

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES  
ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS  
SEMINARIO DE GRADUACIÓN EN CIENCIAS JURÍDICAS AÑO 2013  
PLAN DE ESTUDIO 2007



LA POTESTAD TRIBUTARIA MATERIAL Y EFECTIVA EN EL SALVADOR

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE:  
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTADO POR

FÉLIX SAÚL ALVARENGA NOCHEZ  
MEDARDO ANTONIO VALIENTE HERNÁNDEZ  
NESTOR EDENILSON PORTILLO RODRÍGUEZ

LIC. EUGENIO TÉVEZ CASTILLO  
DOCENTE DIRECTOR DE SEMINARIO

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, DICIEMBRE DE 2013.

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO  
RECTOR

MSC. ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO  
VICERECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO SALVADOR CASTILLOS  
VICERECTOR ADMINISTRATIVO

DRA. ANA LETICIA ZABALETA DE AMAYA  
SECRETARÍA GENERAL

LIC. FRANCISCO CRUZ LETONA  
FISCAL GENERAL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES**

DOCTOR JULIO ALFREDO OLIVO GRANADINO  
DECANO

LICENCIADO DONALDO SOSA PREZA  
VICEDECANO

LICENCIADO OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES  
SECRETARIO

DRA. EVELYN BEATRIZ FARFAN MATA  
DIRECTORA DE ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS

LIC. EUGENIO TÉVEZ CASTILLO  
DIRECTOR DE SEMINARIO

## AGRADECIMIENTOS

Este sueño nunca se habría hecho realidad si no hubiera estado presente mi vida en los pensamientos de Mi Dios Padre, Mi Dios Hijo y Mi Dios Espíritu Santo, el hacedor de maravillas que llama a las cosas que no son como si lo fueran y que del caos hace cosas preciosas. A él sea la Gloria y la Honra por los siglos de los siglos Amen.

Mis padres que son ángeles que Dios puso aquí en la tierra para darme la vida, cuidarme y enseñarme el verdadero valor de la vida, por trasmitirme sus bellos dones encarnados en valores morales recubiertos de Amor puro y sincero mediante su justa e implacable enseñanza que ha repercutido en el ser humano que hasta ahora soy.

Madre Amada “Ana Victoria Nochez de Alvarenga” Muchas Gracias por su Amor incondicional Amor puro y verdadero que cada día me hace recordar el Amor de Dios para esta Humanidad, Gracias por sus Oraciones con lágrimas elevadas al cielo para que Jah, nuestro Dios cumpliera mis sueños y para que el bien y la misericordia de él me siga a donde quiera que vaya todo el resto de mis días, y a Mi padre “Saúl Alvarenga Abrego” Hombre sencillo pero sabio y Humilde de carácter justo con un gran corazón que lo convierte en grande, un personaje principal en la Historia de mi vida que me ha enseñado tantas cosas maravillosas que cautivaron mi ser poniendo una sonrisa de alegría en mi caminar de niño hacia hombre el cual descifro en mi vida que no hay mayor satisfacción que servir a los demás dejando a un lado los intereses personales para poder resaltar el bien común, Gracias Papa por su sacrificio de años y que me lo entrego a mí para poder cumplir sus sueños y mis sueños, Hoy se lo reconozco con todo mi corazón y lo honro con este logro Académico y como usted dijo ¡¡tengo que ver a mi Hijo terminando su

Carrera Universitaria!!, después de Dios los aplausos y los méritos son de usted y mi mamá porque han sido y serán la fuente de inspiración de este logro y de los que faltan por cumplir. Dios me los Bendiga Hoy y Siempre los Amo.

Mis Hermanos que los amo y aprecio mucho; “Alvarenga Nochez” Nathalia, Merceditas, German, y a Julio Alvarenga Sandoval y su amada familia, que con su afecto, aprecio, consejos y con su apoyo moral y económico según el caso, sirvieron también de impulso e inspiración para llegar a la meta, que es esta satisfacción de coronar mi carrera Universitaria que es también de ustedes pues abonaron en gran medida a cumplir este sueño en mi vida.

Mi Tío Román Nochez, que es como un Padre también y un ángel que Dios puso en mi camino para que me guiara en ausencia de mi Familia, dándome también su apoyo incondicional de afecto y económico, ayudándome a salir adelante en las buenas y en las malas en el caminar de mi carrera Universitaria Gracias por sus certeros consejos. Hoy en tiendo por que Dios le preserve la vida, pues tenía que ser parte fundamental de esta conquista Académica Universitaria, Muchas Gracias Tío.

A Mi Novia, Mi “Chinita Bonita” que ha jugado un papel importante en el último año de mi carrera Universitaria pues su amor tierno y transparente como el cielo llenaron mi corazón de alegría convirtiéndose en una fuerza para lograr alcanzar este éxito profesional y una fuente también de inspiración, tus besos, abrazos y tu temperamento especial me infundieron aliento para lograrlo, Gracias por tu amor cielo. Dios te bendiga.

A Mi Familia, a los Alvarenga y los Nochez, Gracias por Existir. A Mis Hermanos en Cristo Jesús Nuestro Señor y Salvador de nuestra Iglesia

Jesús el Mesías, Gracias infinitas Gracias por sus Oraciones, su amor y el afecto a mi persona y mi familia, Gracias Pastores Evelio Quezada y Aminta de Quezada y su familia, Pastores Villalta y su familia, también a las Familias Barrera Campos, los Barrera Cuellar, los Rodríguez, a los Acosta Alvarenga y todas aquellas familias que se me escapan de mi mente pero que están presentes en mi corazón que juntas me han dado un Abrazo fraternal aceptándome tal como soy demostrándome lo que Jesús nos dijo “Ama a tu prójimo como a ti mismo”, extendiéndome sus manos cuando más las necesitaba y aquellas que sin conocerlas Dios puso en sus corazones mi nombre para que intercedieran por mi vida. Gracias por que ustedes se unieron y conspiraron para que se cumpliera este sueño anhelado, Que la Paz de Dios sea para con Vosotros.

A mis Amigos Compañeros de Tesis, diría yo Camaradas y colegas de las buenas luchas y batallas que valen la pena pelear, Néstor Edenilson Portillo Rodríguez y Medardo Antonio Valiente Hernández, por su valiosa colaboración por su indiscutible aporte a este trabajo de investigación para obtener el grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y por las noches de tertulias de no acabar en donde la Justicia y el Derecho prevalecía sobre el interés particular reinando el bien común. Gracias amigos mejor dicho mis hermanos por ser un pincelazo especial para culminar este lienzo pintado de satisfacciones.

A mi amiga que es como una Hermana Lorena del Carmen Orantes de Guandique, la cual con sus consejos, afecto, oraciones y dulzura que confortaron mi espíritu, animándome para seguir el camino aunque fuere difícil, palabras que sirvieron también de inspiración para llegar al final de la Carrera y alcanzar este galardón. Muchas gracias Lorenita, Muchas Bendiciones para ti y tu linda familia.

A nuestra Alma máter, nuestra querida Universidad de El Salvador que es y será recordada siempre por generaciones, pues en sus aulas de Historia y Lucha se forjó nuestro pensamiento profesional de conciencia Social nutriéndonos cada día de nuestra carrera del conocimiento pertinente para llegar alcanzar el criterio de que “cuando la Justicia y el Derecho entren en pugna siempre deberá prevalecer la Justicia antes que el Derecho”.

A nuestro Docente Asesor de Tesis Lic. Eugenio Tevez Castillo, por su digna labor en guiarnos en el camino correcto para terminar este Trabajo de Graduación, Gracias por esas directrices certeras que culminaron en la finalización de este ideal profesional.

*“Hubiera yo desmayado, si no creyese que veré la bondad de Jehová en la tierra de los vivientes”.*

Salmos 27:13

Félix Saúl Alvarenga Nochez.

## AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios por brindarme fortaleza en mi vida por mostrarme que todo lo puedo en Cristo que siempre nos fortalece.

Por darme la oportunidad de iniciar y culminar este proceso académico, por poner ángeles en mi vida que me ilustraron y me motivaron a no desmayar en el caminar de mis sueños y me demostraron su apoyo incondicional, su paciencia y tolerancia en mis errores y quienes asumieron voluntariamente una parte de mis responsabilidades para flexibilizar esta preparación académica, gracias Dios por poner estos ángeles en mi vida a quienes identifico como mis padres; Sarita Hernández y Antonio Valiente muchas gracias por darme la vida, por educarme, formarme y hacerme la persona que hoy soy.

Agradezco a mis hermanas quienes estuvieron a mi lado en este andamiaje intelectual.

Agradezco a mi hijo Lenin Medardo a quien amo muchísimo siendo el motor y fuente de mis energías y aunque no estaba en el inicio de este proceso pero llegó a mi vida en el momento más oportuno y no desmalle, más al contrario me impulso a seguir luchando para alcanzar la meta y cumplir mi sueño y con esto demostrar que para alcanzar el éxito requiere un esfuerzo y que en la vida hay que luchar contra las adversidades, depositando siempre la confianza en Dios; a su madre Andrea Sosa quien me apoyo en su momento y creyó en este sueño, que un día compartimos y que hoy lo hago realidad.

Agradezco a mis amigos, que en este proceso académico nos formamos y que hoy reconozco como unos verdaderos hermanos a Néstor Edenilson

Portillo Rodríguez y Félix Saúl Alvarenga Noches, gracias por su amistad y apoyo incondicional en esta investigación y una vez más agradezco todo esto a Dios quien me dio la oportunidad que esto fuera realidad.

Agradezco a la Universidad Nacional, el alma mater quien brindo el espacio para poder adquirir lo máspreciado que es el conocimiento, al licenciado Eugenio Tevés quien asesoro esta investigación y nos guio en el camino del aprendizaje.

Medardo Antonio Valiente Hernández.



## AGRADECIMIENTOS

A Jah (Dios) y mi madre Mirian Rodríguez por su amor imperecedero.

A mis tíos Ricardo Portillo y Ana Portillo, por la confianza, apoyo y por el cariño que representan.

A mi tíos Ángel Gómez y Santos Gómez, a mis hermanos Carlos Portillo y Jessica Portillo, y al “resto de mi preciada y atesorada familia y amigos” por su amor, cariño, apoyo y enseñanzas de vida.

A mis familiares y amigos que ya no están entre nosotros, y que significan en mi un “como dijo el Maestro Facundo Cabral, un se nos adelantó porque para haya vamos todos, no hay muerte hay mudanza.”

Y a mis Compañeros de Tesis Medardo Valiente y Saúl Alvarenga, así como también a nuestro docente asesor Licenciado Eugenio Tevez Castillo, y a mis mis Compañeros de Carrera por su valiosa, sincera amistad, ejemplos de lucha y Compañerismo.

Y por último quiero agradecer a la Universidad de El Salvador, especialmente a toda la historia, los valores, las luchas y experiencias de vida que representa, así como a algunos de mis docentes que en realidad son para mi verdaderos “Maestros” por transmitir sus conocimientos sin reservas a mis compañeros de carrera y mi persona.

“A todos gracias por ser parte de mi formación como persona de bien y conciencia.”

Néstor Edenilson Portillo Rodríguez.

## SIGLAS Y ABREVIATURA UTILIZADAS

A.C Antes de Cristo.

Ct Código Tributario.

Cn Constitución de la Republica de El Salvador 1983.

RIAL Reglamento Interno de la Asamblea Legislativa.

DGII Dirección General de Impuesto Internos.

DGA Dirección General de Aduanas.

TAIIA Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

LOFTAIIA Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

RA Recurso de Apelación.

SCA Sala de lo Contencioso Administrativo.

CSJ Corte Suprema de Justicia.

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

IVA Impuesto al Valor Agregado.

LJCA Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

LPCN Ley de Procedimientos Constitucionales.

## ÍNDICE

Contenido	
INTRODUCCIÓN.....	i
CAPITULO I	
PLAN GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN.....	1
1.1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA	
1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA. ....	2
1.3. ENUNCIADO DEL PROBLEMA. ....	3
1.4. DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.	
1.4.1. Delimitación Espacial.	
1.4.2. Delimitación Temporal.....	4
1.5. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.....	5
1.6. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	6
1.6.1. General.	
1.6.2. Específicos.	
1.7. HIPÓTESIS.....	7
1.8. MECANISMOS PARA SOLUCIONARLO.	
CAPITULO II	
BREVE RESEÑA HISTORIA DE LA POTESTAD	
TRIBUTARIA.....	9
2.1. EL TRIBUTO EN LA EDAD ANTIGUA.	
2.2. EL TRIBUTO EN LA EDAD MEDIA.....	14
2.3. EL TRIBUTO EN LA EDAD MODERNA.....	17
2.4. BREVE RESEÑA HISTÓRICA DEL PODER	
TRIBUTARIO EN EL SALVADOR. ....	18

CAPITULO III	
GENERALIDADES, PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DEL DERECHO TRIBUTARIO COMO LÍMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA. ....	26
3.1. DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL.	
3.2. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	28
3.2.1. LOS IMPUESTOS.....	30
3.2.1.1. Clasificación de los Impuestos.	
3.2.1.1.1. En cuanto a la materia sobre la cual recae el gravamen.	
3.2.1.1.2. En cuanto al punto de vista de la persona. ....	32
3.2.1.1.3. En cuanto a los Fines. ....	33
3.2.1.1.4. En cuanto al punto de vista de su configuración temporal.	
3.2.2. LAS TASAS. ....	34
3.2.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES. ....	36
3.2.3.1. Contribución de Mejora. ....	37
3.2.3.2. Contribución de Seguridad Social.	
3.3. EFECTOS ECONÓMICOS DE LOS IMPUESTOS.	
3.3.1. La percusión.....	38
3.3.2. La transferencia o traslación.....	39
3.3.3. La incidencia.	
3.3.4. Difusión. ....	40
3.4. LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.	
3.5. CARACTERÍSTICAS DE LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.....	42
3.6. TEORÍAS DE LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.....	43
3.6.1. Teoría o enfoque ético. ....	44

3.6.2. Teoría del precio de cambio o servicio público.	
3.6.3. Teoría de la Necesidad Social. ....	45
3.6.4. Teoría de la Relación de Sujeción. ....	46
3.6.5. Teoría de la prima del seguro.....	47
3.6.6. Teoría de la distribución de la carga pública.....	48
3.7. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES.	
3.7.1. Principio de Legalidad. ....	50
3.7.2. Principio de Generalidad.....	51
3.7.3. Principio de Igualdad.	
3.7.4. Principio de Capacidad Contributiva.....	52
3.7.5. Principio de Proporcionalidad.....	53
3.7.6. Principio de Progresividad.....	54
3.7.7. Principio de No confiscatoriedad.....	55
3.8. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS LEGALES.....	56
3.8.1. Principio de justicia tributaria.	
3.8.2. Principio de seguridad jurídica. ....	57
3.8.3. Principio de Equidad.....	58
3.8.4. Principio de razonabilidad.	
3.8.5. Principio de Economía Tributaria. ....	59
CAPITULO IV	
LA POTESTAD TRIBUTARIA MATERIAL Y EFECTIVA	
EN EL SALVADOR.....	
	60
4.1. CONCEPTO Y DEFINICIÓN.	
4.2. EL PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO.....	63
4.3. EL PODER TRIBUTARIO DERIVADO.....	64

4.4. CARACTERÍSTICAS DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.	
4.1.1. Es abstracto.....	65
4.4.2. Es permanente.	
4.4.3. Es irrenunciable.	
4.4.4. Es indelegable.....	66
4.5. LA POTESTAD TRIBUTARIA MATERIAL Y EFECTIVA COMO COMPETENCIA LEGISLATIVA.	
4.5.1. La Competencia Efectiva Tributaria del Órgano Legislativo. ....	67
4.5.2. Breve Enunciado y Análisis del Proceso de Formación de Ley. ....	70
4.5.2.1. Iniciativa de ley. ....	71
4.5.2.2. Fase Legislativa.	
4.5.2.3. Fase Ejecutiva. ....	72
4.5.2.4. Vigencia u Obligatoriedad. ....	73
4.5.3. La Ley Como Límite a la Potestad Tributaria. ....	77
4.5.4. El control interorganico tributario del Órgano Legislativo.....	79
4.6. LA POTESTAD TRIBUTARIA MATERIAL Y EFECTIVA DEL COMO COMPETENCIA ADMINISTRATIVA.....	85
4.6.1. La Potestad Efectiva y Tributaria del Órgano Ejecutivo. ....	87
4.6.2. El Máximo Ente Recaudador del Tributo. ....	90
4.6.2.1. La organización del Ministerio de Hacienda.....	93
4.6.2.1.1. Dirección General de Impuestos Internos.....	94
4.6.2.1.2. Dirección General de Aduanas.....	96
4.6.3. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. ....	98
4.6.3.1. Plazo para apelar.....	99

4.6.3.2. Procedimiento del Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas.....	100
4.6.3.2.1. Requisitos del Recurso.	
4.6.3.2.2. Competencia del Tribunal. ....	103
4.6.3.2.3. El procedimiento.....	104
4.6.4. Breve Señalamiento de las Competencias o Atribuciones tributarias del Ministerio de Hacienda.....	105
4.6.4.1. Compete al Ministerio de Hacienda.	
4.6.5. Actos y Procedimientos que dan eficacia a la aplicación de las normas tributarias.....	107
4.6.5.1. Actos que dan eficacia a las normas jurídicas tributarias.	
4.6.5.1.1. Declaración tributaria.	
4.6.5.1.2. Emisión de comprobante de crédito fiscal.....	108
4.6.5.1.3. Obligación de informar.	
4.6.5.1.4. Dictamen o informe fiscal.	
4.6.5.1.5. Contabilidad formal.....	109
4.6.5.2. Procedimientos que dan eficacia a las normas Jurídicas tributarias.	
4.6.5.2.1. El fedatario.....	111
4.6.5.2.2. Liquidación de oficio de tributos.....	114
4.6.5.2.2.1. Procedimiento de Liquidación Oficiosa de Tributos. ....	116
4.6.5.2.3. El procedimiento para la aplicación de sanciones Infracciones aisladas.....	117
4.6.5.2.3.1. Multa por incumplir con la obligación de presentar declaraciones.....	118

4.6.5.2.3.2. Multa por incumplir con la obligación de inscribirse en los registros tributarios.	
4.6.5.2.3.3. Multa por el incumplimiento de emitir comprobante de crédito fiscal.....	119
4.6.5.2.3.4. Multa por el incumplimiento de no llevar contabilidad Formal.	
4.6.5.2.3.5. Multa por cumplir con obligaciones de nombrar Auditor para dictaminarse fiscalmente.	
4.6.5.2.3.6. El procedimiento.....	120
4.6.6. El control interorganico tributario del Órgano Ejecutivo.....	122
4.6.7. Causas de la evasión de impuestos ante la competencia tributaria del Órgano Ejecutivo.....	123
4.6.7.1. Causas de evasión fiscal.....	125
4.6.7.1.1. Carencia de una conciencia tributaria.....	126
4.6.7.1.2. Sistema tributario poco transparente.....	130
4.6.7.1.3. Administración tributaria poco flexible.....	131
4.6.7.1.4. Bajo riesgo de ser detectado.....	132
4.7. LA POTESTAD TRIBUTARIA MATERIAL Y EFECTIVA COMO COMPETENCIA TRIBUTARIA JUDICIAL.....	133
4.7.1. La Competencia Efectiva Tributaria del Poder Judicial. ....	134
4.7.2. El Proceso Ante la Sala de lo Contencioso Administrativo. ....	137
4.7.2.1. Desarrollo del Proceso Contencioso Administrativo.....	142
4.7.2.1.1. Presentación y Plazo de la Demanda.	
4.7.2.1.2. Emplazamiento y personación de la administración. ....	143
4.7.2.1.3. Emplazamiento del Fiscal General de la Republica.....	144



4.7.2.1.4. Suspensión del acto administrativo impugnado y medidas cautelares.	
4.7.2.1.5. Procedimiento. ....	145
4.7.2.1.6. Terminación del procedimiento, Sentencia y Ejecución.....	146
4.7.2.1.7. Terminación del proceso por otros medios.....	147
4.7.2.1.8. Suspensión de la ejecución de la sentencia.	
4.7.3. Proceso contencioso Administrativo cuando la Administración Tributaria Recurre contra su propio Acto. ....	148
4.7.3.1. Procedimiento de interposición del Recurso de Lesividad.....	150
4.7.4. El Control Interorganico Tributario del Órgano Judicial.....	151
4.7.5. COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS Y MÉTODO UTILIZADO.....	155
4.7.5.1. MÉTODOS UTILIZADOS PARA COMPROBAR LA HIPÓTESIS.....	157
CAPITULO V	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	159
5.1. CONCLUSIONES.	
5.2. RECOMENDACIONES.....	161
BIBLIOGRAFÍA.....	164

## INTRODUCCIÓN.

La presente investigación bibliográfica ha sido realizada por alumnos Egresados de la Facultad de Jurisprudencias y Ciencias Sociales de la Universidad de El Salvador, con el tema denominado La potestad tributaria material y efectiva en El Salvador, el cual se compone de cinco capítulos.

El primero de ellos es un planteamiento general de la panorámica de La potestad tributaria material y efectiva en El Salvador, abordándose los antecedentes del problema, el planteamiento del problema, así como también su enunciado, la delimitación, justificación y los objetivos que se han trazado para el desarrollo de la investigación a fin de dar respuesta al objeto de la presente, así mismo se plantea una hipótesis ante la problemática que encierra el tema central y los mecanismo encaminados a buscar una solución viable.

En el segundo capítulo se aborda una exposición general y muy breve de la historia de la potestad tributaria en algunos lugares referentes del mundo y en El Salvador, detallando cómo funcionaba la imposición de los tributos en la edad antigua, media y moderna. En el capítulo tercero se exponen las generalidades del derecho tributario como tal, así como también aspectos generales de la potestad tributaria, las características, teorías de la imposición tributaria y los principios tributarios del ensamblaje del Estado de derecho Salvadoreño, que se traza fines y que para cumplirlos establece mecanismos para su cometido, es por eso la importancia de este apartado.

Y como la columna medular de la presente, el capítulo cuarto denominado La potestad tributaria material y efectiva en El Salvador, abordándose tan importante tema en las competencias y/o potestades tributarias que ostentan cada Órgano Constitucionalmente creado como consecuencias de la división

de poderes y del Estado de Derecho; exponiéndose en fin con el objeto de detallar el control de cada Órgano del Estado y como estos controles dan eficacia material y efectiva en la recaudación de los tributos.

Y por último y no menos importante el capítulo quinto en donde se canaliza los presupuestos facticos de la respuesta a la hipótesis, así como también del cumplimiento de los objetivos y el desarrollo de la investigación por medio de las conclusiones y recomendaciones, a fin de incentivar las reformas oportunas a la Legislación Tributaria para que esta se convierta en un mecanismo eficaz en los fines que persigue la misma.

# **TITULO: LA POTESTAD TRIBUTARIA MATERIAL Y EFECTIVA EN EL SALVADOR.**

## **CAPITULO I**

### **PLAN GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **1.1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA.**

Con el surgimiento del derecho tributario en El Salvador ya existía la división de poderes del Estado y cada poder ostentaba sus respectivas competencias y atribuciones dadas por la Constitución de la República, esa división de poderes a contribuido a evitar arbitrariedades en el cobro de los tributo necesarios por todo el aparato Estatal para cumplir con el gasto público.

Sin embargo, desde su inicios el Estado Salvadoreño, por medio del Órgano Ejecutivo ha venido teniendo problemas con la recaudación de impuestos, que si bien es cierto cumple con su obligación pero no logra hacerlo de forma efectiva, porque ha existido a lo largo de la historia leyes que no han logrado dar eficacia al cobro de los impuesto por la administración tributaria de la manera que se espera.

En años anteriores se han presentado eventualidades en el que el Estado salvadoreño no ha logrado solventar necesidades por falta de fondos propios, recurriendo a solicitar préstamos internacionales para solventar las necesidades que se presentan en el diario vivir de la población.

Lo señalado ha sido una problemática que se ha venido manteniendo estable en el tiempo ante un elevado porcentaje de ineficacia en la recaudación de los tributos por el Ejecutivo, debido a la dispensa de trámite en el proceso de

formación de la Ley en la Asamblea Legislativa y a la falta de instrumentos y mecanismos de control de parte del Ejecutivo para controlar la actividad administrativa tributaria.

## 1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

Antes de plantear el problema de la presente investigación es necesario mencionar ciertos aspectos relevantes, en ese sentido es importante recalcar que el modelo económico de El Salvador es neoliberal y está basado en una forma de Gobierno Presidencialista, distribuyendo en consecuencia su poder en tres Órganos fundamentales, como consecuencia de la promulgación de un Estado de derecho, por lo que resulta importante enunciar la potestad tributaria que compete para el Órgano Ejecutivo, Legislativo y Judicial, aunque se entienda erróneamente que el único Órgano competente para ejercer las facultades tributarias fuesen del Ejecutivo, por ser el que administra la Hacienda pública.

Existe una competencia recíproca o de control entre los tres Órganos del Estado (Legislativo, Ejecutivo y Judicial), en cuanto a las potestades tributarias, tomando en cuenta la relación jurídica que se genera entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, siendo el primero el Estado y el segundo el administrado.

Existe entre los tres Órganos del Estado una relación de forma interorganica para la recaudación de los tributos de los administrados, que desencadena en la efectividad de esa relación, sin embargo se da la *problemática* en que en esa relación, suelen existir en primera instancia las consecuencias negativas de la dispensa de trámite en el proceso de formación de la Ley en la Asamblea Legislativa, que se generan después de la creación de la ley dejando a voluntad del sujeto pasivo cumplir con sus obligaciones o no, ya sea evadiendo o esquivando sus obligaciones tributarias, con lo anterior no

es que el Estado a través del Órgano Ejecutivo sea incapaz de recaudarlos tributos, por supuesto que lo hace, sino que la *problemática* es que por la falta de algunos medios e instrumentos no lo hace de una forma concretamente efectiva.

### 1.3. ENUNCIADO DEL PROBLEMA.

La situación del problema se enfoca en las siguientes interrogantes:

¿Dónde nacen los vicios legales de la Legislación Tributaria?

¿Dónde radica la ineficacia para la recaudación de los tributos de forma efectiva por parte de la Administración Pública?

¿Existe algún tipo de control entre los tres Órganos del Estado para la recaudación efectiva del tributo encaminado a dar transparencia a cada competencia?

### 1.4. DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.

Para que una investigación eminentemente bibliográfica y jurídica tenga eficacia debe de estar delimitada en los diferentes alcances y límites dentro de los cuales ha de versar la investigación.

Es por eso importante delimitar o establecer la investigación de una forma espacial y temporal, espacial por el área a investigar y temporal en determinado lapso de tiempo o realidad.

#### 1.4.1. Delimitación Espacial.

El presente estudio o investigación bibliográfica y jurídica esta propiamente enfocado en la exposición y en el análisis de las tres competencias Estatales con facultades tributaria para el control efectivo del tributo; abordándose así la competencia tributaria del Órgano Legislativo por

su atribución Constitucional de instituir y crear tributos, teniendo por tanto la facultad de crear, modificar o suprimir unilateralmente los tributos; la competencia tributaria del Órgano Ejecutivo dirigida a todos aquellos actos o procedimientos consignados en la ley que permiten la aplicación de las normas tributarias, a fin de asegurar la ejecución y efectivo cumplimiento de parte de los sujetos pasivos de sus obligaciones formales y materiales.

Y por último la competencia Judicial encargada de la revisión de los actos administrativos tributarios, mediante la vía administrativa y judicial, en su caso.

#### **1.4.2. Delimitación Temporal.**

Se pretende abordar la investigación de forma específica en la doctrina, jurisprudencia nacional y en Leyes vigentes y positivas del ordenamiento jurídico interno Salvadoreño, que guarden relación íntimamente con la potestad tributaria y en cuanto a los tres Órganos del Estado, ente que delega en ellos competencia o potestad tributaria. Se pretende entonces detallar las competencias que los tres Órganos del Estado poseen especificando sus atribuciones, obligaciones y procedimientos determinados por la ley en cuanto al poder tributario, lo que se puede resumir en competencias tributarias.

Por tanto se abordaría específicamente los Artículos de la Constitución que establecen la atribuciones tributarias de los tres Órganos fundamentales del Estado Salvadoreño, así como el Código Tributario, el Reglamento Interno de la Asamblea Legislativa, en cuanto a la formación de ley como requisito del establecimiento o institución del tributo; el Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo, en relación a las atribuciones y obligaciones del Ministerio de Hacienda; y por último la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo y la Ley de Procedimientos Constitucionales, entre otras leyes que regulen

procedimientos como competencia Judicial en cuanto a las impugnaciones y procedimientos, como consecuencia de la creación e imposición de un tributo viciado de ilegalidad que a la larga afecta de forma negativa en la efectividad del Estado en la recaudación material y efectiva del tributo.

#### 1.5. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.

El motivo de abordar el mencionado tema, de donde se desprenden las problemáticas citadas es precisamente porque existen algunas obras de trabajo de graduación anterior que han tratado la potestad tributaria.

Sin embargo dichas investigaciones han sido abordadas en cuanto a los límites y alcances de esa potestad, priorizando los principios que rigen al derecho tributario y aspectos generales del derecho sustantivo tributario, para determinar precisamente la importancia del principio de legalidad.

En ese sentido se pretende por ser necesario realizar un estudio jurídico sobre la efectividad de la potestad tributaria en cuanto a la recaudación de los tributos, por medio de las competencias tributarias de cada Órgano del Estado salvadoreño.

La evolución del derecho tributario en el país ha logrado establecer y sentar la base de lo que hoy se llama la potestad tributaria, no obstante con la evolución del derecho surgen nuevos hechos y actos encaminados al entuerto jurídico o al incumplimiento de obligaciones determinadas por la ley, como lo es la obligación ante el hecho generador de pagar el tributo o el impuesto al Estado.

El origen del tributo es competencia del Órgano Legislativo, creando la ley, con el objetivo de recaudar los tributos de forma efectiva por la administración tributaria, que por medio de actos administrativos ejerce su facultad y da ejecutividad a la ley, actos administrativos tributarios que están



a su vez sujetos a revisión por el último Órgano con competencia tributaria para el correcto funcionamiento del poder tributario Estatal, siendo este último el Judicial.

No obstante lo anterior se tiene conocimiento de casos de evasión de impuestos y de actos esquivos para el cumplimiento de la obligación tributaria por personas jurídicas y naturales, que en muchos casos se amparan en las consecuencias negativas de la dispensa de trámite y las deficiencias de la técnica legislativa existente en la misma legislación, así como en la falta de recursos con los que cuenta el Ejecutivo, para incumplir con la obligación tributaria entrando el Estado en una crisis de ineficacia para recaudar el tributo de forma efectiva, por lo anterior es necesario analizar la problemática que se presenta de esta relación entre los tres poderes fundamentales del Estado en cuanto a la potestad tributaria, analizando la competencia tributaria de cada uno de los Órganos fundamentales del Estado Salvadoreño, para entender el origen del problema y sus consecuencias en la realidad jurídica.

## 1.6. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.

### 1.6.1. **General.**

Dar a conocer un estudio jurídico sobre la potestad tributaria material y efectiva en El Salvador a la población Salvadoreña, enfocado en los tres entes creados Constitucionalmente con Poder-control del tributo.

### 1.6.2. **Específicos.**

a) Realizar un estudio jurídico de la potestad tributaria, en cuanto a la función de instituir tributos de la competencia Legislativa; la función de

aplicación o ejecución de los tributos por el Ejecutivo, y la revisión de los actos administrativos de contenido tributario por el Órgano Judicial.

b) Identificar la relación interorganica de los tres Órganos del Estado Salvadoreño que dan eficacia a la Potestad Tributaria en el País.

c) Identificar las principales consecuencias negativas de la dispensa de trámite en el proceso de formación de la Ley que generan en alguna manera ineficacia al Estado para recaudar de forma efectiva el tributo.

#### 1.7. HIPÓTESIS.

“La Potestad Tributaria Efectiva del Estado de El Salvador en la recaudación de los tributos y la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo y pasivo, se ve afectada por las Dispensas de Trámite en el proceso de formación de la Ley en materia Tributaria en la Asamblea Legislativa, sumándose a ello la falta de mecanismos o medios de control del Órgano Ejecutivo en el ejercicio de su competencia tributaria, siendo eficaz, no en su totalidad, por lo tanto los tres Órganos del Estado ejerciendo sus competencias con el deber ser que les establece la Constitución superarían las problemáticas citadas, transformando a la Legislación Tributaria en un instrumento eficaz en la recaudación de los tributos.”

#### 1.8. MECANISMOS PARA SOLUCIONARLO.

Ante las problemáticas teóricas planteadas se considera que con el siguiente enunciado se podría solucionar la problemática al:

Brindar un análisis jurídico detallado y específico de las competencias tributarias de los tres Órganos Estatales, dando a demostrar a la comunidad Universitaria de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, en

primera instancia, la importancia de los roles que desempeñan cada Órgano de Estado y que dan efectividad al ordenamiento jurídico tributario así como de la importancia de controles interorganicos entre los mismos, a fin de que con la presente se logre incentivar las iniciativa de reforma a artículos de determinadas leyes tributarias que contengan vacíos de derecho que impiden o dificultan un control eficaz de parte del Estado para una eficacia cuantitativa y cualitativa en la recaudación del tributo.

## CAPITULO II

### BREVE RESEÑA HISTORIA DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Los tributos o impuestos nacieron como un mecanismo para generar ingresos a las sociedades, y fueron implementados por los Estados para financiar la satisfacción de las necesidades generales y públicas aunque en el inicio no fue este precisamente el objetivo.<sup>1</sup>

Con la insipiente figura del tributo los pueblos sometidos empezaron a pagar los primeros tributos que se destinaban a suplir las necesidades que surgían de las guerras, y para los eventos religiosos principalmente, tributos que fueron cobrados por costumbre en aquella relación y que luego esa costumbre se sistematizo hasta convertirse en Ley, como fuente de obligación.

Sin embargo, al tratar la historia de la potestad tributaria es necesario dividirlo en etapas tomando en consideración la evolución del protagonista de esta investigación el Tributo, en ese sentido hay investigaciones que abordan el estudio de la potestad tributaria en tres etapas o mejor dicho en épocas; la primera es la edad antigua, la segunda la edad media, y tercera la edad o época moderna.

