencia de la actividad pública y la individualización del sujeto pasivo como la persona beneficiada o afectada por dicha actuación.

- El destino del producto de la tasa es el financiamiento del servicio que origina la obligación, aunque no existe unanimidad entre los distintos expositores al considerar esta característica. En nuestro propio sistema tributario encontramos servicios que generan el pago de tasas, sin que el producto de estas se encuentre destinado al financiamiento de los mismos. Por ejemplo los derechos que se pagan para la inscripción de documentos de la Propiedad Raíz e Hipoteca.

5.2 Clasificación de las tasas

5.2.1 Tasas estatales

Son reconocidas como ingresos de la Hacienda Pública tal como lo prescribe el artículo 223 CN. que dice: “Forman la Hacienda Pública. Ordinal 4 Los derechos derivados de las leyes relativas a impuestos tasas y demás contribuciones y los que pueden ser percibidos por la administración del Estado o por organismos autónomos”. Son decretados por la Asamblea Legislativa según lo dispone el ordinal 6. del artículo 131CN. Ejemplo las tarifas establecidas por el Registro de la Propiedad Raíz e Hipotecas y el registro de comercio.

5.2.2 Tasas municipales.

Reconocidas como ingreso del Municipio tal como lo dispone el artículo 63CM: que establece: “Son ingresos municipales...” “ordinal 1 “el producto de los impuestos, tasas y contribuciones especiales” y el artículo 204 CN. que prescribe la autonomía del Municipio y que ésta comprende ordinal 1 “Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca...”

6. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Las contribuciones especiales o contribuciones de mejora son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

El Modelo del Código Tributario para América Latina las define como “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”.³³

³³ Modelo de Código para América Latina. Exposición de Motivos Ob. Cit. P.20.

La diferencia entre éstas y otros tributos está dada por dos elementos a saber: el hecho generador y el destino del tributo. La Ley General Tributaria Municipal la contribución especial, la define en el artículo 6 como aquél tributo que paga el contribuyente por el beneficio especial real o presunto que presta las municipalidades a través de la ejecución de obras públicas o actividades determinadas, realizadas por los Municipios por ejemplo, fiestas patronales.

6.1 Características

- El hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o incremento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado. Al igual que el impuesto y la tasa es un tributo, es decir una prestación que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio y en virtud de una ley.

- La contribución se diferencia del impuesto en que el producto de éste se destina a la financiación de servicios generales o necesidades públicas genéricas sin que haga alusión a posibles beneficiarios indirectos o directos concretos. Y de la tasa en que la administrativa productora del beneficio o del aumento del valor no se dirige inmediatamente al beneficiario sino a la colectividad aunque repercuta en su favor. Por ejemplo, Obras de pavimentación alumbrado etc.

7. CUADRO COMPARATIVO EN RAZÓN DEL HECHO GENERADOR, SUJETO, ORIGEN Y DESTINO DE LOS TRIBUTOS.

IMPUESTOS	HECHO GENERADOR	SUJETO ACTIVO	ORIGEN DE LOS TRIBUTOS	DESTINO DE LOS TRIBUTOS
	una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente	El Estado	La ley	Necesidades públicas genéricas
TASAS	La participación efectiva de cada sujeto en las ventajas o beneficios que la prestación del servicio le procura.	Ente Público	Ordenanza	Es el financiamiento del servicio que origina la obligación,
CONTRIBUCIONES ESPECIALES	la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes	Estado	La ley	Financiación de las obras que originaron el presupuesto de la obligación

8. ESTRUCTURA DE LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA

El ámbito del Derecho Tributario Material está determinado por el contenido de la obligación tributaria, por lo tanto hay que distinguir la relación jurídica tributaria en sentido amplio, que comprende todos los vínculos jurídicos que produce la aplicación de las normas tributarias entre el ente público y los sujetos pasivos; y la relación jurídica tributaria en sentido estricto que comprende solamente el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria de la persona obligada al pago.

La relación jurídica tributaria en sentido amplio, es de contenido complejo y está integrada por:

- La obligación tributaria que se caracteriza por el contenido patrimonial de la prestación que constituye su objeto, así como por hacer llegar al acreedor los ingresos necesarios para su funcionamiento.
- Las regulaciones reguladas por las leyes tributarias de contenido que no tienen por finalidad producir ingresos tributarios. Por ejemplo, las obligaciones pecuniarias derivadas de la imposición de multas.
- Los derechos y deberes que derivan directamente del ordenamiento jurídico financiero y que carecen de contenido patrimonial.³⁴

Nos referiremos a la obligación tributaria que es la que constituye el núcleo de la relación jurídica tributaria.

³⁴ Kuri de Mendoza, OP. Cit. p.260.

8.1 La Obligación Tributaria

8.1.2 Concepto.

Queralt y Serrano definen la obligación tributaria como “la obligación de pago de la cuota tributaria, esto es 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 cantidad económica manifestada y con el resto de principios de justicia tributaria que determina la imposición”³⁵

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

En El Salvador no contamos con una Ley General Tributaria que regule este instituto. No obstante se cuenta con una Ley General Tributaria Municipal que presenta un concepto muy acertado porque delimita los sujetos y el contenido de la obligación y recoge una premisa fundamental en la configuración del tributo” el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” y la realización del hecho generador. Y expresa “La obligación tributaria municipal es el vínculo 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, especie o servicios apreciable en dinero, al verificarse el hecho generador de la obligación tributaria, en el

³⁵ Queralt, Juan Martín Ob. Cit. p. 334.

plazo determinado por la ley u ordenanza que lo establezca, o en su defecto en el estipulado en esta ley”.

8.1.3 Características

- Es un vínculo que existe entre el sujeto pasivo y el ente público.
- Es una obligación ex -lege. Tiene como única fuente normativa la ley, la que debe determinar los hechos que al realizarse, darán nacimiento a la obligación tributaria, careciendo de relevancia la voluntad de las partes.
- Es una obligación de Derecho Público. Se trata de un instrumento jurídico de satisfacción del tributo, recurso básico de la Hacienda por lo que responde a un interés público de orden patrimonial y su procedimiento se rige por normas de Derecho Público. Es de Derecho Público, tanto por el interés jurídico tutelado, como por el régimen jurídico que se aplica.
- Su objeto consiste en un a prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero a favor de ente público. Martín Queralt y Lozano Serrano consideran que “el objeto de la obligación tributaria es una prestación patrimonial a un ente público, por lo que admitiendo la configuración obligacional, se trataría de una obligación de dar; y más concretamente, de dar una suma de dinero”.³⁶

Aspecto controvertido en cuanto al objeto de la obligación tributaria es el pago en especie o en servicios apreciables en dinero. Bayona y soler consideran que “las obligaciones de dar pueden admitir, sin dejar de ser pecuniarias distintos medios de pago entre los que pueden figurar eventualmente el pago en especie”³⁷

³⁶ Op. Cit. P.336.

³⁷ Bayona de Perogordo, Juan José y soler. Derecho Financiero 2ª ED. vol. I librería Compas Alicante 1989.p.38.

- Se trata de una obligación principal que se distinguen entre otras prestaciones accesorias propias del ordenamiento tributario, como presentar declaraciones al Fisco. No depende de ninguna otra obligación, se le puede atribuir el carácter de autónoma y de definitiva, porque su extinción acaba por completo el vínculo jurídico y cualquier expectativa en relación a otra obligación futura dependiente de la que se ha satisfecho.

- Indisponibilidad del crédito. A diferencia de la obligación civil, en que el acreedor puede disponer del crédito a su favor de manera que estime conveniente hasta incluso dispensar de su cumplimiento al deudor, en la obligación tributaria del sujeto activo no goza de ninguna discrecionalidad en función del interés público que se persigue, en tal sentido el artículo 232 de la CN dice “Ni el órgano Legislativo ni el ejecutivo podrán dispensar el pago de las cantidades reparadas a los funcionarios y empleados que manejen fondos fiscales o municipales, ni de las deudas que manejen a favor del fisco o de los Municipios.”

8.1.4 Nacimiento de la obligación tributaria.

Es una obligación ex -lege, es de aquellas obligaciones que nacen cuando se realiza el hecho previsto en la ley, que en nuestra legislación llamamos indistintamente hecho generador o hecho imponible.

9. Hecho Imponible

El hecho imponible o hecho generador constituye un concepto elemental en la teoría jurídica de la obligación tributaria, por lo que se vuelve menester su incorporación en este estudio y de él trataremos.

El Modelo del Código Tributario para América Latina define el hecho imponible (hecho generador para la comisión redactora) como

sigue: “el hecho generador es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación” Al tipificar el tributo está determinando la clase de tributo cuya obligación se origina.

La Ley General Tributaria Municipal en el artículo 12 define el hecho imponible y expresa: “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”.

Sobre esta base consideramos que el hecho generador es el supuesto previsto en la ley, para tipificar el tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

9.1 Elementos del hecho Imponible

La doctrina al tratar los elementos constitutivos del hecho imponible distingue fundamentalmente dos: el objetivo y el subjetivo.

9.1.2 Aspecto objetivo o presupuesto objetivo

El Aspecto objetivo es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde diversos puntos: material, espacial, temporal y cuantitativo.

Aspecto material. Es el que indica la capacidad económica tipificada por la norma tributaria. Por ejemplo la obtención de rentas tipificada como hecho generador del Impuesto sobre la Renta.

