

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



TEMA

**“LOS SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN EN LA REALIDAD
SALVADOREÑA”**

PROYECTO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL GRADO DE
LICENCIADO (A) EN CIENCIAS JURÍDICAS

PRESENTADO POR.

AGUILAR ÁLVAREZ, OSCAR ANTONIO

FIGUEROA SANDOVAL, DIANA ZULEYMA

RIVAS LÓPEZ, LILIANA BEATRIZ

DIRECTOR DE SEMINARIO.

Lic. EUGENIO TEVEZ CASTILLO.

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, JUNIO 2014.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

INGENIERO MARIO ROBERTO NIETO LOVO
RECTOR

MSC. ANA MARÍA GLOWER DE ALVARADO
VICERRECTOR ACADÉMICO

LICENCIADO OSCAR RENE NAVARRETE
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

DRA. ANA LETICIA SAVALETA DE AMAYA
SECRETARIA GENERAL

LICENCIADO FRANCISCO CRUZ LETONA
FISCAL GENERAL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIA SOCIALES

DR. JULIO OLIVO GRANADINO
DECANO

LICENCIADO DONALDO SOSA PREZA
VICEDECANO

LICENCIADO OSCAR ANTONIO RIVERA MORALES
SECRETARIO

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

LICENCIADO EUGENIO TEVEZ CASTILLO
DIRECTOR DE SEMINARIO.

AGRADECIMIENTOS

A Dios por darme la sabiduría e inteligencia necesaria para saber conducirme durante mi carrera en la Universidad de El Salvador y por guardarme y demostrarme que todo lo puedo en Cristo que me fortalece.

A mi madre por darme aliento cuando sentía desistir, demostrándome que el amor de una madre lo puede todo, y por ella es que he logrado conseguir esta meta en la cual ella es el pilar que sostuvo mi aliento tanto económicamente como sentimentalmente hasta culminar esta meta.

A mi padre el cual me enseñó a guiarme en la vida sabiamente y educarme para ser un hombre de bien, con valores que están tan arraigados en mí ser los cuales demostrare a lo largo de mi carrera profesional.

A mi hermana que estuvo apoyándome de muchas maneras y que siempre estuvo para animarme a mi querido sobrino que lo amo mucho que me alentó a seguir al verlo nacer y alegrar mi vida.

A mi amada futura esposa que me ha dado tanto amor en el desarrollo de esta tesis y a mi futuro bebe el cual será el motor de mi vida.

Sé que esto no es el final de mi carrera, sino el comienzo de una nueva vida que me llevara muy lejos y sobre todo en las manos de Dios. Porque su palabra dice: “apartados de mi nada podéis hacer” y esta meta ha sido posible solo por ti mi Dios. “A ti sea toda la gloria y toda la honra por los siglos de los siglos “Amen”.

Oscar Antonio Aguilar Álvarez

AGRADECIMIENTOS

A Dios Todo Poderoso:

Por darme la Fe, Fortaleza y sabiduría para lograr culminar mi carrera y por darme una familia tan especial, que ha sabido brindarme su apoyo incondicional, en todo momento de mi vida en donde me han brindado su amor inmenso, dedicación y la sabiduría necesaria.

A mis Madrecitas, María Mirian Toledo de Sandoval y Reina Anabel Sandoval Toledo, que son los motores de mi vida y que siempre han estado dándome sus sabios consejos y bendiciones durante todo el largo camino de mi vida.

A mi Tío: José Wilman Sandoval Toledo Por todo su amor y apoyo que siempre me ha mostrado dándome sus consejos como un verdadero padre lo haría con sus hijos y al resto de mi familia, por el apoyo brindado durante estos años.

A mi Novio, Salvador Ernesto Méndez Nieto por ser la persona que siempre estuve esperando que llegara a mi vida, gracias por darle sentido a mi vida por tus consejos y por todo tu cariño y amor que siempre me has demostrado tener.

A mis Compañeros de Tesis: A mí querida Amiga y Comadre Liliana Beatriz Rivas López y Oscar Antonio Aguilar Álvarez Que juntos hemos logrado culminar nuestra carrera.