#### 2.1. EL TRIBUTO EN LA EDAD ANTIGUA.

Todas las sociedades han pagado impuesto alguna vez sin importar los rasgos históricos, solo que no siempre se ha llamado impuesto a este

---

<sup>1</sup>**BELLOSO MARTÍNEZ, Kerli Yanet, CÁRCAMO Lilian y Juan Cruz, *Impacto de las reformas fiscales hechas en diciembre de dos mil nueve al código tributario*, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El salvador, San Salvador, El Salvador, 2010, p. 2.**

hecho, también se le conoció como reciprocidad,<sup>2</sup> en aquel momento de la historia en que en la sociedad colectiva no existía la propiedad privada, y la aportación del individuo a las obligaciones comunes eran 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 contribución individual al cumplimiento de las cargas comunes.<sup>3</sup>

Pero con el transcurrir de los años esta realidad fue cambiando, ya que la historia del tributo en la época antigua es la historia de la fuerza desmedida aplicada a obtener el pago de las prestaciones tributarias que pesaban sobre los súbditos.

La pena de muerte, la confiscación, la pérdida de la libertad, la multa y los recargos excesivos, etc., eran las consecuencias que se producían generalmente por el incumplimiento de las obligaciones para con el fisco.<sup>4</sup>

Desde la edad antigua los impuestos han estado inmerso en el que hacer social, económico y político de los pueblos, así encontramos los antecedentes más remotos del impuesto a las ventas en el Egipto 3,300 años A.C, el cual gravada cualquier tránsito de mercancías.<sup>5</sup> Tributos que eran establecidos por los faraones o emperadores. En Egipto remontándose al IV Milenio A.C, en donde el gobierno era una monarquía absoluta, desempeñada por una sola persona, cuya voluntad era omnipotente. El

---

<sup>2</sup> **Historia del Tributo**, en <http://www.youtube.com/watch?v=yIRvHyh8w3o>, sitio visitado el 1 de abril de 2013.

<sup>3</sup> **DERAS DE REYES, Santos Violeta**, *Principios Generales de los Impuestos y consideraciones sobre la Ley de Alcabala*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencia Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1974.p.1.

<sup>4</sup> **LOMELI CEREZO, Margarita**. *El poder sancionador de la administración pública en materia fiscal*, Continental S.A., México, 1961, p.11.

<sup>5</sup> **UMAÑA HERNÁNDEZ, Walter Armando y otros**, *El Número de Identificación Tributaria y sus efectos jurídicos*, Tesis de grado, Escuela de Ciencias Jurídicas, Universidad Modular Abierta, San Salvador, El salvador, 2000, p.1.

faraón era el amo absoluto de todos los hombres y el dueño de todas las tierras, en aquella época el faraón concedía a los labradores, pequeñas chacras para que las explotara siendo estrechamente vigilados por el capataz real. La cosecha era dividida en dos partes:

Una quedaba al paisano y la otra que iban a los depósitos reales. El tributo no era sólo para los labradores, sino que los artesanos y comerciantes, también debían entregar al faraón una parte de sus ganancias y los inspectores reales castigaban con penas consistentes en golpeo de palo, a todas aquellas personas que trataban de evadir el cumplimiento de tal obligación.<sup>6</sup>

No obstante lo anterior en los tiempos del Faraón *Amasis* cuyo reinado comprendió del año 569 a 525 A.C fue uno de los gobiernos más pacíficos y felices que tuvo Egipto, se ordenó que todo egipcio, bajo pena de muerte en caso de desobediencia o fraude tributario, hiciera cada año a las autoridades una declaración de sus medios de existencia que servía de base para el cobro del tributo.<sup>7</sup>

Por otra parte en la antigua Grecia se castigaba el fraude con multas excesivas cuando se trataba del impuesto sobre el capital y otras contribuciones.

Y en los inicios del imperio Romano, cuando la comunidad estaba temporalmente incapacitada para cubrir los gastos públicos con los productos de sus bienes, podía exigir de los ciudadanos servicios personales (*operae*) y también ingresos en efectivo. Esta contribución extraordinaria es

---

<sup>6</sup> CORNEJO CÁRCAMO, Rafael Alfonso, *Comentario al título VIII de la Constitución política (Hacienda pública)*, Tesis Doctoral, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias y Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1970, p.11.

<sup>7</sup> *Ibid*, p. 11.

lo que se conocía con el nombre de *tributum* (Tributo),<sup>8</sup> de ahí el origen de la palabra.

Al extenderse el imperio Romano, se establecieron contribuciones directas ordinarias sobre los territorios sometidos y para asegurar su pago existían también severas sanciones.

La contribución que se exigían de las provincias fue considerada como una contribución perpetua de guerra, según se desprende del nombre de *stipendium*<sup>9</sup> que se le daba por destinarse a pagar los sueldos del ejército vencedor.

Posteriormente las provincias fueron consideradas como parte de los bienes de dominio público y el tributo que sobre él pesaba se estimaba como renta debida al propietario, o sea el Imperio Romano, entonces se llamó *vectigal*.<sup>10</sup>

En Roma se encontró el origen de la palabra multa designado a la pena pecuniaria impuesta a un particular y destinada a ingresar al patrimonio de la comunidad de la misma forma que los impuestos, esta multa en Roma era la expresión más frecuente de la *coercitio* que consistía en la potestad de los magistrados o cuerpo colegiado de hacer cumplir coactivamente sus determinaciones o multa *dicta* como se le llamo en aquella época, a fin de recaudar la mayor cantidad de ingresos al imperio.

Lo que se recaudaba por esta imposición se destinaba al servicio público que determinará el respectivo magistrado o al tesoro imperial, por lo tanto los magistrados eran una de las figuras sobre la cual recaía el poder tributario en esta época. También existían los censores que eran quienes imponían multas en cuestiones fiscales, facultad que luego paso a los procuradores

---

<sup>8</sup> Ibid, p.11.

<sup>9</sup> Palabra utilizada para indicar que se recibía en efectivo el tributo.

<sup>10</sup> Palabra utilizada cuando se pagaba en especie el tributo.

imperiales y a los prefectos del erario,<sup>11</sup> sumándose también los comicios quienes tenían la potestad de imponer multas que se denominaban *irrogata* (impuesto en Italiano) y se destinaban a los gastos de cultos a los dioses.<sup>12</sup>

Se destacan como rentas ordinarias, el impuesto de aduanas, con el que se gravaba a las mercaderías que salían o entraban al país.

El impuesto de minas era la renta ordinaria que se destacaba y que consistía en una contribución anual, renta que estaba generalizada en todos los pueblos de la antigüedad.

Los impuestos extraordinarios se establecían siempre en aquellas épocas en que el país necesitaba del aporte mayor de la población, comprendiendo en ocasiones la totalidad de los bienes de los contribuyentes.

Es hasta en Grecia y principalmente en Roma; a partir de Augusto, cuando la organización de la Hacienda, empieza a tomar algunas características que son la inspiración de las finanzas modernas.

En sus inicios en Roma, se establecieron censores que tenían por objetos realizar el censo de los ciudadanos y entre ellos repartir los impuestos, el derecho de recaudarlos era vendido a los publícanos, quienes cometieron toda clase de atropellos con la finalidad de hacerlos efectivos.

Lo que percibía el Estado en concepto de impuestos, se repartía en dos partes: “una primera formada por el producto de los impuestos de las provincias senatoriales constituía el Erario, parte del tesoro público cuya administración correspondía al senado, una segunda integrada por el producto de los impuestos de las provincias imperiales constituía el fisco, parte del tesoro público cuya administración correspondía al emperador.”

---

<sup>11</sup> Op Cit,p.15.

<sup>12</sup> Op Cit,p.15.



## 2.2. EL TRIBUTO EN LA EDAD MEDIA.

Lo que se ha llamado el Estado o la hacienda Patrimonial aparece con el feudalismo,<sup>13</sup> sistema feudal que estaba basado en la concesión de tierras que el rey hacía a los señores, a cambio de que éstos lo ayudasen militarmente en sus empresas guerreras.

La edad media, fue la era de las cruzadas y se caracterizó por la explotación del fuerte al débil, época en la que se vivía en un Estado absolutista y en el que bajo el famoso lema el *Estado soy yo* de Luis XIV, obligaba a todos sus súbditos a rendirle tributo, ya que la figura con más poder era representada por el señor feudal, porque tenía abundancia de propiedades, pero que por otra parte necesitaba de manos útiles para cultivar la tierra y sobre todo para protegerse de los ataques de posibles agresores.<sup>14</sup>

Los casos específicos en que el vasallo<sup>15</sup> debía de ayudar económicamente al señor, eran los siguientes: Cuando se casaba su hija; cuando se armaba caballero a su hijo; Para equipar al señor cuando marchaba a las cruzadas; Si el señor caía prisionero, el vasallo tenía obligación de pagar el rescate; Si la hija del vasallo quería casarse con quien ella quería y no con quien su señor designara, tenía que pagar rescate; Cuando el vasallo quería vender su feudo, primero tenía que obtener la aprobación del señor, quien fijaba su impuesto que algunas veces alcanzaba hasta tres años de renta; Tenía el

---

<sup>13</sup> **OSSORIO, MANUEL.** *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales.* Ed. Electrónica.

<sup>14</sup> **DERAS DE REYES, Santos Violeta,** *Principios Generales de los Impuestos y consideraciones sobre la Ley de Alcabala,* Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencia Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, 1974, p. 3.

<sup>15</sup> Quien está sujeto a algún señor con vínculo de *vasallaje* (v.) Súbito de un soberano. **OSSORIO, MANUEL.** *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales.* Ed. Electrónica.

señor derecho a ejercer la tutela y administrar el deudo, cuando este pasaba al menor por muerte del causante, pasando a ser dueño de los frutos producidos durante la administración; Cuando el heredero llegaba a su mayor edad, todavía el señor tenía derecho a un año más sobre los bienes y hasta que ese año terminaba, se hacía la entrega al heredero, para que comenzara a gozar de sus bienes, con todos los derechos y obligaciones inherentes; Cuando el heredero era pariente colateral, la cantidad a cobrar por el señor era mayor y recibía el nombre de relieve.<sup>16</sup>

Los siervos, que eran ya los últimos y que por esa razón ya no podían tener vasallos por ser esclavos,<sup>17</sup> tenían también obligaciones, como las anteriores, personales y económicas siendo estas últimas las mismas del resto de los vasallos y el tipo económico, a decir de Ernesto Flores Zavala, eran las siguientes: La capacitación, el *formariage* y la muerte.

La capacitación era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año; El *formagiare* o servidumbre matrimonial, era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con personas extrañas al feudo, siendo esta cantidad normalmente muy elevada, en cambio cuando se casaban dos personas del mismo feudo, el censo era insignificante y la mano muerta era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando estos morían sin dejar hijos.

Los colaterales no tenían derecho a heredar y si el señor autorizaba que percibía la herencia debían pagar un crecido rescate que se llamaba Derecho de relieve.

---

<sup>16</sup> CORNEJO CÁRCAMO, Rafael Alfonso, *Comentario al título VIII de la Constitución política (Hacienda pública)*, Tesis Doctoral, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias y Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1970, p.16.

<sup>17</sup> Ibid. CABANELLAS DE TORRES, G.

Flores Zavala nos da un dato importante en su libro Elementos de las finanzas públicas mexicanas, establece que en el año de 1342, existieron los impuestos alcabalatorios que consistían en pagar un 10% sobre el valor de las cosas que se vendían o se permutaban, los cuales gravaban al vendedor en el primer caso y en permuta a los distintos permutantes.<sup>18</sup> Aunque no existía un servicio regular de contabilidad, ni un verdadero tesoro público o contracción de fondos siendo la hacienda real administrada por el mayordomo del rey.

Sin embargo como datos históricos, fue en España donde se dan las primeras manifestaciones de impuesto sobre el consumo de bienes que al parecer fue tomada de los Árabes Españoles y que con noticias de ella desde el siglo XI constituyo al principio una exacción local, hasta que en 1342 se le dio el carácter de generalidad. Fue así como a la par de los impuestos de consumo fueron naciendo en España otra serie de impuestos que gravaban diferentes actividades económicas.

Es en Gran Bretaña donde aparece la renta con carácter bien definidos a mediados del siglo XIX, luego pasó a otros países Europeos.<sup>19</sup>

Ernesto Flores Zavala, manifestaba lo siguiente: “los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los Estados han impuesto, pero indudablemente

---

<sup>18</sup> Ibid, p.3.

<sup>19</sup> **UMAÑA HERNÁNDEZ, Walter Armando y otros**, *El Número de Identificación Tributaria y sus efectos jurídicos*, Tesis de grado, Escuela de Ciencias Jurídicas, Universidad Modular Abierta, San Salvador, El salvador, 2000, p. 2.

un gran número de los gravámenes actualmente existentes se encontraban en las prestaciones que exigían los señores feudales.”

### 2.3. EL TRIBUTO EN LA EDAD MODERNA.

Los tributos han desempeñado un papel muy importante en la finalidad de los Estados, ya que son los que presentan una tendencia ascendente y muy significativa en la economía alrededor de la cual gira el crecimiento y desarrollo de los Estados.<sup>20</sup>

Con la llegada de la edad moderna y la aparición de los Estados Nacionales, se desarrollaron gobiernos fuertemente centralizados, con esto aumentó considerablemente la necesidad de ingresos y gastos por diversas razones tales como deseo de predominio, excesiva burocracia y multiplicación de rivalidades entre los Estados. Rivalidad que desencadenó en constantes guerras y que determinó la creación de ejércitos cada vez más poderosos.

El estudio de la historia demuestra que las más grandes revoluciones han tenido como origen principal razones de carácter económico, es por eso que la opresión económica y la opulencia y despilfarro de la oligarquía y del monarca, causaron entre los siglos XV y XVIII, las revoluciones que vienen a configurar más tarde la Hacienda Pública que vive el Estado de los últimos años.

Como hecho relevante en la región Centro Americana lo que marca el inicio de esta época, en cuanto al poder tributario, se podría decir que es la independencia del yugo Español, porque no solo marca la emancipación de

---

<sup>20</sup> Ibid, P. 3.

corona Española sino que también un nuevo orden económico, tributario y financiero, sumándose la implementación de la división de poderes dejando atrás la Monarquía absolutista de la viejo mundo.

Sin embargo ya en el viejo continente específicamente en Inglaterra en el año 1215 se inicia con el proceso de aprobación parlamentaria del tributo, como lo estipulo la *Magna Carta Libertatum*, facultad que se reafirma con la petición de Derechos (*petition of rights*) de 1628 y se consolida en la Declaración de Derechos de 1689 (*Bill of Rights*).<sup>21</sup> Con el transcurso del tiempo y reconociéndose la realidad de las necesidades del Estado, se han adoptado un serie de medidas tendientes a mejorar los sistemas de recaudación tributaria para generar mayores niveles de ingresos para el logro de los objetivos ya que la actividad financiera del Estado, está encaminada a la recaudación de los tributos y la división de poderes le dio un agregado a la efectividad de la recaudación de los tributos de forma más trasparente evitando en lo posible los abusos del poder de *imperium* de los Estados.

Lo que quiere decir que el fenómeno financiero del Estado comienza con la obtención de los recursos y termina con el cumplimiento de las necesidades públicas en forma de hospitales, escuelas, seguro social, etc.<sup>22</sup>

#### 2.4. BREVE RESEÑA HISTÓRICA DEL PODER TRIBUTARIO EN EL SALVADOR.

La época colonial que se remonta a (1530-1821), la conquista del territorio Salvadoreño significo el fin de una época de población indígena que perduro por muchos años.

---

<sup>21</sup> **MAGAÑA, Álvaro**, *Derecho Constitucional Tributario: el principio de Legalidad*, Tomo V, Talleres Gráficos UCA, 1993. San Salvador, El salvador, p.153.

<sup>22</sup> *Ibid*, p. 3.

Después de miles de años de aislamiento el territorio fue incorporado por la fuerzas de España y convertido en colonia.

En los años que siguió la conquista los españoles introdujeron animales, y cultivos europeos al territorio Salvadoreño, incluso su cultura y religión.<sup>23</sup>

Las primeras manifestaciones de tributación se remontan en esta época, en donde los indígenas pagaban a los caciques y principales autoridades varios tipos de tributos o impuestos, según la ocasión, estos podían darse de dos formas: en especie o en mercadería, o incluso en servicios especiales que estaban obligados a prestar los pueblos sometidos; habían tributos de guerra, religiosos, etc. A cambio de ellos, los indígenas recibían beneficios en su comunidad, tiempo después los tributos consistieron en alimentos piedras y joyas.<sup>24</sup>

En el tiempo de la conquista ante el descubrimiento de América por Cristóbal Colon, a los conquistadores se les concedieron licencias para el cobro de tributos que serían entregados a la corona Española, de tal forma se empezó a esclavizar a los indígenas de la región obligándolos a trabajar para los encomenderos.

Había quedado establecida la imposición del sistema de la encomienda para controlar a la población nativa, este sistema fue recompensado con el servicio brindado a la corona y consistía en la asignación de un número de indígenas adultos quienes debían pagar al encomendado un tributo en productos o trabajo.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> **GUERRERO GONZÁLEZ, Vilma Mariela, PÉREZ Daisy y Emilia URIAS.** *Tratamiento tributario y contable de las contribuciones especiales en El salvador*, Tesis de grado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011, pp. 2-3.

<sup>24</sup> Ibid, p. 2.

<sup>25</sup> Ibid, p. 2.

Con el nacimiento de la Republica de El Salvador y de la independencia de Centro América los habitantes del área tributaban a España diversos impuestos tales como:

Alcabala, Alcabala de Barlovento estos dos eran impuestos sobre el valor de la venta o trueque de todo tipo de bienes comercializados, salvo algunas excepciones, como fue el caso del maíz y el trigo; el Almojarifazgo que consistía en el derecho a pagar al fisco por las mercaderías al importarlas o al exportarlas; el Quinto Real que consistía en el derecho que tenía la corona a percibir el quinto real o sea el 20% de oro, plata, y piedras preciosas obtenidas por los súbditos en los rescates, presas de guerra, pesca en los golfos, labores de minas y lavado de los ríos; el papel sellado era un impuesto presentado como aplicación de los derechos y regalías del monarca, con objeto de mejorar la fiabilidad de las escrituras públicas y contribuir a los gastos de la monarquía.

En el caso de las Anatas<sup>26</sup> y Media Anatas generalmente el impuesto no se aplicaba en su totalidad, sino que satisfacía la mitad de la renta del primer año, es por esta razón por lo que se suele denominar a este impuesto como media anata, aunque se pueden encontrar casos en los que se cobraron anatas completas, en fin eran los impuesto que gravaba anualmente los sueldos de los funcionarios públicos y burócratas.

El Diezmo que era un impuesto establecido en beneficio de la Iglesia y consistía en que toda persona debía entregar a la iglesia el 10% de lo producido, impuesto que fue perjudicial e injusto, porque para cobrarlo no se

---

<sup>26</sup> ANATA o "ANNATA". Del latín annus, que significa año. La renta, fruto, emolumento o producto que se obtiene anualmente de un beneficio, empleo o destino. **CABANELLAS DE TORRES, G.** Diccionario Jurídico Elemental. 18ª Ed. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 2006.

tomaba en cuenta si se había experimentado pérdida, y así, si en un cultivo se habían invertidos 500 pesos y de él sólo se sacaban 200 pesos, entonces de esos 200 pesos se quitaba el 10%.

Lo cual dificultaba el crecimiento económico, individual y social de los habitantes en general, no así de los españoles privilegiados, siendo esta tributación una carga insoportable originando las causas de los movimientos independentistas.

Con el nacimiento del Estado Salvadoreño y ante sus necesidades para consolidarse se retoma algunos viejos impuestos para incorporarlos al sistema impositivo salvadoreño, es decir tomando el modelo español aquellos impuestos adaptables a las circunstancias temporales y espaciales.<sup>27</sup>

El Salvador empieza a constituirse como un Estado libre y en 1824 es promulgada la primera Constitución de la República siendo Presidente el prócer Juan Manuel Rodríguez, siendo muy significativo el hecho de que ya en esa Constitución no se permite la implantación antojadiza de impuestos. Por lo que en la actualidad es una facultad del Legislativo, atribución que se ha conservado no permitiéndole al Ejecutivo jugar un papel de arbitrariedad, no obstante los frecuentes cambios de Constitución, frecuentes reformas a estas y también frecuentes golpes de Estado y se crea la Hacienda Pública adjunta al Órgano Ejecutivo, además se establecen leyes para normar los tributos por medio del Palacio Legislativo, y control judicial por medio de la Corte Suprema de Justicia.

---

<sup>27</sup> **UMAÑA HERNÁNDEZ, Walter Armando y otros**, *El Número de Identificación Tributaria y sus efectos jurídicos*, Tesis de grado, Escuela de Ciencias Jurídicas, Universidad Modular Abierta, San Salvador, El salvador, 2000, P. 4.



Con ello se crearon diversos impuestos, tasas y contribuciones especiales, estos conocidos como tributos y con aplicación de normativa legal especial para cada una. Se había iniciado con la promulgación de un Estado de derecho en donde los tributos tenían que ser instituido por un Órgano y controlado por los tres Órganos de poder Estatal.

Dentro de los tributos conocidos están los impuestos, los cuales se caracterizan, por ser prestaciones en dinero, y son establecidas por el Estado, y exigidos por éste, en forma obligatoria, en virtud del poder que le caracteriza, a todas aquellas personas, cuya situación se enmarque a lo que la ley señala, además la persona que paga un impuesto, no recibe ninguna contraprestación directa y el incumplimiento de los mismos es sancionado con multas e intereses establecidos en la normativas tributarias.<sup>28</sup>

Como datos históricos a partir de 1850, los impuestos aduaneros empezaron a ganar importancia por fáciles de cobrar, sin embargo a los importadores de café era difícil cobrarles impuestos por ser poderosos económicamente, la situación fue aumentar los impuestos a las importaciones. Estos eran regresivos<sup>29</sup> y golpeaban más a los pobres que a los ricos.

El Estado dispuso principalmente del impuesto a las importaciones, obtener fondos para su organización, además de la administración del monopolio del aguardiente, que posteriormente junto a otros monopolios (tabaco, azúcar, telégrafo, etc), constituían la base del ingreso tributario, ese subsistió hasta principios del siglo XX. Entre 1870 a 1910, el impuesto a las importaciones

---

<sup>28</sup> **GUERRERO GONZÁLEZ, Vilma Mariela y otras.** *Tratamiento tributario y contable de las contribuciones especiales en El salvador*, Tesis de grado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011, p. 3.

<sup>29</sup> Impuesto regresivo es aquel en el que se capta un porcentaje menor en la medida en que el ingreso aumenta. Un ejemplo de impuesto regresivo es el IVA a los bienes básicos porque afecta en mayor proporción a los agentes con menores ingresos.

generó el 60% de los ingresos, es decir que entre los dos generaban aproximadamente el 85%, el resto lo obtenían de la venta de papel sellado, ganancias de monopolios y de otros impuestos directos.

En 1914 la estructura tributaria estaba únicamente compuesta por los impuestos indirectos<sup>30</sup> y aunque en el 1915 se creó el impuesto sobre la renta, dicha estructura continuo mostrando preponderancia del impuesto indirecto como principal fuente generadora de ingresos, situación que prevalecía hasta 1969, prueba de ello es que durante el periodo 1915-1969, los impuestos indirectos presentaban un tasa promedio de participación del 84.3%, no así los impuestos directos<sup>31</sup> que únicamente alcanzaron niveles promedios de participación del 13.9% dentro del total de ingresos tributarios.

Para el periodo de 1970 a 1986 la estructura tributaria Salvadoreña se caracteriza por participación de los impuestos indirectos en la conformación del total de los ingresos tributario del gobierno, en contraposición con la reducida aportación de los impuestos directos.

En cuanto a la segunda característica, ésta su fundamenta en la ausencia de modificaciones significativas que alteraran la relación impuestos directos-impuestos indirectos. Durante el periodo de la regresividad se expresa en términos numéricos de la manera siguiente: la participación de los impuestos indirectos alcanzó niveles del 73.9%, mientras que los directos únicamente mostraron una participación promedio del 26.1%, dentro del total de ingresos tributarios del gobierno. Durante el periodo 1979-1986, la reorientación del gasto público hacia el mantenimiento de la guerra, fue un elemento relevante

---

<sup>30</sup> Los impuestos indirectos: son aquellos en los que el sujeto pasivo puede trasladarlos o repercutirlos sobre otra persona. **Diccionario Jurídico Espasa**. Aplicación exe.

<sup>31</sup> Los impuestos directos: son aquellos que recaen directa y definitivamente sobre el sujeto pasivo, sin posibilidad de repercusión. Ibid.

para el agravamiento del déficit fiscal, ya que se éste ha obligado al gobierno a destinar mayor cantidad de recursos hacia los ramos de Defensa y Seguridad Pública, los cuales pasaron de representar el 8.9% del presupuestos general en 1979 al 23.8% del mismo en 1986.<sup>32</sup>

El crecimiento de la población era y es otro factor que obligaba al Estado a crear nueva fuentes de ingresos o reformas a las leyes tributarias, como las hechas en el año 2009, a fin de obtener recursos de que disponer y sufragar en gran medida las necesidades de las personas y los servicios públicos, esto trajo como consecuencia la creación de nuevos impuestos o el aumento en el cobro de impuestos existentes con el propósito de hacer llegar más ingresos al fisco y cumplir con las obligaciones Estatales.

Existió también desde la creación de los impuestos la tendencia de parte de los contribuyentes a la práctica de la evasión de los impuestos, y esto sucedía por no contar con un adecuado sistema de control tributario que permitiera al Estado requerirlos adecuadamente para el cumplimiento del pago de los impuestos, problema que aún subsiste en la coyuntura social y financiera actual y en el cual la división de poderes en El Salvador logra darle efectividad y transparencia, pero no lo logra de la forma que se espera o como el deber ser lo impone.

Sin embargo el objetivo al referirse al Estado de Derecho es que las instituciones realmente velen, en este caso, por la efectiva recaudación del tributo, con leyes efectivas, una ejecución efectiva y un control judicial a la expectativa de que las normas jurídicas tributarias sean transparente y no

---

<sup>32</sup> **COLOCHO ORELLANA, Ana Ingrid y otros**, Características de la estructura tributaria Salvadoreña, Tesis de grado, Escuela de Ciencias Económicas, Universidad Politécnica, San Salvador, El Salvador, 1988, pp. 172-176.

violente principios legales y garantías Constituciones para que la relación Estado y gobernado sea armónico y el financiamiento del gasto público se aplique de forma correcta a las necesidades verdaderas del país.

## **CAPITULO III**

### **GENERALIDADES, PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DEL DERECHO TRIBUTARIO COMO LÍMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.**

Antes de mencionarse brevemente la importancia de cada principio tributario incorporado en la Constitución de la Republica y la ley, es necesario abordarse previamente algunas generalidades del derecho tributario y del tributo como tal.

#### **3.1. DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL.**

En la mayoría de los ordenamientos jurídicos, los Estados de derecho suelen dividir al conjunto de normas que conforman el derecho en dos categorías, el derecho sustantivo o material y adjetivo o formal, el derecho tributario no es autónomo de esta división.

Por lo que resulta primordial diferenciar en primera instancia, para conocer que es el derecho tributario material, la diferencia con el derecho tributario formal.

El derecho tributario material, como aproximación a esta categoría se dice que es aquel conjunto de normas que conforman el ordenamiento jurídico, en el caso en particular la normas que regulan el tributo, es decir el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica tributaria, por su parte el derecho tributario formal son las normas que regulan como ha de aplicarse dichas normas, las cuales son complementarias, es decir el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental, cuyo

objeto es asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas surgidas entre la administración pública y los particulares.

Entonces se afirma que el derecho tributario material es el que regula el nacimiento, los sujetos, el contenido y la extinción de las obligaciones tributarias, lo que se concreta en que este derecho regula las relaciones entre las instituciones jurídicas y más bien las obligaciones que derivan de su creación, tanto para el sujeto pasivo como para el sujeto activo del tributo.

El derecho tributario formal tiene un carácter instrumental, lo semejante de esta categoría es que al igual que el derecho tributario material, el derecho tributario formal atribuye, a las administración y a los administrados, derecho y obligaciones, poderes y deberes, solo que de forma instrumental, así por ejemplo la obligación del sujeto pasivo de cumplir con la declaración del impuesto sobre la renta al enmarcarse en el hecho generador.

El derecho tributario material por tanto atribuye derecho y obligaciones sin prejuzgar los modos, formas o procedimientos para su ejercicio, y cumplimiento, por su parte en el derecho tributario formal, estos derechos y obligaciones son un instrumento o modo para la aplicación del derecho material.<sup>33</sup>

Básicamente el Derecho Tributario Material contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto a una persona da lugar a la pretensión crediticia tributaria (*hecho imponible*).

---

<sup>33</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de derecho financiero Español, Instituciones*, 25 Edición, Barcelona, 2006, pp. 255-256.

A demás son normas las que establecen tacita o expresamente quien es el pretensor (sujeto activo), quienes son (sujetos pasivos) y quienes pueden ser (capacidad jurídica tributaria) los obligados al pago.

Abarca asimismo las circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de modo tal que dicha configuración no se traduzca en el mandato de pago originariamente previsto en la norma (exenciones y beneficios tributarios).

Comprende también el derecho material, los elementos indispensables para fijar la magnitud pecuniaria de la pretensión crediticia (elementos cuantitativos), así como los medios por los cuales se deshace el ligamento que temporariamente vinculo a los dos polos de la relación (medios extintivos de la obligación tributaria). Regula por último, otros importantes aspectos, como la solidaridad, el domicilio, los privilegios.

Entonces el Derecho Tributario Material, tiene la específica misión de preveer los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se trabará entre Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo.

Pero a su vez, este será complementado por otro sector jurídico que le está indisolublemente unido (el derecho tributario formal), porque este último proporcionara las reglas mediante las cuales se comprobara si corresponde cobrar cierto tributo a cierta persona y la forma en que la acreencia se transformará en un importe tributario, líquido que será el finalmente ingresado en el tesoro público.

### 3.2. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

Resulta primario antes de abordar la clasificación de los tributos hacernos la pregunta ¿Qué es un tributo? En pocas palabras, el tributo se puede definir como una obligación de dar una suma de dinero establecida

por la ley, conforme el principio de capacidad, en favor de un ente público para sostener sus gastos.<sup>34</sup>

Así el Código Tributario,<sup>35</sup> (en adelante también Ct) en el Art. 11, expresa que los tributos “son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Definición que es bastante general, ya que al tributo se le considera al género en la categoría tributaria, por el hecho de que los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales como se ira exponiendo en cada apartado.

Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales; como se expresaba, y esta clasificación tripartita es la más difundida de la doctrina y la que acepta el ordenamiento jurídico salvadoreño, ya que la mayoría de los ordenamientos jurídicos por no ser todos comparten la misma opinión. En fin la Constitución<sup>36</sup> (en adelante también la Cn) le atribuye a la Asamblea Legislativa la facultad de “decretar impuestos, tasas, y demás contribuciones especiales sobre toda clases de bienes, servicios e ingresos,” según el Art.131 de la Cn. A pesar de que el ordenamiento jurídico distingue los tres tipos de tributos, muchas veces existe confusión de términos, así, el inciso 1 del Art. 231 de la Cn, Emplea el vocablo contribuciones en sentido genérico, queriendo abarcar con él toda clase de tributos, otras veces, tasas y derechos, impuestos o precios, y las contribuciones y cuotas, o cotizaciones.

---

<sup>34</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de derecho financiero Español, Instituciones*, 25 Edición, Barcelona, 2006, p. 323.

<sup>35</sup> CÓDIGO TRIBUTARIO, D.L N° 230, del 14 de diciembre de 2000, D.O. No 241, Tomo: 349, Publicado el 22 de diciembre de 2000.

<sup>36</sup> CONSTITUCIÓN DE LA REPUBLICA, D.C. N° 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O. No. 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.



### 3.2.1. LOS IMPUESTOS.

En la clasificación de los tributos es necesario saber ¿Qué es un impuesto? y este se puede definir como una obligación de derecho público establecida por la ley para el sostenimiento de los gastos públicos conforme al principio de capacidad,<sup>37</sup> que expondrá más adelante.

Lo anterior tiene mucha similitud con la definición de tributos dada anteriormente, esto es así porque los impuestos son los tributos que mejor y más se pliegan o adaptan al concepto o idea general que se extrae del ordenamiento jurídico salvadoreño. Entonces se llega a la conclusión que los tributos son el género y los impuestos una de las especies de los tributos.

Es así que el Código Tributario recoge esta idea y en el Art. 13 establece, que el impuesto es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

#### 3.2.1.1. Clasificación de los Impuestos.

3.2.1.1.1. En cuanto a la materia sobre la cual recae el gravamen los impuestos se dividen en: Directos e Indirectos.

*Impuestos directos.* Conforme al criterio clásico son los que gravan la renta o riqueza (impuesto sobre la renta e impuesto al patrimonio, este último ya derogado). Se denominan impuestos directos porque se aplican en forma inmediata a la materia gravada, es decir, a la renta por el solo hecho de ser percibida y la riqueza por el solo hecho de existir. En esta forma, el titular de

---

<sup>37</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de derecho financiero Español, Instituciones*, 25 Edición, Barcelona, 2006, p. 340.

la obligación tributaria paga el impuesto desde el momento que obtiene un ingreso de renta, o simplemente por ser dueño de un determinado bien.

La renta se puede describir en términos generales como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico que se incorporan al patrimonio de una persona en un tiempo determinado.<sup>38</sup> Se diferencia de la riqueza en que en la primera se percibe periódicamente, como ocurre con el interés del dinero, mientras la segunda constituye un acervo acumulado, como sucede con la suma de dinero de donde proviene el interés.

Otros le asignan como característica al impuesto directo que la obligación es de una persona sin conceder a esta, facultades legales para resarcirse del impuesto pagado, a través de la traslación<sup>39</sup>. En estos casos, el tributo es satisfecho efectivamente por la persona a la que el legislador quiere efectivamente someter al gravamen, por ejemplo el Impuesto sobre la Renta.

*Impuestos indirectos.* Conforme al criterio clásico son los que gravan el uso o desplazamiento de esta Renta o riqueza. Los impuestos indirectos gravan la renta o riqueza en una segunda etapa, cuando el dueño las emplea en algún fin determinado, como adquirir un bien (Impuesto del IVA).

Otros autores sostienen que los impuestos indirectos se caracterizan por el hecho de que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado, a través de la traslación, es decir, este hecho se da cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo de un impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de casos, las cuotas impositivas que se obtienen de personas distintas a las que el legislador quiere gravar,

---

<sup>38</sup>**MURILLO, Alonso**, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Director Alejandro Menéndez Moreno, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2000, p.182.

<sup>39</sup>**VILLEGAS, Héctor Belisario**. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9º Edición, Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2005, p.161.

posibilitando que los contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos.<sup>40</sup> Por ejemplo el impuesto del IVA.

3.2.1.1.2. En cuanto al punto de vista de la persona, los impuestos se dividen en: Personales y Reales.

*Impuestos personales.* Consideran la situación propia y específica de cada individuo.