Aspecto espacial. En este punto encontramos una obligada conexión con la problemática relativa a la aplicación de la ley en el espacio. El hecho imponible se lleva a cabo en un territorio determinado, por ello hay que establecer la eficacia de las normas que regulan quiénes son los

sujetos de la obligación tributaria en relación con el territorio en el que se ha producido el hecho tenemos:

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

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

Aspecto temporal. Es necesario considerar el tiempo al analizar cada uno de los problemas que el hecho generador plantea a saber: el momento de nacimiento de la obligación tributaria, el momento de su exigibilidad; y la ley aplicable para la determinación del origen de la obligación, ahora bien, la obligación tributaria nace al producirse el hecho generador; la Ley General Tributaria Municipal confirma el hecho de que el legislador puede en la norma de creación de cada tributo específico, establecer criterios muy propios para la determinación de la realización del hecho imponible que genera la obligación. Por ejemplo el artículo 14 de dicho cuerpo legal prescribe: "El hecho generador se considera realizado desde el momento en que se producen todas las circunstancias y elementos constitutivos previstos en la ley u ordenanza respectiva, o en el momento en que legalmente se considera producido".

Por otra parte para la exigibilidad de prestación tributaria generalmente media un lapso entre el nacimiento y la exigibilidad de la prestación; cada tributo contiene las normas que determinen el momento en que el ente público puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria; para el caso el artículo 34 de la Ley General Tributaria Municipal establece como norma general, independientemente de lo que cada instrumento legal de creación de cada tributo disponga; "En las leyes u ordenanzas de creación de impuestos, tasa y contribuciones especiales se fijarán los plazos o fechas límite para el pago de los

mismos. Cuando en dichas leyes u ordenanzas no se fije plazo o fecha límite para el pago de los tributos respectivos, deberán cancelarse dentro de los sesenta días siguientes al día en que ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

Cuando los tributos sean establecidos por el municipio en el ejercicio de su potestad tributaria, el pago se efectuará dentro de los sesenta días siguientes al de la notificación de la resolución en que quede firme la resolución respectiva”.

En relación a la determinación de la ley aplicable se debe partir de dos premisas básicas: a) que las leyes son irretroactivas, lo que significa que afectan hechos producidos con posterioridad a su entrada en vigencia; b) que para el nacimiento de una obligación tributaria es indispensable la concurrencia de dos elementos: la existencia al momento en que se produzca el hecho, de una norma vigente que le de la condición de imponible y, un segundo aspecto es que el hecho producido esté integrado por todos los elementos constitutivos prescritos por la ley.³⁸

Aspecto cuantitativo. El hecho debe realizarse en una determinada cuantía. El objeto de la obligación tributaria es la prestación que normalmente consiste en la entrega de dinero, por excepción se realiza en especie o servicio. La determinación de la prestación tributaria a través de la ley puede hacerse de dos formas:

1-Directamente por el legislador. En este caso la ley fija la cantidad de dinero que los sujetos pasivos de un determinado tributo deben entregar al Estado, es un tributo de cuota fija. Por ejemplo, los llamados derechos (tasas) de inscripción del Registro de comercio, que establecen un arancel correspondiente.

2-Indirectamente por el legislador. En esta situación la ley no fija la cantidad que ha de pagarse, pero indica la manera de pagar la cuota. El tributo de cuota fija se agota de en la especificación legal de la suma que

³⁸ Kuri de Mendoza, OP. Cit. p. 274

ha de pagarse; en cambio el tributo de cuota variable se requieren de dos elementos esenciales de cuantificación: la base imponible y el tipo de gravamen.

La Ley General Tributaria Municipal en el artículo 26 define la base imponible como “La base imponible de la obligación tributaria municipal es la dimensión del hecho generador que sirve para cuantificar el tributo, al aplicarle la tarifa correspondiente”.

En cuanto al tipo de gravamen, conocido en nuestra normativa legal como tarifa, Ferreiro Lapatza, citado por Bayona Soler, define la tarifa como “la expresión cifrada de la cantidad a pagar como tributo, fijada por la ley, para cada grado o escalón de la base imponible o por cada unidad o unidades de la misma”.³⁹

Podemos afirmar de esta manera que el tipo de gravamen o tarifa es el elemento que, aplicado a la base imponible permite cuantificar la obligación tributaria.

9.1.3 Aspecto subjetivo.

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

El elemento subjetivo cumple la función primordial de determinar qué persona está obligada al pago del impuesto; en ocasiones de manera indeterminada en otras de manera determinada como el caso de la renta. Esta relación da lugar a la clasificación de los impuestos en reales y personales.

³⁹ Bayona soler. Op. Cit. P.160.

9.2 Teoría de la exención tributaria.

Se considera integrada a la teoría jurídica del hecho imponible, ya sea porque modifica los efectos jurídicos tradicionalmente atribuidos al hecho imponible, o porque se considera parte de su contenido.

El Modelo del Código Tributario para América Latina define la exención en el artículo 65 como "la dispensa legal de la obligación tributaria" Se trata de hechos que en principio están comprendidos en la definición del hecho generador de la obligación tributaria, pero a los cuales la ley por razones de política fiscal, excluye de la misma, lo que no debemos confundir con los casos de no imposición que se produce cuando la circunstancia considerada no está comprendida en la definición legal del hecho generador.

10. Sujetos de la obligación tributaria

10.1 Sujeto activo

Define el Modelo del Código Tributario para América Latina en el artículo 21 como "el ente acreedor del tributo".

De igual manera la Ley General Tributaria Municipal en el artículo 17 expresa que: "El sujeto activo de la obligación tributaria municipal es el Municipio acreedor de los tributos respectivos".

La potestad o poder de aplicar tributos pertenece al Estado en su rama legislativa, pero otros entes públicos pueden ser autorizados a recaudarlos y realizar todos los actos relativos a su administración.

"El sujeto activo es, en principio, el Estado, pero en su calidad de administrador patrimonial, ostentando en su nombre la calidad del crédito tributario. Pero no sólo la administración hacendaria del Estado puede ser

sujeto activo, sino todas aquellas instituciones oficiales autónomas, municipales y demás ente públicos competentes para gestionar y recaudar los tributos establecidos en la ley”.⁴⁰

10.2 Sujeto pasivo

Existe una vinculación entre el sujeto pasivo del tributo (persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado) y el sujeto pasivo de la obligación tributaria (la persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación fijada por la ley) pero de esta vinculación no se desprende una identidad entre ambos concepto. Por lo general el sujeto pasivo del tributo (el contribuyente) es el sujeto de la obligación, pero en ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación a personas distintas del contribuyente, y que por esas circunstancias se suman a éste o lo sustituyen íntegramente.⁴¹

El Modelo del Código Tributario para América Latina lo define como “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean de calidad de contribuyente o de responsable”

La Ley General Tributaria Municipal en el artículo 18 dispone “El sujeto pasivo de la obligación tributaria municipal es la persona natural o jurídica que según la ley u ordenanza respectiva, está 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 aún cuando conforme al derecho común carezcan de personalidad jurídica, de conformidad a las normas

⁴⁰ Kuri de Mendoza y otros. Op. Cit. P. 282.

⁴¹ Giuliani Fonrouge, Op. Cit.p.386.

tributarias municipales, se les atribuye la calidad de sujetos de derechos y obligaciones.

El Estado de El Salvador, sus 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 servicios, con excepción de las de seguridad social, serán también sujetos pasivos de impuestos municipales”. Es de hacer la respectiva aclaración que ANTEL ya no es tal porque las telefonías pasaron a ser privatizadas y ya no presta el servicio el Estado.

CAPITULO III

11. LAS POTESTADES TRIBUTARIAS DE LA ALCALDIA MUNICIPAL DE SAN SALVADOR, ALCANCES Y LIMITES.

11.1 ASPECTOS GENERALES DEI PODER TRIBUTARIO

El poder tributario aparece como una de las exteriorizaciones más clásica y convincente de la soberanía, en cuanto al hecho político-económico de que la administración tiene que satisfacer las necesidades económicas del Estado obteniendo los recursos necesarios para ello, dentro de este marco el poder tributario aparece fundamentalmente como la posibilidad legal de tomar o imponer decisiones unilaterales que haga posible la obtención de los ingresos.⁴²

Tradicionalmente se entendía como derivado del poder supremo del Estado (concepto de soberanía) es decir como la facultad inherente a los entes públicos de organizar su propio sistema de ingresos y gastos. De esta manera se comprendía al tributo como la prestación pecuniaria que exige el Estado basado en su poder de imperio. La soberanía del Estado ha sido históricamente el fundamento del poder tributario, el poder era considerado un atributo de la soberanía que surge como consecuencia de la concentración del poder político en el príncipe. Rodríguez Bereijo citando a Franco Gaetano Scoca expone “la teoría de la soberanía y la conceptualización del poder de imponer tributos y cargas como un atributo de la soberanía, tenía en los teóricos de la monarquía

⁴² Ibid. Blumenstein (Sistema di Diritto delle imposte p. 36) concibe el poder de imposición como la posibilidad de hecho y de derecho que tienen los entes públicos territoriales para establecer impuestos. Una especie de emanación de la soberanía territorial o sea del señorío que el Estado tiene sobre las personas y las cosas que se encuentran en su territorio o en el de los entes públicos dependientes de la autoridad estatal.

absoluta sobre todo un fin político: rescatar para el rey la mayor parte posible de las fuentes de tributación”⁴³

Seguidamente conforme a los avances del Estado de Derecho toda la actuación debe estar sometida al orden jurídico el cual limita al poder con que actúa la Administración Pública. Esta regulación del poder convierte al poder tributario, según Rodríguez Bereijo en el poder normativo en materia tributaria.