DIANA ZULEYMA FIGUEROA SANDOVAL

AGRADECIMIENTOS

A Dios Todo Poderoso: Por poner en mí la Fe y confianza por darme la fortaleza de seguir adelante en los momentos más difíciles de mi vida y por todas y cada una de sus bendiciones durante el transcurso de mi carrera Gracias Dios por tu amor.

A mis Madres: María Antonia Alfaro de López, Zulma Lorena López, por todo el apoyo brindado durante este tiempo que con sus consejos han ayudado a que culmine una etapa de mi vida a pesar de las adversidades encontradas en el camino gracias por su amor.

A mi Padre: Mario Agustín Rivas Landaverde: Por la ayuda que me ha brindado durante este tiempo gracias por su apoyo y confianza por los consejos brindados durante toda mi carrera y al resto de mi familia que siempre estuvieron apoyándome e incentivándome para poder terminar esta etapa de mi vida Gracias por su amor y apoyo incondicional.

A mi Amado Esposo: Roberto Alonso Ardón Castillo Por darme su apoyo que ha demostrado durante este tiempo y por darme el gran amor de mi vida y razón de ser Mi Querida Hija Lucia Belén Ardón Rivas.

A mis Compañeros de Tesis: A mí querida Amiga y Comadre Diana Zuleyma Figueroa Sandoval y Oscar Antonio Aguilar Álvarez Que juntos hemos logrado culminar nuestra carrera.

LILIANA BEATRIZ RIVAS LÓPE

ÍNDICE

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	i
CAPITULO I. PLANTEAMIENTO, ENUNCIADO Y DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA.....	1
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	
1.2. ENUNCIADO DEL PROBLEMA.....	3
1.3. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA	
1.3.1. Delimitación Espacial	
1.3.2. Delimitación Temporal	
1.3.3. Teórico Conceptual	
1.4. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.....	7
1.5. OBJETIVOS.....	9
1.5.1. Objetivo General	
1.5.2. Objetivos Específicos	
1.6. HIPÓTESIS.....	10
1.6.1 Hipótesis General	
CAPITULO II. ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	11
2.1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LOS TRIBUTOS	
2.1.2 Antiguo Egipto	
2.1.3 Atenas.....	12
2.1.4 Roma	

2.1.5 Edad Media.....	13
2.1.6 Edad Moderna.....	14
2.1.7 El Salvador.	
2.2. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	15
2.2.1. Concepto De Tributo	
2.2.2. Desarrollo Del Derecho Tributario.....	18
2.2.3. Concepto De Derecho Tributario.....	19
2.2.4. Contenido Del Derecho Tributario.....	20
2.2.5. Objeto Del Derecho Tributario.....	21
2.2.6. Naturaleza Jurídica Del Derecho Tributario	
2.3. DIVISIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	22
2.3.1. Derecho Tributario Constitucional	
2.3.2. Derecho Procesal Tributario.....	23
2.3.3 Derecho Tributario Penal.....	25
2.3.4. Derecho Tributario Internacional.....	27
2.3.5. Derecho Tributario Material.....	28
2.3.6. Derecho Tributario Forma.....	31
2.4. AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	32
2.5. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	33
2.5.1. La Constitución.....	34
2.5.2 Tratados Internacionales.....	35
2.5.3. La Ley.....	37
2.5.4. Decreto Ley.....	38

2.5.5. Los Reglamentos.....	39
2.5.6. Las Ordenanzas.....	41
CAPITULO III. LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN Y SU	
REGULACIÓN EN LA LEGISLACIÓN SALVADOREÑA.....	
	42
3.1. TRIBUTOS	
3.1.1. Definición de Tributo	
3.1.2 Concepto de Tributo	
3.1.3 Características de los Tributos.....	43
3.1.4 Clasificación de los Tributos.....	45
3.1.5. Finalidad de los Tributos.....	46
3.1.6. Clasificación de los Impuestos.....	47
3.1.6.1 Impuestos Directos.....	48
3.1.6.2 Impuestos Indirectos.....	49
3.2. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.	
3.2.1 Concepto de Relación Jurídica Tributaria.....	50
3.2.2 Teoría de la Pluralidad de Relaciones Jurídicas Tributarias.....	51
3.2.3 Características de Relación Jurídico Tributaria.....	52
3.2.4 Elementos de la Relación Jurídica Tributaria.....	53
3.3 Concepto De La Obligación Tributario.....	55
3.3.1 Nacimiento de la Obligación Tributaria.....	56
3.3.2 Obligación Tributaria.....	57
3.3.3 Obligación Jurídico Tributaria	
3.3.4 Fuentes de la Obligación tributaria.....	58