Como señalo Sainz de Bujanda, los impuestos personales son aquellos en los que el elemento objetivo del presupuesto de hecho solo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que esta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto.<sup>41</sup>

En un impuesto personal como el impuesto sobre la Renta se analiza el caso individual, considerando el monto de esta renta, su fuente, las cargas de familia de quien la percibe, y los gastos esenciales en que haya incurrido el titular del ingreso. En resumen, se tiene en cuenta la situación personal del contribuyente.

*Impuestos reales.* Estos hacen abstracción de la situación personal, para entender solamente a los hechos, en un impuesto real, se atiende solo al hecho gravado, es decir, que son aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria.<sup>42</sup> Así por ejemplo, el Impuesto a la transferencia de Bienes Raíces se aplica al valor de la compraventa, sin considerar la situación de quien esta afecto al gravamen. No importa que, quien compre un bien sea rico o pobre, emplee dinero ganado con su trabajo o simplemente adquirido como renta o interés de

---

<sup>40</sup> **QUERALT, Juan Martín**, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 12º Edición, Tecnos, Madrid, España, 2001, p.89.

<sup>41</sup> *Ibid*, p.87.

<sup>42</sup> **QUERALT, Juan Martín**, *Op. Cit*, p. 87.

capital, que tenga muchas cargas de familia o ninguna. En síntesis, solo interesa el acto que realiza, el que se agrava con prescindencia de su situación personal.

3.2.1.1.3. En cuanto a los Fines los impuestos pueden clasificarse en: Impuestos con fines predominantemente fiscales, e Impuestos con fines predominantemente extrafiscales.

Se dice predominantemente por cuanto todo impuesto tiene conjuntamente ambas finalidades, pero con mayor énfasis en uno de ellos.

Así por ejemplo los primeros persiguen principalmente un rendimiento tributario, es decir, recursos para el erario fiscal, el ingreso efectivo de bienes al patrimonio del Estado. Los segundos buscan fundamentalmente la realización de otros fines como los impuestos prohibitivos a las importaciones y los impuestos a las bebidas alcohólicas, donde el gravamen es solo un medio de disminuir la importación de determinados artículos o disminuir el consumo de bebidas alcohólicas.

Pero los fines extrafiscales no solo son medios de represión, sino que también son medios de estímulo que realizan fundamentalmente la distinción de trato tributario, que se materializa en Exenciones y rebajas a los sujetos pasivos obligados al pago del tributo, facilitando el desarrollo de las actividades favorecidas que en su mayoría son actividades económicas que generan ingresos, ampliando directamente sus posibilidades de ganancias, al reducir o eliminar el recargo del gravamen.

3.2.1.1.4. En cuanto al punto de vista de su configuración temporal, los impuestos pueden ser: Periódicos e Instantáneos.

*Impuestos periódicos.* En estos impuestos, la situación que se describe en el hecho imponible tiende a retirarse o prolongarse en el tiempo, en tanto que

en los impuestos instantáneos dicha situación se manifiesta en un momento temporalmente concreto.<sup>43</sup>

También se entiende por éstos aquellos impuestos de hecho que goza de continuidad en el tiempo, de forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante se asocia a una deuda tributaria distinta.<sup>44</sup>

*Impuestos instantáneos.* Estos impuestos, por el contrario no existe periodo impositivo, ya que basta con la concreción por el legislador del momento en que se devengan o son exigibles dichos impuestos instantáneos.<sup>45</sup>

Se entiende también por estos, aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo, por ejemplo al comprar la gasolina para ir a pasear con la familia a la playa.<sup>46</sup>

### 3.2.2. LAS TASAS.

Como una noción general, por tasa se establece que son las prestaciones tributarias exigidas a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad Estatal.

Hay diversas definiciones de tasa, para *Jarach*, la tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo. *Giannini* sostiene que la “tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado”. Con un criterio más amplio, *Giuliani Fourouge* define la tasa como la “prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el

---

<sup>43</sup> MURILLO, **Alonso**, Op. Cit, pp.186-187.

<sup>44</sup> QUERALT, **Juan Martín**, Op. Cit, p. 88.

<sup>45</sup> MURILLO, **Alonso**, Op. Cit., p.187.

<sup>46</sup> QUERALT, **Juan Martín**, Op. Cit., p. 88.

Estado en virtud de ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado”.<sup>47</sup>

El Código Tributario en su Art. 14 establece que la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente.

Es necesario, diferenciar la tasa del precio; la primera incorpora una obligación *ex lege*<sup>48</sup> de Derecho Público; el precio, una obligación *ex contractu*,<sup>49</sup> normalmente de Derecho Privado.

En los impuestos el elemento relevante, por un lado, es que el hecho imponible debe ser revelador de capacidad contributiva, y por el otro lado, su finalidad primordial es la de procurar recursos para el financiamiento de los fines del Estado.

Cabe establecer que la diferencia del impuesto con la tasa, consiste en que la tasa integra en su hecho imponible una actividad Estatal, circunstancia que no se da en el impuesto, que es percibido con prescindencia de todo accionar concreto del Estado, por otra parte los recursos procurados por el cobro de las tasas se destina por completo al financiamiento del servicio.

En las tasas se requiere la existencia de un servicio determinado, sea este utilizado o no por el contribuyente obligado al pago, es decir, requiere una actividad particularizada en el obligado (servicios *utisinguli*), o que de alguna manera le atañe, a la vez que beneficia a la colectividad (servicios *utiuniversi*). Y por su parte, la contribución especial se necesita de una actividad o gasto Estatal que repercuta beneficiosamente en el patrimonio o

---

<sup>47</sup> VILLEGAS, Héctor Belizario, Op. Cit, p.173.

<sup>48</sup> *Ex lege: de la ley. según la ley.*

<sup>49</sup> *Ex contractu: por contrato. Adv. Se emplea para señalar aquello que surge en virtud de un contrato.*

la renta de una persona determinada, es decir que requiere de un beneficio cuantificable o un servicio especial recibido por el contribuyente.<sup>50</sup>

### 3.2.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

Son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

Este tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios Estatales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a ciertos grupos sociales.

El beneficio es el criterio de justicia distributiva particular de la contribución especial, puesto que entraña una ventaja económica reconducible a un aumento de riqueza.

Sin embargo, el beneficio solo tiene eficacia en el momento de redacción de la norma, por cuanto en tal oportunidad el legislador conjetura que la obra, gasto o actividad pública procurara una ventaja al futuro obligado.<sup>51</sup>

En el Art. 15 del Ct, se establece que la contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades Estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

Esta clase de tributos se clasifican de la siguiente manera:

---

<sup>50</sup>**VILLEGAS, Héctor Belizario**, Op. Cit, pp. 184-185 y **SCHINDEL, Angel**, *Concepto y Especies de Tributos*, en AA.VV, Director Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Tomo I Derecho Tributario, Volumen 1, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 570.

<sup>51</sup>**VILLEGAS, Héctor Belizario**, Op. Cit, pp. 195-196.

### 3.2.3.1. Contribución de Mejora.

Esta es la instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

### 3.2.3.2. Contribución de Seguridad Social.

Esta es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de salud y previsión.

Las clasificaciones de los tributos expuestas de forma general, causan diversos efectos, pero en la presente, es relevante conocer sus efectos económicos.

## 3.3. EFECTOS ECONÓMICOS DE LOS IMPUESTOS.<sup>52</sup>

El impuesto es exigido a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible. Esa persona obligada a tributar por estar comprendida en el hecho generador es el “contribuyente de *jure*,”<sup>53</sup> o sea, la persona designada por la ley para pagar el impuesto, aquel que se enmarque en el hecho generador.

Pero suele ocurrir que quien paga el impuesto no es en realidad quien soporta su carga. Y esta ha sido una realidad muy marcada.

Esta carga recae sobre un tercero, a quien se denomina “contribuyente de *facto*.”<sup>54</sup> Por esta razón es necesario conocer cómo se reparte de hecho el impuesto o como funciona esto en la realidad material, para intentar saber sobre que economías recae en definitiva la exacción fiscal, puesto que en la

---

<sup>52</sup> VILLEGAS, Héctor Belizario, Op. Cit, pp. 79-80.

<sup>53</sup> De jure: de derecho.

<sup>54</sup> De Facto: de hecho.



mayor parte de los casos es casi imposible determinar con exactitud quien soporta el impuesto, por eso es importante estudiar la repartición de hecho de los impuestos, mediante los fenómenos de la Percusión, Traslación, Incidencia y Difusión.

### **3.3.1. La percusión.**

Por percusión se entiende aquel acto por el cual el impuesto recae sobre el contribuyente de *jure*, o sea, aquel que por estar comprendido en el hecho imponible, debe pagar por designación y coacción legislativa, es por ello que dicha palabra tiene mucha similitud con la palabra perseguido.

Si este contribuyente percutido (contribuyente de *jure*) es también el contribuyente incidido (contribuyente de *facto*), ya que no se verifica la traslación del impuesto.<sup>55</sup> Los impuestos son pagados por los sujetos a quienes las leyes imponen las obligaciones correspondientes. Este acontecimiento se denomina *percusión*.

Este hecho no tiene solamente un significado jurídico, ya que el pago del impuesto impone al sujeto (*contribuyente de jure*) la necesidad de disponer de las cantidades liquidas para efectuarlo lo que a veces involucra la necesidad de acudir al crédito en sus diversas formas.

Todo ello trae consigo consecuencias en la conducta económica del contribuyente y alteraciones en el mercado.<sup>56</sup> Este efecto económico varia con el siguiente, porque por el contrario este no se trasladar a otro contribuyente ya que su efecto es instantáneo, por lo que este fenómeno podría ser un vacío en la ley que no esté regulado y su aplicación es bastante frecuente.

---

<sup>55</sup> VILLEGAS, Héctor Belizario, Op. Cit, p.80.

<sup>56</sup> DINO, Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ra Edición, Buenos Aires, Argentina, 1996, p.336.

### **3.3.2. La transferencia o traslación.**

Se le denomina traslación al fenómeno por el cual el contribuyente de jure o por ley, consigue transferir el peso del impuesto sobre otra persona (contribuyente de *facto*). Esta transferencia está regulada exclusivamente por la economía y se efectúa con total prescindencia de disposiciones legales que expresamente faculten el traspaso de la carga impositiva, en ese sentido en ciertos casos la misma ley lo permite.

El ejemplo típico es el del productor gravado por un impuesto que trasfiere al consumidor aumentando el precio del artículo que le vende, de esta forma traslada el impuesto indirectamente y al recuperar con el aumento de los precios los gravámenes tributarios que paga.

### **3.3.3. La incidencia.**

Este es un fenómeno que significa el peso efectivo que grava al contribuyente de facto o definitivo.

Puede producirse por vía directa cuando el contribuyente de *jure* es incidido, y por vía indirecta cuando se verifica la traslación de ese contribuyente de jure hacia la persona incidida, que es quien sufre en realidad el sacrificio impositivo.<sup>57</sup>

A hora bien Dino Jarach menciona que el fenómeno por el cual ciertos sujetos que han sufrido la traslación y que no pueden – a su vez – trasladarlo a otros, razón por la cual soportan la carga del mismo o sea que desembolsan la suma correspondiente juntamente con el precio de las mercaderías y los servicios que adquieren o ven disminuido el precio que han de recibir por sus ventas de los factores o bienes intermedios, se denomina incidencia del impuesto y se conceptúa como la definitiva carga

---

<sup>57</sup> VILLEGAS, Héctor Belizario, Op. Cit, p. 80.

del impuesto o parte del mismo o del impuesto con más los importes adicionales que en las variaciones de los precios en el mercado pueden sumarse al impuesto.<sup>58</sup>

#### **3.3.4. Difusión.**

La difusión es la irradiación en todo el mercado de los efectos económicos del impuesto mediante lentas, sucesivas y fluctuantes variaciones, tanto en la demanda como en la oferta de mercaderías y también en los precios. Como consecuencia del impuesto se verifican variaciones en los consumos, en las producciones y el ahorro.

El contribuyente incedido puede tomar varias opciones que generan difusión, por ejemplo: a) reducción de los consumos, disminución o aumento de la producción hasta el límite que convenga, o b) aumento de los consumos, disminución de los ahorros, o inmigración de capitales de los obreros, en cuyo caso se verifica un aumento en los precios de las mercancías, de los servicios y de los capitales, y en general, un aumento del costo de producción por la elevación del tipo de interés.<sup>59</sup>

#### **3.4. LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.**

Expuesto lo anterior resulta necesario entonces aproximarse al tema central de la investigación la potestad tributaria pero primeramente desde el punto de vista de su imposición por los Estados, es de aclarar que la imposición tributaria se refiere al procedimiento de la creación de la responsabilidad del sujeto pasivo y de la pretensión del sujeto activo mediante los actos y procedimientos, con los cuales se cobra el tributo.

---

<sup>58</sup> **DINO, Jarach**, Op. Cit, p.337.

<sup>59</sup> **GARCIA VILCAINO, Catalino**, *Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, 3ra Edición, Tomo I, Buenos Aires, Argentina, 2007, pp. 95-96.

La imposición tributaria nace al crearse la relación del sujeto activo y pasivo del tributo, relacionados entre sí por la obligación tributaria que crearon los Estados y los imperios en sus inicios, con el objeto de financiar las guerras y con el pasar del tiempo el gasto público. La función tributaria guarda estrecha relación con las teorías de imposición, así la función tributaria es desarrollada por el accionar administrativo, derivándose precisamente de la norma jurídica su carácter complementario.

El jurista Alessi<sup>60</sup> da una definición de la función tributaria como función relativa a la imposición coactiva de contribuciones pecuniarias (tributos). Esta función tributaria tiene su fundamento en la potestad tributaria, la cual al reunir un conjunto de poderes.

La configuración funcional de estos poderes se presenta como facultades a cuyo ejercicio se está obligado, reduciéndose considerablemente el ámbito de la discrecionalidad y configurándose las funciones en general, y la tributaria en particular como auténticos poderes-deberes a cargo de la administración.

Existen tres procedimentalistas<sup>61</sup> Italianos que hablan de la teoría del procedimiento de imposición, así *Micheli* considera a la potestad tributaria como poder-deber del ente público de efectuar la imposición, es decir de aplicar en concreto el cumplimiento de las prestación tributaria. Sin embargo Micheli no cree que el ejercicio de la potestad de imposición haga surgir la relación jurídica, sino que ésta surge de un procedimiento rodeado de situaciones jurídicas subjetivas que, a su vez, son efecto de la potestad impositiva del ente público y el deber jurídico del sujeto pasivo.

---

<sup>60</sup> KURI DE MENDOZA Silvia Lizette y otros, *Manual de Derecho Financiero*, El salvador. 1993. P. 58.

<sup>61</sup> Ibid, pp. 58-59.

Por lo tanto la relación jurídica es el producto de la aplicación de la norma tributaria, y el procedimiento, es el elemento que junta el accionar de los sujetos activo y pasivo. *Fantozzi* entiende que aunque la obligación tributaria se materializa al aplicar el tributo, solo se hace efectiva en el procedimiento de recaudación, ya que en tal momento el ente público se manifiesta como titular del derecho de crédito tributario.

Por su parte *Maffezzoni*, hace la distinción entre impuesto, deber y obligación, el primero es creado por la ley convirtiéndose en prestación exigible por el ente público (abstractamente), el segundo y la tercera son situaciones jurídicas subjetivas que se expresan en el procedimiento de imposición.

### 3.5. CARACTERÍSTICAS DE LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.

La imposición tributaria es una de las manifestaciones del poder de imperio de los Estados y ante eso doctrinariamente se señalan como características de esa manifestación las siguientes características, en donde este poder se destaca por ser unilateral, vertical, coercitivo y es estrictamente de contenido económico.<sup>62</sup>

Es Unilateral porque es el Estado quien de forma unilateral y sin la necesidad de consulta pública, crea los tributos y establece deberes formales, cuyo pago será exigido a las personas a él sometidas al enmarcarse en el hecho generador del pago del tributo.<sup>63</sup> Así mismo posee el

---

<sup>62</sup> **ROJAS ARIAS Luis Ghandi**, *La Ley Tributaria, el Poder Tributario y las teorías de la imposición tributaria*". Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos55/ley-tributaria/ley-tributaria2.shtml#ixzz2YQ1c7EZi>. Sitio consultado en junio 2013.

<sup>63</sup> **CATALINA GARCIA, Vizcanio**, *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, 3ra Edición. Buenos Aires, Argentina, 2007, p. 355.

poder de eximir y conferir beneficios tributarios y hasta tipificar ilícitos tributarios y sus respectivas sanciones.

Es vertical porque es una imposición de arriba hacia abajo, es decir es el Estado o Municipio con su poder *imperium*<sup>64</sup> el que impone los tributos al contribuyente para que este los pague si se enmarca en el hecho generador, tributos que llegan al contribuyente según sea el parecer del legislador, y es el Ejecutivo el que realiza la recaudación fiscal para poder así formar el tesoro público y planificar el gasto público a través del presupuesto general de la República que debería ser inspirado en las necesidades reales de la sociedad.

Es coercitivo por que viene con fuerza de presión e intimidación, es decir el incumplimiento de esta imposición acarrea una sanción económica conocida como multa, a fin de lograrse el cumplimiento de sus actividades tributarias a las que está obligado el sujeto pasivo.

Y por último es de contenido económico, porque la imposición tributaria en El Salvador se paga a través de dinero no a través de especies, ni trabajo, siendo así todos los tributos de contenido económico aunque excepcionalmente se puede pagar con trabajo en el caso de los Municipios.

### 3.6. TEORÍAS DE LA IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.

Ahora dejando un poco el punto de vista eminentemente jurídico, al respecto la doctrina financiera menciona diversas teorías que justifican la decisión de el por qué los Estados crearon la figura de la imposición tributaria, entre ellas se mencionan las siguientes, o al menos las importantes:

---

<sup>64</sup> Imperium: Imperio.

### **3.6.1. Teoría o enfoque ético.**

Para Griziotti,<sup>65</sup> la imposición de los tributos más que ser un fenómeno jurídico y político, es más bien de forma general una norma de carácter ético, por el hecho que la vida social del Estado implica un concurso de los asociados o ciudadanos, en ese sentido los fines que persigue el Estado va encaminado a las satisfacción de las necesidades de los propios asociados, por la tanto la normas tributarias deben de inspirarse en los principios éticos para cumplirse de forma objetiva los fines que el Estado se propone al imponer un tributo.

### **3.6.2. Teoría del precio de cambio o servicio público.**

Quienes propugnan esta concepción sostienen que el impuesto no es otra cosa que una compensación que satisfacen los contribuyentes por los servicios que les presta el Estado. Paul Leroy-Beaulieu sostenía que debía hacerse pagar a cada ciudadano el precio justo de los servicios que recibía de la sociedad. Por su parte el teórico Thiers concibe al impuesto como un simple precio que remuneran a las actividades Estatales a favor de la colectividad, a esto la doctrina le reconoce un carácter jurídico contractual al impuesto.<sup>66</sup>

Conforme a esta teoría, se considera que el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, de modo que lo que el particular paga por concepto de gravamen es el equivalente a los servicios públicos que recibe.

---

<sup>65</sup> **CATALINA GARCIA, Vizcanio,** *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, 3ra Edición. Buenos Aires, Argentina, 2007, p.73.

<sup>66</sup> **E JACOB, Mario,** *Manual básico de introducción al derecho tributario*, Mayo 2007. p.23.

La principal crítica a esta teoría consiste en que no toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público, ni va encaminada a la prestación de los servicios públicos, por lo tanto, no todos los recursos que percibe se destinan exclusivamente a la satisfacción de servicios de esta naturaleza.

En efecto, si bien es cierto que fuertes cantidades son las que eroga el Estado para la satisfacción de los servicios públicos, también lo es que una buena parte de sus ingresos los destina a actividades que de ninguna manera constituyen servicios públicos, como por ejemplo los gastos de las representaciones diplomáticas en el extranjero.

Otra crítica que se endereza en contra de esta teoría consiste en que la noción del servicio público varía de un Estado a otro, luego entonces, se encuentran con que el concepto de servicio público es en la actualidad vago e impreciso, por estar supeditado a las ideas políticas, económicas y sociales en cada Estado.

### **3.6.3. Teoría de la Necesidad Social.**

Andreozzi,<sup>67</sup> expresa que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Para explicar su teoría, hace una comparación entre las necesidades del hombre en lo individual con las de la sociedad, las cuales se dividen dos clases: físicas y espirituales. En su concepto, las necesidades físicas del hombre son: alimentos, vestido, habitación y en general todas aquellas que son indispensables para subsistir. Se considera que una vez satisfechas las necesidades físicas, se le presentan al hombre aquellas necesidades que

---

<sup>67</sup> **ROJAS ARIAS Luis Ghandi**, *La Ley Tributaria, el Poder Tributario y las teorías de la imposición tributaria*. Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos55/ley-tributaria/ley-tributaria2.shtml#ixzz2YQ1c7EZi>. Sitio consultado en junio 2013.



significan mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevarán espiritualmente y le proporcionarán una mejoría en su persona, como la cultura intelectual y física y en general todo lo que le permita su superación personal.

Andreozzi, opina que la sociedad tiene que satisfacer, al igual que el hombre en lo individual necesidades a fin de poder subsistir primero, y elevarse espiritualmente después, lo cual se puede lograr con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos.

#### **3.6.4. Teoría de la Relación de Sujeción.**

Los sostenedores de esta teoría señalan que la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos es decir, de su deber de sujeción para con el Estado. Dicho en otras palabras la obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es puro y simplemente la relación de sujeción, por lo tanto, en esta teoría carece de importancia, la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragan.<sup>68</sup>

En contra de esta teoría se han formulado críticas tales como que no sólo los súbditos de un Estado están obligados a tributar, sino también los extranjeros. Villegas considera que esta crítica es débil frente al fondo que encierra la teoría, misma que es producto de un alto desarrollo cultural y social que a su vez pone de manifiesto el alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino además, de hacerlo con honestidad. Esta teoría no es más que el rezago de la interpretación del mundo feudal a nuestros días, la relación de sujeción y

---

<sup>68</sup> **ROJAS ARIAS Luis Ghandi**, Op, Cit.

de que porque simplemente somos súbditos de un Estado debemos tributar es insostenible, partiendo de que no somos súbditos por que la relación súbdito-rey perdió dominio en la escena política con la muerte de las monarquías absolutistas.

Por tanto, puesto que sólo expresa que la obligación de pagar los tributos surge por la sola relación Estado-súbdito, es decir, solamente una.

### **3.6.5. Teoría de la prima del seguro.**

Autores como Montesquieu y Bodin sostuvieron que en realidad lo que los individuos pagan mediante el impuesto es una contraprestación por la seguridad que el Estado brinda a personas y bienes. El impuesto es entonces una prima de seguro pagada por aquellos que poseen bienes, para asegurarlos contra todo riesgo que perturbe la posesión o goce de tales bienes.<sup>69</sup>

Es decir el pago de los impuestos, tasas y contribuciones es una simple póliza de seguro, es un pago por el resguardo de la propiedad y de los derechos fundamentales, es un pago por la protección Estatal.

La crítica a esta teoría es que uno no debe pagar al Estado un prima por un seguro, ya que es una función del Estado dar o brindar una protección desde el momento de su Constitución y creación del mismo, otros autores sostienen que desde el inicio de la civilización el hombre se reunía o se agrupaba por una protección mutua sin el pago de un tributo, es decir el fin de la sociedad es la protección de unos y otros en una manera organizada cuya objetivación es lo que comúnmente llamamos Estado.

---

<sup>69</sup> Ibid.

### **3.6.6. Teoría de la distribución de la carga pública.**

Los autores franceses Laferrière y Waline piensan que la obligación impositiva es consecuencia de la solidaridad social. Esa solidaridad es la de todos los miembros de la comunidad que tienen el deber de sostenerla. La obligación individual no se mide por las ventajas que obtienen del Estado, como sostenían las teorías precedentemente analizadas.

Esa obligación se establece en virtud de la capacidad personal del individuo para contribuir con los gastos de la comunidad como forma de lograr que cada uno participe según sus posibilidades.<sup>70</sup> Pues bien enseñaba Villegas que si los ciudadanos han creado el Estado con el fundamento ético-político como única forma de lograr orden y cohesión en la convivencia, es lógico que contribuyan a su sostenimiento.

Las anteriores teorías y características son garantizadas mediante principios, los cuales limitan el poder de imperio de los Estados Constitucionales de Derecho, en ese sentido se mencionan dos categorías de principios que garantizan la armonía entre el Estado y los administrados.

### **3.7. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES.**

La potestad tributaria no es absoluta si no que esta se haya limitada y máxime en los modernos Estados de Derecho. En su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular y siguió teniendo ese carácter poco después incluso de la caída de las Monarquías. El cambio fundamental se produce cuando los modernos Estados Constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad

---

<sup>70</sup>**E JACOB, Mario**, *Manual básico de introducción al derecho tributario*, Mayo 2007. p.23.

tributaria solo pueda ejercerse mediante la ley. La potestad tributaria entonces se transforma en la facultad Estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.

La primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que los preceptos Constitucionales consagran que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales manifestando los límites en los principios.

Es necesario advertir, por otra parte que las clausulas Constitucionales no solo limitan directamente la potestad tributaria, es decir mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta y en cuanto garantizan otros derechos, como por ejemplo, el de propiedad, el de ejercer comercio e industrias lícitas.

Cuando se habla de la potestad tributaria, es decir el *poder imperio* que tiene el Estado en materia tributaria sobre los particulares o sujetos pasivos de la relación tributaria, es hablar de los principios en que se sustenta dicho poder, es decir la norma o conducta del Estado para ejercer la acción impositiva de los tributos.

En materia tributaria existen principios Constitucionales generales inspirados por los valores jurídicos contemplados expresamente en la Constitución, que hacen posible el cumplimiento de las obligaciones tributarias de parte de los contribuyentes y de parte del Estado la satisfacción de las necesidades comunes. Algunos de los siguientes principios no están regulados de forma expresa en nuestra Constitución, sin embargo su existencia es un hecho que complementa la actividad tributaria.

### 3.7.1. Principio de Legalidad.

Es necesario la referencia a dos aspectos del principio de legalidad, el primero es el principio de reserva de ley y el segundo principio el de legalidad de su administración; el principio de reserva de ley establece que determinadas regulaciones solo pueden ser adoptadas mediante una ley, tal es el caso de los tributos, lo que implica que no puede existir el tributo sin ley previa que lo establezca, principio recogido en la máxima "*nullum tributum, sine lege,*"<sup>71</sup> (No hay tributo o pena sin una ley previa).

Este principio se reconoce en el Art. 231 de la Cn, el cual expresa: "no puede imponerse contribuciones si no en virtud de una ley," y el Art. 131 ordinal 6 de la Cn, otorga competencia a la Asamblea Legislativa para: "decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos."

Conforme lo establece el Art. 6 del Ct, el principio de reserva de ley implica que se requiere la emisión de una ley para: Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible, la tasa o alícuota", esta disposición señala con claridad todos los elementos que deben de regularse en la ley, por lo cual es inconcebible que la ley únicamente regule el hecho generador y deje los demás elementos a otros ordenamientos jurídicos, como por ejemplo un Reglamento.

Por su parte el principio de legalidad de la administración implica que toda actuación de la autoridad competente debe estar justificada por una ley

---

<sup>71</sup> **KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette y otros**, *Manual de derecho financiero, proyecto de reforma judicial I*. San Salvador, El Salvador, 1993, p.72.

previa. Este principio se puede observar en el Art. 3 inciso 4 del Código Tributario al establecer que en razón del principio de legalidad la administración tributaria actuara sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.

### **3.7.2. Principio de Generalidad.<sup>72</sup>**

Este principio en si establece la primicia de que todos deben soportar las cargas tributarias. Dicho principio, no se encuentra regulado en la Constitución salvadoreña expresamente, sin embargo, opina Kuri de Mendoza, puede ser considerado incorporado en la segunda parte del Art. 3 de la Cn, que prohíbe establecer restricciones basadas en consideraciones de nacionalidad, raza, sexo, o religión, como derivación del principio de igualdad, es menester, que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes previstos en la ley y no a una parte de ellos.

Esto significa que no deben resultar afectados personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Lo que se busca con este principio es delimitar la singularidad de la aplicación de las normas jurídicas que obligan al sujeto pasivo al pago del tributo.

### **3.7.3. Principio de Igualdad.**

Este principio se encuentra regulado en nuestra Constitución en el Art. 3, es un valor del conjunto del ordenamiento jurídico y por lo tanto del

---

<sup>72</sup> **ORTIZ ALFARO Luis Fernando y Elías ABEL**, *Eficacia de los principios en el derecho tributario salvadoreño*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencia Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010, pp. 72-87.

sistema tributario. Además es un derecho fundamental y establece que todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado, no debe de existir privilegios o tratos diferenciados, no debe de entenderse de que todos los ciudadanos debemos pagar la misma cantidad de dinero, pues sería totalmente injusto, por ejemplo sería injusto que se obligara a pagar lo mismo al dueño de una gran fortuna y al más humilde de los ciudadanos, lo anterior guarda estrecha relación con el siguiente principio.<sup>73</sup>

#### **3.7.4. Principio de Capacidad Contributiva.**

Este principio no se encuentra de forma expresa en la Constitución, pero si lo reconoce, y lo hace por medio de la proporcionalidad y la equidad en los impuestos y puede inferirse que esta figura se recoge en el Art. 131 ordinal 6, en el cual se menciona que corresponde a la Asamblea Legislativa: “decretar impuestos, tasas, y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa.”

Es decir en cuanto a la capacidad de cada ciudadano frente al pago del tributo. La capacidad contributiva guarda mucha relación con los dos principios anteriores, el de generalidad e igualdad tributaria, todos deben pagar tributos pero todos los que puedan, y que pueden al enmarcarse en el hecho generador y específicamente todo los que tengan la capacidad económica de soportar la carga tributaria.

En otras palabras la capacidad contributiva es la potencialidad para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria, los presupuestos de dicha obligación deben estar basados en la propia capacidad contributiva. Calvo Nicolau señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que

---

<sup>73</sup> **FERREIRO LAPATZA, José Juan**, *Curso de derecho financiero Español, Instituciones*, 25 Edición, Barcelona, 2006, p.281.

tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado.<sup>74</sup> Lo anterior da a entender, que es necesaria la existencia de un movimiento de riqueza en el patrimonio de los sujetos pasivos para que estos puedan contribuir al sostenimiento del gasto público.

### **3.7.5. Principio de Proporcionalidad.<sup>75</sup>**

Este principio tributario se encuentra regulado por el Art. 131 ordinal 6 de la Constitución. Y en el Art. 3 inciso 5 del Código Tributario, establece que las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los principios generales, en donde se encuentra el Principio de Proporcionalidad y que literalmente dice:

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

Según Mayolo Sánchez, la proporcionalidad, “es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven al contribuyente atendiendo a su capacidad económica, distribuyendo la carga tributaria equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes, con el objeto de que no tenga que ser soportada tan sólo por una o varias fuentes en particular.” Son ejemplos de

---

<sup>74</sup> CALVO NICOLAU, E. *Tratado de Impuesto Sobre la Renta*, Tomo I. Themis, México, 1999, p. 414.

<sup>75</sup> ORTIZ ALFARO, Luis Fernando y Luis Fernando y Elías ABEL, Op. Cit, pp.87-101.



este principio el impuesto al valor agregado y el impuesto de la transferencia de bienes raíces.

### **3.7.6. Principio de Progresividad.<sup>76</sup>**

En cuanto a este principio se entiende como consecuencia del principio de no confiscación, partiendo de la base Constitucional, establecida en el Art. 106 inciso 5, el precepto reza: “Se prohíbe la confiscación, ya sea como pena o en cualquier otro concepto”.

La progresividad, en ningún caso puede extenderse hasta el infinito. Por ello, la Constitución de El Salvador establece un límite a través del principio de no confiscatoriedad, que en nuestro caso, a pesar de no estar dirigida expresamente a la materia tributaria, le es aplicable plenamente.

El principio de progresividad, como forma de conseguir la efectiva igualdad, supone que la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional, atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes. En la medida que se predica la progresividad del sistema, considerado en su conjunto, y no de cada uno de los tributos que lo integran, nada obsta que se puedan aplicar alícuotas proporcionales, e incluso regresivas, siempre que se mantenga la progresividad del sistema.

Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos. Por lo tanto su aceptación y legitimidad se funda sobre la base de la solidaridad social en

---

<sup>76</sup> Ibid, pp.101-109.

cuanto que exige más a quien posee mayor riqueza en relación a quien posee menor, un ejemplo de lo mencionado se puede constatar en el Art. 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### **3.7.7. Principio de No Confiscatoriedad.**

Este principio se encuentra regulado como se mencionaba en el Art. 106 inciso 5 de la Constitución el cual reza así: “Se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto.” La Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, un tributo será confiscatorio cuando adsorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta.

El principio exige que la tributación se adapte a la capacidad económica de los contribuyentes en una proporción que no disminuye el patrimonio al grado de impedir ejercer su actividad, en otras palabras que persista la posibilidad de seguir generando la riqueza que es materia de la tributación.<sup>77</sup> Dicho principio tiene fundamento expreso en el Art. 1.1 de la Constitución Española en la cual se afirma que el sistema tributario no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio.<sup>78</sup> Aun y cuando en el país no existe una disposición expresa como la antes referida, conviene advertir, que en aquellos casos en que una ley crea un tributo que produce un efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería inconstitucional en virtud del Art. 106 inciso final de la Cn. Que dispone: “se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto” En materia tributaria se entiende a la acción de no impedir ejercer su actividad, en otras

---

<sup>77</sup> **VILLEGAS, Héctor Belisario.** *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9° Edición, Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2005, pp. 277- 278.

<sup>78</sup> **PERES ROYO, Fernández,** *Derecho financiero tributario, parte general*, 7° Edición, Civitas, Madrid España, 1997, p.40.

palabras asegurándose que persista la posibilidad de seguir generando riqueza.

Los principios anteriores han sido expuestos según la categoría Constitucional enfocados precisamente en la materia tributaria, a continuación los principios legales más importantes que están presentes en la mayoría de cuerpos normativos tributarios como límites a la potestad tributaria.

### 3.8. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS LEGALES.<sup>79</sup>

#### **3.8.1. Principio de justicia tributaria.**

Este principio está contemplado en el Art. 1 del Ct, en relación con el Art. 1 de la Constitución, y también se le conoce como principio de equidad y representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en las contribuciones, lejos de importar un principio concreto de orden económico o jurídico, propio de la legislación positiva, constituye el criterio de valoración de ese mismo ordenamiento positivo. La equidad se confunde con la idea de justicia y en tal carácter pasa hacer el fin del derecho.