Para Narciso Amorós El poder concretado por el derecho a fijar una política económica general es el poder financiero y en cuanto permita o ejercite poderes jurídicos en su territorio y en la materia fiscal podría identificarse con el poder tributario estrictu sensu.

El primero está ligado con el aspecto político de la soberanía y el segundo se relaciona con los aspectos jurídicos o territoriales de esta misma soberanía; desde este punto de vista las obligaciones legales que nacen del impuesto son las relaciones entre un sujeto dotado de imperio (El Estado) y otro sujeto (el contribuyente o sujeto pasivo) sometido al imperio del primero, se justifica el contenido del poder tributario tanto en la doctrina del *Ius Imperio* ampliada por el principio de supremacía, como por la sumisión económica y social que permite la inclusión satisfactoria del individuo en un campo social.⁴⁴

Según Pérez Royo “El poder Tributario no puede ser considerado como fundamento de la imposición dicho fundamento se encuentra en el deber de contribuir establecido en la propia Constitución ni se puede hablar de un poder tributario originario inherente al Estado por su propia existencia. El poder tributario como los otros poderes o potestades

⁴³ Rodríguez Bereijo Alvaro. “Introducción al Estudio del Derecho Financiero” Ministerio de Hacienda. Madrid 1976.

⁴⁴ Amorós, Narciso. “Derecho Tributario (Explicaciones)”. 2da. ed. Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1970. p.156.

públicas existe jurídicamente sólo en virtud de la Constitución y de los límites establecidos por ésta”.⁴⁵

El poder tributario no es más que la facultad del Estado para recolectar los tributos. Para lograr determinar el concepto de poder tributario debemos retomar la definición de poder político. El poder político actualmente, es la capacidad que tiene el Estado de dirigir o encaminar, incluso por la fuerza, a la sociedad para que se cumplan los fines preestablecidos en la Constitución, los cuales concuerdan con el interés general de los asociados.

Es indudable que para alcanzar cualquiera de estos fines, se debe tener un mínimo de recursos económicos disponibles, siendo entonces el objetivo fundamental del poder tributario proveer los recursos financieros suficientes para la consecución de las metas estatales.

Por el poder tributario o potestad tributaria, sólo se crean los tributos mediante normas dirigidas a todos los destinatarios, es decir son obligaciones de carácter abstracto o general para sujetos indeterminados; en tanto, por la realización del hecho imponible, se concretiza la relación jurídica tributaria, dándose un deudor tributario y un acreedor tributario que es el Estado.⁴⁶

⁴⁵ Pérez Royo, Fernando “Derecho financiero y Tributario, parte General” novena ed. Editorial Civitas. P.47.

⁴⁶ Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo. Ref. 127-M-97

11.2 LÍMITES AL PODER TRIBUTARIO

11.2.1 Principio de legalidad

En materia tributaria es necesaria la referencia a dos aspectos que encierra la expresión principio de legalidad por una parte, el principio de reserva de ley, y, por otro el principio de legalidad de la administración. El principio de reserva de ley establece que determinadas regulaciones solo pueden ser adoptadas mediante una ley, este principio tiene a su vez dos aspectos: uno material relativo a ciertos temas reservados a la ley por la constitución; y otro formal que resulta de dos principios: el de jerarquía normativa y el de congelación de rango.

El principio de legalidad nos dice “que toda actuación singular del poder esta justificada por ley previa”.

En primer lugar la legalidad tributaria se identifica con el principio de reserva de ley, requiriéndose en consecuencia, una ley formal para el establecimiento de los tributos, ello implica que no debe existir el tributo sin ley previa que lo establezca, principio recogido en la máxima “nullum tributum sine lege”; en segundo lugar significa que toda gestión de los tributos debe aparecer atribuida a la administración.

La relación jurídica entre la Administración Pública y los administrados está regulada por el Derecho Administrativo, por lo que en un Estado de Derecho la Administración actúa conforme a las exigencias que el ordenamiento jurídico aplicable le ordena y que en otros términos significa "sometimiento estricto a la ley". El principio de legalidad consagrado en nuestra Constitución, es para la Administración Pública, no un mero límite de la actuación administrativa, sino el legitimador de todo su accionar.

En virtud de lo anterior se afirma que las facultades con que se encuentran revestidos los entes y órganos de la Administración Pública

para la consecución de sus fines, están expresamente consignados en la normativa jurídica reguladora de la actividad pública que están llamados a desarrollar. En consecuencia, los titulares tienen la obligación de supeditar las facultades encomendadas conforme a los lineamientos establecidos en la ley y por principio de legalidad.

11.3 EL PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL EN EL SALVADOR

El Salvador es un país geográficamente pequeño, dividido en 14 departamentos y 262 municipios, distribuidos en todo el territorio nacional. El municipio salvadoreño, como unidad político administrativa primaria del Estado, cuenta con su propio territorio, población y gobierno local y tiene como marco legal las disposiciones establecidas en la Constitución de la República y el Código Municipal, principalmente.

La Constitución de la República (1983) estipula que los municipios son autónomos en lo económico, técnico y administrativo y se rigen por el Código Municipal, que determina los principios generales para su organización, funcionamiento y ejercicio de su autonomía.

De acuerdo a la Constitución de la República, la autonomía del Municipio comprende, en lo referente a los aspectos financieros, lo siguiente:

- Crear, modificar y suprimir tasas por servicios y contribuciones especiales.
- Decretar su presupuesto de ingresos y egresos.
- Gestionar libremente en las materias de su competencia.
- Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de sus dependencias.
- Decretar ordenanzas y reglamentos locales.

- Elaborar sus tarifas de impuestos y las reformas a las mismas, para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa.

Por su parte, el Código Municipal (1986) otorga a los municipios una serie de competencias, para que éstos cumplan con los fines del Estado en el nivel local.

Las competencias municipales son amplias y diversas y, para efectos de su presentación, se han agrupado así:

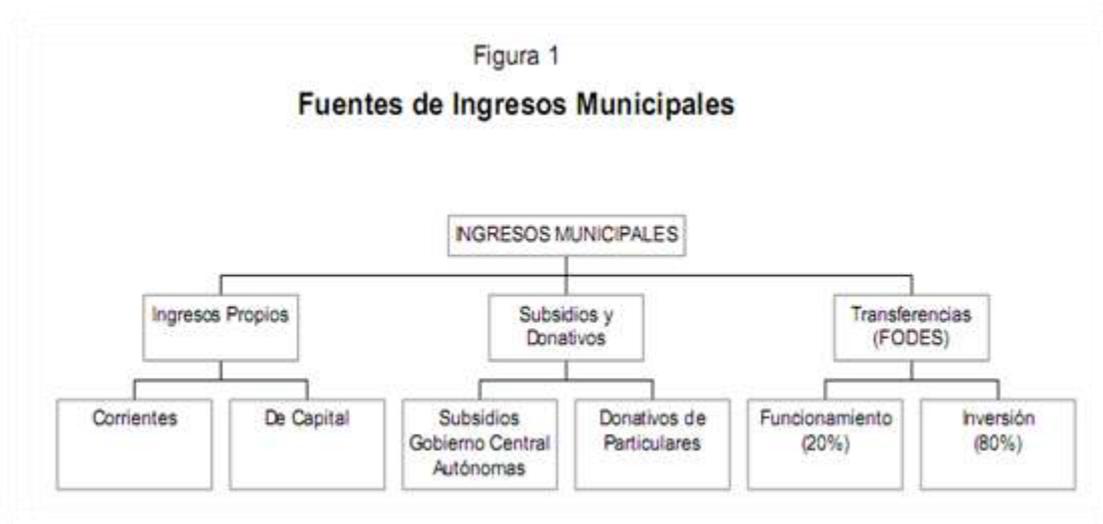
- Planificación del desarrollo urbano y rural del municipio.
- Prestación de servicios públicos, tales como: aseo, mercados, rastros, tiangués, cementerios, nomenclatura, ornato público, registro del estado familiar, registro ciudadano y otros.
- Promoción del desarrollo social, a través de la ejecución de programas en áreas como: educación, salud, cultura, deporte, recreación, saneamiento ambiental, vivienda, renovación urbana y otros.
- Promoción de actividades económicas en la localidad: industria, comercio, servicios, artesanías y agrícola.
- Promoción de la participación ciudadana en la solución de los problemas locales.
- Regulación, supervisión y control de actividades de particulares, como: espectáculos públicos, publicidad comercial, establecimientos comerciales y similares.

Muchas de las competencias municipales son propias, puesto que son de carácter local; en cambio otras, las desarrolla el municipio en coordinación con otras entidades de la administración pública.

11.4 RECURSOS FINANCIEROS DEL MUNICIPIO DE SAN SALVADOR

Los recursos con los que puede contar el municipio para cumplir con sus fines y competencias, se pueden agrupar así:

- **Ingresos Corrientes**, en ellos están comprendidos los impuestos, tasas por servicios y otros ingresos corrientes.
- **Ingresos de Capital**. Los recursos provenientes de la venta de activos, contratación de préstamos, obtención de dividendos y utilidades y otras operaciones de capital.
- **Subsidios**. Son fondos trasladados a los municipios por el Gobierno Central o entidades autónomas, por una sola vez, para ejecutar obras o actividades específicas.
- **Donaciones**. Recursos transferidos al municipio por personas, familias, empresas privadas, gobiernos extranjeros, organismos internacionales y otros particulares para fines específicos.
- **Transferencias del Estado**. Fondos del Presupuesto Nacional que se transfieren a los municipios para sufragar gastos operativos y de inversión. Se trata del Fondo para el Desarrollo Económico y Social de los Municipios (FODES, 1988), que actualmente equivale al 6% de los ingresos corrientes del gobierno central.