3.3.5 La Extinción de la Obligación Tributaria.....	59
3.3.6 Incumplimiento de la Obligación Tributaria.....	62
3.3.7 Infracciones Tributarias.....	63
3.3.8 Concepto de Infracción tributaria.....	64
3.3.9 Delitos Tributarios.....	65
3.3.10 Distinción entre la Infracción y el Delito Tributario	
3.3.11 Delito Fiscal.....	66
3.3.12 Los Sujetos Activos y Pasivos del Delito	
3.4. HECHO IMPONIBLE	
3.4.1. Concepto	
3.4.2 Estructura del Hecho Imponible.....	67
3.4.3 Elementos del Hecho Imponible.....	68
3.4.4 Declaración Negativa de Hecho Imponible.....	72
3.4.5 Diferencias entre Hechos Gravados, Hechos no Gravados y Hechos Exentos.....	73
3.5. SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN.....	74
3.5.1 Los Supuestos de no Sujeción como elemento relevante de la Doctrina.....	75
3.5.2 Conexión con las Exenciones Tributarias.....	76
3.5.3 Diferencias de las Exenciones Tributarias y los Supuestos de No sujeción.....	77
3.6. REGULACIÓN DE LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN.....	81
3.6.1 Ley de Impuestos sobre Tránsito de Bienes Raíces.	
3.6.2 Ley del Impuesto sobre la Renta.....	83

3.6.3 Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA.....	88
CAPITULO IV. JURISPRUDENCIA RELACIONADA CON LOS SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN Y SU ANÁLISIS.....	
91	
4.1 ANÁLISIS DE SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS.	
4.2 Antecedentes históricos y naturaleza jurídica del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduana.....	
92	
4.3 Atribuciones del Tribunal De Apelaciones.....	
93	
4.4 Sentencia Numero 1.....	
94	
4.4.1 Presentación o datos de Identificación de la Sentencia.	
4.4.2 Aspectos Procedimentales de la Sentencia.....	
95	
4.4.3 Temas Principales y Secundarios.....	
96	
4.4.4 Temas Secundarios	
4.4.5 Exposición del Caso o Hecho Factivo.....	
97	
4.4.6 Argumentos Jurídicos de las Partes.....	
98	
4.4.7 Doctrina o Fundamento Jurídico del Fallo.....	
105	
4.4.8 Decisión y Normativa Aplicable.....	
116	
4.4.9 Comentarios Critico.....	
117	
4.5 CASO PRESENTADO A LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS.	
4.5.1 Presentación o Datos de la Consulta.	
4.5.2 Aspectos Procedimentales.....	
118	
4.5.3 Temas Principales y Secundarios	

4.5.4 Exposición del Caso o Hecho Factivo.....	119
4.5.5 Argumentos Jurídicos de las Partes.....	121
4.5.6 Doctrina o Fundamento Jurídico.....	124
4.5.7 Doctrina.....	126
4.5.8 Decisión Normativa Aplicable.....	127
4.5.9 Comentarios Críticos	
4.6. Comprobación de Hipótesis.....	129
CAPITULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	130
5.1 Conclusiones	
5.2 Recomendaciones.....	131
BIBLIOGRAFÍA.....	133

INTRODUCCIÓN

En la realidad Salvadoreña la promulgación de nuevos decretos que motivan la imposición de impuestos y las constantes reformas tributarias, realizadas por la Asamblea Legislativa, que es la encargada de decretarlas, según atribución establecida en el Artículo 131 ordinal 6º de la Constitución de la Republica de El Salvador.

Tras ese planteamiento se produce la inquietud de investigar, sobre las diferentes figuras e instituciones del Derecho Tributario que se encuentran vinculadas con la imposición de tales tributos, produciéndose una constante actualización y aporte de estas figuras al Derecho Tributario.