No basta que la norma se someta al principio de legalidad sino que además ella debe ser justa para ser Constitucional la equidad se traduce en la razonabilidad del tributo por lo tanto considerando la equidad como garantía Constitucional que opera en beneficio del contribuyente, podría ser invocada por este, si se ve sometido a una contribución cuya falta de razonabilidad y equilibrio la transforma en una exigencia injusta.

---

<sup>79</sup> **ORTIZ ALFARO, Luis Fernando y Luis Fernando y Elías ABEL**, Op. Cit, pp.122-159.

Dicho principio se evidencia también en el Art. 131 ordinal 6 Cn. Específicamente en la frase “*relación equitativa*,” La justicia tributaria, en fin se erige básicamente sobre dos pilares que sostienen el ordenamiento tributario, el principio de generalidad y el principio de igualdad, los cuales se articulan para dar lugar a un principio de exclusiva aplicabilidad en el ámbito financiero, el principio de capacidad económica, o como dice Ferreiro Lapatza, la capacidad económica es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Todos tienen que pagar tributos; Pero todos los que puedan, naturalmente.

### **3.8.2. Principio de seguridad jurídica.<sup>80</sup>**

En materia tributaria, el principio de seguridad jurídica resulta indispensable a fin de garantizar en concreto los principios Constitucionales que rigen la tributación. Este principio en materia tributaria, dice Soler, podría definirse como la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el fisco.

La existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad y esa seguridad es lo que da fundamento y justificación a las instituciones jurídicas y al propio Estado. Pero la seguridad jurídica demanda la existencia de un Estado éticamente aceptable. Por ello, no es suficiente que se dicten normas jurídicas sino que es necesario, además, que el ordenamiento jurídico sea justo en su contenido. Por lo que, dicho principio debe ser vinculado con el principio de justicia.

Villegas dice que la finalidad básica del derecho tributario debe ser la de realzar la seguridad jurídica de los contribuyentes, ya que en esta materia el

---

<sup>80</sup> Ibid.

Estado se ve tentado con mayor frecuencia a realizar bruscas maniobras, inesperadas para el ciudadano.

### **3.8.3. Principio de equidad.<sup>81</sup>**

La equidad implica que cada contribuyente debería aportar su justa parte para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos, Villegas establece que la equidad como principio tributario, significa que la imposición debe ser regida por un fin justo, siendo en tal sentido base de todo el derecho positivo y del deber ser.

Conforme a Luqui, el principio de equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente, de modo que si la ley tributaria imposibilitara el ejercicio de esos derechos, destruiría una de las bases esenciales sobre las cuales se apoya todo el sistema (la libertad individual). Como el ejemplo más claro la Constitución de la República, en el Art. 131 ordinal 6, establece que corresponde a la Asamblea Legislativa: “Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa.” Y dice en relación equitativa por ser necesario el reconocimiento Constitucional de tan importante principio en un Estado de derecho.

### **3.8.4. Principio de razonabilidad.**

Todo acto para ser Constitucionalmente válido debe ser razonable, y lo contrario implica una violación a la Constitución. Por razonabilidad en sentido estricto se entiende el fundamento de verdad o justicia. Un acto puede tener fundamento de existencia por haber sido dictado y estar vigente, fundamento de esencia por cuanto se apoya en normas jurídicas, pero sólo tendrá fundamento de razonabilidad cuando es justo.

---

<sup>81</sup> Ibid.

Vinculado a lo anterior, la Corte Suprema de Justicia establece que en relación con el principio de razonabilidad o equidad fiscal, se sostiene que no basta que los tributos sean creados por ley, que sean generales, proporcionalmente iguales y uniformes.

Es necesario además, que estén justificados objetivamente y además que el resultado concreto del gravamen sea justo y razonable, es decir que no imponga una carga tal al contribuyente que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio o beneficiarse con él o con el fruto de su trabajo.

### **3.8.5. Principio de Economía Tributaria.**

Mediante este principio las normas tributarias no pueden resultar inoportunas, en el sentido que para el cumplimiento de estas en la recaudación no pueden generar un gasto mayor que el que por la vía del tributo se obtiene; es decir, si el cumplimiento de la norma genera mucho gasto, tanto que es mayor a lo que se obtendrían por el ingreso de ese tributo, entonces la norma viola el principio de economía en la recaudación.

Según la acepción de Adam Smith, consiste este principio en lograr que los impuestos impongan al contribuyente la menor carga posible por encima del monto que efectivamente ingrese en las arcas del fisco. Aceptación que retoma el legislador salvadoreño en el Art. 3 del Código tributario, al manifestar que se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.

Ya que los objetivos del deber es ese precisamente, evitar en la manera de lo posible, un menoscabo en el contribuyente, para que este pueda ejercer su actividad y logre tributar al Estado su aportación sin dilaciones.

## CAPITULO IV

### LA POTESTAD TRIBUTARIA MATERIAL Y EFECTIVA EN EL SALVADOR.

#### 4.1. CONCEPTO Y DEFINICIÓN.

Antes de profundizar el tema central del presente capítulo es menester conocer el concepto de potestad tributaria y aspectos generales vinculantes con la potestad tributaria, en ese sentido en la doctrina el concepto aludido tiene muchas acepciones o locuciones, pues se le conoce como, poder de imposición, supremacía tributaria, poder impositivo, poder tributario, poder fiscal, potestad de imposición, soberanía impositiva, y potestad tributaria,<sup>82</sup> sin embargo a lo largo de la presente, se referirá y adherirá a esta última locución, a la potestad tributaria, por los mismo alcances que el concepto engloba.

Es de aclarar que cuando se hace alusión al concepto de potestad tributaria, se está refiriendo al género del concepto como tal y cuando se refiere al concepto de competencia tributaria se hace alusión a la especie del concepto general.

Por lo tanto hay que diferenciar entre la potestad tributaria y competencia tributaria, ya que ambos conceptos parecen ser sinónimos pero son conceptos de ámbitos distintos, en ese sentido la *potestad tributaria*, es la fuerza pública del Estado como tal dividida en tres Poderes y que está dirigida hacia las rentas que obtiene el Estado y que comprenden el erario del mismo,<sup>83</sup> es decir la fuerza imperativa con la que cuenta el sujeto activo

---

<sup>82</sup> **VILLEGAS, Héctor Belisario.** *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9° Edición, Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2005, p. 252.

<sup>83</sup> **MAGAÑA, Álvaro,** *Derecho Constitucional Tributario: el principio de Legalidad*, Tomo V, Talleres Gráficos UCA, 1993, San Salvador, El salvador, p. 70.

de la relación tributaria para *el cobro* del tributo; Moya señala al respecto que la potestad tributaria es la facultad soberana que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial.

En otras palabras, importa el poder coactivo Estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender las necesidades públicas.

En cambio el término de *Competencia tributaria*, es un concepto descentralizado y comprende las tres funciones principales del Estado: por una parte la Competencia Legislativa para la creación de las leyes tributarias, también la Competencia Administrativa para aplicar las leyes tributarias, y además comprende la judicial para la revisión de los actos administrativos tributarios.<sup>84</sup>

Es decir se puede determinar que la competencia tributaria comprende las tres funciones principales del Estado, que conforman un solo elemento el Estado en sí, pero que se divide para garantizar la armonía y convivencia.

Los tres poderes del Estado tienen competencias tributarias en sus respectivos ámbitos de aplicación, pero no todos tienen potestad tributaria, así se entiende que la potestad tributaria Legislativa, en realidad es una competencia tributaria normativa, en cambio el Órgano Ejecutivo y los municipios son los que tienen propiamente potestad tributaria conocida también como potestad tributaria de imposición de cobrar efectivamente los

---

<sup>84</sup> **GARCÍA BELSUNCE, Horacio A.**, *Tratado de Tributación*, Tomo I. Derecho Tributario, Vol. II, Astrea, Buenos Aires, Argentina, p.1.



tributos, de tal manera que pueden haber Órganos dotados de competencia tributaria y carentes de potestad tributaria.

En lo relativo a las competencias tributarias de cada poder del Estado se irán desarrollando en apartados posteriores así como también el término de los controles interorganicos, término que tiene mucha vinculación con las competencias tributarias que a cada Poder le corresponde en cuanto a la aplicación efectiva de los tributos en un Estado de Derecho.

Pero a todo esto que es *control interorganico*, primeramente es de recalcar que es una consecuencia y beneficio de la división de poderes, y se da cuando las instituciones de control funcionan entre diversos titulares del Poder que cooperan en las gestión Estatal, se les denomina también controles entre los Órganos o controles externos,<sup>85</sup> porque esta facultad es una auditoria o control en sus respectivas competencias de las funciones entre los Poderes Estatales, como se expondrá más adelante en cada apartado.

La Sala de lo Constitucional, expone en su jurisprudencia, que “esta necesaria interrelación entre Órganos se construye, precisamente, por la Constitución para evitar los riesgos que conlleva el monopolio del poder del Estado en una sola institución, lo cual es contrario a una cláusula esencial de la organización Estatal. Este mecanismo organizativo se caracteriza por asignar atribuciones y competencias a diferentes Órganos, con el fin de que éstos se controlen entre sí al ejercer el poder público.”<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> **BERTRAND Galindo, Francisco**, *Manual de derecho Constitucional*, Tomo I, San Salvador, El Salvador, 1992, p.271.

<sup>86</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia Definitiva de Inconstitucionalidad, con referencia No. 16-2011, de fecha 27 de abril de 2011. Disponible en Master Lex 2010-Jurisprudencia, Centro de Documentación Judicial.

En cuanto el término de potestad tributaria la doctrina tradicional considera este concepto como fundamento del tributo, institución que se considera asentada en la posición de supremacía inherente a la propia existencia del Estado, según Pérez Royo, se pueden distinguir entre el poder tributario originario, correspondiente al Estado como titular de la soberanía y el poder tributario derivado, correspondiente a los entes públicos de nivel inferior al Estado, que gozan de dicho poder solo en la proporción que el mismo Estado les da.

#### 4.2. EL PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO.

Esta clasificación de potestad tributaria, se encuentra en lo que se preceptúa en el Art. 131 ordinal 6 de la Cn, en el cual se establece la competencia Legislativa para establecer los tributos Estatales, en relación con el Art. 204 ordinal 6 Cn, en el que se establece que debe ser la Asamblea Legislativa la que apruebe la creación y reforma de los impuestos municipales, es así que cobra sentido que el origen del tributo es fuente de la competencia tributaria de la Asamblea Legislativa no como potestad tributaria sino como ente creado Constitucionalmente para la creación de leyes de carácter tributario, para ser más concretos.

Sin embargo pese a que la Asamblea tiene competencia para crear legislación tributaria, originándose así el tributo, esta se limita hasta su competencia normativa, ya que el Poder tributario originario, dice Horacio A. García Belsunce, citando a Sánchez Serrano, le corresponde al Estado, reflexión que se comparte, pues la potestad tributaria es originaria cuando emana de la naturaleza y esencia misma del Estado, y en forma inmediata y directa de la Constitución de la República. Nace de la propia Carta Fundamental, donde exista Constitución escrita, o de los principios

institucionales donde no exista la misma, lo que sucede es que este poder tributario originario se ve afectado positivamente por la división de poderes que ostenta cada Poder en sus respectivas competencias y potestades tributarias, según el caso.

#### 4.3. EL PODER TRIBUTARIO DERIVADO.

Mientras que el poder tributario derivado o potestad tributaria derivada se evidencia en el Art. 204 de la Cn, en donde se preceptúa que como parte de la autonomía de los municipios, la cual consiste en crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones públicas para la realización de obras determinadas dentro de los límites que una ley general establezca. Y es un poder tributario derivado porque es el mismo Estado quien le da ese Poder.

Al ser más extensivos en la interpretación de la figura del poder tributario, esta se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas que crean tributos y posibilitan, como palabra clave, su cobro. En ese sentido el Estado, como poder originario y derivado, en el ejercicio de sus competencias crea tributos, esto es, prestaciones obligatorias que le son exigidas a los particulares en virtud de una ley u ordenanza y cuya recaudación se destina a la satisfacción de los fines del propio Estado o municipio.

#### 4.4. CARACTERÍSTICAS DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Con base en lo anteriormente expuesto, y sobre todo al aspecto del poder originario del Estado enfocado en la imposición de los tributos, y con el fin de obtener un panorama de ese poder tributario abstracto, es necesario exponer las características principales del poder tributario las cuales son las siguientes, con la advertencia de que puede haber otras características, sin embargo estas son las más frecuentes en los análisis que se hacen:

#### *4.4.1. Es Abstracto.*<sup>87</sup>

Según Alessi, para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración, por lo que es necesario distinguir la potestad tributaria, del ejercicio de dicha potestad en el plano de su materialidad. Esta característica se materializa en el Órgano Ejecutivo por medio del Ministerio de Hacienda.

#### *4.4.2. Es permanente.*

La potestad tributaria nace con el Estado mismo, por tanto solo puede extinguirse con el Estado mismo.

Lo que también se traduce en que la inactividad del Estado durante un determinado lapso de tiempo no afecta su efectividad, puede surgir la figura de la prescripción de la acción de Estado de perseguir el cobro del tributo, pero no se extingue de ninguna manera su potestad tributaria. Por ello cabe anotar dos planos distintos: mientras que la potestad tributaria es permanente, la potestad de cobrar un tributo puede extinguirse por el transcurso del tiempo, a lo que también se le conoce como prescripción extintiva.

#### *4.4.3. Es Irrenunciable.*

En cuanto a este aspecto el Estado no puede renunciar a la potestad tributaria, porque esta es esencial para su subsistencia, lo cual no quiere decir, también, que no pueda abstenerse de ejercitarlo respecto de determinados sectores económicos, zonas o personas por razones de fomento social, cultural o por los mismos principios tributarios que se

---

<sup>87</sup> **GARCÍA BELSUNCE, Horacio A**, *Tratado de Tributación*, Tomo I. Derecho Tributario, Vol. II, Astrea, Buenos Aires, Argentina, pp. 5 y 6.

expusieron anteriormente, lo cual no implica que el Estado este renunciando a su potestad tributaria.

#### *4.4.4. Es Indelegable.*

El concepto de indelegable está íntimamente vinculado a las características de la irrenunciabilidad, porque renunciar significa desprenderse de un derecho de forma definitiva, en cambio delegar implica transferirlo de manera temporal o transitoria. Por ejemplo el Estado no puede delegar en los municipios su potestad tributaria y viceversa, porque esto alteraría el orden Constitucionalmente establecido.

Con base en lo anterior es preciso enfocarse ahora en la potestad o competencia que tiene cada Órgano de Estado, respecto de los tributos y como su actuar da afectividad material y efectiva al financiamiento del gasto público de la Nación, competencias se decía que a continuación se exponen, por separado:

#### 4.5. LA POTESTAD TRIBUTARIA MATERIAL Y EFECTIVA COMO COMPETENCIA LEGISLATIVA.

De la competencia Legislativa o parlamentaria, es donde emanan en primera instancia la obligación de pagar los tributos, al ser estos creados, y al enmarcarse el sujeto pasivo en el hecho generador.

Por eso es importante tratar de dar a conocer el significado de Parlamento, en ese sentido Maurice Duverger, define al Parlamento o Asamblea, como una institución política formada por una o varias Asambleas -en El Salvador fracciones políticas- compuestas por miembros que disponen de decisión; estos son elegidos como representantes de la ciudadanía por medio de

mecanismos electorales basados en un régimen político de la Soberanía del Pueblo, lo que les permite estabilidad e independencia.”<sup>88</sup>

Al respecto el Constituyente definió de forma similar lo que significa Parlamento, y en el Art. 121 de la Cn, dice que la Asamblea Legislativa es “un cuerpo colegiado compuesto por Diputados, elegidos en la forma prescrita por esta Constitución, y a ella compete fundamentalmente la atribución de legislar.”

Por eso en este apartado se aborda precisamente la competencia tributaria atribuida Constitucionalmente a la Asamblea Legislativa, teniendo propiamente la competencia de instituir el tributo. Lo que implica la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos, su creación obliga al pago por las persona sometidas a su competencia, implica por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede exigir a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas.

#### **4.5.1. La Competencia Efectiva Tributaria del Órgano Legislativo.**

El tratadista Roberto Dromi (Derecho Administrativo, séptima edición actualizada, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998) explica que la competencia "es la esfera de atribuciones de los entes y Órganos, determinada por el derecho objetivo o el ordenamiento jurídico positivo. Queriendo detallar la importancia de las normas escritas y máxime si procede de las misma Constitución.

---

<sup>88</sup> **PADILLA ZELAYA, Lucrecia Yolanda**, *Garantías constitucionales para la independencia del Consejo Nacional de la Judicatura en El Salvador (1983 – 1994)*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencias y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1994.

Es decir, el conjunto de facultades y obligaciones que un Órgano puede y debe ejercer legítimamente." <sup>89</sup>

Y precisamente en concordancia con lo anterior es que al referirse a las competencias y atribuciones tributarias por parte del Órgano Legislativo, es referirse al articulado de la Constitución de la Republica, y en cuanto a las competencias y atribuciones tributarias más importantes de este Órgano de Estado las encontramos reguladas de forma expresa en el Art. 131 ordinales 5 y 6 de la Cn.

En ese sentido y abordando los ordinales en otro orden, se preceptúa en el ordinal 6 del citado artículo, que corresponde a la Asamblea Legislativa: "Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa."

Esta competencia Constitucional hace a la Asamblea un ente originario en el control efectivo del tributo, porque es de este donde emana las normas jurídicas tributarias, como consecuencia del proceso de formación de ley, que se expondrá más adelante.

Ante esto el legislador debe ser muy acucioso con la realidad o coyuntura en la que crea un tributo, analizando todos los aspectos de la vida en sociedad del sujeto pasivo, y analizando también armónicamente todo el ordenamiento jurídico, para que el impuesto creado o reformado no sea objeto de impugnaciones o de procesos Constitucionales de forma constante al ejecutarse por el Órgano Ejecutivo.

---

<sup>89</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL.** Sentencia Definitiva de Inconstitucionalidad, con referencia 02-2006, de fecha 18 de febrero de 2011. Disponible en Master Lex 2010-Jurisprudencia, Centro de Documentación Judicial.

El Salvador tiene una vasta legislación respecto de los tributos que se cobran a la población, es decir al sujeto pasivo, sin embargo esto no quiere decir que por existir muchas leyes que gravan el movimiento de dinero, por decirlo así, que generan ingresos, haya un control absoluto y efectivo en la recaudación del tributo creado por el primer Órgano de Estado, en muchos casos la misma ley es burlada por los vicios legales que pueda tener como consecuencia de defectos en la formación de la ley, y en otros simplemente la población no cumple con el mandato por no querer o no poder hacerlo a tiempo, en este último caso hay consecuencias jurídicas, como la imposición de una multa por el retraso al no declarar un impuesto en tiempo, por ejemplo, el impuesto sobre la renta, pero en el primero de los casos, es decir cuando el sujeto pasivo se enmarca en los vicios legales, las circunstancias son distintas y más complejo es descubrir el entuerto jurídico.

No obstante la solución a este problema muchas veces no emana de la Asamblea Legislativa sino que aparece en uno de los otros dos Órganos del Estado en sus respectivas competencias o potestades tributarias, como entes vigilantes del Estado de Derecho.

El siguiente ordinal es el 5 el cual preceptúa, corresponde a la Asamblea Legislativa: “Decretar, interpretar auténticamente, reformar y derogar las leyes secundarias.” Y se trae a colación, porque es la Asamblea Legislativa el ente que canaliza las fuentes materiales del derecho, es decir los hechos, circunstancias, cambios de Gobierno, entre otros.

En resumen todos aquellos acontecimientos reales que conllevan a este Órgano a decretar una Ley tributaria que regule determinado impuesto, esta atribución o competencia resulta ser muy importante para la efectividad que tendrá el tributo al ser ejecutado; ya que en una ley tributaria aprobada sin



un mayor estudio surgen problemas legales, en donde se ve comprometida la efectividad del tributo, es aquí donde surge la competencia tributaria de la Asamblea de interpretar auténticamente la norma jurídica, para determinar sus alcances o límites a una norma que ha entrado en controversia en su aplicación material.

La interpretación auténtica es una solución para devolver la efectividad a la norma jurídica tributaria, así como la reforma o también la derogación de las leyes secundarias, al crearse una nueva.

Todo enmarcado a armonizar la legislación y contribuir a las soluciones para que el Estado sea realmente efectivo en la recaudación de los tributos.

#### **4.5.2. Breve Enunciado y Análisis del Proceso de Formación de Ley.<sup>90</sup>**

Pero a todo esto ¿Cómo es que cobran vida los ordinales 5 y 6 del Art. 131 de la Cn, la respuesta es El proceso de formación de ley, y este proceso consiste es una serie de actos jurídicos de extrema relevancia para el buen funcionamiento de los tributos, es por eso que se expone brevemente el proceso de formación de ley, regulado en el Art. 133 al 149 de la Cn, que abarca también la regulación Constitucional referente a los Tratados, por ser ley de la República, aunque solo se mencione al proceso de formación de la ley del Derecho interno de El Salvador.

En la mayoría de casos es la Constitución de cada Estado, la que regula el proceso de formación de ley, por lo que éste presenta diferencias de un sistema normativo jurídico a otro; sin embargo las diferentes Constituciones

---

<sup>90</sup> **CASTRO GALDÁMEZ, Juan José y otros**, *Programa del ciclo II-2008-Curso de introducción al estudio al derecho II*, Proceso de formación de ley en el sistema normativo jurídico Salvadoreño, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2008.

recogen fases comunes a todos los procesos de formación de ley, en El Salvador el proceso de formación de ley se divide en las siguientes fases: 1) Iniciativa de Ley; 2) Fase Legislativa; 3) Fase Ejecutiva y 4) Vigencia u Obligatoriedad.

#### *4.5.2.1. Iniciativa de ley.*

Cuando se dan hechos sociales, económicos, políticos, corrientes doctrinales, etc, que constituyen causas reales o materiales de las fuentes del derecho, estas motivan a sectores sociales, instituciones, funcionarios del Estado, a preparar lo que se le denomina anteproyectos de ley, trabajos que algunos llaman fase preparatoria de la iniciativa de ley, y cuando en esta fase interviene la población organizada como una iniciativa popular, y formulan anteproyectos, que por carecer de iniciativa de ley deben acudir a los organismos o funcionarios que si la tienen, tal y como lo establece el Art. 133 de la Cn, para que estos le den iniciativa de ley a tales anteproyectos por medio de sus firmas, esta es la vía inicial para la reformas tributarias o nuevas leyes tributarias que deroguen precisamente normas jurídicas tributarias o que viabilicen la efectividad de las ya existentes.

Esta fase es importante, porque del buen planteamiento de un proyecto de ley tributario mejor será su estudio, su aprobación y su aplicación en la realidad jurídica.

#### *4.5.2.2. Fase Legislativa.*

Desde que un titular de iniciativa de ley presenta a la gerencia de operaciones Legislativas, el anteproyecto de Ley, este acto jurídico lo convierte en proyecto de Ley, iniciado propiamente la fase Legislativa que comprende una serie de actos jurídicos, de análisis, ilustración, debate y decisión del pleno de la Asamblea, la cual para aprobar debe contar con la

presencia de la mayoría de los Diputados electos, esto es la mitad más uno del total de 84 diputados electos, equivalente a 43 diputados, según el Art. 123 de la Cn, desarrollado en los Art. 4 y 66 del Reglamento Interno de la Asamblea Legislativa<sup>91</sup> (RIAL), y para tomar decisión será necesario el voto favorable de por lo menos 43 de los diputados electos, excepto para los casos que requieren una mayoría calificada, como los dos tercios de votos favorables, para rechazar el veto presidencial según el Art. 137 de la Cn como control interorganico.

Esta fase es quizá la más importante de todas normativamente hablando porque es aquí donde se hace un estudio detallado de la Ley que se está gestando y que pronto deberá ejecutarse por el ente o Órgano competente, en el caso de ser tributaria, dependiendo del análisis exhaustivo que se le haya dado detectando precisamente los vicios que corregirá y la efectividad en su implementación así será el nivel de beneficios que el Estado cosechare para el financiamiento del gasto público y eso es necesariamente lo que se quiere, leyes que sean verdaderamente efectivas que contribuyan a disminuir la evasión de impuestos y el desvío de fondos ajenos a los fines del Estado. Ahora bien agotado esta fase se envía el Decreto Legislativo al Órgano Ejecutivo e inicia la siguiente fase.

#### *4.5.2.3. Fase Ejecutiva.*

Una vez que el Presidente de la Republica recibe el Decreto Legislativo, se inicia la fase Ejecutiva con la cual los distintos actos sucesivos del proceso de formación de ley, expresan el ejercicio del poder político otorgado a dicho funcionario, actos que otorgan autenticidad y actos administrativos de comunicación, para los cuales se han establecidos plazos

---

<sup>91</sup> **REGLAMENTO INTERNO DE LA ASAMBLEA LEGISLATIVA**, D.L. N° 757, del 28 de julio de 2005, D.O, No. 198, Tomo 369, publicado el 25 de octubre de 2005.

para ser realizados, la inactividad una vez transcurridos los periodos de tiempo señalados en la Constitución producen efectos jurídicos orientados a completar el procesos de formación de ley.

Las etapas de la fase ejecutiva son: 1) La sanción, que es la aceptación de una iniciativa de ley por el Poder Ejecutivo, acto que corresponde al Presidente de la Republica que puede negar sanción a un proyecto por medio del veto o por otra parte admitirlo, en este último caso el Presidente da el reconocimiento positivo, al Decreto Legislativo, expresando la voluntad política de convertirlo en Ley de la Republica, a efecto de que continúe con el proceso de formación de Ley, Art. 136 de la Cn.

2) la promulgación, es el acto jurídico por el cual el Órgano Ejecutivo, da fe que el Decreto Legislativo sancionado, ha llenado todas las formalidades exigidas por la Constitución de la Republica y que por lo tanto debe completar el proceso de formación de ley ordenando su publicación y convertirse en ley de la Republica.

3) La publicación, es el acto en el cual la Ley ya aprobada y sancionada se da a conocer a quienes deben cumplirla, publicándose en el Diario Oficial.

#### *4.5.2.4. Vigencia u Obligatoriedad.*

La Constitución estipula, que desde la fase de la promulgación el Decreto Legislativo se convierte en Ley; se informa a la población sobre el contenido, pero aun no es obligatorio, debe transcurrir el plazo a partir del cual tiene vigencia y debe ser aplicada. Existen dos periodos de tiempo para que una Ley sea obligatoria: El primero es la *Vacatio Legis*,<sup>92</sup> este es el lapso

---

<sup>92</sup> *Vacatio Legis*: periodo que transcurre desde la publicación de una norma hasta que esta entra en vigor.

de tiempo comprendido entre el momento de la publicación en el Diario Oficial y aquel en que la norma entra en vigor, es por tanto el término durante el cual racionalmente se supone que los destinatarios del precepto estarán en condición de conocerlo y por ende de cumplirlo.

Dándose el siguiente momento, la vigencia, que consiste en que transcurrida la *Vacatio Legis*, se inicia el periodo de vigencia de una Ley volviéndose obligatoria generando sus efectos jurídicos.

Estas cuatro fases, como se mencionaba anteriormente, son de mucha relevancia para la efectividad de los tributos, es por eso que en cada fase, es recomendable analizar de forma integral la normativa jurídica relacionada con el nuevo tributo o paquete de tributos que se crean o que derogan otros, porque como en todo procedimientos suelen surgir incidentes y el proceso de formación de ley, no es la excepción en sus distintas etapas, y son los incidentes que al abórdese su solución de forma apresurada trae como consecuencia la poca efectividad que el tributo creado en el proceso de formación de ley podría tener.

Por mencionar algunos, en la Fase Legislativa, al abordarse concretamente el estudio de un anteproyecto de Ley de carácter tributario, puede darse el incidente de *dispensa de trámite*.

En la Dispensa ocurre que se omite dar trámite al dictamen de la *comisión de Hacienda y Especial del Presupuesto*,<sup>93</sup> Comisión que estudia “la legislación relacionada con la administración de la Hacienda Pública, los ingresos, a través de impuestos, tasas o contribuciones especiales, préstamos y demás

---

<sup>93</sup> **ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR**, Comisión de Hacienda y Especial del Presupuesto, disponible en <http://www.asamblea.gob.sv>, sitio consultado el día 03 de noviembre de 2013.

compromisos económicos que adquiere el Estado; estudia y dictamina, de manera particular, sobre la Ley de Presupuesto y Salarios, que anualmente presenta el Órgano Ejecutivo y las reformas que frecuentemente se hace a esta ley; así como la auditoría o contraloría de los bienes del Estado.

Le corresponde también dictaminar sobre el informe de labores del Ministerio de Hacienda y del informe complementario sobre el estado de la Hacienda Pública”.

En ese sentido es esta Comisión la competente en este tema, y como se decía al darse el incidente de dispensa de trámite, a solicitud de alguno de los diputados, se da la consecuencia de que solo se da lectura al anteproyecto, es aquí donde puede suceder, que por la urgencia de aprobar un paquete de nuevos tributos, reformas o una nueva Ley tributaria, no se analice lo que la Comisión tenga que decir, y se apruebe una Ley que luego tenga como consecuencia falta de efectividad en su aplicación por el Órgano Ejecutivo.

El dictamen que brinda la Comisión es la opinión que emite sobre un proyecto de Ley, que deviene del estudio sistemático del mismo, para ilustrar el pleno Legislativo, por lo tanto debe ser tomado en cuenta; el dictamen puede ser favorable al ser aprobado en su totalidad, favorable parcial, si se aprueba modificándolo en cuyo caso debe acompañarse al dictamen la nueva propuesta de decreto, acuerdo o resolución; o ser desfavorable, proponiendo su rechazo, según se desprende de lo que ocurre en la práctica y de los Art. 52, 69, y 89 del RIAL.

El dictamen es ilustrativo, y por lo tanto no es obligatorio pudiendo el pleno decidir lo contrario a lo recomendado en el dictamen, por regla general se

vota a favor del dictamen leído y dado a conocer, pues la Comisión ha hecho un análisis reflexivo de la efectividad del nuevo tributo en su aplicación y sus beneficios y contrapesos.

Por lo tanto debe la Comisión informarse sobre los diferentes aspectos de un proyecto de ley, estimando conveniente, además de la asesoría permanente, solicitar se nombren asesores eventuales especializados para temas de proyectos de Ley específicos que requieran de tal asesoría.

Para tal efecto se ha establecido el Fondo de Asesoramiento Técnico Especializado, Art. 47 RIAL, a fin que el dictamen final tenga una mejor panorámica en su aplicación y sus efectos jurídicos en el ordenamiento jurídico Salvadoreño, dictamen que debe darse a conocer al pleno Legislativo para que estos se ilustren con el análisis hecho en base a la información y asesoría mencionada, para que puedan discutir de forma sana sobre el proyecto de Ley y el dictamen, procurando tomar la mejor decisión en aras de beneficiar la efectividad tributaria del Estado.

Sin embargo en la realidad social y política en la Asamblea Legislativa suelen haber muchas confrontaciones personales entre los diputados de las diferentes fracciones que conforman la Asamblea Legislativa, que perjudican de forma grave los proyectos que se están gestando dentro de la misma.

El punto medular es que el proyecto o los proyectos de cualquier materia, tienden estacarse por las discusiones ante los diferentes criterios que tengan los legisladores, perjudicando la calidad técnica de las leyes que se aprueban, sobre todo en leyes tributarias que es un tema sensible económicamente, pero en la medida que esta práctica es superada, mejorará

el contenido y aplicabilidad de las leyes, coincidiendo en mayor grado con los intereses de la sociedad.

#### **4.5.3. La Ley Como Límite a la Potestad Tributaria.**

Como se mencionaba anteriormente la ley tributaria, así como las demás materias, es creada o decretada por el Órgano Legislativo, en el proceso de formación de ley, y es esta ciertamente la que limita el poder de imperio del Estado por medio de los principios tributarios materializándose así instrumentos objetivos limitadores de los abusos que podrían cometerse por el Estado en su potestad tributaria.

Y es que el Derecho no puede ser reducido a una concepción formalista que se agota en las normas jurídicas; el Derecho también implica que todo ordenamiento jurídico ha de legitimarse por y desde la realización de determinados valores que trascienden el horizonte puramente normativo,<sup>94</sup> valores que inspiran la creación de principios limitadores de la actuación del Estado.

El principio de legalidad como límite a la potestad tributaria, está regulado en el Art. 231 y 131 ordinal 6 de la Cn, en cuanto al poder tributario que ostenta la Asamblea en la creación de los tributos y consiste como se exponía en apartados anteriores en que la actuación de la autoridad competente debe estar justificada por una ley previa. Es decir la ley como tal y el principio de legalidad, se relacionan de forma complementaria, porque uno depende del otro y así recíprocamente. A lo anterior hay que sumarle que este principio

---

<sup>94</sup> **MORALES, José Humberto**, *Apuntes de Filosofía del Derecho*, Universitaria, San Salvador, El Salvador, 2011, p.11.



trata de garantizar esencialmente la existencia de autonormacion. De tal forma que los mismos principios en la Constitución y la misma ley tributaria ordenan que todo lo actuado debe de estar determinado por las normas jurídicas, el salirse de la senda de la ley seria arbitrario.

En el campo tributario trata de garantizar esencialmente la exigencia de autoimposicion, es decir, el que sean los propios ciudadanos a través de sus representantes quienes determinen el reparto de la carga tributaria y en consecuencia, los tributos que a cada uno de ellos se le puede exigir.<sup>95</sup>

La finalidad del principio de legalidad es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano que es lo que tienen que hacer u omitir. Otro aspecto que hace importante al principio de legalidad tributaria es que opera como lo subrayó Gianni, como una norma sobre la normación, lo cual acarrea la necesidad de que venga consagrado en el texto Constitucional.<sup>96</sup>

Interesa puntualizar también el alcance del principio, o sea, la determinación de que aspectos de la relación tributaria deben quedar fijados por la ley. En ese sentido, Jarach expresa: que no debe existir tributo sin ley, significa que solo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, solo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, se quiere significar que es la ley la que debe definir los hechos imponible en su acepción objetiva y también

---

<sup>95</sup> **FERREIRO LAPATZA, José Juan**, *Curso de derecho financiero Español, Instituciones*, 25 Edición, Barcelona, p.270.

<sup>96</sup> **R. SPISSO, Rodolfo**, *Derecho Constitucional Tributario*, 3era Edición, Buenos Aires, Argentina, 2007, p. 260.

en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer.

Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la calidad de las presentaciones, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y, es también la ley la que debe definir este monto. Por tanto ningún tributo puede ser establecido, modificado o suprimido sino en virtud de la ley.<sup>97</sup>

Si bien es cierto la regulación de impuestos y todos los aspectos mencionados se manifiesta en un instrumento -la ley-, esta como en muchas ocasiones es interpretada por los agentes aplicadores de la ley de forma arbitraria o anteponiendo sus intereses. Es por eso que toma extremada relevancia el principio de legalidad entre otros para accionarse ante la autoridad que como ente objetivo y aplicador del cobro del tributo se sale de la senda de ley al ejecutar el tributo.

#### **4.5.4. El Control Interorganico Tributario del Órgano Legislativo.**

La forma en que la Constitución franquea el control tributario que como competencia le corresponde al primer Órgano de Estado, y como éste en base a sus competencias Constitucionales controla a los demás Órganos de Estado, para el cumplimiento efectivo de la recaudación del tributo a fin de lograrse seguridad jurídica en la ejecución de la legislación tributaria, es por medio de controles interorganicos.

Uno de los controles interorganicos más conocidos que ejerce la Asamblea Legislativa en su competencia tributaria, a fin de controlar el cumplimiento

---

<sup>97</sup> Ibid, p.269.

efectivo del cobro del tributo es la facultad establecida en el ordinal 6 del Art. 131 de la Cn, porque es la Asamblea, en primera instancia y sin ninguna orden superior más que la ley, su Reglamento y la Constitución, la que decreta impuestos, tasas y contribuciones especiales sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos de los sujetos obligados al pago del tributo. Es así que controla al Órgano Ejecutivo al establecer las normas jurídicas en base al principio de legalidad, la ley y la justicia Constitucional y no a las presiones que podría ejercer el Órgano Ejecutivo.

Otro de los controles interorganicos del Órgano Legislativo para con el Órgano Ejecutivo, es el estipulado en los incisos 2 y 3 del Art. 137 de la Cn, ya que en el caso de que el Presidente vete una ley o reforma tributaria, la Asamblea por medio de su competencia tributaria y atribuciones legales, puede reconsiderar el proyecto de ley vetado y ratificarlo con los dos tercios de votos por lo menos de los diputados electos, enviándolo posteriormente al presidente de la Republica, para que lo sancione y mande a publicar.

Si aun así el Presidente de la Republica se opone por considerar el tributo inconstitucional deberá como se lee en lo preceptuado en el Art. 138 Cn, dirigirse a la Corte Suprema de Justicia para que este oiga a ambos Órganos de Estado y se pronuncie respecto a si es Constitucional o no el decreto con veto superado, y en el último caso tendrá el Presidente de la Republica que sancionarlo y publicarlo. Concretándose así un verdadero control interorganico de la competencia tributaria que ostenta el Órgano Legislativo. Sumado a esto y para ser más específicos, Rubén Hernández,<sup>98</sup> expresa que el control parlamentario consiste, desde el punto de vista jurídico, en la actividad de verificación y formulación de juicio del Órgano Legislativo

---

<sup>98</sup> **BERTRAND, Galindo Francisco**, *Manual de derecho Constitucional*, Tomo II, San Salvador, El Salvador, 1992, p. 278.

respecto de determinados hechos realizados por otros Órganos o funcionarios públicos. En otros terminos, el control parlamentario consiste en verificar la conformidad de las actuaciones, legales y políticos que deben enmarcar su actuación. Y como Órgano donde se procura institucionalmente están representadas la mayoría de opciones políticas dentro de la colectividad, ejerza control sobre la actuación de los demás Órganos públicos, especialmente respecto del Órgano Ejecutivo.

También es importante recalcar que sin la actuación de la Asamblea, en el ejercicio de su función de control parlamentario, numerosos asuntos de evidente interés público quedarían fuera del conocimiento de la opinión pública. Es decir la Asamblea traslada al pueblo una gran cantidad de información que de otra manera no llegaría a él, como ejemplo en el 2009 con el nuevo gobierno presidido por el Presidente Mauricio Funes, se ejecutó un nuevo paquete de reformas tributarias, y por la actividad de la Asamblea se dio a conocer las ventajas para unos y desventajas para otros de la imposición de las reformas tributarias que actualmente se ejecutan.

Al respecto la Constitución vigente también cuenta con tres mecanismos importantes de control parlamentario, los cuales muchas veces funciona de forma mixta.

*Facultad de investigación:* Se entiende por investigación parlamentaria a toda indagación ordenada por la Asamblea por medio de las comisiones, podría ser una comisión encargada de investigar la ejecución de un tributo, esto se hace con el fin de obtener elementos necesarios para un objeto determinado. Facultad de control que no afecta la división de poderes Constitucionalmente establecida, porque esta facultad la ejerce el Órgano Legislativo a fin de cumplir su función de ejecutar con eficacia su técnica

legislativa y principalmente su función de legislar, y también para saber si las leyes tributarias son ejecutadas y ejercer su función de constatar si los restantes entes públicos cumplen con sus cometidos.

La Constitución vigente reconoce expresamente a la Asamblea la facultad de investigación, mediante la institución de la técnica más utilizada para ejercerla, o sea la implementación de Comisiones especiales, las cuales están dotadas de poderes necesarios para poder investigar de forma efectiva, y en efecto en el ordinal 32 del Art.131 de la Cn, expresa que una de las atribuciones de la Asamblea es nombrar Comisiones especiales para la investigación de asuntos de interés nacional y adoptar los acuerdos o recomendaciones que estime necesarios con base a los informes que dichas comisiones brinden, esta es una forma de controlar la actuación del Órgano Ejecutivo ante la ejecución de un tributo y así verificar el cumplimiento efectivo del tributo creado.

Como se mencionaba la Asamblea al tener la información pertinente tomara los remedios legales, como reformas, derogatorias entre otros para devolver la efectividad a la legislación tributaria o una ley en particular que impide el buen funcionamiento de la potestad tributaria del Estado.

Dentro de la facultades dadas a este tipo de comisiones están las de solicitar informes a cualquier funcionario público así como la exhibición de documentos y registros, esta facultad la encontramos en la frase “están en la obligación de colaborar” que aparece preceptuado en el primer inciso del Art. 132 de la Cn, por otro lado el ordinal 7 del Art. 168 de la Cn, impone al Presidente de la República la obligación de dar a la Asamblea Legislativa los informes que esta le pida.

*Informe de labores del Ministro de Hacienda:* Constitución Salvadoreña ha previsto un sistema que permite que la Asamblea cuente en forma automática y periódica con información de las actividades del Órgano Ejecutivo por medio de sus Ministerios, sin embargo interesa según el objeto de la presente investigación, lo relativo a como controla el Legislativo al Ejecutivo por medio del informe de labores brindado precisamente por el Ministro de Hacienda.

En el ordinal 6 del Art. 168 de la Cn, en su primera parte dispone que una de las obligaciones del Presidente de la Republica es presentar por medio de sus Ministros a la Asamblea, dentro de los dos meses siguientes a la terminación de cada año, el informe de labores de la Administración publica en el año transcurrido.

Lo anterior en relación con el ordinal 18 del Art. 131 de la Cn, que faculta a la Asamblea el recibimiento del informe de labores que rinde el Ejecutivo a este por conducto de sus Ministros, por lo que cada año el Ministro de Hacienda detalla el nivel de recaudación de los impuesto que se ha tenido en el año fiscal y la forma en que ha sido distribuido para solventar el gasto público de la Nación, así como las medidas que se han tomado para una mayor eficacia en la recaudación de los tributos, puede aprovechar también para sugerir reformas a la legislación tributaria, en las leyes en que se ve algún problema de interpretación o de aplicabilidad por el cual no se esté siendo del todo efectivo en la potestad tributaria del cobro del tributo de una forma efectiva, interponiendo la respectiva pieza de correspondencia.

En fin la Asamblea debe recibir ese informe y aprobarlo o rechazarlo, si sucede lo último no hay una sanción como consecuencia, más bien la Asamblea informa a la población y esta al final sanciona o no al partido

político al que pertenece el Presidente que nombró a dicho Ministro, pero eso es un tema electoral y no es ese el objeto de la presente.

Lo importante es el control que la Asamblea en su competencia tributaria ostenta, por el hecho de aprobar o no la actuación del Ministro de Hacienda, pues el informe podría ayudarle a tener una panorámica para vencer la lagunas de ley que causen la ineficacia en algunos rubros donde se cobre el tributo que ingresa a las arcas del Estado.

*Interpelación:* La Asamblea Legislativa utiliza medios para cumplir su función de legislar por eso tiene la facultad y pueden interpelar a los Ministro o encargados de despachos y a los Presidentes de las instituciones oficiales autónomas, según lo preceptúa el Art. 131 ordinal 34 y 165 de la Cn.

La interpretación tiene una clara naturaleza de control Legislativo pero también Constitucional pues de la misma deriva tal facultad o atribución, ya que su finalidad es que los interpelados ofrezcan la justificación pública de su actuación, es decir que expliquen los motivos o propósitos de su conducta en relación a su gestión como funcionario, este acontecimiento evidentemente da lugar a un debate político y también público.

Esta competencia Legislativa analógicamente también tributaria, se trae a colación porque en caso de llamarse por la Asamblea Legislativa al Ministro de Hacienda, al notarse a criterio de este Órgano de Estado, deficiencias en el mandato de este Ministro y sobre todo en la recaudatoria de los tributos, esto obliga al Ministro a dos aspectos relevantes, primeramente a dar explicación de su gestión y segundo de manera inmediata debe ser más diligente en su mandato e implementar las medidas preventivas y correctivas para el cumplimiento efectivo de la potestad tributaria de la cual es titular.

Así mismo al recabar, la Asamblea Legislativa, lo depuesto por el Ministro esto sirve para descubrir dónde están las deficiencias de ley o de ejecución para impulsar las reformas en los cuerpos normativos sustantivos o procesales tributarios para restaurar la eficacia de la recaudación del tributo.

#### 4.6. LA POTESTAD TRIBUTARIA MATERIAL Y EFECTIVA COMO COMPETENCIA ADMINISTRATIVA.

La competencia tributaria administrativa o Ejecutiva se dirige a todos aquellos actos o procedimientos consignados en la ley que permiten la aplicación de las normas tributarias, para ello basta remitirse al Código Tributario en su Título IV Procedimientos Tributario, para aclarar todas las facultades que derivan de la ley a la Administración Tributaria, para asegurar la ejecución y efectivo cumplimiento de parte del sujeto pasivo de sus obligaciones formales y materiales.

El poder Ejecutivo tiene el liderazgo del poder político, y es el motor primitivo principal de la dinámica Estatal tributaria; su actividad suele descomponerse en dos rubros: Por una parte se divide en la actividad política en un sentido más puro, o actividad gubernamental, y por otra en la actividad administrativa. Ambas son actividades viales, continuas y permanentes del Órgano Ejecutivo, la actividad gubernamental es la que administra las instituciones del Estado, mientras que la actividad administrativa es aquella función concreta, continua, práctica y espontánea del Estado de carácter subordinado a los poderes del mismo y que tienen por objeto satisfacer en forma directa e inmediata las necesidades colectivas, el logro de los fines del Estado dentro del orden jurídico establecido y con arreglo a este,<sup>99</sup>

---

<sup>99</sup> **BIDART CAMPOS, Germán J**, *El derecho constitucional del poder*, Tomo II, Comercial, Industrial y Financiera, Buenos Aires, Argentina, 1988, pp.195- 227.



enmarcando en la satisfacción de las necesidades; la Administración Tributaria como medio administrador y recaudador de los ingresos para destinarlos en necesidades primordiales colectivas.

Cuando el Estado ejerce su potestad tributaria y establece impuestos, surge simultáneamente la necesidad de administrarlos para poderlos percibir adecuadamente; es por ello que al Estado le surge la necesidad de crear un órgano especializado, es así como se crea la *Administración Tributaria*.<sup>100</sup>

El concepto de Administración Tributaria comprende, entre otros, los Órganos centrales del Ministerio de Hacienda, ejerciendo funciones como la gestión, recaudación, control, verificación y análisis de los diferentes tributos que comprenden los ingresos del Estado, así como procesos relativos al valúo de bienes muebles e inmuebles con el objeto de determinar el monto de tributos a pagar por los administrados.

También comprende labores tendientes a la resolución de los conflictos que se generan entre los administrados y la Administración Tributaria.<sup>101</sup>

En base a lo anterior se puede decir que el Ministerio de Hacienda es la entidad facultada para la administración de los tributos Estatales. En consecuencia se puede afirmar que cuando la Ley determina que la Administración Tributaria posee una clara potestad de control sobre los sujetos pasivos de obligaciones tributarias, conlleva el hecho que aquella

---

<sup>100</sup> **CARDONA MONTERROSA, Marcela Marina, Dany MARROQUIN y Silvia TOBAR,** *Factores que intervienen en la eficacia del tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas en la resolución del recurso de apelaciones*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencias y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011, p.2.

<sup>101</sup> *Ibid*, p. 2.

puede establecer comparaciones entre lo realizado y autoliquidado por los contribuyentes y lo que corresponde de acuerdo a lo que establece la norma.<sup>102</sup>

#### **4.6.1. La Potestad Efectiva y Tributaria del Órgano Ejecutivo.**

El Estado ejerce su potestad tributaria y establece impuestos, es por ello que delega la potestad de recaudar impuestos al Órgano Ejecutivo; el cual está integrado según el Art. 150 de la Cn, por el Presidente y Vicepresidente de la República, los Ministros y Viceministros de Estado y sus funcionarios dependientes, a uno de sus ministros se asigna la Administración Tributaria.

Según el Art. 21 del Ct se establece que todas las normas del mismo Código que haga mención a la "Administración Tributaria," deberá entenderse que se hace referencia al Ministerio de Hacienda, que a través de las Direcciones respectivas, es responsable de la administración y recaudación de impuestos.

Ahora bien entrando en detalle respecto de las competencias tributarias de este Órgano de Estado, le compete según el ordinal primero del Art. 168 de la Cn, "*cumplir y hacer cumplir las leyes,*" por tanto la Administración Tributaria tiene la competencia de velar por la aplicación del Código Tributario y las leyes tributarias que regulan los tributos internos, de una manera general y obligatoria, según el Art. 22 del Ct; traducándose ese deber en la potestad que tiene el Ejecutivo de cobrar y recibir los impuestos

---

<sup>102</sup>**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencias Definitivas, con referencia No. 166-P-2003, de fecha de 21 de mayo de 2010, Disponible en Master Lex 2010-Jurisprudencia, Centro de Documentación Judicial.

al ejecutarlos, armonizándose así la mencionada normativa con lo estipulado por la Constitución específicamente en las atribuciones que le otorga al Órgano Ejecutivo.

Otra de las competencias tributarias esenciales del Órgano Ejecutivo se traduce en lo que establece el ordinal 14 del Art. 168 de la Cn, el cual dice que corresponde al Presidente de la República “decretar los reglamentos que fueren necesarios para facilitar y asegurar la aplicación de las leyes cuya ejecución le corresponde,” pues le dota de competencia tributaria al ejecutivo al crear una serie de normas jurídicas que no están sujetas al control del Órgano Legislativo mediante el proceso de formación de ley, y que da la pauta al Ejecutivo de ser más efectivo en lo que se traduce en su potestad tributaria, teniendo este Órgano a la vez competencia y potestad tributaria, al crear normas jurídicas de aplicación (Reglamentos) y al tener la facultad Constitucional de instrumentalizar el cobro del tributo.

Lo anterior se complementa con lo que estipula el Art. 168 ordinal 15 de la Cn, el cual consiste en que el Ejecutivo “debe velar por la eficaz gestión;” Es así que el Ejecutivo debe velar por las leyes que aplica y por tanto también por sus Reglamentos vigentes y verificar si estos cumplen o no con las expectativas del deber ser, y si estos no cumplen con lo anterior al detectarse mediante el respectivo estudio legal y práctico, deben dictarse los remedios legales para reivindicar la eficacia y viabilizar la potestad material y efectiva del cobro de determinado tributo, ya sea por el impulso de paquetes de reformas e incluso por reformas a los reglamentos de esas leyes.

Es necesario aclarar que dentro de la misma Norma Suprema se encuentra regulada la actividad del Órgano Ejecutivo y por tanto también el cumplimiento efectivo de la competencia y potestad tributaria dada a este

Órgano, dándole la facultad de crear reglas de imperativo cumplimiento y que habilitan el espacio para crear los medios idóneos para la aplicación efectiva de los mecanismos jurídicos. Las facultades que se le otorgan al Órgano Ejecutivo a través de la ley a la Administración tributaria, conforme al Art. 173 del Ct, como se mencionaba anteriormente se enmarcan en el control, inspección, investigación y fiscalización.

Estas facultades están teleológicamente subordinadas a las normas materiales; por esa razón, tienen un carácter instrumental para posibilitar el cumplimiento del derecho tributario sustantivo o material, siendo esas facultades las que conforman la relación jurídica tributaria formal. Cuando la Ley determina que la Administración Tributaria posee una clara potestad de control sobre los sujetos pasivos, conlleva el hecho que aquella puede establecer comparaciones entre lo realizado y autoliquidado por los contribuyentes y lo que corresponde de acuerdo a la norma, a efecto de lograr tal resultado, se obliga a emplear una serie de procedimientos con alto contenido económico, por lo cual se trasluce la necesidad que la referida Administración cuente con personal capacitado.

En este marco situamos la competencia efectiva y tributaria del poder Ejecutivo delegando, según los Art. 223 al 234 de la Cn, a la Hacienda Pública la Administración Tributaria, facultándole todas las atribuciones legales y prácticas para el fiel cumplimiento de sus fines trazados tanto por la Constitución de la Republica como por el Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo, el cual también define las atribuciones de esta dependencia del Ejecutivo.

La actividad material de la determinación de la obligación tributaria implica establecer el hecho generador, su base imponible, la cantidad de dinero que

en concepto debe pagar el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y en todo caso y aún si no existiere obligación de pago, proveer de certeza a la situación jurídica tributaria del sujeto pasivo.

#### **4.6.2. El Máximo Ente Recaudador del Tributo.**

Desde el Art. 1 de la Cn, se puede advertir que el Estado tiene como razón de ser la consecución de fines que benefician a la persona humana como: la justicia, salud, educación, cultura, bienestar económico, etc.; para su cumplimiento el Estado requiere efectuar gastos y obtener ingresos para financiar el presupuesto general de la nación, pero ese ingreso público es siempre una cantidad de dinero que debe ser percibido por un ente público, esa actividad realizada es denominada actividad financiera, el ordenamiento jurídico que la regula es el derecho financiero, en otras palabras constituye el ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública.

Según se establece en el manual de derecho financiero, actividad financiera y hacienda pública son dos aspectos: Funcional e Institucional, respectivamente, de un mismo objeto.<sup>103</sup> La actividad financiera abreviadamente se identifica con los ingresos y gastos públicos; y es identificada por Pérez Royo como: aquella que desarrolla el Estado y los demás entes públicos para la realización de los gastos inherentes a las funciones que les están encomendadas, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos.<sup>104</sup>

Como señala Vicente-Arche, el ordenamiento jurídico de la Hacienda

---

<sup>103</sup> **FARFAN, Evelyn Beatriz**, *Curso de derecho tributario-Aspectos Generales de Derecho Financiero y tributario*, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Departamento de derecho público, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, pp. 2-6.

<sup>104</sup> **PÉREZ ROYO, Fernando**, *Derecho financiero y tributario, Parte General*, 7ª Edición, Civitas, Madrid, 1997, p.25.

Pública, y por lo tanto el contenido material del Derecho financiero puede dividirse en dos grandes grupos de normas dentro de las cuales se han distinguido las instituciones del tributo y del presupuesto, dividiéndose el Derecho Financiero en: Derecho Tributario y Derecho Presupuestario; el precepto 21 del Ct, nombra a la administración tributaria Ministerio de Hacienda, siendo este el máximo ente recaudador del tributo.

La base legal que otorga la competencia y rige la actuación del Ministerio de Hacienda y sus diferentes unidades de organización se encuentran en la Cn, en el Art. 226 el cual dice: “El Órgano Ejecutivo en el Ramo correspondiente, tendrá la dirección de las finanzas públicas y esta específicamente obligado a conservar el equilibrio del Presupuesto hasta donde sea compatible con los fines del Estado.”

Es necesario aclarar que a través de este Ministerio el Órgano Ejecutivo administra los ingresos y en general los bienes del Estado, ya que la finalidad del mismo es no gastar más de lo que se obtiene y proporcionar a las instituciones del Estado los recursos necesarios para su funcionamiento y cubrir las necesidades de la población.

El Ministerio de Hacienda<sup>105</sup> es una institución cuya misión es dirigir y administrar las finanzas públicas de manera eficiente, honesta y transparente, con disciplina y responsabilidad, garantizando la sostenibilidad fiscal, un manejo macroeconómico responsable y el cumplimiento de las disposiciones legales; elevando progresiva y sostenidamente el rendimiento de los ingresos y la calidad en la asignación del gasto y a la inversión

---

<sup>105</sup> **MINISTERIO DE HACIENDA**, disponible en <http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institución>, sitio consultado en septiembre 2013.

pública, con el propósito de reducir sustancialmente la pobreza, generar la inclusión y disminuir la desigualdad en la población salvadoreña.

Asimismo asume la visión de ser una institución moderna que busca la excelencia en el servicio público y el trabajo por resultados, comprometida con la ética, probidad, transparencia, responsabilidad, rendición de cuentas y la mejora continua. El Ministro de Hacienda por lo tanto debe ser el garante de que estos valores se cumplan a cabalidad.

Para el efectivo cumplimiento de sus funciones, el Ministerio de Hacienda tiene como objetivos los siguientes: Mejorar la recaudación fiscal mediante la transformación de la Administración Tributaria y Aduanera, el combate de la evasión, el contrabando y la corrupción; a fin de disminuir significativamente la elusión fiscal y fomentar la responsabilidad tributaria, con el objeto de reducir sustancialmente la pobreza, generar inclusión y disminuir la desigualdad en la población Salvadoreña.

Contribuir al desarrollo del comercio internacional y garantizar el cumplimiento de las leyes y reglamentos que regulan el flujo continuo de mercancías, a través del establecimiento, de procedimientos que permitan la facilitación y el control sobre la gestión y trámite de la actividad aduanera, así como reducción del contrabando en todo el país.

Integrar los procesos y sistemas de información de la Administración Tributaria, que faciliten la gestión y toma de decisiones, así como la prestación de servicios más ágiles y con calidad a los usuarios y contribuyentes. Mantener los niveles de liquidez adecuados para garantizar el cumplimiento oportuno de los compromisos financieros y de las obligaciones derivadas de la ejecución del presupuesto general del Estado.

Y contribuir al fortalecimiento de los gobiernos locales en materia financiera y tributaria. Dentro de la amplia gama de objetivos, deberes y facultades del Ministerio de Hacienda, estos son los más importantes que debe el Ministerio necesariamente cumplirlos para una eficaz gestión.

#### *4.6.2.1. La Organización del Ministerio de Hacienda.* <sup>106</sup>

El Ministerio de Hacienda cuenta con un Vice Ministerio de Hacienda y siete Direcciones, las cuales son: 1) Dirección General de Aduanas; 2) Dirección General de Inversión y Crédito Público; 3) Dirección General del Presupuesto; 4) Dirección General de Tesorería; 5) Dirección General de Contabilidad Gubernamental; 6) Dirección General de Impuestos Internos; 7) Dirección General de Administración.

Además para el buen funcionamiento cuenta con unidades de asesoría y apoyo logístico. Dichas unidades son: El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, Asesoría Técnica y Legal, Dirección General de Administración Financiera, Unidad de Auditoría Interna, Unidad de Comunicaciones y Unidad de Asesoría Macroeconómica y Fiscal.

Cada una de las direcciones, unidades e instituciones del Ministerio de Hacienda aportan en gran medida a la fiscalización de las actividades de la Administración Tributaria de forma organizada y unitaria, únicamente con el cumplimiento de sus funciones.

Para los fines de la presente investigación solo se abordará a la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas, pues son

---

<sup>106</sup> Ibid.



estas dos direcciones las que más se relacionan con el tema de la potestad tributaria, específicamente con la potestad tributaria de El Salvador.

#### 4.6.2.1.1. *Dirección General de Impuestos Internos.*<sup>107</sup>

Es un organismo adscrito al Ramo de Hacienda, fue creada en 1990 en sustitución de las extintas Direcciones Generales de Contribuciones Directas y de Contribuciones Indirectas. La Dirección General de Impuesto Internos en adelante también DGII, nace con la emisión de su Ley Orgánica,<sup>108</sup> teniendo bajo su competencia todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos sobre la renta, transferencia de bienes raíces, impuestos sobre el consumo de productos y servicios, gravámenes sobre actividades productivas y comerciales, actos jurídicos, transacciones y otros impuestos y demás contribuciones que las respectivas leyes le confieren.

La DGII tiene bajo su responsabilidad una de las funciones más importantes del Ministerio de Hacienda, como es la recaudación de los ingresos tributarios que permiten al Gobierno de la República, realizar sus actividades y financiar las necesidades sociales en beneficio de todos los ciudadanos y al servicio del pleno desarrollo social y económico de la nación.

La DGII tiene como misión ser una institución pública modelo que fomente la cultura tributaria, garantice servicios tributarios de calidad a los contribuyentes y propicie una efectiva recaudación fiscal que contribuya al desarrollo sostenible de El Salvador, también posee como visión, administrar

---

<sup>107</sup> Ibid.

<sup>108</sup> **LEY ORGÁNICA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS.** D.L. No. 451, del 22 de febrero de 1990, D.O. No. 56, Tomo 306, Publicado el 7 de marzo de 1990.

con transparencia, las leyes y reglamentos tributarios, desarrollando procesos efectivos de registro, control y fiscalización orientados a brindar servicios de calidad que satisfagan las necesidades de los contribuyentes, optimizando el desempeño de los recursos y velando que todos los sujetos pasivos cumplan con sus obligaciones tributarias, garantizando el desarrollo sostenible de El Salvador.

Como objetivo general la DGII, pretende establecer líneas de acción a seguir que permitan alcanzar la meta presupuestaria de recaudación en materia de impuestos internos y proceder a la prestación oportuna y eficiente de servicios internos, a través de los siguientes objetivos específicos:

Incrementar la recaudación tributaria; prestar servicios a los contribuyentes con calidad y productividad estandarizada; ampliar la base de contribuyentes y promover la cultura tributaria a través de la educación fiscal. Entre las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos están:

Aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control estén asignados por ley; Brindar asistencia tributaria al contribuyente tanto personal como telefónica; Diseñar y ejecutar planes de fiscalización enfocados a la obtención de los recursos financieros que necesita el Estado para operar; Facilitar al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

La Dirección General de Impuesto Internos tiene a su cargo la administración de los impuestos siguientes:

Impuesto sobre la Renta; Impuesto sobre la Tránsito de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; Impuesto sobre la Tránsito de Bienes

Raíces; Impuesto a los Cigarrillos; Impuestos a las Bebidas Gaseosas, Simples o Endulzadas; Impuestos a las Bebidas Alcohólicas; Contribución de Conservación Vial.

El objetivo principal de la Dirección General de Impuestos Internos es generar mayores niveles de ingresos para el logro de los objetivos del Estado, a través de la administración y aplicación eficiente de las leyes tributarias, la asesoría y fiscalización a los contribuyentes y del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

#### *4.6.2.1.2. Dirección General de Aduanas.<sup>109</sup>*

La Dirección General de Aduanas (DGA), es el órgano superior jerárquico nacional en materia aduanera, adscrita al Ministerio de Hacienda, creada en 1936,<sup>110</sup> estando la DGA facultada por la legislación salvadoreña para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar su correcta aplicación, así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que corresponde, fiscalizar y recaudar los derechos e impuestos a que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan.

La DGA es un organismo de carácter técnico independiente, que no podrá ser controlado ni intervenido por ninguna dependencia del Estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncie, las cuales

---

<sup>109</sup> **MINISTERIO DE HACIENDA**, disponible en <http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion>, sitio consultado en septiembre 2013.

<sup>110</sup> Mediante D.L. No. 43, de fecha 7 de mayo de 1936, D.O. No. 104, Tomo 120, del 12 de mayo de 1936. (Derogado por la **LEY ORGÁNICA DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS**, D.L. No.903, de fecha 14 de diciembre de 2005 , D.O. No. 8, Tomo 370, del 12de enero de 2006).

admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los tributos cuya tasación y control se le han encomendado.

Tiene como función especial el ejercicio de la potestad aduanera y la competencia en todas las funciones administrativas relacionadas con la administración de los tributos que gravan la importación de mercancías, la prevención y represión de las infracciones aduaneras y el control de los regímenes aduaneros a que se destinen las mercancías; además, está facultada para emitir consultas y criterios o resoluciones anticipadas, sobre la aplicación de las disposiciones legales en materia aduanera.<sup>111</sup>

La DGA, tiene como finalidad regular y contribuir al desarrollo del comercio exterior, originando con esto un alto nivel de recaudación fiscal, proveniente principalmente de los derechos e impuestos que afectan la importación de mercancías; además, de ejercer control sobre la gestión y trámite de la actividad aduanera a nivel nacional; de igual manera la DGA siendo el órgano superior jerárquico en materia aduanera tiene la misión de aplicar, comprobar y hacer cumplir la normativa aduanera, proporcionando servicios con calidad, mediante la competencia e integridad de su personal, utilizando tecnología y procesos adecuados, para satisfacer las necesidades y expectativas de los usuarios.

Es por ello que asume la visión de ser modelo a nivel latinoamericano o de institución pública en la prestación de servicios aduaneros de calidad, que permita el equilibrio ante la facilitación y el control del comercio internacional.

---

<sup>111</sup> Conforme al Art. 8 CAUCA. “Potestad aduanera es el conjunto de derechos, facultades y competencias que este Código, su Reglamento conceden en forma privativa al Servicio Aduanero y que se ejercitan a través de sus autoridades.” Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Resolución: 223-2008, (COMIECO-XLIX). D.O. No. 95. Tomo No. 379. Publicado el 23 de mayo de 2008.

La DGA coordina y fiscaliza la actividad de las aduanas y dependencias a su cargo, para asegurar la aplicación correcta y uniforme del ordenamiento jurídico aduanero, de conformidad con los fines y objetivos del servicio de aduanas, mediante la emisión de directrices y normas de aplicación general, dentro de los límites de las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes.

Los objetivos de la DGA, para el cumplimiento de sus funciones son: Adecuación de la normativa aduanera conforme requerimientos de comercio internacional; Desarrollo del Sistema Informático Integral de Gestión Aduanera; Mejorar el clima organizacional de la DGA; Mejorar la percepción de los servicios prestados por la DGA, brindando una mejor atención con menor tiempo de espera y respuesta.

#### *4.6.3. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.<sup>112</sup>*

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas en adelante el TAIIA, es un organismo administrativo legalmente constituido para el trámite y resolución de los Recursos de Apelación, presentados por los interesados en relación a las resoluciones definitivas emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de sanciones y las resoluciones definitivas emitidas por la Dirección General de Aduanas en materia de liquidación de oficio de impuestos, imposición de sanciones, valoración aduanera, clasificación arancelaria y origen de las mercancías.

Es por eso que a continuación se expone brevemente el Proceso meramente administrativo, que es entablado por los administrados cuando se ven frente

---

<sup>112</sup> **FARFAN, Evelyn Beatriz**, *Curso de derecho tributario-Aspectos Generales de Derecho Financiero y tributario*, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Departamento de derecho público, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, pp.75-78.

a un presunto acto ilegal, que afecta su patrimonio, dictado por la administración es decir ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

#### *4.6.3.1. Plazo para Apelar.*<sup>113</sup>

La Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas<sup>114</sup> (LOFTAIIA) establece claramente que el plazo para interponer el Recurso de Apelación (RA) ante el TAIIA, de las resoluciones de su competencia emitidas por la DGII o la DGA; será de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución respectiva.

Es importante mencionar que a pesar que la ley exprese que su interposición deberá hacerse a partir del día siguiente al de la notificación, esto no es del todo exigible, porque doctrinariamente se sabe que se puede apelar a partir del momento en que le nace el derecho, y el derecho le nace desde que le notifican a la persona, por lo tanto puede interponerse el mismo día.

Por otra parte, los términos y plazos a los que se refiere la LOFTAIIA comprenden solamente días hábiles, según lo establecido en el Art. 9 de la misma.

El cumplimiento del período de tiempo fijado por la ley para la interposición del Recurso de Apelación es muy importante, ya que según el Art. 2 LOFTAIIA, se trata, como en todo proceso judicial o administrativo, de un término perentorio, es decir que es un plazo procesal definitivo e

---

<sup>113</sup> Ibid.

<sup>114</sup> **LEY DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS**, D.L. No. 135, de fecha 18 de diciembre de 1991, D.O. No. 242, Tomo 313, publicado el 21 de diciembre de 1991.

improrrogable, por eso si transcurrido dicho plazo y no se hubiere reclamado el derecho a recurrir, se pierde, adquiriendo firmeza el acto dictado por la Administración Tributaria, pues se entiende que el Administrado a consentido el mandato imperativo emitido.

#### *4.6.3.2. Procedimiento del Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduana.*<sup>115</sup>

Carneluti ha definido al procedimiento como el tipo de combinación de actos cuyos efectos jurídicos están vinculados causalmente entre sí.<sup>116</sup>

La interposición del Recurso de Apelación deberá hacerse según la ley, a través de un escrito a fin de iniciarse el procedimiento, así lo prevé el Art. 2 LOFTAIIA, que establece:

“Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, podrá interponer RA ante el Tribunal, dentro del término perentorio de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva. En el escrito de interposición del recurso, que se presentará con una copia en papel simple, el apelante expresará las razones de hecho y de derecho en que apoye su impugnación, puntualizando cada uno de sus reclamos.”

##### *4.6.3.2.1. Requisitos del Recurso.*<sup>117</sup>

La ley plantea una serie de exigencias que el recurrente debe tener en consideración al momento de interponer el Recurso de Apelación ante el

---

<sup>115</sup> Op. Cit. **CARDONA MONTERROSA, Marcela Marina, Dany MARROQUÍN y Silvia TOBAR.**

<sup>116</sup> **Dirección Jurídico Espasa.**

<sup>117</sup> **Ibid. CARDONA MONTERROSA, Marcela Marina, Dany MARROQUÍN y Silvia TOBAR.**

TAlIA, tales como: a) Identificar la resolución que se está impugnando; y si fuere posible (aunque no obligatorio), agregar la resolución emitida por la DGII o la DGA según corresponda.

b) El escrito debe ir dirigido al TAlIA; y debe presentarse en original y una copia, esta última es necesaria ya que se agrega tanto en el incidente de apelación que se instruye ante el TAlIA, como en el expediente del impuesto que se está recurriendo.

c) Expresar puntualmente las razones de hecho y de derecho, puntualizando cada uno de sus reclamos, según lo dispone el Art. 2 inciso 2 LOFTAlIA. Por su parte Kuri de Mendoza opina que: “Las razones de hecho y de mero derecho que deben expresarse en respaldo de la pretensión, se refieren o bien a aquellas circunstancias en que sólo se disputa la aplicación de la ley impositiva a la cosa cuestionada justificándose los hechos con instrumentos públicos o auténticos no contradichos, o por expreso consentimiento de la Administración Tributaria y el recurrente, o bien, a los casos en que los hechos alegados y cuestionados en el recurso deban ser respaldados o desestimados mediante la prueba correspondiente, oyendo al respecto a la Administración.”

d) El recurrente en el escrito deberá identificarse con el Documento Único de Identidad (DUI) u otro documento de identificación, debiendo además, consignar el Número de Identificación Tributaria (NIT), para los efectos tributarios que de este acto se pueden desprender, según sea el caso.

e) Debe hacerse en tiempo y forma, por lo que es necesario considerar que dispone de quince días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva.

f) Además debe señalar lugar para oír notificación dentro del radio urbano de San Salvador, según el Art. 3 LOFTAlIA.