11.4.1 Ingresos Corrientes

Los ingresos corrientes son los recursos que dependen directamente de la capacidad de los gobiernos locales para generar ingresos localmente, mediante el uso de su poder tributario.

Los ingresos corrientes municipales comprenden los rubros siguientes:

- **Impuestos.** Se establecen para las personas naturales o jurídicas que desarrollan actividades económicas lucrativas en la jurisdicción municipal.
- **Tasas por servicios.** Deben pagarlas las personas por el hecho de que el municipio les presta un servicio público de carácter administrativo o jurídico.
- Otros ingresos corrientes como: multas, recargos, intereses tributarios y otros.

11.4.2 Impuestos y tasas por servicios en la municipalidad de San Salvador

Están obligados a pagar impuestos municipales las personas y empresas que ejercen actividades comerciales, industriales, financieras o de servicios en el municipio.

Las tasas se cobran por la prestación de servicios públicos, tales como: alumbrado público, aseo, ornato, casas comunales, cementerios, mercados, establecimientos en plazas y sitios públicos, mantenimiento de pavimentos, rastro, tiangues, estadios municipales, piscinas municipales y otros que representan uso de bienes municipales.

También están sujetos al pago de tasas los servicios jurídicos municipales, tales como: auténtica de firmas, emisión de certificaciones y constancias, guías, documentos privados, licencias, matrículas, permisos,

matrimonios, testimonios de títulos de propiedad, transacciones de ganado y otros de similar naturaleza.

La fuente fundamental de recursos locales que dispone el municipio de San Salvador son los tributos, compuestos por impuestos y tasas por servicios. Los impuestos se pagan por ejercer una determinada actividad económica y las tasas, por los servicios municipales.

12. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA ALCALDÍA MUNICIPAL DE SAN SALVADOR

La Alcaldía Municipal de San Salvador tiene dentro de su estructura organizativa un Concejo Municipal que es la máxima autoridad; además por ser un municipio grande cuenta con un Staff asesores. Administrativamente está estructurada por Gerencias, Subgerencias, Departamentos, Unidades, Secciones y Subsecciones.

Dentro de las Dependencias de la Alcaldía Municipal de San Salvador relacionadas con la función tributaria se encuentran: Departamento de Impuestos, Departamento de Recaudación, Tesorería, Unidad de fiscalización. Como parte de las facultades de apoyo atribuida por ley a esta municipalidad.

12.1 Departamento de impuestos

Tiene como objetivo general controlar el registro de los contribuyentes que desarrollan una actividad económica dentro del Municipio para mantener una información completa y oportuna de éstos. Las funciones básicas son las siguientes:

- Asesorar y recibir declaraciones, registrar a todo contribuyente obligado al pago de impuestos municipales.

- Efectuar en forma oportuna toadas las aplicaciones de facturación y cobro de trámites ya sea de impuestos o sanciones.
- Mantener actualizado y depurados los registros de los contribuyentes
- Llevar el control de toda la actividad relativa al trasporte y servicio de esparcimiento.

Dentro de la estructura organizativa del Departamento de Impuestos se encuentran las siguientes secciones: Asistencia e Información, Registro y Recepción de Declaraciones, Trasporte y Servicio de Esparcimiento, Procesamiento de Datos y Control Documentario.

12.2 Sección de asistencia e información

Dentro de las funciones de esta sección se encuentran las siguientes:

- Proporcionar asesoría tributaria a los contribuyentes o responsables, la cual puede ser personal, telefónica y a través de medios publicitarios
- Recibir y controlar recursos interpuestos.
- Realizar inspecciones.
- Revisión de libros contables y otros.
- Controlar y emitir informes, constancias resoluciones y certificaciones.
- Solicitar información al contribuyente o responsable relativas al cumplimiento de las obligaciones formales
- Atender citaciones.

12.3 Sección de registros y recepción de declaraciones

Dentro de las funciones de esta sección se encuentran las siguientes:

- La inscripción y desinscripción de contribuyentes mediante formulario F-4.
- Recepción y control de calidad de las declaraciones de impuesto municipal o solicitud de modificaciones las cuales se presenta en

formularios F1, F2 y F3 los cuales son recibidos del contribuyente; a la vez llevan un control de las declaraciones que les envíen diariamente cada uno de los distritos, tomando en cuenta el tipo de formulario recibido y seguimiento de los contribuyentes omisos.

12.4 Sección transporte y servicio de esparcimiento

Dentro de las funciones de esta sección se encuentran las siguientes:

- - controlar la actividad de transporte en cuanto trámite de apertura y traspaso de cuentas de vehículos taxis y otros; descargo de multa de los mismos.
- Control de transporte comercial
- Control de servicios de esparcimientos (cines)
- Presentaciones de música e vivo y presentación de eventos artísticos nacionales e internacionales, además de la asesoría respectiva.

12.5 Sección de procesamiento de datos

- Tiene como función principal procesar la información de las declaraciones, actualizándola en el sistema informático y emitir estado de cuenta actualizado, para lo cual realiza una verificación de los cálculos aritméticos mediante un programa informático con el objeto de determinar la exactitud de la declaración jurada, caso contrario es devuelta a la sección de Asistencia e Información para comunicarlo al contribuyente o responsable; luego de procesar la información es devuelta a la Sección de Control Documentario para ser archivada.
- Otra de sus funciones es la de asignar el Código de Actividad Económica (CAE) mediante la información contenida en el formulario de inscripción presentado por los nuevos contribuyentes.

- Aplica las resoluciones por recursos interpuestos y modificaciones (inactividad, cambios de dirección, etc.) realizadas por la Unidad de Asistencia e Información, Fiscalización y por el Concejo Municipal, estas últimas previo análisis de la Comisión de Apelaciones, además verifica e interpreta los resultados del vector de error.

12.6 Sección de control documentario

Tiene como funciones las siguientes:

- Archivar y crear expedientes a los nuevos contribuyentes.
- Controlar la documentación enviada a las diferentes dependencias de la Institución (depuración de cuentas, Unidad de Fiscalización, Departamento de recuperación de mora, Asesoría Legal, Comisión de Apelaciones, Unidad de Auditoría Interna, Archivo General, etc.).
- Controlar e incorporar las aperturas, modificaciones y cierres de cuentas corrientes por comercio a través de la actualización del sistema de índice mecanizado.

12.7 Departamento de recaudación

Esta sección se creó en el mes de junio de dos mil y tiene como función principal coordinar las actividades realizadas por las secciones que dependen jerárquicamente de éste, las cuales son: Cuentas Corrientes, Recuperación de Mora y Depuración de Cuentas.

12.8 Sección de cuentas corrientes

-Tiene como funciones emitir solvencias municipales de cuentas corrientes por comercio e inmueble.

- Emitir planes de pago con aquellos contribuyentes que no tienen capacidad de pago inmediata.
- Gestionar el pago de aquellos contribuyentes que durante el proceso de fiscalización se les determinó y aplicó multas e impuestos complementarios.
- Enviar a la Unidad de Asesoría Legal las fianzas bancarias presentadas por el contribuyente para hacerlas efectivas cuando los planes de pago son incumplidos.

12.9 Sección de recuperación de mora

Las funciones que realiza son las siguientes:

- Establecer la cartera de contribuyentes morosos, visitarlos para la entrega de aviso de cobro y estado de cuenta con el objetivo de llegar a una negociación respecto a la mora gestión de cobro mediante llamadas telefónicas y telegramas.
- Enviar a la Unidad de Asesoría Legal los contratos incumplidos para su posterior proceso jurídico así como de aquellas cuentas que fueron gestionadas y notificadas, y de las cuales no se recibió ninguna contestación por parte del contribuyente.
- Celebrar planes de pago con aquellos contribuyentes que no tienen capacidad de pago de acuerdo al análisis respectivo.

12.10 Sección de depuración de cuentas

Se encarga de analizar y depurar cuentas en mora, gestionar cuentas cobrables por mora, notificar resoluciones a contribuyentes en mora y proporcionar asesoría al contribuyente.

Sus funciones principales las realiza en base a las áreas siguientes:

- **Gestión de Mora:** Recuperación de mora considerada antigua para la municipalidad.

- **Depuración de Cuenta:** La función principal es establecer la cartera de cuentas que poseen mora de más de diez o quince años, con la finalidad de recuperar dicho saldo o cerrarla de oficio por la razón de que legalmente ya prescribieron.

12.11 Tesorería

Está formada por las secciones de pagaduría y Colecturía, encontrándose en esta última la Sub- Sección de Vialidades algunas funciones son:

- Enviar a las empresas por medio de la sección de notificaciones el formulario de la nómina de empleados, para el trámite de vialidad.

- Recibir formulario con nómina de empleados.

- Elaborar vialidades de acuerdo a las empresas que cumplieron con todos los requisitos establecidos en dicho trámite.

12.12 Unidad de fiscalización

Se encarga de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias (formales y sustantivas) por parte de los contribuyentes con el

objetivo de mejorar los niveles de recaudación de la municipalidad y tiene las siguientes funciones:

- Verifica las declaraciones de impuesto y solicitud de modificación presentada por los contribuyentes y en coordinación con el Departamento de Impuesto.

- Ejecuta planes operativos con la finalidad de verificar los vectores de variación de las declaraciones y así fiscalizar a aquellos contribuyentes que según los parámetros y criterios de selección que establecen la jefaturas deberán ser verificados emitiendo una resolución de acuerdo a los resultados obtenidos la cual es enviada al Departamento antes mencionado para su aplicación.