El tema de la presente tesis plantea un abordaje de una figura tributaria de poco estudio denominada supuestos de no sujeción, que es de gran importancia para el desarrollo del Derecho Tributario.

Toda investigación jurídica que se realice, surge en un primer momento tras la motivación de responder la interrogante del porqué del fenómeno social que se investiga, que efectos jurídicos relevantes posee este para su investigación y el aporte al Derecho Tributario, en este caso la vinculación de los supuestos de no sujeción con de las leyes tributarias y su efectos en la realidad Salvadoreña. Siendo así que los contribuyentes desconocen cuándo se encuentran ante tales supuestos y cuando estos les benefician, por lo que es preponderante que se les de la importancia necesaria, a dichos supuestos.

Los supuestos de no sujeción no son abordados de manera profunda por la doctrina, ya que tras la investigación de este importante tema no se encuentran antecedentes que aporten a esta figura tributaria; por este motivo se vuelve difícil el conocer a profundidad sobre los supuestos de no sujeción, por lo que este trabajo de investigación tratara de abordar el tema en torno a

la Legislación Tributaria ya que la sociedad y el sector profesional y estudiantil a nivel superior desconoce del tema. Siendo necesario conocer y proveer de mayor información abordándolo de manera normativa y Jurisprudencial.

El planteamiento del problema radica en el que el tema de los supuestos de no sujeción es un tema de poco análisis, tanto que en la Universidad de El Salvador no se cuenta con una tesis sobre el tema de los supuestos de no sujeción; por lo que la investigación realizada innovara en el estudio del Derecho Tributario y aportara solución e información valiosa sobre tan importante tema.

Conviene aclarar que la investigación no pretende hacer un estudio exhaustivo de los supuestos de no sujeción, ya que por la poca información bibliográfica en su mayoría superflua, se dificulta encontrar información detallada del tema, que permita exponer cuales serían los elementos que profundicen acerca del tema. Por tal razón la investigación pone énfasis en la importancia de los supuestos de no sujeción en el área Tributaria.

Es relevante y necesario conocer las posturas de los actores que conocen del tema como lo es El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, y la Dirección General de los Impuestos Internos y de Aduanas, y el pertinente estudio de resoluciones, incidentes y sentencias relacionadas al tema.

Ahora bien se tuvo acceso a las resoluciones del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y la Dirección General de los Impuestos Internos y de Aduanas que se encuentran en la oficina de acceso a la información, que posee el Ministerio de Hacienda. Siendo así que la información se obtuvo de manera expedita, en cuanto se buscó de manera exhaustiva y pertinente, tomando en cuenta la posición Doctrinal y legal que

permita al lector de esta tesis una mayor comprensión del tema y este al estudiarla, perciba y comprenda de manera fácil el tema y promueva el conocimiento de los supuestos de no sujeción y se expanda el conocimiento de esta figura y se le dote de relevancia jurídica y desarrollo en el Área del Derecho Tributario Salvadoreño.

La estructura de la tesis queda de la siguiente manera:

En el primer capítulo, esta resumido el planteamiento del problema, Enunciado del problema, Justificación de la investigación, los Objetivos, Hipótesis General, y así poder comprender de donde surge el fenómeno de los supuestos de no sujeción.

En el segundo capítulo hace hincapié acerca de los aspectos generales del Derecho Tributario, evolución de los tributos, evolución y desarrollo, contenido, objeto y naturaleza jurídica del Derecho Tributario, fuentes del Derecho Tributario con el fin de conocer más de la evolución y estructura del Derecho Tributario.

El tercer capítulo contiene específicamente aquellos temas que tienen relación directa con los supuestos de no sujeción, iniciando con los tributos, los impuestos, la relación jurídico tributaria, la obligación tributaria, las infracciones tributarias, el hecho imponible, diferencias entre hecho gravado, hecho no gravado, exento, y supuestos de no sujeción y la regulación de estos en la Legislación Tributaria Salvadoreña.