Esto se debe a que el TAIIA tiene su sede en San Salvador, donde se encuentra centralizada su actividad, sin que haya oficinas o delegaciones regionales para el resto del país; y por razones de practicidad y a fin de no tener dificultades en la sustanciación del RA, Lugar y fecha del escrito que se está presentado.

g) Debe indicar y enumerar los documentos que acompañan el escrito. Y como todo escrito debe ir firmado por el interesado o pretensor, y se deberá agregar auténtica de ser necesario.

Es importante resaltar que el recurrente antes de interponer el RA, deberá cerciorarse que la resolución con que no está conforme, es de las que admiten apelación, para evitarse pérdida de tiempo y trámites innecesarios, porque de lo contrario, se le declarará improcedente el recurso.

Los actos administrativos tributarios emanados de la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas están sometidos a revisión en la vía administrativa, esto en virtud de que se deben garantizar los derechos del administrado en donde estos actos estén apegados al principio de legalidad para la perfección de la potestad tributaria material.

El TAIIA, surge como institución independiente del Ministerio de Hacienda, ante la imposibilidad del Ministerio de ser Juez y parte en un proceso determinado y al mismo tiempo en cumplimiento del principio fundamental de Seguridad Jurídica, pues las resoluciones que dicte el tribunal no son vinculantes con las resoluciones dictadas por la DGII y DGA, es por eso que se garantiza el principio de seguridad jurídica mencionado ya que el hecho que alguna de las direcciones en alusión resuelva de una determinada manera no quiere decir que el tribunal resolverá igual al conocer del RA.

#### 4.6.3.2.2. Competencia del Tribunal.<sup>118</sup>

La competencia de la Administración Pública es conferida por ley de acuerdo al Principio de Legalidad recogido en la Constitución, las facultades de los funcionarios únicamente son las que expresamente les da la Ley; lo que no se encuentre asignado como atribución les está prohibido y por lo tanto es arbitrario.

Es así, que mediante la creación de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (LOFTAIIA), le fue otorgada competencia para conocer de las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas que emitía la DGII.

Con la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se amplió la competencia en los Art. 153 y 158, al atribuirle facultad de conocer en grado del Recurso de Apelación contra las resoluciones pronunciadas por la DGII que denieguen una solicitud de repetición o devolución de pago indebido o en exceso de impuesto y sus respectivas multas.

En la actualidad el TAIIA tiene nuevas competencias otorgadas por la última reforma a la LOFTAIIA en el año 2006, las cuales son:

Conocer sobre las resoluciones definitivas emitidas por la DGII en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de sanciones. Así como también sobre las resoluciones definitivas emitidas por la DGA en materia de

---

<sup>118</sup> Ibid. **CARDONA MONTERROSA, Marcela Marina, Dany MARROQUÍN y Silvia TOBAR.**

liquidación de oficio de impuestos; Imposición de sanciones; Valoración aduanera; Clasificación arancelaria y origen de las mercancías.

#### 4.6.3.2.3. *El procedimiento.*

El procedimiento en si ante el Tribunal está desarrollado desde el Art. 2 al 6 de Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, y en lo medular consiste en que:

Una vez recibido el Recurso de Apelación, el Tribunal solicitará ya sea a la DGII o a la DGA, dependiendo de cuál de las Direcciones sea la apelada, que forme el expediente del caso, dándole un término de tres días para tal cometido, luego que cualquiera de las Direcciones mencionadas según el caso, remita el expediente el Tribunal examinará la admisibilidad del Recurso para verificar si procede conocer o no.

Admitido que sea el Recurso, el tribunal procede a solicitar informe a la autoridad apelada según sea el caso remitiendo el incidente y el expediente, para que se prenuencie respecto a lo que reclama el apelante y justifique su actuación para esto la ley da quince días hábiles, vencido ese término tanto la contestación al incidente del Recurso de Apelación como la omisión a la misma, tiene una consecuencia jurídica a fin de no dilatar el procedimiento, el Tribunal abre a pruebas el incidente por el termino de cinco días hábiles y perentorios a partir de la notificación respectiva.

En el término anterior el apelante debe solicitar la producción de la prueba que se ofrezca para probar los extremos de cada pretensión. Vencido el termino de prueba y reproducida la misma, el Tribunal mandará a oír al apelante para que manifieste sus alegatos finales en el término de ocho días, a partir de la notificación respectiva. La ley hace saber que el término para

dictar sentencia no debe pasar los nueve meses partiendo de la fecha de la interposición del Recurso y que la misma será dictada en cuanto a los puntos que fueron objeto de controversia entre el apelante y el apelado.

Dicha sentencia así como la inadmisibilidad del Recurso de Apelación adquieren calidad definitiva en sede administrativa y por lo tanto admite el proceso Contenciosos Administrativo, como lo establece el Art. 7 la LOFTAIIA.

#### **4.6.4. Breve Señalamiento de las Competencias o Atribuciones tributarias del Ministerio de Hacienda.**

##### *4.6.4.1. Compete al Ministerio de Hacienda.*

Según el Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo, en el Art.36, entre las competencias más importantes están. <sup>119</sup>

a) Armonizar, dirigir y ejecutar la política tributaria y proponer al Órgano Ejecutivo, previa iniciativa del Presidente de la República, las disposiciones que afecten al sistema tributario;

b) El Ministerio de Hacienda tiene la competencia de velar por la armonía entre el ordenamiento jurídico tributario y la política tributaria y también en una eventual circunstancia que perjudique el sistema tributario o anomalías en la ejecución de los tributos, el Ministerio de Hacienda tiene el deber de plasmar los mecanismos de solución y brindarlo al conocimiento del Presidente de la República, para que este en base a sus atribuciones Constitucionales genere auge a la iniciativa de ley, procurando la total armonía de un ordenamiento jurídico racional.

---

<sup>119</sup> **REGLAMENTO INTERNO DEL ÓRGANO EJECUTIVO**, D.E. No 24, de fecha 18 de abril de 1989, D.O. No 70, Tomo 303, publicado el 18 de abril de 1989.

c) El Ministerio de Hacienda, debe de Armonizar y orientar la política fiscal con la política monetaria del país; pues la facultad del Ministerio de Hacienda es generar un balance entre los pasivos y activos del Estado para controlar y garantizar una estabilidad económica del Estado, amortiguando las variaciones de los ciclos económicos, y contribuyendo a mantener una economía creciente, de pleno empleo y sin inflación alta, esto último en coordinación con las demás instituciones del Estado que velan por economía sostenible.

d) Prevenir y perseguir el contrabando en todas sus formas con el auxilio de todas las autoridades.

e) Es competencia del Ministerio de Hacienda generar políticas que puedan educar y concientizar a los consumidores y habitantes de El Salvador cuidando los intereses, y generar reflexión de lo malo que es formar parte de alguna de estas prácticas que evita la recaudación efectiva de los tributos y que no se puede erradicar con la simple coacción de las instituciones asignadas por el Estado.

f) Organizar, dirigir y controlar la recaudación, custodia y erogación de los fondos públicos, pudiendo auxiliarse para fines de recaudación con los bancos y otras instituciones financieras. Es atribución del Ministerio de Hacienda tener control de la recaudación de los tributos vigilar los fondos públicos y buscar los medios factibles para facilitar la recaudación.

g) Participar con el Ministerio de Economía en la orientación y dirección de la política comercial y decidir en lo que concierne al aspecto arancelario y hacendario, especialmente en lo relacionado con el servicio de aduanas.

h) Es facultad del Ministerio de Hacienda tener una relación con el Ministerio de Economía para orientar la política comercial y fijando los aranceles adecuados a la exportación e importación que generarían los actos de comerciantes. Entre otras competencias, sin embargo, las anteriores son las más importantes.

#### **4.6.5. Actos y Procedimientos que dan Eficacia a la Aplicación de las Normas Tributarias.**

##### *4.6.5.1. Actos que dan eficacia a las normas jurídicas tributarias.*

Los actos que materializan y dan eficacia a las normas jurídicas tributarias son diversos, por tanto, por acto jurídico tributario en la presente se entenderá como: La decisión general o especial que, en ejercicio de sus funciones, toma la autoridad administrativa, y que afecta a derechos, deberes e intereses de particulares o de entidades públicas,<sup>120</sup> en ese sentido los actos que dan eficacia a la norma tributaria están preceptuados en los Art. 85 al 149-A del Ct, esos actos, o al menos los más importantes son:

##### *4.6.5.1.1. Declaración tributaria.*

Es un acto que llevan a cabo los sujetos pasivos del impuesto bajo la potestad tributaria de la administración, según lo que establece el Art. 91 del Ct, para esto la administración tributaria brinda los formularios pre impresos o virtuales para canalizar el acto de declarar la obligación tributaria que ha nacido de la realización del hecho generador, al realizarse este acto de manera efectiva ingresa a las arcas del Estado los activos que contribuye a financiar el gasto público, siendo los formularios un instrumento para plasmar el acto jurídico (declaración del impuesto) que da eficacia a la norma jurídica.

---

<sup>120</sup> OSORIO, MANUEL. *Diccionario de ciencias jurídicas y sociales*. Ed. Electrónica.

#### *4.6.5.1.2. Emisión de comprobante de crédito fiscal.*

El Art. 107 del Ct establece que a este acto están obligados los contribuyentes que se enmarcan en el hecho generador de pagar el impuesto a la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios conocida comúnmente como el IVA el cual consiste:

Que los contribuyentes antes mencionados deben brindar a otros contribuyentes, comprobante de crédito fiscal por cada operación que realizaren, dicho documento puede ser emitido según lo disponga la ley, lo importante es que quede plasmado el pago respectivo del impuesto del 13 % por la parte obligada al pago.

#### *4.6.5.1.3. Obligación de informar.*

Este acto tiene una relación estrecha con los anteriores ya que el sujeto pasivo se ve obligado a colaborar con los requerimientos de control y de verificación de los documentos que la administración tributaria le exija para cotejar las declaraciones fiscales mensuales o anuales que haya realizado el contribuyente en el periodo fiscal. La obligación de informar al fisco es un deber de todo contribuyente.

#### *4.6.5.1.4. Dictamen o informe fiscal.*

Es el documento en el cual se plasmará el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente que hayan tenido un activo superior a diez millones de colones al treinta y uno de diciembre del año inmediato, anterior al que se dictamine o haber tenido un total de ingresos en el año superior a cinco millones de colones, el documento contendrá un detalle del trabajo realizado por el auditor de las obligaciones del contribuyente y los resultados obtenidos durante el periodo correspondiente del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año.

#### *4.6.5.1.5. Contabilidad formal.*

Es el acto por medio del cual está obligado el contribuyente a llevar contabilidad formal por medio de contadores o empresas legalmente autorizadas cuando el activo supere o sea igual a los doce mil dólares de los Estados Unidos de Norte América; cuando el contribuyente que tuviera un activo inferior a los doce mil dólares de los Estados Unidos de Norte América podrá llevar la contabilidad por si mismos o por las personas de su nombramiento, la contabilidad se llevara a través de los métodos generalmente aceptados por las técnicas apropiadas al negocio que se trate, llevándola en libros autorizados legalmente según Art. 437 del Código de Comercio.

#### *4.6.5.2. Procedimientos que dan eficacia a las normas jurídicas tributarias.*

El procedimiento administrativo es el conjunto de actuaciones que se producen en el seno de la administración articulados con forme un plan, que tienen por objeto la obtención y el procesamiento de información y que constituye un sistema de acción de carácter interactivo entre la administración y el administrado.

También se puede definir como la serie, secuencia o actos que es dirigida a la satisfacción directa e inmediata del bien común o interés público, constituyendo el elemento ordenador, regulador y sistematizado del desenvolvimiento de la función administrativa del Estado; o bien, es la serie de trámites y formalidades a que deben someterse los actos de la administración, con el efecto de que se produzcan con la debida legalidad y eficacia, tanto en beneficio de la administración como de los administrados, o



la forma por la cual se desarrolla la actividad de una autoridad administrativa. El Código Tributario regula en su título IV los procedimientos tributarios desde el Art. 165 al 263, iniciando por el acto de comunicar al contribuyente las actuaciones de la Administración Tributaria por las reglas que establece el mismo Ct; siguiendo el curso de los procedimientos que establece el código se evidencian las facultades que se le atribuyen a la Administración de fiscalizar, inspeccionar, investigar y controlar, con el objetivo de asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El Art. 173 del Ct establece directamente la relación jurídica tributaria del sujeto activo con el sujeto pasivo cuando la administración tributaria debe intervenir a conocer del contribuyente supeditando o controlando el cumplimiento de los actos tributarios utilizando los medios idóneos.

Tal cual es el caso de la figura del fedatario y el papel importante que este desempeña en la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias que tienen relación con la emisión de documentos, los requisitos que estos documentos requiere y la debida inscripción en el Registro de Contribuyentes, con el fin de perseguir el fiel cumplimiento de la norma jurídica tributaria.

Otro procedimiento que conlleva el cumplimiento de los actos tributarios es la fiscalización la cual comprende el conjunto de tareas que tienen por finalidad proponer a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias; vigilando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos; cuando se genera el incumplimiento de la obligación tributaria puede la misma preveer un perjuicio utilizando las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, que conlleva el fin de garantizar el interés del Fisco.

La Administración Tributaria podrá solicitar a través del Fiscal General de la República, o al juez habilitado de conocer, medidas preventivas para garantizar el tributo o ingresos a la Hacienda pública, siempre y cuando estas sean apropiadas a las circunstancias del caso, ejemplos de estas se enmarcan en los preceptos 176, 177 y 178 del Ct que regula las medidas cautelares que garantizara el efectivo cumplimiento del pago del tributo.

El procedimiento que da eficacia a los actos tributarios que enmarca el Ct, a través de las facultades que asigna a la Administración lo hace utilizando figuras reguladas en la misma ley, tal es el caso de los auditores y fedatarios; desempeñando el primero la verificación de la exactitud de las declaraciones a través de la revisión de los antecedentes y documentos de los contribuyentes; mientras que el segundo tiene como función, la verificación del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la emisión de documentos, sus requisitos y la de inscribirse en el Registro de Contribuyentes.

Figura que se desarrollara por poseer una gama de funciones amplias que generan indispensabilidad dentro del proceso que da eficacia a los actos tributarios.

#### *4.6.5.2.1. El fedatario.*

El fedatario según el Art. 180 Ct, es un representante de la Administración Tributaria facultado para la verificación del cumplimiento de la obligación de emitir y entregar los documentos legales correspondientes por cada operación que se realice, así como del cumplimiento de los requisitos de tales documentos y de la obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes y sus actuaciones se reputan legítimas. Sus funciones las

realiza visitando a los contribuyentes como adquirente de bienes o prestatario de servicios, con el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones de emitir y entregar facturas o documentos equivalentes y si éstos cumplen o no con los requisitos legales, así como de la obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que lleva la Administración Tributaria.

En el caso que no se emita y entregue el documento que de constancia de la operación, o que el emitido no reúna los requisitos legales, procederá a identificar su calidad de Fedatario, a notificar el auto que lo faculta, realizar la verificación y levantar el acta de comprobación por las infracciones verificadas, la que deberá contener los requisitos mínimos siguientes:

- a) Deberá elaborarse en duplicado, entregando la copia al sujeto pasivo o persona mayor de edad que realiza las ventas o preste los servicios en los locales, establecimientos, oficinas, consultorios o lugares análogos, según corresponda;
- b) Expresar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubieren suscitado y las disposiciones legales infringidas;
- c) Nombre, denominación o razón social, Número de Identificación Tributaria y Número de Registro del Contribuyente;
- d) Descripción detallada de los bienes y servicios que permita individualizarlos, así como el monto de la operación;
- e) Lugar y fecha del levantamiento del acta; f) Firma, nombre y número del documento único de identidad. Si por cualquier razón no fuere posible obtener los datos o documentos detallados en este literal, existiere negativa para firmar o no se aceptare recibir la copia del acta de comprobación,

bastará con asentar en el acta tales circunstancias, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de ella.

g) Nombre y firma del Fedatario. Cuando la no emisión y entrega de la factura o documento equivalente se deba a que el contribuyente no se encuentra inscrito en el Registro de Contribuyentes respectivo, el Fedatario hará constar tal circunstancia en el acta de comprobación correspondiente, la que deberá cumplir los requisitos previstos en este artículo que sean aplicables, y contener la estimación del total de activos o los valores provenientes de las transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios gravadas y exentas realizadas en los doce meses anteriores al de la visita.

El acta de comprobación suscrita por el Fedatario no constituye resolución recurrible, pero servirá de base para la imposición de las sanciones a que hubiere lugar o a la inscripción de oficio en el Registro de Contribuyentes, según el caso.

Las sanciones a que hubiere lugar por infracciones constatadas por el fedatario se impondrán previo cumplimiento del procedimiento de audiencia y apertura a pruebas establecido en el Art. 260 del Ct.

La reincidencia en los incumplimientos relacionados con la emisión de la factura o documentos equivalentes hará incurrir al infractor en la sanción de cierre prevista en el Art. 257 del Ct.

La emisión y entrega de factura o documento equivalente que el contribuyente realice en forma posterior a la identificación del fedatario, no liberará la omisión verificada ni la imposición de las sanciones correspondientes. A demás según el Art. 182 del Ct, serán sujetos a

verificación por medio de Fedatario, los contribuyentes inscritos y los sujetos no inscritos en el registro de contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

La Administración Tributaria podrá efectuar dichas verificaciones por medio de Fedatario en las horas, días y lugares en que los contribuyentes realicen sus actividades económicas, es por eso que es tan importante la inspección sorpresa que hace la Administración que infraccionar los que incumplen. De esta forma se busca que el procedimiento no sea burlado.

#### *4.6.5.2.2. Liquidación de Oficio de Tributos.*

Los tributos al ser una prestación a favor del Estado, deben liquidarse, según Sainz de Bujanda, por liquidación tributaria debe entenderse esta como la serie de actos dirigidos a la concreta determinación cuantitativa de la deuda tributaria; o como aquella actividad de aplicación de normas públicas, que tiene por finalidad cuantificar la obligación del contribuyente.

Tal actividad puede ser realizada de dos maneras; la primera, conocida como *autoliquidación* que la hace el contribuyente de manera voluntaria contando con los elementos necesarios para tal efecto; y la segunda es la *liquidación de oficio*, que se define como aquella establecida al no mediar la auto liquidación, es decir cuando no es realizada por el sujeto pasivo debido a que no cuenta con los elementos necesarios para formular el mismo la liquidación. Si bien la legislación tributaria Salvadoreña, en especial el Ct, no define el concepto de liquidación de oficio del tributo o liquidación tributaria, simplemente se refiere a tal término en el Título IV, Capítulo III como una potestad de la DGII, determinando los supuestos de su procedencia.

El profesor José María Lago Montero, al referirse al acto de liquidación señala que la liquidación de oficio de impuesto consiste en determinar la

deuda que se debe satisfacer como consecuencia de haberse ejecutado el hecho imponible.

Por otra parte jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo (SCA) de la Corte Suprema de Justicia (CSJ) sostiene “que la liquidación oficiosa de un impuesto es el acto administrativo tributario en virtud del cual la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de funcionario competente declara la existencia de una deuda tributaria, la liquida y la hace exigible, satisfechos los requisitos que versan sobre impugnaciones en vía administrativa o judicial.” La liquidación puede producirse, básicamente, de dos formas: Autoliquidación y liquidación de oficio.

En la legislación tributaria Salvadoreña esta figura jurídica se encuentra regulada en el Ct en el Capítulo II, sección primera, Art. 150 inciso 1, que literalmente dice: “El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro de los plazos que las leyes tributarias respectivas establezcan, por medio de declaración jurada en los formularios elaborados por la Administración Tributaria”.

Por otro lado, la *liquidación de oficio*, que es la liquidación que se da dentro del procedimiento de gestión normal y que en los ordenamientos jurídicos modernos, tiene una importancia cuantitativa menor que la autoliquidación.

Sobre esta clase de liquidación, el Art. 150 inciso 2 del Ct expresa “A falta de liquidación por parte del contribuyente o de liquidación parcial por parte del contribuyente, la Administración liquidará el impuesto de manera oficiosa, salvo en los casos que no requieran del agotamiento de la vía administrativa, que sean remitidos a la Fiscalía General de la República para que se investigue la comisión de delitos de defraudación al fisco, en los que el

impuesto evadido será establecido por el Juez de la causa.<sup>121</sup>”

Según el Art. 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas cuando el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos o Dirección General de Aduanas, podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal.

#### *4.6.5.2.2.1. Procedimiento de Liquidación Oficiosa de Tributos.*<sup>122</sup>

Una vez que la Administración conoce (ya sea porque el contribuyente declare o por que la Administración investigue) de la existencia de un hecho imponible, pone en marcha el procedimiento de liquidación que concluye con la declaración de la existencia de una deuda tributaria, estableciendo su cuantía y haciéndola exigible.

Según Sainz de Bujanda, el procedimiento de liquidación oficiosa puede verse desde dos puntos de vista: como un procedimiento administrativo y como un acto administrativo; y al respecto opina que “la diferencia entre el procedimiento liquidatorio y el acto de liquidación, surge pues, en primer término, como distinción entre el todo y la parte. La liquidación, entendida en sentido amplio, se traduce en un procedimiento administrativo (el de liquidación tributaria) compuesto por una serie de actos y operaciones. Entendida en sentido estricto, consiste en un pronunciamiento administrativo

---

<sup>121</sup> **CARDONA MONTERROSA, Marcela Marina, Dany MARROQUIN y Silvia TOBAR**, *Factores que intervienen en la eficacia del tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas en la resolución del recurso de apelaciones*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencias y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011, p.2.

<sup>122</sup> *Ibid.* p. 5.

sobre la cuantía de la deuda: acto administrativo de la liquidación del tributo.”<sup>123</sup> A partir de lo anterior, el procedimiento de liquidación tributaria, puede definirse como una actividad de aplicación de normas públicas que tiene como finalidad cuantificar la obligación de los obligados tributarios, esta actividad tributaria supone la aplicación de normas jurídicas y con ello la interpretación de las mismas, de integración en algunos casos y de calificación de hechos y situaciones jurídicas.

#### *4.6.5.2.3. El procedimiento para la aplicación de sanciones a infracciones aisladas.*

La imposición de multas es otro de los procedimientos más importantes de las que se hace valer la Administración Tributaria, en su potestad a fin de reivindicar los tributos lo más pronto posible a las arcas del Estado, ante el incumplimiento del sujeto pasivo a las normas imperativas del Código Tributario y otras leyes tributarias, dicho procedimiento está regulado desde el Art. 259 al 263 del Ct.

Es por eso relevante diferenciar de ante mano cuales son los presupuesto para ser acreedor de este procedimiento impositivo, y la respuesta se encuentra en las obligaciones tributarias formales y sustantivas; La obligaciones tributarias formales son las que se encuentran en la legislación tributaria y que no implican un desembolso de dinero, ejemplo: Obligación de inscribirse, obligación de declarar y obligación de informar; en cambio las obligaciones tributarias sustantivas: son las que se encuentran en la legislación tributaria que implican un desembolso de dinero, ejemplo: Pago

---

<sup>123</sup> **DE BUJANDA, Sainz**, *lecciones de derecho financiero*, 9ª Edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, España, 1991, p.331.



del impuesto, enterar el anticipo a cuenta, y pago de retenciones correspondientes, entre otros.

Sin embargo en ambas obligaciones puede implementarse el procedimiento sancionatorio en alusión, ante el incumpliendo de lo que estipula la ley. Por tanto se mencionan a continuación de una forma breve los presupuestos más comunes en los que los administrados son sujetos a la imposición de este procedimiento al cometer las infracciones reguladas desde el Art. 235 al 258 del Código tributario.

#### *4.6.5.2.3.1. Multa por incumplir con la obligación de presentar declaraciones.*

La presentación de las Declaración de los impuestos al fisco, en las fechas estipuladas para cada caso, son las transacciones más frecuentes y comunes que realizan los sujetos pasivos para contribuir al gasto público, y su incumplimiento esta preceptuado en El Art. 91 del Ct, que establece la obligación de presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado, a los sujetos pasivos de los impuestos, y la sanción por el incumplimiento de esta obligación se encuentra en el Art. 238 del Ct, con una multa equivalente al cinco por ciento del monto del impuesto a pagar extemporáneamente si se presenta la declaración con retardo no mayor de un mes.

#### *4.6.5.2.3.2. Multa por incumplir con la obligación de inscribirse en los registros tributarios.*

Así como del deber de informar inscribirse en los registros tributarios es otra obligación como consecuencia de lo que estipula el Art. 86 Ct, y ante este incumplimiento la misma ley sanciona en el Art. 235 del Ct, que al no inscribirse en el Registro de Contribuyentes estando obligado a ello, será

sancionado por la Administración Tributaria con una Multa de tres salarios mínimos mensuales.

*4.6.5.2.3.3. Multa por el incumplimiento de emitir Comprobante de Crédito Fiscal.*

El Art. 107 de Ct, menciona que los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios están obligados a emitir y entregar, por cada operación, a otros contribuyentes el Comprobante de Crédito Fiscal, si aquellos poseen dicho registro, ante este incumpliendo la sanción se encuentra en el Art. 239 del Ct, con una Multa equivalente al cincuenta por ciento del monto de la operación por cada documento, la que no podrá ser inferior a dos salarios mínimos mensuales.

*4.6.5.2.3.4. Multa por el incumplimiento de no llevar Contabilidad Formal.*

Cuando los comerciantes obligados a llevar libros contables autorizados en legal forma, no lo hagan, se enmarcan en la sanción que se desprende del Art. 242 del Ct, al enmarcarse en cualquiera de las siguientes conductas: Omitir llevar o llevar en forma indebida los libros, registros, sistemas manuales o computarizados de contabilidad así como los Registros Especiales y libros de compras y de ventas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, acá la Multa es de cuatro salarios mínimos mensuales.

*4.6.5.2.3.5. Multa por cumplir con obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente.*

El Art. 131 del Ct, impone esta obligación a todos aquellos contribuyentes que cumplan con las condiciones que se exponían en el apartado de los actos que dan eficacia a la norma tributaria, su incumplimiento está regulado en el Art. 249 del Ct, No nombrar Auditor para

emitir dictamen e informe fiscal o nombrarlo fuera del plazo legal, su sanción será una multa del cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable menos el superávit por revalúo no realizado, la que no podrá ser inferior a cuatro salarios mínimos mensuales.

#### *4.6.5.2.3.6. El Procedimiento.*

Se mencionaba anteriormente que este procedimiento este preceptuado en el Art. 259 al 263 del Ct, y en lo medular consiste en sancionar las violaciones al Código Tributario y a otras leyes tributarias, y el ente encargado de llevar a cabo este procedimiento es la Administración Tributaria por medio de resolución razonada a fin de que los sujetos pasivos puedan ejercer su derecho de contradicción o defensa.

Una sanción para que sea materializada debe decretarse, previo el procedimiento establecido para tal efecto, por lo tanto al cometerse una infracción como las mencionadas anteriormente y al llegar este acontecimiento al conocimiento de la Administración Tributaria se iniciara el procedimiento concediéndose audiencia al interesado dentro el plazo de tres días hábiles contados a partir de la notificación respectiva.

Al notificársele al administrado la infracción que se le atribuye, en ese mismo auto se abrirá a pruebas el procedimiento por el término de ocho días hábiles para que en el día noveno se lleve a cabo la audiencia. Y así como en la mayoría de los procedimientos las pruebas se aportaran por escritos para su reproducción, así mismo dice a ley que sin perjuicio de las facultades de la Administración Tributaria como la fiscalización y determinación de impuestos, vencido el termino de prueba se dictará la resolución que corresponda, en base a las pruebas producidas y preceptos jurídicos aplicables.

Un aspecto importante del procedimiento de aplicación de sanciones a infracciones aisladas, son las circunstancias que atenúan o agravan las sanciones a los sujetos pasivos infractores, tal y como lo estipula el Art. 261, hay ciertas conductas que al ser realizadas por los infractores atenúan la sanción a la que son acreedores.

El numeral primero del citado artículo expresa que hay dos circunstancias para que el infractor logre atenuarse en la sanción que se le impondrá: Una de ellas es que el infractor corrija o subsane de forma voluntaria los incumplimientos o infracciones que haya cometido, siempre y cuando lo haga antes de que la Administración Tributaria le haya emplazado para que haga las correcciones, o mientras no se le hubiera notificado el auto donde se ordena la fiscalización, dice la ley que la sanción será atenuada en un setenta y cinco por ciento.

También se atenuara cuando el infractor corrija su incumplimiento dentro del plazo que le da la Administración para hacerlo, en este caso la sanción se ve atenuada en un treinta por ciento.

Por el contrario también la sanción puede verse agravada ante las conductas en las que se enmarque el infractor, el Código Tributario en el Art. 262, estipula que si existe reincidencia da parte del infractor la sanción puede aumentarse hasta en un setenta y cinco por ciento o mediante el cierre del establecimiento si la reincidencia es verificada por Fedatario, entendiéndose por reincidencia al hecho de ser condenado por sentencia firme en una sanción y haber cometido, el sujeto pasivo, la misma infracción dentro del plazo de tres años.

También la sanción se agrava por la reiteración, cuando el sujeto pasivo vuelve a incumplir con la misma obligación, pero esta vez no habiendo sido

condenado por sentencia o resolución firme, en este último caso la sanción aumenta en un cincuenta por ciento.

#### **4.6.6. El Control Interorganico Tributario del Órgano Ejecutivo.**

Esta necesaria interrelación entre Órganos se construye, precisamente, por la Constitución para evitar los riesgos que conlleva el monopolio del poder del Estado en una sola institución, lo cual es contrario a una cláusula esencial de la organización Estatal.

Este mecanismo organizativo se caracteriza por asignar atribuciones y competencias a diferentes Órganos, con el fin de que éstos se controlen entre sí al ejercer el poder público. De tal manera que la distribución equilibrada y armónica del ejercicio del poder es un aspecto inherente al Estado Constitucional de Derecho, y para asegurar su eficacia, tiene como elementos esenciales: 1) el gobierno limitado por normas –principalmente las constitucionales; 2) la presencia de controles interorgánicos recíprocos; 3) la efectividad de un sistema de derechos fundamentales; 4) el control judicial de legalidad; y 5) la existencia de una Jurisdicción Constitucional que actualice los límites que se establecen para los actos y potestades normativas del Estado.<sup>124</sup>

La relación intraorganica del Órgano Ejecutivo al Legislativo en la creación de una ley tributaria se manifiesta a través del veto como un acto político concreto, basado directamente en la Constitución, que funge como un mecanismo de control interorgánico del Ejecutivo al Legislativo, por ejemplo

---

<sup>124</sup> **SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Inconstitucionalidades, Sentencias Definitivas, con referencia 16-2011, de fecha 27 abril de 2011, Disponible en Master Lex 2010-Jurisprudencia, Centro de Documentación Judicial

basado en valoraciones políticas tributarias exclusivas del Presidente de la República.

El veto, en su esencia, es un medio Constitucional del que dispone el Presidente de la República para rechazar un proyecto de ley discutido y aprobado por el Órgano Legislativo, tal como lo estipulan los Art. 137 incisos 1 y 2 y 138 de la Cn, el cual puede obedecer a razones de inconstitucionalidad o por ser inconveniente a la Nación, este último es un criterio de rechazo más bien político, ya que los criterios por lo cual un proyecto de ley sea inconveniente podrían variar según cada mandatario.

Así, la valoración de los criterios que llevan a concluir que un proyecto de Ley es inconveniente o inconstitucional y la consecuente decisión de vetar, corresponde al Presidente de la República, en su calidad de Jefe de Gobierno, es decir, como jefe de uno de los dos órganos fundamentales de la estructura Estatal que están habilitados para configurar positivamente la política tributaria del Estado Salvadoreño.

#### **4.6.7. Causas de la Evasión de Impuestos ante la Competencia Tributaria del Órgano Ejecutivo.<sup>125</sup>**

Es menester saber la definición de evasión, según Manuel Ossorio es el acto o maniobra destinado a incumplir ilícitamente con las obligaciones impuestas por las leyes tributarias.<sup>126</sup> También se puede definir como aquel incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes o sujetos pasivos, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias.

---

<sup>125</sup> **Los delitos en El Salvador**, <http://losdelitosenelsalvador.blogspot.com/2009/10/la-evasion-fiscal.html>, publicado el 29 de octubre de 2009, sitio consultado el día 04 de noviembre de 2013.

<sup>126</sup> Ibid. **OSSORIO. MANUEL.**

Hay dos tipos de evasión por una parte está la *evasión legal*, que corresponde a la declinación en el pago de los impuestos usando los vacíos que existen en la ley sin que constituya falta o delito.

Dicha evasión no es fiscalizada por las instituciones respectivas y en caso de detectarse no puede recibir sanción, como no se investiga, su cuantificación se dificulta.

Para corregirla se requiere modificar la legislación y homogeneizar el sistema tributario. Y por otra parte está la *evasión ilegal* que es el incumplimiento intencionado en la declaración y pago de las obligaciones tributarias estipuladas en la legislación. Esta acción comprende la aplicación de normas que van desde la sanción, en caso de haber cometido una falta, a la denuncia penal al tratarse de un delito.<sup>127</sup>

La evasión fiscal es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha coexistido desde todos los tiempos, por cuyas circunstancias no solo significa generalmente una pérdida de ingresos fiscales con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario.

Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del Estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas. Esta abstracción de recursos, es lo que se denomina evasión fiscal, como lo estipula el Art. 253 del Ct y el Art. 254. El mismo código lo clasifica como evasión no intencional y evasión

---

<sup>127</sup> **AMARGO Hernández, David Francisco**, *Evasión fiscal: un problema a resolver*, Edición electrónica disponible en [www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/](http://www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/), consultado el 4 de noviembre de 2013.

intencional, por ello parece adecuado mencionar diferentes conceptos que fueron vertidos en referencia a tal fenómeno.