12.13 Departamento de licencias, matriculas y permisos

El objetivo principal de este Departamento es contribuir al proceso de modernización de la Alcaldía de San Salvador mediante la revisión de procesos actuales y la sugerencia de mejoras administrativas que conlleven a solventar agilización en los trámites. Tiene como funciones principales:

- Regular las actividades de comercialización de bebidas alcohólicas, sorteos, rifas, funcionamiento de aparatos parlantes, música en vivo, casa de juego, loterías de cartón.
- Otorgar matrícula de imprenta y permisos a lustrabotas.

13. ATRIBUCIONES DEL MUNICIPIO DE SAN SALVADOR PARA CREAR TRIBUTOS

El poder fiscal como manifestación del poder estatal está en el origen de los tributos que precisamente se definen como recursos obtenidos por el ejercicio del poder coercitivo del Estado.

En los Estados de Derecho ese poder se haya circunscrito por las normas fundamentales de la organización estatal. En otras palabras, no se ejerce libremente sino dentro de las normas fundamentales que regulan la organización y la actividad del Estado, estas son las normas constitucionales, y en cuanto se refieren a los tributos merecen la calificación de tributarias. Ontológicamente, forman parte del Derecho Constitucional, por su objeto se vinculan con el Derecho tributario concebido en el sentido amplio como el conjunto de normas y principios que rigen los tributos.

No puede haber actividad financiera sin fiel apego a la Constitución. En el Estado de Derecho cualquier actividad financiera, que no tenga por base la norma fundamental, es arbitraria y compromete la estabilidad del Estado.

Esto es el carácter legal del poder tributario, por eso es necesario que primeramente esbochemos el contenido de las principales disposiciones de nuestra Carta Magna aplicable a la actividad tributaria y seguidamente desarrollaremos lo relativo a las leyes de carácter secundario que son las que desarrollan la primera, a la que deben ajustarse y jamás alterar.

En este sentido, la Constitución de la República en el art. 203 inc.1° establece la autonomía de los municipios tanto en lo económico y técnico como en lo administrativo, y expresa que se regirá por un código municipal, que sentará los principios generales de su organización, funcionamiento y ejercicio de sus facultades autónomas, en este sentido, el artículo 3 del CM establece que la autonomía de los Municipios se extiende entre otras a la creación, modificación y supresión de tasas por servicios y contribuciones públicas, para la realización de obras determinadas dentro de los límites legales.

Dentro de estas facultades autónomas le corresponde al municipio en lo relativo al poder tributario con base al art. 204Cn. Ordinales 1 y 6:

1º Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca.

6º Elaborar sus tarifas de impuestos y las reformas a las mismas, para proponerlas como ley a la Asamblea Legislativa.

En lo que se refiere a la creación de tributos, existe en nuestro Derecho Tributario el principio de reserva de ley, en una doble modalidad: en un inicio, el Legislador Constituyente, en uso de su facultad exclusiva, ordena que no pueden imponerse tributos, sino en virtud de una ley, y luego, el Legislador ordinario, puede crear y hacer las regulaciones de todos los elementos materiales y formales del tributo: gestión administrativa, procesos judiciales de garantía tributaria, etc.

Tan sólo una ley formal puede crear las instituciones tributarias. Y ley en sentido formal, es el precepto de Derecho positivo que emana directamente del órgano Legislativo. A contrario sensu, ley en sentido material, es toda norma jurídica ya emane del Poder Legislativo o del Administrativo, en forma de ley, decreto, reglamento, ordenanza etc., que se integran al ordenamiento jurídico del país.

De acuerdo con el principio de reserva de ley, no puede ningún otro Poder estatal, que no sea el Legislativo, crear y regular los tributos, pero en nuestro país, a las Municipalidades se les confiere o delega facultades impositivas, en armonía con el art. 7 LGTM que establece "Compete a la Asamblea Legislativa, crear, modificar o derogar Impuestos Municipales, a propuesta de los Concejos Municipales, mediante la emisión del decreto

legislativo correspondiente. Es competencia de los Concejos Municipales crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales, mediante la emisión de la ordenanza, todo en virtud de la facultad consagrada en la Constitución de la República, artículo 204 numeral primero y de conformidad a esta Ley.”

Esta disposición tiene su importancia, por cuanto ella misma apuntala el criterio ya considerado, que el Poder del Estado creador y regulador de leyes Tributarias, formalmente, sólo es la Asamblea Legislativa, y que las Municipalidades, en cuanto de facultades impositivas se trata, están facultadas para elaborar sus propias tarifas y proponerlas como ley, en sentido material, a aquella, que puede:

a) Aprobarlas sin reformas o;

b) Aprobarlas con reformas. En ambos casos la ley será formal.

Bajo este orden de ideas, las Municipalidades violentan muchas veces el principio de legalidad de los tributos, en tanto que crean por vía ordenanza impuestos, que a la luz de este artículo las Municipalidades tienen la facultad para proponer las respectivas tarifas como ley a la Asamblea Legislativa y es ésta la que finalmente las aprueba o no, no así las tasas y contribuciones especiales en donde la Municipalidad sí tiene competencia para crear, modificar o suprimirlas.

En virtud de lo anterior, el reconocimiento del principio de legalidad contemplado en nuestra Constitución implica que la Administración Pública en el país puede ejecutar sólo aquellos actos que el bloque jurídico le permite, y en la forma en que en el mismo se regule, es decir, sólo puede actuar cuando la ley la faculte y en los términos que la

delimite. La Administración Pública puede única y exclusivamente dictar actos en ejercicio de atribuciones previamente conferidas por la ley⁴⁷.

El acto administrativo tributario no puede ser producido de cualquier manera, a voluntad del titular del órgano o a quien compete tal producción, sino que ha de seguir un procedimiento determinado según los términos de la ley aplicable al mismo, constituyendo un vínculo jurídico, de naturaleza dinámica y evolutiva, desarrollado en derechos, obligaciones, y cargas; vínculo que se mantiene entre la Administración y el administrado a través de distintas fases cronológicas del mismo, y que concluyen con la decisión de la Administración.⁴⁸ Desde esa perspectiva, y en cumplimiento al Principio de Legalidad Tributaria, no debe de perderse de vista, que todos los elementos que giran alrededor del tributo, las facultades de la Administración Tributaria y las obligaciones y derechos de los contribuyentes, se encuentran enmarcadas en una ley formal, a la cual deben sujetarse tanto la mencionada Administración como los sujetos a que la misma ley se aplique ello en virtud, de los Principios de Legalidad como al de Seguridad Jurídica establecidos en nuestra Carta Magna, siendo la Ley General Tributaria Municipal la que regula estos aspectos.

La tasa es utilizada por los Municipios en la esfera de su competencia, cubriendo con ellas la mayor parte de sus erogaciones; la producción de ésta le corresponde por ley al concejo Municipal, y la de los impuestos es materia de reserva de ley, correspondiéndole como ya hemos señalado en líneas anteriores únicamente a la Asamblea Legislativa.

La Sala de lo Contencioso Administrativa estima que el pago de un servicio público se efectúa cuando solicitado el mismo la autoridad

⁴⁷ Sentencia de la Sala Contencioso Administrativo. Ref. 34-L-97

⁴⁸ Sentencia de la Sala Contencioso Administrativo Ref. 45-B-95

encargada lo presta, por lo que resulta importante señalar, que el nacimiento de la prestación del servicio público, desde luego cuando se solicita, constituye el elemento básico de la relación jurídica financiera, ya que en un momento dado puede existir la ley que establece el presupuesto de la prestación del servicio público, la Administración encargada de ejecutarlo y el interesado en solicitarlo, pero mientras no se materialice en la realidad la situación abstracta prevista por la ley, la prestación no nace y como consecuencia el pago de la misma tampoco⁴⁹.

Por otra parte, el destino de las tasa tiene que ser necesariamente la financiación del servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación. si la razón que sirve de fundamento a la tasa es la prestación de un servicio estatal, es menester que el producto tenga como único destino el servicio mismo, entendido este en términos amplios, se trata de una limitación en cuanto al destino de los fondos que se recauden, para evitar que las tasas se convierta en impuestos disimulados⁵⁰ aunque no existe unanimidad entre los diferentes doctrinarios sobre este punto, la polémica sobre si hay servicios públicos que no necesariamente exijan un determinado monto de financiación, no ha llegado a una resolución satisfactoria. La decisión de financiar un determinado servicio con tasa o con impuesto es una opción puramente política.

Por otra parte el art. 205 CN. Estipula “Ninguna ley ni autoridad podrá eximir ni dispensar el pago de las tasas y contribuciones municipales.”

Como es sabido, la doctrina y el derecho positivo coinciden en englobar dentro del término genérico "tributo", los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

⁴⁹ Sentencia de la Sala Contencioso Administrativo Ref. 16-E-94.