El cuarto capítulo contiene antecedentes históricos y naturaleza jurídica del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas y las sentencias de este, relacionada con los supuestos de no sujeción, de la misma manera el incidente planteado a la Dirección General de los Impuestos Internos y de Aduanas y el capítulo cinco contiene las conclusiones de la investigación y las recomendaciones pertinentes para que

el tema sea expuesto y difundido en el lugar donde se imparta la materia de Derecho Tributario. A pesar de las limitaciones expuestas, la tesis contiene un primer acercamiento como principio de un estudio más amplio de futuras investigaciones y aportar al desarrollo del Derecho Tributario.

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO, ENUNCIADO Y DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

De acuerdo a lo investigado, la problemática que se logra identificar, radica principalmente en lograr determinar el impacto que tienen los supuestos de no sujeción en las actividades que realiza la Administración Tributaria en la realidad Salvadoreña, los supuestos de no sujeción expresamente no son considerados de gran importancia por el simple hecho de no generar ningún tipo de impuesto.

Lo que nos conlleva a verificar dicha problemática desde un punto de vista doctrinal Legal y Jurisprudencial, de manera que podamos encontrar una solución o una explicación del porque en ocasiones la no sujeción podría actuar o regularse por exclusión de la ley, de tal forma descubrir el alcance y objetivo de dicha regulación, pero sobre todo el impacto que genera a las Actividades de la Administración Tributaria de El Salvador.

Cabe destacar que a la Administración Tributaria no le conviene que existan hechos que generen la no tributación por parte de los contribuyentes por no ser objeto de no sujeción, para tal situación y dar solución ante estos hechos se crean leyes en donde se va acortando la brecha de libertad de los contribuyentes, lo que conlleva a la regulación de muchos actos en donde algunas veces los mismos contribuyentes buscan para eludir su responsabilidad fiscal, aprovechándose así de las condiciones de los actos que a la luz de la ley son considerados actos no sujetos, por la simple razón de no generar ningún tipo de impuesto.

De ahí tal importancia que entre menos supuestos existan en la leyes, menos serán los actos en que se pueden amparar los contribuyentes.

con el fin de obtener mucho más en sus ganancias.

Por otra parte se dice que los supuestos de no sujeción son disposiciones que contemplan supuestos que no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible, y si la ley las menciona lo hace con el objeto de aclarar la formulación del hecho imponible, por lo que se incorporan a preceptos que pueden considerarse como didácticos u orientadores.¹

De igual manera, se sabe que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, por lo que podemos deducir que cualquier acto que no genere ningún tipo de impuesto no es relevante para la Administración Atributaria en cambio a quienes si les podría beneficiar o importar dichos actos que no generen impuestos es a los contribuyentes; ya que amparándose en el art. 8 de nuestra Constitución, es legal que ejerzan ciertos actos; que no sean tipificados por las leyes tributarias, siempre y cuando estos sean lícitos y siempre que estos actúen de buena fe y no aprovechándose de estos actos con el fin de incrementar sus ganancias, pues como ya mencionamos estarían libres de algún tipo de impuestos².

Por lo que la investigación determina cómo influye la no sujeción en los casos que conocen la Administración Tributaria y la importancia de estos en la realidad y en la Legislación Tributaria Salvadoreña.

A través de la historia la doctrina a identificado y ha acordado los elementos que sirven e identifican a tales supuestos de no sujeción, en nuestro país por muchos años se ha acudido a la identificación dichos supuestos o normas de no sujeción a través de la guía que nos ofrece la doctrina tanto nacional, como extranjera.

¹ **KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette**, y otros, *Manual de Derecho Financiero*, 1 °. Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1993, pp. 277-278.

² *Ibidem*. P. 260.

1.2. ENUNCIADO DEL PROBLEMA.

Por lo que se enuncia el problema de investigación de la siguiente manera, de que forma el tema de la no sujeción impacta en la realidad Salvadoreña pero sobre todo en que repercute en las actividades de la Administración Tributaria del Estado, sobre todo cuando son utilizados como mecanismos de búsqueda por los contribuyentes para ajustarse a dichos casos de la no sujeción, como una forma de obtener mayores ganancias.

1.3. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA.