La doctrina menciona que pueden existir tres tipos de argumentos que tratan de explicar la acción de evasión, desde el punto de vista de los motivos objetivos y particulares que la provocan: La evasión es una respuesta económica y calculada de la conducta de los contribuyentes que buscan incrementar sus riquezas y responden a los incentivos y castigos que ofrece el sistema y gestión tributaria.

La evasión es más bien un problema de elusión puesto que los contribuyentes usan los vacíos de la ley evitando la comisión flagrante de delitos. La evasión fiscal por tanto solo es una consecuencia y no el motivo fundamental.

Este razonamiento demuestra el perfil con que el contribuyente, agente económico en un mercado, arriesga como parte integrante de ganar o perder. Pero más allá de ello se evidencian en los restantes planteos, posturas que quizás no sean las generales aplicadas, pero que deberían ser analizadas con mucha cautela.

#### *4.6.7.1. Causas de evasión fiscal.*

El examen del fenómeno de evasión fiscal nos permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una serie de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo, todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de



cumplimiento impositivo. Causas de evasión hay muchas, tanto legales e ilegales, sociales, entre otras, no obstante se expondrán más adelante las más comunes.

En ese orden de ideas se mencionan las más comunes sin que con ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra-económicos que originan o incrementan sus efectos. En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen, en este sentido como causas de evasión se citan la: Carencia de una conciencia tributaria; Sistema tributario poco transparente; Administración tributaria poco flexible; Y bajo riesgo de ser detectado.

#### *4.6.7.1.1. Carencia de una conciencia Tributaria.*

La carencia de conciencia tributaria implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado no se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos. Ello es así, y los ciudadanos saben que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por si solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia.

Como lo expresa la doctrina, la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares. El primero de ellos, en la importancia que el individuo

como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece.

El segundo pilar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrede al resto de la sociedad.

En este segundo aspecto, el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona hábil, y que el que paga es un tonto, es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar.

Por otra parte, el hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máxime si actúa bajo la creencia de la insuficiencia de medios para combatirla por parte de la Administración Fiscal.

Esta ineficiencia que podría exteriorizar la Administración Tributaria, puede influir para que el contribuyente cumplidor se vea tentado a imitar la conducta del evasor, a esta situación también le debemos agregar la existencia de permanente moratorias, blanqueos, condonaciones, etc., que hacen que el pagador se vea perjudicado al colocarlo en igualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones fiscales. La falta de conciencia tributaria tiene su origen en: a) Falta de educación; b) Falta de solidaridad; c) Idiosincrasia del pueblo; d) Falta de claridad del destino del gasto público y, e) Conjunción de todos los factores citados.

*a) Falta de educación:* Este es sin dudas un factor de gran importancia y que prácticamente es el sostén de la conciencia tributaria. La educación que encuentra en la ética y la moral sus basamentos preponderantes, debe elevar ambos atributos a su máximo nivel, de esta forma, cuando los mismos son incorporados a los individuos como verdaderos valores y patrones de conducta, el mismo actúa y procede con equidad y justicia.

En este sentido, es justo y necesario enseñar al ciudadano el rol que debe cumplir el Estado, y se debe poner énfasis que él ciudadano, como parte integrante de la sociedad que es la creadora del Estado, debe aportar a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones.

Se necesita un adecuado nivel de educación de la población para que los mismos entiendan la razón de ser de los impuestos, lograr la aceptación de que el impuesto es el precio de vivir en sociedad.

*b) Falta de solidaridad:* El Estado debe prestar servicios, y para tal fin necesita de recursos, y cuando no cuenta con los mismos no puede cumplir los fines de su existencia. Estos recursos deben provenir de los sectores que están en condiciones de contribuir, y el Estado debe a través del cumplimiento de sus funciones, volcarlos hacia los sectores de menores ingresos. Por ello afirmamos que es en este acto, donde debe sobresalir el principio de solidaridad.

*c) Idiosincrasia del pueblo:* Este factor es quizás el que gravita con mayor intensidad en la falta de conciencia tributaria, es un aspecto que está presente en todas las causas generadoras de evasión.

La falta de conciencia tributaria tiene relación con la falta de solidaridad y la cultura facilista producto de un país rico e inmigrante, más solidario con los

de afuera que con los de adentro. La falta de cultura de trabajo, sentimiento generalizado desde siempre de "que todo puede arreglarse", y el pensamiento de que las normas fueron hechas para violarlas, de que las fechas de vencimientos pueden ser prorrogadas, es decir siempre se piensa que existe una salida fácil para todos los problemas.

Estos comentarios, aunque sean dolorosos realizarlos, son los que de cierta manera se encuentran arraigada en nuestra cultura, lamentablemente, los ejemplos que provienen de las clases dirigentes no son las mejores, y entonces, el ciudadano común reacciona de esta manera inadecuada, en fin, el país se ve afectado de cierta manera, por un sector de la conducción que exterioriza un alto grado de falta de compromiso con los más altos ideales de patriotismo, el que incluye honestidad, transparencia en sus actos y ejemplos de vida.

*d) Falta de claridad del destino de los gastos públicos:* Este concepto es quizás el que afecta en forma directa la falta del cumplimiento voluntario, la población reclama por parte del Estado, que preste la máxima cantidad de servicios públicos en forma adecuada.

Pero lo que sin dudas tiene una gran influencia en este tipo de consideración, es el referente a exigir una mayor transparencia en el uso de los recursos y fundamentalmente, el ciudadano percibe que no recibe de parte del Estado una adecuada prestación de servicios.

Se observa que en el caso de la educación, gran parte de los ciudadanos pagan una escuela privada para sus hijos, en el caso de la salud, se contrata un servicio de medicina prepaga, ya sea por su nivel de atención como de la inmediatez en caso de emergencias y calidad de la medicina.

En tanto que lo atinente a la seguridad, proliferan hoy en la sociedad la utilización de sistemas de seguridad privada, a través de alarmas o empresas al efecto. Entonces, el ciudadano se pregunta, ¿si apporto los recursos al Estado, éste no debería prestarme estos servicios? Sin dudas que la respuesta, es obvia, y de allí la conducta exteriorizada.

e) *Conjunción de todos los factores:* En un tema tan complejo como lo es el de la falta de conciencia tributaria, se dice que todo tiene que ver con todo, porque si se analiza desde el punto de vista de la falta de educación, los sectores de mayores ingresos son los que tienen mayor educación, y quizás sean los sectores que más incumplan, y por lo tanto de menor solidaridad. Estos sectores por su alto nivel de vida y educación, tienen mayor conocimiento de la conducta de las estructuras políticas y conocerían los desvíos de los gastos públicos. Por eso, en este análisis, se mantiene el criterio de que todo, tiene que ver con todo.

#### 4.6.7.1.2. *Sistema tributario poco transparente.*<sup>128</sup>

La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal.

Al respecto la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro. Además no escapa a la conciencia generalizada,

---

<sup>128</sup> **AQUINO, Miguel Ángel**, *La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas*, disponible en <http://www.monografias.com/trabajos6/efis/efis2.shtml#ixzz2kVOYnhmb>, sitio consultado el 04 de noviembre de 2013.

que donde existe una promoción o liberalización de impuesto, rápidamente surgen planteos claros de elusión y evasión fiscal.

Por ello es que una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante. Si bien la falta de un adecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, sin lugar a dudas que ésta no puede ser endilgada como la causa principal y exclusiva, si se ajustará a esta explicación simplista, bastaría con modificar el sistema tributario y todos los problemas estarían resueltos.

Este principio exige que las leyes tributarias, sean estructuradas de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

#### *4.6.7.1.3. Administración tributaria poco flexible.*

Es importante resaltar que al "referirse al concepto de administración tributaria, es referirse al sistema tributario, y uno de los principales aspectos que se debe tener en cuenta al referirse al sistema tributario, es el de su simplificación," que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización.

Esta flexibilización es la que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas. Esta adecuación se produce porque, "la administración tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, por ello la eficiencia de la primera

condiciona el cumplimiento de los fines de la segunda," razón que conlleva a la exigibilidad de la condición de maleabilidad de la misma.

Uno de los grandes inconvenientes que se plantea, es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr.

#### *4.6.7.1.4. Bajo riesgo de ser detectado.*

Si bien el riesgo de detectar contribuyentes que no cumplen adecuadamente, podría ser incluida dentro del análisis de la Administración Tributaria, también es adecuado tratar este tema por separado, ello en virtud de la gran importancia que le atribuimos a esta función.

Cuando se habla de los diferentes factores que influyen en la adopción de una conducta evasiva, sin lugar a dudas que el bajo riesgo de ser detectado posee una gran influencia sobre las demás. El contribuyente al saber que no se lo puede controlar se siente tentado a incurrir en esa inconducta de tipo fiscal, ésta produce entre otras consecuencias la pérdida de la equidad horizontal y vertical.

Resulta de ello que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva.

Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los

contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las inconductas detectadas.

Como lo enuncia el Dr. Tacchi, "El efecto demostrativo de la evasión es difícil de contrarrestar si no es con la erradicación de la misma, en un ámbito de evasión es imposible competir sin ubicarse en un ritmo similar a ella, aparece así la evasión como autodefensa ante la inacción del Estado y la aquiescencia de la sociedad."

El Organismo recaudador debe marcar una adecuada presencia en el medio a través de una utilización correcta de la información que posee, exteriorizar en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y de que el costo de no cumplir correctamente sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente podrá ser excesivamente oneroso.

#### 4.7. LA POTESTAD TRIBUTARIA MATERIAL Y EFECTIVA COMO COMPETENCIA TRIBUTARIA JUDICIAL.

Es menester hacer alusión en este apartado a la Competencia Tributaria Judicial que es la última de las tres funciones principales del Estado que conforman la Potestad Tributaria en El Salvador, la cual comprende la *Revisión de los Actos Administrativos Tributarios* emanados por la administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones. Y es de aclarar que dicha revisión primeramente se ejerce o ventila por la vía



administrativa para pasar a la judicial por medio del Proceso de lo Contenciosos Administrativo ante la Sala de lo Contenciosos Administrativo.

Para efectos de una mejor comprensión en este apartado se establecerá en que consiste la definición de Acto Administrativo Tributario, en ese sentido se afirma que el Acto administrativo Tributario según lo regula el Art. 20 del Ct es la declaración unilateral, productora de efectos jurídicos singulares, sean de trámite o definitivos, dictada por la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad administrativa.

Pero también *Zanobini*,<sup>129</sup> establece la definición más aceptada doctrinalmente de Acto Administrativo, para quien el acto administrativo es cualquier declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio, emanada de un sujeto de la administración tributaria.

#### **4.7.1. La Competencia Efectiva Tributaria del Poder Judicial.**

En apartados anteriores se ha establecido que cuando se habla de competencia es referirse a la medida de la capacidad de cada Órgano del Estado y así mismo como a aquel conjunto de funciones que el ordenamiento jurídico atribuye a cada Órgano y que cada uno de ellos está obligado a ejercitar, por eso es preciso manifestar que cuando se habla de la competencia y atribuciones tributarias que ejerce el Órgano Judicial se hace alusión a aquellas que se encuentran establecidas en los artículos de la Constitución y de más leyes del sistema normativo jurídico que regulan lo relativo a esta competencia, contemplándose claramente así la competencia antes mencionada en el Art. 172 de la Cn y en los Art. 1 y 56

---

<sup>129</sup> **ZANOBINI, Guido**, *Curso de Derecho Administrativo*, Giufre, Milano, 1950, p, 245.

de la Ley Orgánica Judicial.<sup>130</sup>

En el derecho interno salvadoreño existe un orden jurisdiccional específico, que conoce de los procedimientos en que sea parte la administración pública y se aplique el Derecho Administrativo,<sup>131</sup> lo anterior se encuentra en el Art. 172 de la Cn como también en el Art. 1 de la Ley Orgánica Judicial, los cuales disponen que “Corresponde exclusivamente al Órgano Judicial la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias Constitucional, Civil, Penal, Mercantil, Laboral, Agraria, de Tránsito, de Inquilinato y de lo Contencioso Administrativo”

En este apartado será objeto de estudio en relación a lo que dispone el Art. 56 de la Ley Orgánica Judicial, el cual literalmente dice que “Corresponde a la Sala de lo Contencioso Administrativo conocer de las controversias que se susciten en relación a la legalidad de los actos de la administración pública; y los demás asuntos que determinen las leyes”.

La Corte Suprema de Justicia es la cúspide de la organización jurisdiccional Salvadoreña y se articula en cuatro salas que son: la de lo Constitucional, de lo Civil, de lo Penal y la de lo “*Contencioso Administrativo*” que interesa resaltar en el desarrollo de la presente en cuanto a la competencia que tiene esta Sala para revisar los actos administrativos Tributarios dictados por la administración tributaria que han originado una controversia por el acto administrativo emanado por la Administración Pública y que ha afectado los intereses del administrado o sujeto pasivo obligado a pagar determinado tributo.

---

<sup>130</sup> **LEY ORGÁNICA JUDICIAL**, Decreto N° 123, del 6 de junio de 1984, Diario Oficial 115, Tomo 283, publicado el 20 de junio de 1984.

<sup>131</sup> **GAMERO CASADO, Eduardo**, *Derecho administrativo monografías*, Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, 2001, pp. 5 - 6.

El Estado ejerce la Potestad Tributaria mediante la Administración Tributaria aplicando las Leyes tributarias por medio de todos aquellos actos o procedimientos Administrativos tributarios establecidos en la Ley, para garantizar la ejecución y efectivo cumplimiento del pago de los tributos de parte de los administrados o sujetos pasivos obligados al pago de los mismos, no significa que la Administración Tributaria en aras de recaudar los impuestos realice actos o procedimientos arbitrariamente violentando la Ley y los derechos de los administrados, es por eso que se necesita garantizar la legalidad de los actos o procedimientos administrativos, en donde la Administración Tributaria ha obligado al pago y a la misma vez a recaudado el respectivo tributo, pues de esa manera se está asegurando la efectividad de la competencia tributaria que le corresponde al Órgano Judicial.

En consecuencia los Actos Administrativos realizados por la Administración Tributaria deben de ser sometidos a Revisión cuando se pretende probar que el acto Administrativo debido a su ilegalidad ha menoscabado los derechos del administrado y por esa razón este se ve en la necesidad de recurrir contra la Administración que ha actuado mal a fin de intentar mitigar el componente desfavorable del acto administrativo que le ha obligado arbitrariamente al pago del tributo y que habiendo agotado la vía administrativa (resolución del Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de Impuestos internos y de aduanas) acude ante la vía judicial a través del Proceso *Contencioso Administrativo*.

Esta competencia Tributaria del Órgano jurisdiccional será efectiva cuando la Sala de lo Contencioso Administrativo haya revisado y resuelto la legalidad del Acto Administrativo ya sea por una Sentencia Estimatoria que establezca la anulación del Acto Administrativo que originó el pago ilegal del tributo o

una sentencia Desestimatoria en donde se siente precedente de que el Acto Administrativo tributario realizado por la Administración Tributaria no fue arbitrario ni contrario a las normas Tributarias y por lo tanto no sean violentado derechos, reafirmando que la administración tributaria en el ejercicio de sus funciones al momento de recaudar y obligar al pago de los impuestos lo ha hecho apegado a la ley.

#### **4.7.2. El Proceso Ante la Sala de lo Contencioso Administrativo.**

Como se ha expuesto en párrafos anteriores para que se perfeccione la Potestad tributaria y efectiva por el Órgano Judicial es imprescindible someter a revisión los actos administrativos tributarios que han sido dictados por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones para la recaudación de los tributos, en otras palabras, establecer la Legalidad de esos actos; pues el Ministerio de Hacienda a través de la Administración Tributaria debe de garantizar la ejecución y efectivo cumplimiento de parte de los sujetos pasivos obligados al pago de sus impuestos, debiéndolo hacer como lo establece la Ley.

Resulta que existen actos emanados por la Administración Tributaria que perjudican los intereses del administrado en donde se ha obligado a pagar un determinado impuesto y el administrado considera que dicha obligación no ha sido de forma legal, por lo que hace uso de sus derechos.

Y hace uso de sus derechos primeramente recurriendo ante la vía administrativa y al no tener éxito para poder mitigar el acto administrativo tributario que afecta sus intereses se ve en la obligación de iniciar el Proceso Contencioso Administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo para impugnar el acto, y ésta resuelva si es ilegal, declarando nulo el acto o bien afirmando que la Administración a emitido un acto administrativo

tributario en legal forma y por lo tanto ha recaudado y obligado con forme a la ley el pago de la obligación tributaria.

No se puede dejar a un lado el hecho de que la Administración Tributaria pueda ejercer una acción en contra de una resolución que emita el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos o de Aduanas que perjudique el interés público y del Estado cuando este absuelva del pago del tributo a un sujeto obligado al mismo; por esa razón la Administración Tributaria también puede recurrir ante la vía judicial a través del proceso contencioso administrativo es decir interponiendo el Recurso de “Lesividad” recurso en el que expondrá su intervención esta vez como demandante, y no como apelante.

El recurso de lesividad se interpone con el fin de impugnar el acto administrativo tributario que perjudica el interés público y del fisco garantizando la recaudación de los tributos que conforman el erario público, y también de esta manera lograr hacer efectiva la potestad tributaria en El Salvador.

De tal manera que en este apartado se desarrolla el Proceso Contencioso Administrativo para la revisión de los actos administrativos tributarios desde dos ópticas, en primer lugar cuando el administrado recurre al acto que emitió la Administración Tributaria y en segundo lugar cuando la Administración Tributaria recurre contra su propio acto para que la Sala de lo Contencioso Administrativo resuelva la legalidad o ilegalidad del acto administrativo tributario perfeccionando la efectividad de la potestad tributaria del Estado para la recaudación del tributo.

Antes de abordar de lleno en que consiste el proceso contencioso administrativo en El Salvador, es necesario mencionar que la jurisdicción contencioso administrativa se concibe inicialmente como un instrumento de

revisión de lo previamente actuado por la Administración pública en el ejercicio de sus funciones y también el proceso contencioso administrativo se articula como un mecanismo de impugnación de una actuación administrativa previa,<sup>132</sup> de esta manera la jurisdicción contencioso administrativa constituye un sistema judicial de control de la administración pública.<sup>133</sup>

Los actos administrativos tributarios realizados por la Administración Tributaria están sujetos a control por la jurisdicción contencioso administrativa en virtud de una controversia en el cual el recurrente aun no conforme con la resolución puede aún someter, habiéndose resuelto y agotado el recurso de apelación en la vía administrativa, esa controversia ante la Sala de lo Contencioso administrativo para ser dirimida por medio del Proceso Contencioso administrativo.

El Art. 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa<sup>134</sup> (LJCA) establece que corresponderá a la jurisdicción Contencioso Administrativa el conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública. Pero el Art. 7 literal a) de la misma Ley dispone que será requisito para la admisibilidad de la demanda (acción contencioso administrativa), el haber agotado previamente la vía administrativa.<sup>135</sup>

Del texto del Art. 7 de la LJCA, también se desprende que hay dos maneras de agotar la vía administrativa, las cuales son<sup>136</sup>:

---

<sup>132</sup> **GAMERO CASADO, Eduardo**, *Derecho administrativo monografías*, Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, 2001, p.15.

<sup>133</sup> **GAMERO CASADO, Eduardo**, Op. Cit, p.7.

<sup>134</sup> **LEY DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA**, D.L No. 81, de fecha 14 de noviembre de 1978, D. O. No.236, Tomo 261, Publicado el 19 de diciembre de 1978.

<sup>135</sup> **GAMERO CASADO, Eduardo**, Op. Cit, p. 45.

<sup>136</sup> *Ibid*, p. 46.

La primera es la interposición de los recursos procedentes; El Art. 1 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, determina la competencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos para conocer de los Recursos de apelación que interpongan los contribuyentes contra las resoluciones definitivas en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas que emita la Dirección General de Impuestos Internos.

Pero también es preciso mencionar y hacer la aclaración de que los gobiernos locales, es decir las Municipalidades también crean Leyes y Ordenanzas que establecen tributos Municipales y que en el ejercicio de sus funciones ejercen potestad tributaria según lo establecen los Art. 203 y 204 de la Constitución en concordancia con los Art. 3, 4, 5, 6 y 7 inciso 2 de la Ley General Tributaria Municipal,<sup>137</sup> y por lo tanto los recursos que se interpongan contra los actos que emita el Alcalde (Art. 137 del Código Municipal)<sup>138</sup> y de los recursos de revisión que se establezcan contra los actos del propio Consejo Municipal (Art. 135 del Código Municipal) relacionados con los impuestos, tasas y contribuciones Municipales, también pueden ser revisados por la Sala de lo Contencioso Administrativo.

Si el sujeto pasivo no estuviere conforme con la resolución que se establece en el Art. 124 de la Ley General Tributaria Municipal y el Art. 81 del Reglamento de la Ley General Tributaria para la Municipalidad de San Salvador, podrá ejercer la acción correspondiente ante la Sala de lo contencioso Administrativo. La segunda es que una Ley diga expresamente que un determinado acto agota la vía administrativa. En ese sentido también

---

<sup>137</sup> **LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL**, D.L No. 86, de fecha: 17 de octubre de 1991, D. O. No. 242, Tomo 31, Publicado el 21 de diciembre de 1991.

<sup>138</sup> **CÓDIGO MUNICIPAL**, D.L No. 274, de fecha: 31 de enero de 1986, D. O. No. 23, Tomo 290, Publicado el 5 de febrero de 1986.

en el Derecho Salvadoreño solo puede entenderse agotada la vía administrativa cuando sea una ley la que establezca expresamente que una determinada actividad la agota.

Es importante en este apartado hacer alusión al régimen del silencio administrativo. Esta figura constituye un mero instrumento de acceso a la jurisdicción contencioso administrativa (el carácter revisor de la jurisdicción) que en párrafos anteriores se exponía, por lo que comportaba la imposibilidad de recurrir cuando la administración no resuelve expresamente la petición o el recurso que les dirigió el administrado, pues al no haber resolución expresa, tampoco había actuación impugnabile.

Frente a ello aparece el silencio administrativo negativo, como mera ficción procesal que habilita el acceso a la jurisdicción contencioso administrativa en los casos en que la Administración no resuelva expresamente, evitando que el administrado quede desprovisto de defensa judicial, para que este en vista de la omisión de la Administración pueda siempre ejercer sus derechos.

La Ley de la Jurisdicción contenciosa Administrativa recoge precisamente esta técnica de acceso a la jurisdicción, en la variante de la vía de petición. En este sentido el Art. 3 literal b) del mismo cuerpo normativo citado dispone: “hay denegación presunta cuando la autoridad o funcionario no haga saber su decisión al interesado en plazo de sesenta días, contados desde la fecha de presentación de la solicitud.” De modo que un recurso administrativo se entenderá desestimado si transcurren 60 días desde su interposición sin que haya recaído resolución expresa, pudiendo el particular deducir la demanda contencioso administrativa en el plazo de 60 días a partir de ese momento.

Es importante destacar que el acto presunto (o la ficción de acto) no se produce en tanto, no transcurra el citado plazo. No obstante la más moderna doctrina postula que para evitar dejar al administrado desprovisto de tutela, la



demanda debe entenderse admisible si al momento de resolver sobre la inadmisión ya hubiera transcurrido el plazo de desestimación presunta.<sup>139</sup>

Se entiende estimada la solicitud o el recurso presentado por el administrado, esto ha provocado una transmutación en la concepción originaria del silencio administrativo, que lejos de constituir ya una mera ficción procesal se ha convertido en un mecanismo de generación de actos administrativos en sentido estricto, aunque se trate de actos presuntos y no de expresos.

#### *4.7.2.1. Desarrollo del Proceso Contencioso Administrativo.*

Este proceso tiene muchas variantes al proceso administrativo que se desarrolla en el Tribunal de Impuestos Internos y de Aduanas, porque es acceder a la jurisdicción Judicial, el trámite es especial y es por eso que se expone para tener una panorámica del mismo.

##### *4.7.2.1.1. Presentación y Plazo de la Demanda.*

El administrado que ha sido afectado de sus intereses por un acto administrativo tributario dictado por la Administración Tributaria previo agotamiento de la vía administrativa, podrá interponer la demanda Contencioso Administrativa en un plazo de 60 días, que se deberán contar de diverso modo según cual sea la actividad administrativa impugnada, que pueden ser:<sup>140</sup>

Desde el siguiente a la notificación del acto en el caso de actos expresos notificados según lo establece el Art. 11 de La Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa; Desde el siguiente a la publicación del acto, si

---

<sup>139</sup> **ALONSO IBAÑES, María del Rosario**, *Las Causas de Inadmisibilidad en el Proceso Contencioso Administrativo*, Civitas, Madrid, 1996, p. 243.

<sup>140</sup> **GAMERO CASADO, Eduardo**, *Derecho administrativo monografías*, Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, 2001, p.78.

no hubiere sido notificado como lo dispone el Art. 11 de la LJCA; Desde el siguiente a aquel en que se entienda denegada la petición por silencio administrativo cuando se pretenda la impugnación de un acto presunto Art. 12 inciso 1 de la LJCA; Desde el día siguiente a la publicación del acuerdo de Lesividad en el Diario Oficial cuando la Administración pretenda recurrir un acto declarativo de derecho del que sea autora según lo manifiesta el Artículo 12.2 de la LJCA.

Transcurridos los plazos antes citados y sin haber presentado la demanda caduca la acción y el acto deviene firme.

Sin embargo, existe un supuesto en el que se produce una reanudación anormal del plazo de presentación de la demanda y este sería cuando exista la resolución extemporánea de un recurso administrativo, si el administrado interpone un recurso administrativo y no recibe resolución expresa en el plazo de 60 días, el recurso debe entenderse desestimado, y dispone de 60 días para deducir la demanda contencioso administrativa; transcurrido este otro plazo sin presentación de la demanda, el acto deviene firme y consentido.

#### *4.7.2.1.2. Emplazamiento y personación de la administración.*

Es de entenderse que el emplazamiento se hará mediante la presentación del primer informe que se le requiera (bien relativo a la eventual suspensión del acto administrativo que contempla el Art. 20 de la LJCA, ó bien el informe de contestación de la demanda que establece el Art. 24 de la LJCA este último cuando no hubiera habido incidente de suspensión).

Emplazamiento y personación del Tercero a quien perjudique o beneficie la ejecución del acto impugnado, es decir al Administrado según lo establece el Art. 14 de la LJCA.

#### *4.7.2.1.3. Emplazamiento del Fiscal General de la Republica.*

El Art. 13 de la LJCA reconoce la facultad de intervenir en el proceso a la Fiscalía General de la Republica en defensa de los intereses generales del Estado y de la sociedad.

El Art. 22 de la LJCA menciona que el Fiscal recibirá la notificación de suspensión del acto encausado y el Art. 28 de la LJCA establece el traslado al fiscal del resultado de las pruebas practicadas. Para que de esta forma la Fiscalía intervenga en el proceso y haga las peticiones que como Ministerio Publico le corresponde ejercer.

#### *4.7.2.1.4. Suspensión del acto administrativo impugnado y medidas cautelares.*

El Art. 16 de la LJCA establece que al admitirse la demanda, también la Sala resolverá sobre la suspensión provisional del acto administrativo que se impugna, puesto que la tutela cautelar constituye un componente esencialísimo del proceso contencioso administrativo.

El Art. 17 de la LJCA establece que cabe adoptar medidas cautelares cuando el acto pueda producir un perjuicio irreparable o de difícil reparación por la sentencia definitiva, pero el Art. 18 de la LJCA establece una restricción en el sentido de que no se concederá la medida cautelar cuando al concederse se siguiere perjuicio a un evidente interés social u ocasionare o pudiere ocasionar un peligro de trastorno grave del orden público.

Luego como lo establece el Art. 19 de la LJCA, al ordenarse la suspensión se notificara inmediatamente a la autoridad o funcionario demandado en este

caso a la Administración Tributaria y si este no la cumpliera se procederá a lo regulado en los Art. 36 y 37 de la LJCA. Cuando se haya ordenado o no la suspensión provisional del acto, se pedirá informe a la autoridad o funcionario demandado (Dirección General Impuestos Internos, Dirección General de Aduanas y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas) que acompañara junto con una de las copias de la demanda y dicho informe se deberá rendir dentro de cuarenta y ocho horas según lo contempla el Art. 20 de la LJCA.

En este informe se expresará concretamente si son ciertos o no los actos que se le atribuyen y si no se presentara el informe, por parte de la Administración Tributaria demandada en el plazo establecido se presumirá la existencia del acto administrativo impugnado como lo regula el Art. 21 de la LJCA. Al recibirse el informe o habiendo transcurrido el plazo sin que la Administración Tributaria lo rindiere, la Sala resolverá sobre la suspensión ya sea decretándola, declarándola sin lugar o en su caso confirmando o revocándola provisional así mismo esta resolución se notificara al Fiscal General de la Republica como lo establece el Art. 22 de la LJCA.

Es de mencionar que la resolución antes mencionada no causa estado y se podrá revocar si la sala lo estime procedente así lo dispone el Art. 23 de la LJCA.

#### *4.7.2.1.5. Procedimiento.*

El Art. 24 de la LJCA, dispone que una vez concluido el incidente cautelar se solicitara un nuevo informe al Administración Tributaria, quien deberá rendirlo detalladamente dentro de quince días, con las justificaciones

en que fundamente la legalidad del acto administrativo. Recibido este informe, si la disputa versare sobre la aplicación de la Ley a la cosa cuestionada, por documentos públicos o auténticos no contradichos, o por expreso consentimiento de las partes, quedará concluida la causa y la sala pronunciara sentencia dentro del término legal como lo establece el Art. 25 de la LJCA.

Ahora bien el Art. 26 de la LJCA dispone que de no proceder la terminación del litigio conforme a lo previsto en el Art. 25 de la LJCA, el juez procederá a la apertura del periodo probatorio, significando el señalamiento por el juez de un plazo de veinte días, comunes para la solicitud y para la práctica de las pruebas.

Concluido el termino de prueba o habiéndose estimado su improcedencia, se dará traslado al Fiscal y a las partes por el termino de ocho días a cada uno para que presenten sus alegatos. Pero también si fueren varios los que ostenten un mismo interés no se les dará traslado, si no audiencia común por ocho días, previniéndoseles que en la misma nombren un apoderado judicial común y, si no lo hicieren, el tribunal designará un curador especial para que los represente a todos según lo contempla el Art. 28 de la LJCA.

#### *4.7.2.1.6. Terminación del procedimiento, Sentencia y Ejecución.*

Devueltos los traslados (escritos de conclusiones), el pleito queda concluso para sentencia, que según el Art. 30 de la LJCA se pronunciara dentro del plazo de 12 días.

Recibida la certificación de la sentencia, la Administración Tributaria, practicará las diligencias para su cumplimiento dentro del plazo de treinta días, contados desde aquél en que sea recibida la certificación y si la sentencia no pudiese cumplirse por haberse ejecutado de modo irremediable,

en todo o en parte el acto impugnado, habrá lugar a la acción civil de indemnización por daños y perjuicios contra él personalmente responsable, y en forma subsidiaria contra la Administración, según lo establece el Art. 34 LJCA.

#### *4.7.2.1.7. Terminación del proceso por otros medios.*

El Art. 40 de la LJCA contempla otras formas de terminar el proceso contencioso administrativo que son: Por resolver la Administración Tributaria favorablemente la petición del demandante; Por desistimiento del administrado; Por expresa Conformidad del administrado con el acto administrativo impugnado; Por no rendirse prueba sobre la existencia del acto administrativo impugnado, cuando aquella fuese, necesaria; Por revocación del acto impugnado; Por fallecimiento del administrado, si el acto impugnado afectare únicamente a su persona; Cuando se hubiere ejercitado la misma acción en un juicio anterior que hubiere terminado de conformidad con la LJCA, siempre que se trate de las mismas personas, o sus causahabientes, de la misma causa o motivo y del mismo acto impugnado.

#### *4.7.2.1.8. Suspensión de la ejecución de la sentencia.*

El capítulo VII de la LJCA regula la suspensión de la ejecución de las sentencias contencioso administrativas y dispone que el funcionario o autoridad demandada en este caso la Administración Tributaria deberá presentar la solicitud de suspensión, previa a probación de su superior jerárquico, en el plazo de cinco días a contar desde el siguiente a la recepción de la certificación de la sentencia como lo dispone el Art. 42 de la LJCA, luego se concederá audiencia al demandante por el termino de cuarenta y ocho horas, pudiendo suspenderse la ejecución por alguna de las causas, según lo establece el Art. 41 inciso 1 de la LJCA que son:

Si ocasionare o pudiere ocasionar peligro de trastorno grave del orden público, supresión o suspensión de un servicio público esencial a la comunidad, o la privación del uso colectivo real y actual de una causa destinada a un fin público. Esta suspensión se mantendrá durante el tiempo en que persistan las causas que la motivaron, según el Art. 41 inciso 2 de la LJCA.

Cuando su cumplimiento implicare grave detrimento de la Hacienda Pública, esta suspensión se mantendrá por un plazo prudencial fijado por la Corte Suprema de Justicia, no superior a 3 años; el Consejo del Ministerio fijara la modalidad de pago en la manera que resulte menos gravosa para la Hacienda pública, lo que pondrá de su conocimiento de la Sala para constancia en el proceso como lo regula el Art. 41 inciso 3 de la LJCA.

En este apartado se ha desarrollado el proceso contencioso administrativo cuando el administrado o sujeto pasivo de la obligación tributaria ha sido afectado por un acto administrativo, en donde se ha obligado al pago del tributo ilegalmente, afectando de esa manera los intereses del mismo y en donde este tiene la calidad de demandante en el desarrollo del proceso contencioso administrativo y la Administración Tributaria la calidad de demandada.

#### **4.7.3. Proceso contencioso Administrativo cuando la Administración Tributaria Recurre contra su propio Acto.**

Es preciso desarrollar para la finalización de este capítulo y de la presente investigación el Proceso Contencioso Administrativo, desde la segunda óptica que en párrafos anteriores se mencionaba, que es cuando la Administración Tributaria recurre contra su propio acto y adquiere la calidad de Demandante.

Es decir interponiendo el *Recurso de Lesividad*, esto en virtud de que tiene que garantizar el interés público ya que la Administración Tributaria, es la encargada de aplicar las normas tributarias mediante todos aquellos actos o procedimientos realizados para asegurar la ejecución y efectivo cumplimiento de los tributos de parte de los sujetos pasivos obligados al pago de sus Impuestos.