⁵⁰ Pérez Royo, Fernando Ob. Cit. p. 20

Hector B. Villegas señala que estas categorías: "no son sino especies de un mismo género, y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas. No solo las facultades de las distintas esferas de poder dependen de esta clasificación en algunos países, sino que además los tributos tienen peculiaridades individualizantes".⁵¹ El tratadista Pérez Royo en su Derecho Financiero y Tributario ha expuesto que: "el elemento diferencial de las categorías tributarias se ha establecido a partir de un concepto jurídico fundamental, como es la estructura del hecho imponible".⁵²

La exención "consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho"⁵³

Para efectos de ilustración traemos a este estudio el art. 7 numeral doce, literal D, de la Ordenanza Reguladora de las Tasas por Servicios Municipales de la ciudad de San Marcos, emitida por Decreto Ejecutivo número quince, de fecha veintidós de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, publicada en el Diario Oficial, Tomo trescientos cuarenta y tres, de fecha tres de junio de mil novecientos noventa y nueve. Específicamente el art. 7 estipula que: "Se establecen las siguientes TASAS POR SERVICIOS que la municipalidad de San Marcos presta en esta ciudad de la manera que se detalla a continuación, y que serán pagadas PREVIAMENTE a la prestación del servicio(...) N° 12 "DERECHOS POR EL USO DEL SUELO Y SUBSUELO"(...) D. Para mantener torres metálicas, postes de concreto, de madera, o similares en la jurisdicción destinados al tendido eléctrico y telefónico, así como también las cajas de distribución, las líneas telefónicas, cada una al mes ¢50.00", la que entra en conflicto con el art.11 de la Ley General de Electricidad, que prescribe la gratuidad del uso de los derechos de vía en

⁵¹ Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones De Palma, Buenos Aires, Pág. 75.

⁵² Ob. Cit. P. 37

⁵³ Sainz de Bujanda. Ob.Cit.p. 211

los bienes nacionales de uso público, para la construcción de redes de transmisión y distribución. Existiendo un conflicto de competencia entre la referida ley con la ordenanza, en este sentido, la Sala expone que el artículo 205 CN. despoja a la ley de la competencia para eximir o dispensar el pago de tasas municipales. “es la misma Constitución, norma primaria, la que realiza en este caso en particular un reparto de competencia en materia de tasas municipales, a favor del Municipio y en detrimento de la ley, a afecto de asegurar su autonomía”.⁵⁴ Sin embargo, esta misma Sala expone “el Art. 205 de la Constitución que veda específicamente la posibilidad de otorgar exenciones de tasas y contribuciones especiales no puede interpretarse extensivamente en detrimento de los administrados, privándoles de la posibilidad de gozar de exenciones a impuestos municipales, cuando una ley así lo establezca.”⁵⁵

Por otra parte, en Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo⁵⁶, la parte demandante expresa que “la Municipalidad de San Salvador le reconoció la exención de impuestos, ya que se encontraba registrada en esa Municipalidad como una empresa que se dedicaba únicamente a la actividad de imprenta, por lo cual conforme al art. 8 de la Ley de Imprenta fue declarada exenta del pago de impuestos municipales...”

En relación a ello el art. 49 LGTM establece que la “exención tributaria es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva o pago del tributo, establecida por razones de orden público, económico o social”. El artículo 2 LGTM especifica que “las leyes y ordenanzas que establezcan tributos municipales determinarán en su contenido las exenciones que pudieran otorgarse respecto a los impuestos.” El segundo inciso del artículo veintiuno recalca tal facultad estableciendo el hecho de

⁵⁴ Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo. Ref. 95–D-2003.

⁵⁵ Sentencia de la Sala contencioso Administrativo. Ref. 107-S-2000.

⁵⁶ Sentencia de la Sala Contencioso Administrativo. Ref. 199-A-2001

que "la exención de la obligación relativa al pago de impuestos no libera al contribuyente del cumplimiento de los deberes formales."

El artículo sesenta y ocho del Código Municipal prohíbe a los municipios "...dispensar el pago de impuestos, tasa o contribución alguna establecida por la ley en beneficio de sus ingresos...". Cuando la Asamblea Legislativa decreta impuestos para un municipio es en beneficio de "sus ingresos" cuando una ley concede exenciones sobre los impuestos municipales, está arrogándose una facultad soberana y no es el municipio el que está dispensando el pago.

El art. 50 del mismo cuerpo legal expresa que "Solamente por disposición expresa de la ley de creación o modificación de impuestos municipales se podrán establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios de tales exenciones, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal." La exención al formar parte del ámbito del hecho imponible, está cubierta por el principio de reserva de ley, que deberá ser respetado por normas no tributarias que otorguen exenciones. El principio de jerarquía normativa se desactiva cuando la Constitución establece un reparto de competencias materiales entre las diferentes fuentes. Labor que puede efectuarse directamente a través de normas constitucionales, o indirectamente, mediante normas infraconstitucionales, particularmente leyes, en cuyo caso opera el criterio de competencia.⁵⁷ El Artículo 51 reza:"la exención comprenderá los impuestos que se establezcan en la ley respectiva y los que estuvieren vigentes por leyes anteriores".

⁵⁷ Sentencia de Inconstitucionalidad. Ref. 24-97/21-98

A la luz de las premisas ya establecidas se concluye entonces, que es la misma Constitución, norma primaria, la que realiza en este caso en particular un reparto de competencia en materia de tasas municipales, a favor del Municipio y en detrimento de la ley, a efecto de asegurar su autonomía.

La ley así como debe establecer el tributo, y ello quiere decir que debe establecer todos los supuestos y elementos de la relación jurídica tributaria, la ley también debe establecer negativamente las exenciones, no pudiendo ser dispuestas por ningún organismo que no sea la Asamblea Legislativa, porque establecer relaciones tributarias significa definir las en su aspecto positivo como en sus exclusiones, admitiendo que estas pueden ser constitucionales.

Por otra parte, el art. 207CN establece que "los fondos municipales no se podrán centralizar en el Fondo General del Estado, ni emplearse sino en servicios y para provecho de los Municipios". El art. 83 LGTM en este orden estatuye que La recaudación del pago de los tributos y sus accesorios estará a cargo del Tesorero de cada Municipio, quien tendrá bajo su responsabilidad la percepción y custodia de los ingresos por tales conceptos, los cuales concentrará al Fondo General del Municipio respectivo, esto porque con base al artículo 203 CN tienen autonomía en lo económico. Sigue expresado la norma en comentario que "Para garantizar el desarrollo y la autonomía económica de los municipios, se creará un fondo para el desarrollo económico y social de los mismos. Una ley establecerá el monto de ese fondo y los mecanismos para su uso". El fondo a que hace referencia es el del FODES, creado a través de la ley del mismo nombre. Expresa además que son los Concejos Municipales los que administrarán el patrimonio de sus Municipios y éstos rendirán cuenta circunstanciada y documentada de su administración a la Corte de Cuentas de la República, quien además fiscalizará posteriormente la ejecución del Presupuesto.

Mientras que el Estado se encuentra formado por tres órganos el Municipio cuenta con un solo órgano de gobierno, el Concejo Municipal determinado en el artículo 24 del Código Municipal, éste ejerce la función ejecutiva y legislativa y aunque no hay un control político en la ejecución del presupuesto, porque el gobierno municipal se integra en su totalidad con los miembros del partido que resulte con mayoría de votos en la elección; siempre se ejerce un control técnico- jurídico-financiero.

Las potestades tributarias que por decisión constitucional corresponden a las Alcaldías Municipales, se encuentran reguladas en concreto a través del Código Municipal, la Ley General Tributaria Municipal, que es la norma que establece los principios básicos y el marco normativo general de dicha actividad administrativa y por las leyes aplicables, en especial a cada municipio, que establecen los impuestos municipales a cobrarse en los mismos.

El Art. 76 LGTM confiere las siguientes facultades a la administración tributaria municipal:

1º Facultades Normativas

Dentro de estas facultades, corresponde conforme al Art. 77 a los Concejos Municipales fijar las políticas, criterios y regulaciones generales a los cuales deben ajustar el ejercicio de sus funciones los Alcaldes y organismos dependientes de la administración tributaria municipal. Asimismo le compete emitir ordenanzas, reglamentos y acuerdos para normar la administración tributaria municipal.

La autonomía del Municipio es de índole económica, técnica y administrativa; como Ente descentralizado por territorio dentro del sistema de organización administrativa del Estado; siendo un Órgano distinto del poder central al que la Constitución y la Ley han confiado una serie de

potestades. Así la facultad de interpretar administrativamente las ordenanzas de creación de tributos municipales, a través de normas generales, corresponde a los Concejos Municipales como lo regula el artículo 78 LGTM. Además las normas generales emitidas por los Concejos Municipales solo podrán ser modificaciones o derogadas por ellos mismos según el artículo 79 de la referida ley.

2º Facultad de determinación de la obligación tributaria

A la luz del artículo 81 LGTM La administración tributaria municipal tiene facultades para la determinación de la obligación tributaria. La facultad de determinación, prescribe el art. 100 del referido cuerpo legal, es: "el acto jurídico por medio del cual se declara se ha producido el hecho generador de un tributo municipal, se identifica al sujeto pasivo y se calcula su monto o cuantía".

El acto de determinación de la obligación tributaria municipal como tal, es el resultado que surge de una serie de actuaciones entre la Administración y el sujeto obligado, orientadas a asegurar la realización de un interés público que consiste en la adquisición del tributo sujetándose a las reglas establecidas en la Ley para ese fin. Implica entonces, que la Administración como titular de la función tributaria, debe de actuar y cumplir cada una de las etapas que la ley le impone para que pueda emitir su decisión que contenga el monto de la obligación correspondiente.⁵⁸

El artículo 101 prescribe que "La administración tributaria municipal determinará la obligación tributaria, en aquellos casos en que la Ley u Ordenanza de creación de tributos municipales, así lo ordene y la efectuará con fundamento en los antecedentes que obren en su poder.