1.3.1. DELIMITACIÓN ESPACIAL.

En cuanto a nuestra investigación se extiende a todo el territorio de la República del Salvador y en el conocimiento de algunos casos de supuestos de no sujeción en la Jurisprudencia Salvadoreña.

1.3.2. DELIMITACIÓN TEMPORAL.

La investigación comprenderá el análisis e identificación de los diferentes supuesto de no sujeción que se encuentran en la Legislación Tributaria vigente, con el objeto de clarificar y visualizar en la realidad Salvadoreña los diferentes casos de normas no sujetas y así poder estudiar al tema de manera amplia, logrando robustecer de elementos innovadores que proporcionen mayor comprensión e información del tema objeto del análisis.

1.3.3. TEÓRICO CONCEPTUAL.

En virtud de la presente investigación será necesario, profundizar en cuanto a la terminología doctrinaria, ya que el concepto de supuestos de no sujeción ha sido contemplado de forma irrelevante por la doctrina, de manera que el estudio del tema merece un mayor análisis de forma extensa y profunda y revestirlo de importancia.

En la armonía de las figuras Tributarias así difundir el conocimiento del tema, tanto dentro de la Universidad de El Salvador así como para el desarrollo de la Ciencia del Derecho Tributario Salvadoreño. Por los que podemos definir Tributo como: toda prestación tributaria obligatoria, habitualmente pecuniaria establecida por la ley, dirigida a las personas físicas y jurídicas que se encuentra en los supuestos de hecho que la propia ley determina y que van dirigido a dar satisfacción de los fines del Estado y a los restantes entes públicos.

El tributo es: un instituto jurídico que consiste en una prestación pecuniaria exigida por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.³

Los tributos además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumento de la política económica general, es un instituto jurídico en cuanto, el tributo

Se manifiesta no solo como una obligación de contenido económico, sino también como un conjunto de prestaciones diversas.⁴

Es una prestación pecuniaria, el carácter dinerario de los ingresos públicos constituye una nota consustancial a estos ingresos en las Haciendas

Públicas contemporáneas. El tributo no constituye nunca, la sanción de un ilícito, salvo que la sanción consiste en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria. El tributo tiene como finalidad esencial posibilitar la financiación del gasto público, aunque puede dirigirse también a satisfacer

³ **QUERALT, Juan Martin**, *Derecho Tributario*, 1ª Edición, Aranzadi, España, 2009. pp. 28-29.

⁴ **KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette**, Ob cit. p.261.

otros objetivos públicos propiciar una política de creación de empleos, estimular el desarrollo de una determinada zona geográfica, fomentar determinadas actividades. Mediante el tributo, los integrantes del Estado contribuyen al sostenimiento del mismo proporcionando recursos conforme a la capacidad económica, como sostiene Adams Smith, los gastos del gobierno con respecto de los individuos son como los gastos de un gran campo con respecto a sus colonos, que están obligados a contribuir en la medida de sus intereses en el cultivo del predio.

En la hipótesis legal denominada hecho imponible están descritos hechos o situaciones que, realizados o producidos por una persona en determinado lugar y tiempo hacen aplicable la consecuencia jurídica, consistente en la obligación de pagar el tributo.

Existen hechos o situaciones descritos hipotéticamente en otras normas y que acaecidos en la realidad neutralizan la consecuencia normal, derivada de la configuración del hecho imponible ósea el mandato de pagar el tributo; a estos hechos se les denomina exenciones o beneficios fiscales y tienen la función de interrumpir el nexo normal entre la hipótesis, como causa y el mandato como consecuencia. Cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en la exigencia de pagar el tributo originalmente previsto en la norma; porque tal exigencia se suprime con la exención establecida en la ley.

Impuesto: Es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadores de la obligación de Tributar. (Hechos imponibles) situaciones están ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagaderos.

Capacidad contributiva: Es la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar a las obligaciones.

Indispensables para su consumo y un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización, contribuyente: Es el destinatario legal tributario, a quien el mandato de la norma obliga; a pagar el tributo por sí mismo como es el realizador del hecho imponible es un deudor a título propio.

Agente de Retención: Es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se haya en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente, o que se debe recibir ante el cual tiene la posibilidad de retraer la parte que corresponda al fisco en concepto de tributo.