En el supuesto de que el Tribunal de Apelaciones de Impuestos internos y de Aduanas como se exponía al inicio de este apartado resuelva a favor del administrado absolviéndolo del pago del tributo, la Administración Tributaria en aras de garantizar el interés público y la recaudación de los impuestos, tendrá que interponer el recurso antes citado, ya que dichos impuestos están destinados a conformar el erario público del Estado y de esa forma garantizar la efectividad de la potestad tributaria del Estado para la recaudación de los tributos en el país.

Es de mencionar que si bien es cierto que la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo no regula formalmente ningún procedimiento especial. Sin embargo la tradición jurídica sitúa al proceso de Lesividad entre los procedimientos especiales y aunque no se regule un capítulo específico y su régimen jurídico se encuentre disperso a todo lo largo del articulado de la Ley, en el ordenamiento jurídico Salvadoreño se encuentra en los Art. 8, 29 y 12 inciso 2 de la LJCA.

El recurso de Lesividad será entonces el mecanismo diseñado por el ordenamiento jurídico para eliminar los actos administrativos favorables o declarativos de derechos, que han sido dictados por la misma administración y que afectan el interés público.

Consiste básicamente en la articulación de un proceso especial por la vía contencioso administrativo en el que la administración pública recurre contra



su propio acto, con la pretensión de eliminarlo para que el tributo sea realmente cobrado por la administración, ostentando la posición de parte demandante, en tanto que el administrado o sujeto pasivo de la obligación tributaria en cuyo beneficio derivan derechos del acto ostenta la condición de parte demandada,<sup>141</sup> concretándose así un litigio nuevo en cuanto a la calidad que ostenta la partes en el proceso que se desarrollará en los siguientes meses que dure el litigio esta vez entablado en sede Judicial.

#### *4.7.3.1. Procedimiento de interposición del Recurso de Lesividad.*

En primer lugar se exige que el Órgano administrativo superior jerárquico de quien dictó el acto administrativo declare este Lesivo para el interés público, en este caso sería el Ministro de Hacienda al recibir el respectivo informe de la DGII o la DGA, cuando cualquiera de estas dos Direcciones no esté de acuerdo con la resolución que dictó el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas detectando que ese acto perjudica el interés público y del fisco debido a que deja sin efecto la resolución que se emitió en el ejercicio de sus funciones.

La declaración habrá de tener lugar como máximo en el plazo de cuatro años desde la fecha en que se originó el acto impugnado, una vez declarado lesivo el acto, el acuerdo de Lesividad deberá publicarse en el Diario Oficial según el Art. 8 de la LJCA, contando a partir del día siguiente a esta publicación, sesenta días es el plazo con que cuenta la Administración Tributaria para interponer la correspondiente demanda contencioso administrativa así lo dispone el Art. 12 inciso 2 de la LJCA.

El proceso se inicia entonces mediante la presentación de la demanda por la administración pública en este caso por la Administración Tributaria, que

---

<sup>141</sup> **GAMERO CASADO, Eduardo**, *Derecho administrativo monografías*, Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, P.128.

deberá satisfacer, en lo que resulte aplicable, los requisitos establecidos en el Art. 10 de la LJCA.

A la demanda se acompañara además el ejemplar del Diario Oficial en el que se haya publicado el Acuerdo de Lesividad; dado el carácter público del mismo, el Art. 29 de la LJCA dispone que una vez admitida la demanda se dará traslado de esta por quince días al administrado interesado para que formule contestación, y con o sin ella se abrirá después el pleito a prueba si fuere necesario, en la mayoría de los casos se habrá a prueba por el derecho de defensa y contradicción que caracteriza a todo proceso judicial.

#### **4.7.4. El Control Interorganico Tributario del Órgano Judicial.**

No es posible pensar en una Constitución, si no descansa en la existencia de controles, con el fin de fiscalizar el ejercicio del poder o potestad tributaria que ejercen los dos primeros Órganos del Estado siendo estos el Legislativo que crea Leyes en materia tributaria y el Órgano Ejecutivo que realiza actos o procedimientos consignados en la ley que permiten la aplicación de las normas tributarias para garantizar la efectiva recaudación y el respectivo pago de impuestos de parte de los sujetos obligados y de esta manera garantizar la Legalidad por medio del control que ejecuta el Órgano Judicial evitando las arbitrariedades y los abusos que se convierten en ilegalidades de quienes ejercen esa potestad tributaria.

El control que ejerce el Órgano Judicial con respecto a los dos primeros Órganos del Estado, en materia tributaria deviene de la misma Constitución, pues el Art. 172 de la Carta Magna salvadoreña, establece que “La Corte Suprema de Justicia, las Cámaras de Segunda Instancia y los demás tribunales que establezcan las leyes secundarias, integran el Órgano

Judicial. Corresponde exclusivamente a este Órgano la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias Constitucional, civil, penal, mercantil, laboral, agraria y de lo Contencioso-Administrativo, así como en las otras que determine la ley.”

De la misma manera dispone el Art. 182 de la Cn, las atribuciones de la Corte Suprema de Justicia entre las cuales se encuentran las que tienen directamente relación con el control interorganico del Órgano Judicial hacia los Órganos Legislativo y Ejecutivo, pues esa disposición Constitucional establece en sus literales: a) que la Corte Suprema de Justicia conocerá de los procesos de Amparo y literal e) que tendrá que vigilar que se administre pronta y cumplida justicia, para lo cual adoptara las medidas que estime necesarias y en relación a esta disposición se encuentra el Art. 174 de la Cn que robustece el control antes mencionado pues contempla que “La Corte Suprema de Justicia tendrá una Sala de lo Constitucional, a la cual corresponderá conocer y resolver las demandas de inconstitucionalidad de las leyes, decretos y reglamentos, los procesos de amparo, el habeas corpus, las controversias entre el Órgano Legislativo y el Órgano Ejecutivo a que se refiere el Art. 138 de la Constitución.

Por otra parte, se puede afirmar que la Corte Suprema de Justicia, por medio de la Sala de lo Constitucional es el único Tribunal competente para declarar la inconstitucionalidad de las Leyes, Decretos y Reglamentos como lo establece el Art. 183 de la Cn y los Art. 6, 7, 8, 9, 10 y 11 de la Ley de Procedimientos Constitucionales en adelante la LPCN<sup>142</sup> y también de conocer y resolver los procesos de amparo que anteriormente se mencionaba, cuando las acciones u omisiones de cualquier autoridad,

---

<sup>142</sup> **LEY DE PROCEDIMIENTOS CONSTITUCIONALES**, D.L No. 2996, de fecha 14 de enero de 1960, D. O. No. 15, Tomo 186, Publicado el 22 de enero de 1960.

funcionario del Estado o de sus órganos descentralizados y de las sentencias definitivas pronunciadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo violen aquellos derechos u obstaculicen su ejercicio, según como lo regulan los Art. 12, 13, 14, 15, 16, 17 y 18 de la LPCN.

El control interorganico del Órgano Judicial, se puede afirmar es aquel que realiza el Órgano Judicial a través de la Corte Suprema de Justicia articulado en las Salas que la componen aplicando pronta y cumplida justicia, es decir la Sala de lo Constitucional y la Sala de lo Contencioso Administrativo que para efecto de esta investigación son las que ejercen directamente ese control que recae sobre el Órgano Legislativo y Ejecutivo en materia tributaria, puesto que al ejercer sus competencias el Órgano Judicial controla en primer momento la legalidad de las Leyes y Decretos que establezcan tributos, que son creadas por el Órgano Legislativo.

El Art. 131 de la Constitución, dispone que corresponde a la Asamblea Legislativa específicamente en el ordinal 5, Decretar, interpretar auténticamente, reformar y derogar las leyes secundarias y ordinal 6 que dispone, Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa.

Por tanto al crearse leyes en materia tributa y crear los impuestos, tasas y demás contribuciones de bienes, servicios e ingresos que atenten con la legalidad y contradigan los principios y derechos fundamentales consagrados en la Constitución de la Republica, el Órgano Judicial a través de la Sala de lo Constitucional tendrá que intervenir ejerciendo el control sobre el Órgano Legislativo declarando inconstitucional esas Leyes y Decretos que

establezcan un tributo y el cobro del mismo de manera ilegal a petición de cualquier ciudadano, previo el debido proceso.

En lo dispuesto en el Art.138 de la Cn, también se manifiesta el control interorganico que realiza el Órgano Judicial sobre el Legislativo puesto que si la Sala de lo Constitucional decide que ese proyecto de Ley en materia Tributaria es inconstitucional el Presidente de la Republica no lo podrá sancionar y por lo tanto no lo publicará como Ley, archivándose por consiguiente.

El Órgano Judicial también ejerce el control sobre el Órgano Ejecutivo, cuando la devolución de un proyecto de ley, en este caso de materia tributaria se deba a que el Presidente de la República lo considera inconstitucional y el Órgano Legislativo lo ratifica en la forma establecida en el Art. 137 de la Cn, deberá el Presidente de la República dirigirse a la Corte Suprema de Justicia dentro del tercer día hábil, para que ésta oyendo las razones de ambos, decida si es o no constitucional, a más tardar dentro de quince días hábiles. Si la Corte decidiere que el proyecto es Constitucional, el Presidente de la República estará en la obligación de sancionarlo y publicarlo como ley, según lo regula el Art. 138 de la Cn.

También el Órgano Judicial ejerce control en materia tributaria respecto al Órgano Ejecutivo por ejemplo, cuando este Decreta un Reglamento como lo establece el Art. 168 Ordinal 14 de la Cn, el cual dará eficacia a una determinada ley tributaria para que garantice la ejecución y el fiel cumplimiento de la recaudación de los tributos por medio de la Administración Tributaria, en el cual se dispone el procedimiento para la

recaudación de determinado impuesto, tasa o contribución especial, pero si este lo hace de manera ilegal violentando principios y derechos Fundamentales que se consagran en la Carta Magna salvadoreña, se puede declarar también inconstitucional a petición de un ciudadano, previo el debido proceso, es entonces que de esta manera la Sala de lo Constitucional ejercerá también el control sobre el Ejecutivo declarando la Inconstitucionalidad de dicho Reglamento.

El Órgano Judicial puede ejercer el control interorganico tributario en virtud de la Constitución de la Republica sobre el Ejecutivo cuando la Administración Tributaria dictó un acto administrativo, el cual afecto los derechos del administrado y que este habiendo ejercido las acciones que proceden legalmente en la vía administrativa y la vía contencioso administrativa para intentar anular el acto administrativo que le ha ocasionado agravio patrimonial y violación a sus derechos no consiguió mitigarlos, quedándole en última instancia interponer una demanda de Amparo con la finalidad de restituir sus derechos violentados y que la Sala de lo Constitucional suspenda el acto reclamado tal como lo expresan los Arts. 12 y siguientes de la LPCN, por lo tanto cuando la Sala de lo Constitucional resuelva lo que a derecho corresponda y que las cosas vuelvan al estado en que se encontraban antes del acto reclamado, si este fue ilegal restituyendo los derechos vulnerados del administrado, el Órgano Judicial estará realizando el control interorganico tributario sobre el Ejecutivo.

#### 4.7.5. COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS Y MÉTODO UTILIZADO.

Un aspecto complementario de plantear una hipótesis es dar respuesta a la misma, en ese sentido la hipótesis que se mencionó en el Capítulo I es la siguiente: “La Potestad Tributaria Efectiva del Estado de El Salvador en la recaudación de los tributos y la relación jurídica tributaria

entre el sujeto activo y pasivo, se ve afectada por las Dispensas de Trámite en el proceso de formación de la Ley en materia Tributaria en la Asamblea Legislativa, sumándose a ello la falta de mecanismos o medios de control del Órgano Ejecutivo en el ejercicio de su competencia tributaria, siendo eficaz, no en su totalidad, por lo tanto los tres Poderes del Estado ejerciendo sus competencias con el deber ser que les establece la Constitución superarían las problemáticas citadas, transformando a la Legislación Tributaria en un instrumento eficaz en la recaudación de los tributos”.

La hipótesis planteada ha sido Comprobada de forma Positiva, por lo siguiente: En base a la Legislación, la doctrina y la jurisprudencia se ha determinado que el Estado de El Salvador se concibe en una división de poderes como consecuencia de la promulgación de un Estado de Derecho y su sistema de Gobierno, y que cada Órgano de Estado tiene establecido por la Constitución, leyes y Reglamentos sus atribuciones o competencias así como sus obligaciones o deberes en las diversas ramas y materias del Derecho y precisamente en materia tributaria, ya sea tácita o expresamente.

De la misma manera se ha inferido que Estado de El Salvador desde su Constitución como Estado soberano en su historia de Técnica Legislativa en cuanto a la creación de las Leyes tributarias; Ejecución del cobro de los tributos y de su Sistema Judicial Constitucional y Contencioso Administrativo, no han podido unificar y estructurar una Legislación tributaria completamente efectiva y confiable, para asegurar la recaudación total de los tributos.

El Estado experimenta problemas primeramente en su función Legislativa al omitir pasos indispensables en el proceso de formación de Ley, como omitir analizar el dictamen de la Comisión de Hacienda y Especial del Presupuesto de la Nación al implementarse Dispensas de trámites en el Proceso de formación de una ley o reformas tributarias, que posiblemente traerán como

consecuencia el poco control en la ejecución de las Leyes tributarias de parte del Ejecutivo.

En consecuencia con lo anterior también se ha determinado que en el Órgano Ejecutivo hay una evidente falta de mecanismos, recursos y medios legales de control que le dificultan el ejercicio de su competencia tributaria, siendo eficaz en la recaudación de los tributos, no en su totalidad, y como el deber se lo impone.

Por lo que las problemáticas de la hipótesis se comprueban de forma positiva al determinarse con la presente que efectivamente los supuestos citados se dan en la realidad jurídica salvadoreña los cuales se superarían si los tres Órganos del Estado ejerciendo sus competencias tributarias en base a la Ley, la justicia y el deber ser, y si de esta forma se cumplieran a cabalidad con los buenos principios de transparencias en las funciones, competencias y/o potestades tributarias, que cada Órgano del Estado posee según lo que establece la Constitución, ya que ese es el objetivo de la división de poderes, lograr que el Estado cumplan sin ser arbitrario con sus fines.

#### 4.7.5.1. MÉTODOS UTILIZADOS PARA COMPROBAR LA HIPÓTESIS.

Los métodos de investigación que se utilizaron para comprobar la hipótesis fueron las siguientes: el análisis, el estudio de la Legislación tributaria y la Constitución por medio de la deducción, así como el estudio bibliográfico.

El análisis: Consistió en descomponer el todo en sus partes, para identificar y estudiar cada uno de sus elementos, las relaciones entre sí y con el todo, por ellos se estudió las competencias y/o potestad tributaria que cada Órgano del



Estado ostenta para el efectivo control de la actividad tributaria, tanto al Legislativo al crear el tributo, el Ejecutivo al ejecutar y administrar la recaudación de los tributos y el Judicial para la revisión del actuar del Ejecutivo en su potestad tributaria.

La deducción: Que consistió en la operación inversa y complementaria a la síntesis por medio de la deducción, comenzando a analizar la totalidad global para llegar a la totalidad parcial, ya que una vez se estudiaron las partes de la Potestad tributaria material y efectiva en El Salvador mediante la Legislación, se pudo tener un conocimiento del tema en estudio, de esta forma se hizo más fácil comprender la incidencia y la importancia de las competencias tributarias que Constitucionalmente le corresponde a cada poder del Estado y verificar sus problemas y posibles soluciones.

En cuanto a la recolección de información bibliográfica: para realizar la recolección de la información se utilizaron los materiales como: Libros Jurídicos, Revistas especializadas, Diccionarios Jurídicos, Recopilaciones de leyes, etc. Este tipo de método necesitó la utilización de las fuentes teóricas, por lo que se asistió a diferentes bibliotecas como: la Biblioteca Judicial de la Corte Suprema de Justicia “Dr. Ricardo Gallardo”; la Biblioteca de la Asamblea Legislativa y la Biblioteca de la Facultad de Jurisprudencias y Ciencias Sociales de la Universidad de El Salvador.

## **CAPITULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.**

#### **5.1. CONCLUSIONES.**

La potestad tributaria del Estado de El Salvador es una sola, sin embargo está dividida como consecuencia del Estado de Derecho en la Competencia Tributaria Legislativa, Ejecutiva y Judicial, relacionándose entre sí mediante la creación, aplicación y revisión del cuerpo normativo jurídico tributario, en busca de generar una armonía estructural para hacer efectiva la recaudación tributaria e incrementar el erario público y financiar el gasto público.

Los poderes del Estado que poseen competencia para la revisión de los actos administrativos tributarios son el Órgano Ejecutivo y el judicial, el primero en razón de la interposición del Recurso de Apelación ante el TAIIA en la vía Administrativa y el segundo al agotarse la vía Administrativa, revisándose la legalidad de los Actos Administrativos tributarios en la vía Contencioso Administrativa ante la Sala de lo Contencioso Administrativa, asegurando la potestad tributaria del Estado sobre la base del principio Constitucional de Legalidad.

La potestad tributaria Material y efectiva está íntimamente vinculada con la Administración Tributaria, que ejerce funciones como la gestión, recaudación, control, verificación y análisis de los diferentes tributos que comprenden los ingresos del Estado, ejerciendo con estas funciones su competencia y potestad tributaria como organismo exclusivo que posee ambas facultades. La misión de dirigir, recaudar y administrar las finanzas públicas de manera eficiente, honesta y transparente, con disciplina y responsabilidad, garantizando la sostenibilidad fiscal.

La competencia tributaria más importante del Órgano Ejecutivo ha sido la potestad de crear una serie de normas jurídicas de aplicación que no están sujetas al control del Órgano Legislativo mediante el proceso de formación de ley, que genera en el Ejecutivo mayor eficacia en lo que compete a su potestad tributaria, teniendo este Órgano a la vez competencia y potestad tributaria, al crear y ejecutar sus reglamentos. En consecuencia dentro de la investigación se cumplieron con los objetivos, al haberse hecho una investigación jurídica sobre la función de instituir tributos, la aplicación de las normas jurídicas tributarias y el control de legalidad de las actuaciones de aplicación de esas normas jurídicas.

Así mismo se logró identificar las relaciones interorganicas entre los tres Órganos fundamentales del Estado en cuanto a la actividad material del tributo. Y también se expuso las consecuencias negativas de omitir ciertos pasos en el proceso de formación de ley y máxime cuando se trata de una ley tributaria.

Sin embargo la potestad tributaria del Estado de El Salvador en la recaudación de los tributos, se ve afectada por la Dispensa de Trámites en el proceso de formación de la Ley, omisiones que generan vacíos legales en la legislación tributaria restándole efectividad.

Una de las principales causas por las cuales el Órgano ejecutivo no puede velar de forma eficaz para que se cumplan las contribuciones de ciertos contribuyentes es por la falta de voluntad de ejercer su iniciativa de ley en materia tributaria, a fin de que la Legislación tributaria sea verdaderamente efectiva al menos de forma gradual en el tiempo. La Constitución de la República establece un Estado de Derecho en donde se fincan los límites de la potestad Tributaria en nuestro país, facultando a los tres Órganos del

Estado para que cada uno en relación a los demás ejerza controles interorganico evitando la Arbitrariedad y asegurando la legalidad y eficacia de la aplicación de las normas Tributarias.

## 5.2. RECOMENDACIONES.

Para que exista una eficaz recaudación de los tributos en El Salvador, es necesario que el Estado ejerza la Potestad Tributaria de una manera integral, es decir que los tres Órganos del Estado que tienen competencia en materia tributaria, la realicen de manera armónica y complementaria cada Órgano en relación a los demás, pues a mejores reformas y creación de leyes tributarias que rectifiquen los vacíos de ley como consecuencia de la implementación de la Dispensa de Tramites en el proceso de formación de la Ley, mayor será la efectividad que tendrá el Ejecutivo por medio del Ministerio de Hacienda al aplicar la ley tributaria que le permitirá realizar todos aquellos actos o procedimientos consignados en la ley de manera certera para que éste asegure la ejecución y efectivo cumplimiento de los sujetos pasivos obligados al pago de sus obligaciones formales y materiales para con el fisco.

En la medida que se garantice la legalidad de los actos Administrativos tributarios mediante la revisión por el Órgano Judicial, se aseguraran los derechos del administrado y por otra parte se garantizará la efectiva recaudación del tributo pues se confirmara el pago legal de un determinado impuesto.

El Estado Salvadoreño a través del ejercicio de la Competencia Legislativa en materia tributaria debe de someter a un estudio de manera responsable todo aquel conjunto de leyes que comprenden el andamiaje jurídico tributario del país para identificar aquellas disposiciones que presentan un vacío legal

que entorpecen la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo y pasivo que no dan eficacia a la recaudación de los tributos de parte del Estado, para que se puedan hacer las respectivas reformas, superando los vacíos legales producto de la aplicación de la Dispensa de Tramites en el proceso de formación de la Ley por el Legislativo, llenando esos vacíos de contenido jurídico con nuevas disposiciones que garanticen la eficacia del cumplimiento de los tributos y su diligente recaudación, evitando un daño latente e inminente para el Erario público del país, como consecuencia de la Evasión Fiscal que en la mayoría de las ocasiones repercute en gran manera al desfinanciamiento del gasto público.

El Estado Salvadoreño tiene la obligación de crear Leyes que sean efectivas para poder recaudar el tributo y que las mismas se adapten a la realidad que vive el país en materia del Fisco, para que las normas jurídicas que estén en vigencia se complementen y se tengan nuevas herramientas o mecanismos certeros, para garantizar la ejecución y efectivo cumplimiento de los tributos por parte de las personas naturales y jurídicas como sujetos obligados de la relación jurídico tributaria del país.

Por lo tanto la Asamblea Legislativa debe de menguar en la aplicación de su técnica legislativa el uso y aplicación de la Dispensa de Tramites en el proceso de formación de la Ley, puesto que el uso desmedido de esa técnica Legislativa ha permitido que existan leyes en materia Tributaria que no son eficaces en su totalidad al ser aplicadas por la Administración tributaria.

El Órgano Ejecutivo a través de la administración tributaria, debe implementar las reformas a la Legislación tributaria a fin que este adquiera efectividad, pero a la vez sea un mecanismo de justicia tributaria velando por el bien común y el cumpliendo los fines del Estado, además deberá generar concientización por medio de programas educativos para enfocar el

papel principal que desempeña el administrado y la forma en que influye para cubrir las necesidades colectivas y el financiamiento de los servicios públicos.

El Estado debe buscar aumentar el presupuesto de la administración tributaria para que esta pueda poseer mayor personal y tener mayor control y supervisión de los administrados que generen un hecho imponible para evitar la evasión fiscal.

El Órgano Ejecutivo a través del Ministerio de Hacienda tendrá que auxiliarse del Ministerio de Educación para agregar dentro de la educación básica y media un área en la cual se imparta lo necesario acerca del papel importante que el contribuyente desempeña en la administración tributaria generando conciencia en los futuros contribuyentes.

El Ministerio de Hacienda debe brindar al público la información pertinente para que sepan hacia donde van destinados los tributos, para motivar al administrado el cumplimiento del ordenamiento jurídico tributario y de esta forma desarrollar la transparencia en la cual se vele la justicia y el bien común generando una seguridad jurídica persiguiendo los fines de la norma jurídica tributaria.

El Estado a través del Proceso de formación de ley en materia tributaria debe de velar por que la referida ley pueda ser comprensiva para el contribuyente, generando un conocimiento que le permita concientizarse de la calidad que tiene como administrado de pagar sus obligaciones Tributarias para con el Fisco voluntariamente, entendiendo que esos fondos irán directamente a las arcas del Estado para que se financie el Presupuesto General de la Nación y que estos sean distribuidos en las distintas carteras de Estado para la realización de las políticas públicas.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS.

**ALONSO IBAÑES, María del Rosario,** *Las Causas de Inadmisibilidad en el Proceso Contencioso Administrativo*, Civitas, Madrid, 1996.

**BERTRAND, GALINDO, Francisco,** *Manual de derecho Constitucional*, Tomo I, San Salvador, El Salvador, 1992.

**BIDART CAMPOS, Germán J,** *El derecho constitucional del poder*, Tomo II, Comercial, Industrial y Financiera, Buenos Aires, Argentina, 1988.

**CATALINA GARCÍA, VIZCANIO,** *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, 3ra Edición. Buenos Aires, Argentina, 2007.

**CALVO NICOLAU, E.** *Tratado de Impuesto Sobre la Renta*, Tomo I. Themis, México, 1999.

**CASTRO GALDÁMEZ, Juan José y otros,** *Programa del ciclo II-2008-Curso de introducción al estudio al derecho II*, Proceso de formación de ley en el sistema normativo jurídico Salvadoreño, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2008.

**DINO, Jarach,** *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ra Edición, Buenos Aires, Argentina, 1996.

**DE BUJANDA, Sainz,** *lecciones de derecho financiero*, 9ª Edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, España, 1991.

**E JACOB, Mario,** *Manual básico de introducción al derecho tributario*, Mayo 2007.

**FARFAN, Evelyn Beatriz**, *Curso de derecho tributario-Aspectos Generales de Derecho Financiero y tributario*, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Departamento de derecho público, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador.

**FERREIRO LAPATZA, José Juan**, *Curso de derecho financiero Español, Instituciones*, 25 Edición, Barcelona, 2006.

**GAMERO CASADO, Eduardo**, *Derecho administrativo monografías*, Consejo Nacional de la Judicatura, Escuela de Capacitación Judicial, 2001.

**GARCÍA VILCAINO, Catalino**, *Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, 3ra Edición, Tomo I, Buenos Aires, Argentina, 2007.

**GARCÍA BELSUNCE, Horacio A.**, *Tratado de Tributación*, Tomo I. Derecho Tributario, Vol. II, Astrea, Buenos Aires, Argentina.

**KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette y otros**, *Manual de derecho financiero, proyecto de reforma judicial I*. San Salvador, El Salvador, 1993.

**LOMELI CEREZO, Margarita**. *El poder sancionador de la administración publica en materia fiscal*, Continental S.A., México, 1961.

**MAGAÑA, Álvaro**, *Derecho Constitucional Tributario: el principio de Legalidad*, Tomo V, Talleres Gráficos UCA, 1993. San Salvador, El salvador.

**MURILLO, Alonso**, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Director Alejandro Menéndez Moreno, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2000.

**MORALES, José Humberto**, *Apuntes de Filosofía del Derecho*, Ed. Universitaria, San Salvador, El Salvador, 2011.



**PERES ROYO, Fernández**, *Derecho financiero tributario, parte general*, 7° Edición, Civitas, Madrid España, 1997.

**QUERALT, Juan Martín**, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 12° Edición, Editorial Tecnos, Madrid, España, 2001.

**R. SPISSO, Rodolfo**, *Derecho Constitucional Tributario*, 3era Edición, Buenos Aires, Argentina, 2007.

**VILLEGAS, Héctor Belisario**. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9° Edición, Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2005.

**VILLEGAS, Héctor Belizario**, Op. Cit, pp. 184-185 y **SCHINDEL, Angel**, *Concepto y Especies de Tributos*, en AA.VV, Director Horacio A. García Belsunce, *Tratado de Tributación*, Tomo I Derecho Tributario, Volumen 1, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

#### **TESIS.**

**BELLOSO MARTÍNEZ, Kerli Yanet, CÁRCAMO Lilian y Juan Cruz**, *Impacto de las reformas fiscales hechas en diciembre de dos mil nueve al código tributario*, Tesis de Grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales, Universidad de El salvador, San Salvador. El Salvador, 2010.

**CARDONA MONTERROSA, Marcela Marina, DANY MARROQUÍN y Silvia TOBAR**, *Factores que intervienen en la eficacia del tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas en la resolución del recurso de apelaciones*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencias y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2011.

**COLOCHO ORELLANA, Ana Ingrid y otros**, *Características de la estructura tributaria Salvadoreña*, Tesis de grado, Escuela de Ciencias Económicas, Universidad Politécnica de El salvador, San Salvador, El Salvador, 1988.

**CORNEJO CÁRCAMO, Rafael Alfonso.** *Comentario al título VIII de la Constitución política (Hacienda pública)*, Tesis Doctoral, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias y Sociales, Universidad de El Salvador. San Salvador. El Salvador.1970.

**DERAS DE REYES, Santos Violeta,** *Principios Generales de los Impuestos y consideraciones sobre la Ley de Alcabala*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencia Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador,1974.

**GUERRERO GONZÁLEZ, Vilma Mariela, PEREZ Daisy y Emilia URIAS,** *Tratamiento tributario y contable de las contribuciones especiales en El salvador*, Tesis de grado, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador,2011.

**ORTIZ ALFARO Luis Fernando y Elías ABEL,** *Eficacia de los principios en el derecho tributario salvadoreño*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencia y Ciencia Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 2010.

**PADILLA ZELAYA, Lucrecia Yolanda,** *Garantías constitucionales para la independencia del Consejo Nacional de la Judicatura en El Salvador (1983 – 1994)*, Tesis de grado, Facultad de Jurisprudencias y Ciencias Sociales, Universidad de El Salvador, San Salvador, El Salvador, 1994.

**UMAÑA HERNÁNDEZ, Walter Armando y otros,** *El Número de Identificación Tributaria y sus efectos jurídicos*, Tesis de grado, Escuela de Ciencias Jurídicas, Universidad Modular Abierta, San Salvador, El salvador, 2000.

## **LEGISLACIÓN**

**CONSTITUCIÓN DE LA REPUBLICA**, D.C. N° 38, del 15 de diciembre de 1983, D.O. No. 234, Tomo 281, del 16 de diciembre de 1983.

**CÓDIGO TRIBUTARIO**, D.L N° 230, del 14 de diciembre de 2000, D.O. No 241, Tomo: 349, Publicado el 22 de diciembre de 2000.

**CÓDIGO MUNICIPAL**, D.L No. 274, de fecha: 31 de enero de 1986, D. O. No. 23, Tomo 290, Publicado el 5 de febrero de 1986.

**LEY ORGÁNICA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS**. D.L. No. 451, del 22 de febrero de 1990, D.O. No. 56, Tomo 306, Publicado el 7 de marzo de 1990.

**LEY ORGÁNICA DE LA LEY GENERAL DE ADUANAS**, D.L. No.903, de fecha 14 de diciembre de 2005 , D.O. No. 8, Tomo 370, del 12de enero de 2006.

**LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS**, D.L. No. 296, del 24 de julio de 1992, D.O. No. 143, Tomo 316, Publicado 31 de julio de 1992.

**LEY ORGÁNICA JUDICIAL**, Decreto N° 123, del 6 de junio de 1984, Diario Oficial 115, Tomo 283, publicado el 20 de junio de 1984.

**LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL**, D.L No. 86, de fecha: 17 de octubre de 1991, D. O. No. 242, Tomo 31, Publicado el 21 de diciembre de 1991.

**LEY DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA**, D.L No. 81, de fecha 14 de noviembre de 1978, D. O. No.236, Tomo 261, Publicado el 19 de diciembre de 1978.

**LEY DE PROCEDIMIENTOS CONSTITUCIONALES**, D.L No. 2996, de fecha 14 de enero de 1960, D. O. No. 15, Tomo 186, Publicado el 22 de enero de 1960.

**REGLAMENTO INTERNO DEL ÓRGANO EJECUTIVO**, D.E. No 24, de fecha 18 de abril de 1989, D.O. No 70, Tomo 303, del 18 de abril de 1989.

**REGLAMENTO INTERNO DE LA ASAMBLEA LEGISLATIVA**, D.L. N° 757, del 28 de julio de 2005, D.O, No. 198, Tomo 369, publicado el 25 de octubre de 2005.

## **JURISPRUDENCIA**

**SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia Definitiva de Inconstitucionalidad, con referencia No. 16-2011, de fecha 27 de abril de 2011. Disponible en Master Lex 2010-Jurisprudencia, Centro de Documentación Judicial.

**SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Sentencia de Inconstitucionalidad, con referencia 1-2010, de fecha 25 de agosto de 2010, Disponible en Master Lex 2010-Jurisprudencia, Centro de Documentación Judicial.

**SALA DE LO CONSTITUCIONAL**. Sentencia Definitiva de Inconstitucionalidad, con referencia 02-2006, de fecha 18 de febrero de 2011. Disponible en Master Lex 2010-Jurisprudencia, Centro de Documentación Judicial.

**SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Inconstitucionalidades, Sentencias Definitivas, con referencia 16-2011, de fecha 27 abril de 2011, Disponible en Master Lex 2010-Jurisprudencia, Centro de Documentación Judicial.

**SALA DE LO CONSTITUCIONAL**, Amparos, Interlocutorias – Inadmisibilidades, con referencia 12-2010, de fecha de 12 de febrero de

2010, Disponible en Master Lex 2010-Jurisprudencia, Centro de Documentación Judicial.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, Sentencias Definitivas, con referencia No. 166-P-2003, de fecha de 21 de mayo de 2010, Disponible en Master Lex 2010-Jurisprudencia, Centro de Documentación Judicial.

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**. Sentencia Definitiva, con referencia 188-A-2001, de fecha 14 de diciembre de 2004, Disponible en Master Lex 2010-Jurisprudencia, Centro de Documentación Judicial.

#### **DICCIONARIOS.**

**CABANELLAS DE TORRES, G.** *Diccionario Jurídico Elemental*. 18ª Ed. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 2006.

**DICCIONARIO JURÍDICO ESPASA.** Aplicación exe.

**OSSORIO, MANUEL.** *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. Ed. Electrónica.

#### **PAGINAS EN INTERNET.**

**ASAMBLEA LEGISLATIVA DE EL SALVADOR**, Comisión de Hacienda y Especial del Presupuesto, disponible en <http://www.asamblea.gob.sv>, sitio consultado el día 03 de noviembre de 2013.

**AQUINO, Miguel Ángel**, *La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirlas*, disponible en---<http://www.monografias.com/-trabajos6/efis/efis2.shtml#ixzz2kVOYnhmb>, sitio consultado el 04 de noviembre de 2013

**AMARGO Hernández, David Francisco**, *Evasión fiscal: un problema a resolver*, Edición electrónica disponible en [www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/](http://www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/), consultado el 4 de noviembre de 2013.

**HISTORIA DEL TRIBUTO**, en <http://www.youtube.com/watch?v=yIRvHyh8w3o>, sitio visitado el 1 de abril de 2013.

**LOS DELITOS EN EL SALVADOR**, en <http://losdelitosenelsalvador.blogspot.com/2009/10/la-evasion-fiscal.html>, publicado el 29 de octubre de 2009, sitio consultado el día 04 de noviembre de 2013.

**ROJAS ARIAS Luis Ghandi**, *La ley tributaria, el poder tributario y las teorías de la imposición tributaria*. Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos55/ley-tributaria/leytributaria2.shtml#ixzz2YQ1c7EZi>, Sitio consultado en junio 2013.

**MINISTERIO DE HACIENDA**, disponible en <http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion>, sitio consultado en septiembre 2013.