⁵⁸Sentencia de la Sala de lo contencioso Administrativo. Ref. 24-L-96

Cuando dichas Leyes, Ordenanzas o Acuerdos o establezcan, los contribuyentes deberán proporcionar los datos o documentos, o presentar declaraciones a fin de que la administración lleve a cabo tal determinación”

Para que se configure un hecho imponible se debe verificar el acaecimiento de cuatro elementos: a) material, implica la descripción objetiva del hecho o situación prevista de forma abstracta; b) personal, está dado por la persona que realiza el acto gravado o a cuyo respecto se configura el aspecto material, llamase sujeto pasivo de la obligación tributaria; c) temporal, indica el momento exacto en que se produce el hecho descrito en la ley; y, d) espacial, es el lugar donde se realiza el hecho descrito por el legislador. Si uno de estos elementos falta no surge la obligación tributaria.⁵⁹

El Art.105 del cuerpo normativo en estudio establece que la Administración Tributaria Municipal procederá a determinar de oficio la obligación tributaria, en tanto no prescriba la facultad correspondiente, en los casos siguientes:

“1º Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar declaraciones, estando obligado a hacerlo, o hubiere omitido el cumplimiento de la obligación a que se refiere el Art. 108 de esta Ley.

2º Cuando la administración tributaria municipal tuviere dudas razonables sobre la veracidad o exactitud de las declaraciones presentadas, o no se agregaren a éstos, los documentos anexos exigidos.

⁵⁹ Sentencia de la Sala de lo contencioso Administrativo. Ref. 211-R-2003

3º Cuando el contribuyente no llevare contabilidad, estando obligado a ello por esta Ley y otro ordenamiento legal o no la exhibiere al serle requerida, o la que llevare no reflejare su capacidad económica real.”

El procedimiento para la determinación de la obligación tributaria se encuentra previsto por el art. 106 de la LGTM de la siguiente forma:

“1º La Municipalidad notificará y transcribirá al contribuyente, las observaciones o cargos que tuviere en su contra, incluyendo las infracciones que se le imputen.

2º El contribuyente o responsable deberá formular y fundamentar sus descargos, dentro del plazo de quince días prorrogables, cumplir con los requerimientos que se le hicieren y ofrecer las pruebas pertinentes de sus argumentos.

3º Después de que se dé la contestación del contribuyente, se abrirá a prueba por el término de quince días, si se hubiese pedido. La Administración Tributaria Municipal podrá de oficio o a petición de parte, ordenar la práctica de otras diligencias dentro del plazo que estime apropiado.

4º Si el contribuyente o responsable no formula y fundamenta sus descargos, esta facultad caducará.

5º La Municipalidad debe hacer constar los casos en que el contribuyente acepte los cargos determinados por ella.

6º La Administración Tributaria Municipal deberá, en un plazo de quince días, determinar la obligación tributaria.”

La Administración Tributaria Municipal, al realizar la determinación de impuesto, debe verificar la ocurrencia de los cuatro elementos del hecho generador relacionados y respetando este procedimiento la Administración tiene la obligación de garantizar el derecho de audiencia y de defensa del administrado, para no caer en actos ilegales. El derecho de audiencia la Sala de lo Constitucional lo define como un derecho de

contenido procesal, cuyos aspectos fundamentales son: (a) que se siga un proceso conforme la ley; (b) que dicho proceso se ventile ante tribunales o autoridades administrativas previamente establecidas; (c) que se observen las formalidades esenciales; (d) que la decisión se dicte conforme a las leyes existentes con anterioridad al hecho que lo hubiere motivado. Esta Sala ha expresado que, en sede administrativa el debido proceso se enfoca, primariamente, en el derecho a ser oído durante el procedimiento administrativo. El debido proceso se presenta cuando los administrados plantean sus argumentos de descargo, tienen oportunidad de probarlos y, posteriormente, son retornados por la Administración Pública, la cual en el acto administrativo debe hacer palpable el juicio lógico que fundamenta el mismo.

Expresa el artículo 107 que “la facultad de la administración tributaria municipal para determinar la obligación tributaria prescribirá en el plazo de tres años, contados a partir del día siguiente al día en que concluya el plazo dentro del cual debió pagarse la obligación tributaria. Dicha prescripción podrá ser interrumpida por acto de la administración tributaria municipal encaminado a determinar el crédito tributario correspondiente.”

Con la iniciación de procedimiento se interrumpe la prescripción. La deuda impositiva u obligación, nace con la realización del hecho tributario, como ya se ha indicado, independientemente de su determinación. A partir de la fecha de ese nacimiento, se inician los actos de su determinación cuantitativa, dentro de ciertos términos, los que si vencen sin ejercitarse las facultades de gestión y determinación, caducan los actos de gestión. Caducados esos actos, prescriben las acciones y derechos de la Administración al cobro de la deuda tributaria, por no haber posibilidad de ejercerlos, ni durante aquel término u otro posterior, porque para exigir el cumplimiento del adeudo tributario, se requiere determinación previa en los plazos legales. Debe señalarse entonces, que

el derecho al cobro de la Administración surge en el momento de la determinación, por lo que pueden darse estas dos situaciones:

1. Si se vencen tales plazos legales, y no hay determinación, caduca la facultad de fijar la deuda tributaria, trayendo como consecuencia la prescripción extintiva de acciones, que implica la falta de ejercicio de facultades de gestión en el plazo determinado por la ley;
2. Si antes de vencerse los plazos de gestión, recae la determinación de la deuda tributaria por acto de liquidación, pero la Administración no ejercita sus acciones al cobro de la deuda en el plazo legal, también prescriben estas acciones o derechos.

La prescripción impide por el paso del tiempo la posibilidad de controvertir determinados asuntos, la cual para que opere, deberá ser solicitada expresamente por el interesado.⁶⁰

3º Facultad de verificación y control

El Art. 82 LGTM estatuye que la administración tributaria municipal tendrá las facultades de control, inspección, verificación e investigación de contribuyentes o responsables a fin de que unos y otros cumplan con las obligaciones establecidas en esta Ley, así como leyes y ordenanzas de creación de tributos municipales, sus reglamentos y normas de aplicación.

“El procedimiento para la realización del control, inspección, verificación e investigación es el conjunto de actuaciones que la administración tributaria municipal realiza con el propósito de establecer el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias municipales para determinar la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos,

⁶⁰ Sentencia de la Sala de lo contencioso Administrativo. Ref. 216-M-99.

independientemente de si han presentado o no su correspondiente declaración tributaria. Dicho procedimiento inicia con la notificación de la orden de control, inspección, verificación e investigación, firmada por el funcionario competente, la cual se denomina auto de designación de auditor en el que se indica entre otras cosas, la identidad del sujeto pasivo, los períodos o ejercicios, impuestos y obligaciones a controlar, verificar, inspeccionar e investigar, así como el nombre del auditor o auditores que realizarán ese cometido y, finaliza, con la emisión del correspondiente informe de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso, el cual deberá ser debidamente notificado al sujeto pasivo y servirá de base para iniciar el procedimiento establecido en el artículo 106 de la presente Ley.

Dichas funciones serán ejercidas por medio de funcionarios y empleados nombrados o delegados para tales efectos de conformidad con el Art. 74 de esta Ley.

Para el adecuado ejercicio de las mismas, la administración tributaria municipal podrá realizar las acciones siguientes:

1º Practicar inspecciones en locales de los contribuyentes;

2º Exigir a los contribuyentes o responsables la exhibición de sus libros y registros contables, sean manuales, mecanizados o computarizados y sus estados financieros y sus bienes, a fin de examinarlos y verificarlos;

3º Requerir información y declaraciones a los contribuyentes o responsables, en relación al cumplimiento de sus obligaciones tributarias;

4º Requerir de cualquier persona, particularmente de funcionarios de instituciones públicas y de titulares o representantes de empresas privadas, así como de las autoridades en general, todos los datos e informaciones necesarias para la verificación y control tributario;

5º Citar a contribuyentes, responsables o terceros para que rindan aquellas declaraciones que se consideren necesarias para la verificación y control o para apoyar cualquier actuación o procedimiento de la administración tributaria municipal;

6º Requerir directamente el auxilio de la fuerza pública, cuando hubiere impedimentos en el cumplimiento de sus funciones, salvo que por disposición legal, se necesite orden judicial al efecto.”

4º Facultad de recaudación y cobranza

El sistema recaudatorio comprende en palabras de Sainz de Bujanda “Las diversas modalidades de organización jurídica del servicio de percepción de los tributos”⁶¹ Conforme al artículo 83 LGTM la recaudación del pago de los tributos y sus accesorios la ejerce un Tesorero Municipal, quien tendrá bajo su responsabilidad la percepción y custodia de los ingresos por tales conceptos, los cuales van al Fondo General del Municipio. Para la percepción del pago de los tributos el interesado presenta el mandamiento de ingreso o documento de cobro correspondiente, debiendo la Tesorería Municipal extender recibo de ingreso por la cantidad enterada, en los formularios que para tal objeto sean autorizados por la Corte de Cuentas de la República.

La recaudación podrá realizarla directamente la Tesorería Municipal o por medio de los mecanismos previstos en el Art. 89 del

⁶¹ Ibidem. p. 342

Código Municipal, sin más limitaciones que las establecidas en el respectivo contrato, que para tal efecto se elabore y en el Código Civil o de Comercio, según el caso. Por ejemplo lo hacen a través de la red bancaria o distribuidoras de electricidad a fin de buscar los medios más factibles para que el contribuyente entere sus tributos.

Para asegurar una efectiva recaudación de los Tributos Municipales, la administración tributaria, deberá establecer los organismos dependientes encargados de ejercer el control del pago de los impuestos, tasas y contribuciones especiales, por parte de los contribuyentes o responsables, así como los mecanismos para determinar y recuperar la mora derivada por incumplimiento en el pago de dichos tributos de acuerdo al artículo 84 de la ley en referencia. Por su parte la Ley orgánica del Instituto Salvadoreño de Desarrollo Municipal determina dentro de sus atribuciones y funciones que desarrollará con base al art. 4 se encuentra regulada en el romano I la asistencia técnica Administrativa literal a) “ Recomendar a las Municipalidades técnicas administrativas como: . Sistema de recaudación, contabilidad, auditoria y Administración Financiera elaboración de tarifas y presupuestos Municipales...”

5º Facultad sancionadora de las contravenciones tributarias

La Municipalidad tiene la facultad de sancionar las contravenciones a las leyes tributarias que cometan los administrados en ocasión de los tributos, y en este orden, la infracción tributaria se puede definir, en sentido amplio como “toda violación del ordenamiento tributario, toda conducta consistente en una acción u omisión que implica una violación al

derecho objetivo respecto de la cual el ordenamiento tiene prevista una reacción de carácter represivo.”⁶²

La Ley General Tributaria Municipal en el artículo 52 dispone que “constituye infracción tributaria toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas, tipificada y sancionada en esta Ley, en el Código Penal, en leyes u ordenanzas de creación de tributos municipales o en leyes especiales.” Y el artículo 53 las clasifica de la siguiente manera: “Las infracciones tributarias municipales pueden ser: 1º Contravenciones Tributarias; y 2º Delitos Tributarios.

Las contravenciones tributarias tienen carácter administrativo y como tales son sancionadas, y los delitos tributarios son de naturaleza penal. Por su parte la sanción tributaria se puede definir “como la pena o castigo que la ley prevé para su aplicación a quienes hayan incurrido en una infracción punible”⁶³

El artículo 62 LGTM expresa que “La facultad de la administración tributaria municipal para aplicar sanciones por infracciones prescribirá en el plazo de tres años, contados desde que la infracción fue cometida.

Transcurrido el plazo en que deba cumplirse la resolución administrativa o la sentencia judicial firme que sanciona tales contravenciones, sin que se verifique ese cumplimiento, la administración tributaria municipal deberá ejercer la acción judicial ejecutiva, salvo lo dispuesto en el Art. 36.” El artículo 36 hace referencia a las facilidades de pago de los tributos causados, la que debe ser solicitada por el contribuyente.”

⁶²Bayona y Soler. Ob.Cit. P. 460.

⁶³ Osorio, Manuel. Diccionario de ciencias Jurídicas políticas y sociales. Ed. Heliasta, Buenos Aires. 1982. P. 413.

El Art. 104 del mismo cuerpo legal expone que cuando el contribuyente o responsable, esté obligado a presentar declaraciones y no lo hiciere, esta omisión tipifica una contravención tributaria sujeta a la sanción prevista en el Art. 64 numeral primero de esta Ley; y además puede dar lugar a que la administración tributaria proceda a determinar de oficio, la obligación correspondiente. El Alcalde Municipal respectivo o el funcionario autorizado al efecto, tiene competencia para conocer de contravenciones tributarias y de las sanciones correspondientes según el artículo 109.

La administración tributaria municipal, conforme el art. 111 LGTM tiene la facultad para que sin resolución expresa, sancione las contravenciones siguientes: Omisión o retardo en la inscripción de contribuyentes en los Registros Municipales; omisión o retardo en la inscripción de bienes en los Registros Municipales correspondientes; omisión o retardo en la presentación de declaraciones; omisión de pago o extemporaneidad en el mismo de los tributos establecidos.

Para la aplicación de las sanciones la municipalidad tiene que seguir el Procedimiento General para la Aplicación de Sanciones estipulado en el Art. 112 cuando no se trate de las contravenciones contempladas en el artículo 111 el cual es el siguiente:

“Al comprobarse o presumir que se ha cometido una contravención tributaria, se levantará acta por el funcionario o delegado competente de la administración tributaria municipal, en la cual se identifique la contravención cometida así como al infractor, las disposiciones violadas y las acciones u omisiones que tipifican la infracción.

El funcionario o empleado que ha intervenido, dará cuenta de dicha acta a la Alcaldía Municipal, el cual ordenará la notificación de la misma, y las diligencias que estime procedente para resolver con arreglo a derecho.

Notificada el acta, el interesado en el término de quince días, aportará la prueba de descargo que estime pertinente y solicitará se le admita.

Concluido el período de prueba y no estando pendiente ninguna diligencia ordenada, se pronunciará resolución por el Alcalde Municipal o funcionario delegado, en el término de quince días, con los requisitos contemplados en el ordinal 7º del Art. 106 de la LGTM que fueren aplicables”.

La Alcaldía Municipal de San Salvador como tal, tiene todas estas potestades que le confiere la ley a efecto de garantizarle la autonomía de la que goza conforme al artículo 204 constitución, logrando así un sistema tributario eficiente y transparente respetuoso de las normas y principios tributarios.

CONCLUSIONES

Al finalizar la investigación se concluye lo siguiente:

Primero: Constitucionalmente los municipios tienen autonomía económica, administrativa y técnica para cumplir sus fines y competencias, siendo éstas amplias y diversas, desde la planificación del desarrollo, prestación de servicios públicos hasta la promoción del desarrollo económico y social de la localidad y esencialmente en materia tributaria cuentan con facultades tributarias suficientes para generar recursos localmente y de esa forma cubrir sus gastos, a través de los impuestos, contribuciones especiales y tasas por servicios, que constituyen los ingresos corrientes.

Segundo: Las leyes y ordenanzas tributarias municipales deben responder a los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad.

Tercero: Las Municipalidades tienen la facultad para proponer las respectivas tarifas de sus impuestos como ley a la Asamblea Legislativa y es ésta la que finalmente las aprueba o no, no así las tasas y contribuciones especiales en donde la Municipalidad sí tiene competencia para crear, modificar o suprimirlas.

Cuarto: la Alcaldía muchas veces violenta el principio de legalidad de los tributos en tanto que los impuestos los disfrazan de tasas obviando de esta manera el procedimiento de creación de los mismos, que es por medio de una ley formal.

RECOMENDACIONES

Los resultados del estudio de las potestades con que cuenta la Alcaldía de San Salvador referente a la imposición de tributos dan la oportunidad de delinear las recomendaciones generales siguientes:

Primero: Es urgente que las leyes de impuestos municipales se actualicen, con el fin de cumplir con los preceptos de la Ley General Tributaria Municipal, principalmente en cuanto a los principios tributarios, tipo de tarifas y eficiencia de los sistemas tributarios, ya que la actual tarifa de arbitrios de la alcaldía Municipal de San Salvador data del año 1989.

Segundo: Revisar periódicamente sus leyes y ordenanzas tributarias, con el propósito de actualizarlas de conformidad a la realidad socio-económica del país para no transgredir las normas tributarias afectando la misma fuente con dos o más clase de tributos.

Tercero Mantener sistemas tributarios modernos, eficientes y generadores de recursos, por lo que deben sustituir los tributos de baja generación de ingresos por otros que aseguren una mayor recaudación, con base a las potestades tributarias que la Alcaldía tiene.

Cuarto: los impuestos municipales deberán fundamentarse en la capacidad económica de los contribuyentes y en los principios de generalidad, igualdad, equitativa distribución de la carga tributaria y de no confiscación.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

QUERALT, JUAN. **“Curso de Derecho Financiero y Tributario”**, 9ª Edición. Editorial Tecnos Madrid, 1998.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. **“Lecciones de Derecho Financiero”**, 9ª. Edición. Universidad complutense, Facultad de Derecho. Madrid, 1991.T. II.

FLORES ZAVALA, ERNESTO. **“Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas”**. Editorial. Porrúa 4ª. Edición. México 1959.

MATUS BENAVENTE, MANUEL. **“Finanzas Públicas”** Editorial. Jurídica de Chile. Santiago 1962.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS MARÍA. **“Derecho Financiero.”** vol. I., 2ª Edición. Editorial. Depalma Buenos Aires.1973.

MARTÍN QUERALT, J. Y OTROS. **“Curso de Derecho Financiero y tributario”**. Editorial. Tecnos.1990. Madrid.

KURI DE MENDOZA, SILVIA LIZETTE Y OTROS. **“Manual de Derecho Financiero. Centro de Investigación y Capacitación. Proyecto de Reforma Judicial”** 1ª.Edición. 1993.

BAYONA DE PEROGORDO, JUAN JOSÉ Y SOLER. **“Derecho Financiero”** 2ª Edición. vol. I. librería Compas Alicante 1989.

AMORÓS, NARCISO. **“Derecho Tributario (Explicaciones)”**.2da. Edición. Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1970.

PÉREZ ROYO, FERNANDO “**Derecho financiero y Tributario, parte General**” 9ª Edición, Editorial Civitas.

OSORIO, MANUEL. “**Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales**”. Ed. Heliasta, Buenos Aires. 1982.

TESIS

DERAS DE REYES, SANTOS VIOLETA “**Principios Generales de los Impuestos y consideraciones sobre la Ley de Alcabala**”. Tesis UES .1974.

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA “**D.L. Nº: 38 Fecha: 15/12/1983 D. Oficial: 234 Tomo: 281 Publicación DO: 16/12/1983**”

CÓDIGO MUNICIPAL “**D. L. Nº: 274 Fecha: 31/01/1986 D. Oficial: 23 Tomo: 290 Publicación DO: 05/02/1986**”

LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL “**D. L. Nº: 86 Fecha: 17/10/1991 D. Oficial: 242 Tomo: 313 Publicación DO: 21/12/1991**”

TARIFA DE ARBITRIOS DE LA ALCALDÍA MUNICIPAL DE SAN SALVADOR “**Decreto Ley Nº: 436 Fecha: 22/10/80 D. Oficial: 220 Tomo: 269 Publicación DO: 21/11/1980**”