Agente de Percepción: Es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función está en una situación que le permita recibir el contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco.

Hecho Imponible: Se denomina al acto, conjunto de actos, situaciones, actividad o acontecimientos que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la protección fiscal además de ser el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

Exención: Consiste en la eliminación de una obligación tributaria que en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia la realización de un determinado hecho.

Exenciones Subjetivas: Son aquellas en la que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o ideal) del destinatario legal tributario.

Exenciones Objetivas: Son aquellas en la circunstancia enervante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible sin influencia alguna de la persona del destinatario legal tributario.

Pago: Es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídico tributaria principal; lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco.

Base Imponible: Es la magnitud que permite cifrar la prestación tributaria del contribuyente en consonancia con su capacidad económica, por el tributo objeto de exacción.

Contribuyentes: Son las personas respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Obligación Tributaria: Es aquel vínculo jurídico entre la hacienda pública y el deudor tributario que constituye una manifestación concreta del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Sujeto Activo: Es el ente que tiene derecho a la percepción del tributo.

Sujeto Pasivo: es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Supuestos de no sujeción: Son auténticas normas jurídicas dotadas de un mandato, por lo que contienen una interpretación auténtica o una aclaración de ley y cuyo contenido se halla ya implícito en la propia definición del hecho imponible, completan o aclaran la definición del hecho imponible a través de determinación negativa, supuestos que caen fuera de su ámbito y que el hecho imponible no ha tenido lugar.

1.4. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.

La importancia de la investigación referida al tema de los supuestos de no sujeción en la realidad salvadoreña, nace con el propósito que en vista de que en nuestro país hablar de los supuestos de no sujeción, es un tema que el legislador ha dejado muy escueto.

La administración tributaria encargada de aplicar la ley tributaria, no los considera necesarios; ya que los supuestos de no sujeción no generan ningún tipo de obligación tributaria para el contribuyente y por ende no genera ingreso a la recaudación fiscal, puesto que la administración tributaria lo que le interesa es; recibir el tributo por lo que el legislador crea las normas necesarias para concretar ese fin que sería lograr dicha recaudación fiscal.

Ya que los supuestos de no sujeción no genera ingreso a la administración tributaria no se ve la necesidad de que se regulen dichas normas de no sujeción, no obstante en algunas leyes tributarias se encuentran de forma indirecta, es decir, que en una ley no se exige el tributo por no ser de su naturaleza; pero en otra ley que se adecua a su ámbito de aplicación se logra incluir en donde dicho impuesto se establece de acuerdo a su naturaleza.

La investigación está orientada a aclarar la problemática que se da en la realidad salvadoreña, estudiando a los supuestos de no sujeción como instrumentos de gran importancia en el área tributaria y sirva de beneficio al desarrollo del derecho tributario.

Asimismo reducir la brecha de aquellos contribuyentes que buscan las normas o casos de no sujeción; como herramienta, para no efectuar sus pagos y de esa forma evadir el impuesto que se le estas cobrando o que al menos deberían de pagar, lo que pretendemos con nuestra investigación es que ya no existan estos casos y lograr determinar de forma más específica los supuestos de no sujeción en las leyes tributarias para que la administración tributaria tenga un mayor control en cuanto a los tributos que recauda. Por lo que la trascendencia de la investigación radica en la poca información e investigaciones realizadas sobre dicho tema, ya sea por parte de los diferentes autores, juristas y estudiantes sobre los supuestos de no sujeción, pero sobre todo por la Administración Tributaria.

Ya que se Consideran que no son incluidos por la simple razón que no generan ningún tipo de ingresos tributarios.

El principal aporte radica en el estudio de las normas de no sujeción; otro aporte es, el que el legislador debe considerar ajustarse a las directrices de la doctrina para proporcionar veracidad y seguridad jurídica a los administrados y así promover que se profundice su estudio.

Los beneficios que traerá la investigación será poder ayudar a los estudiantes en el estudio e investigación en el área tributaria ya que servirá como una base para investigaciones futuras y que proveyendo de los elementos necesarios que contiene este trabajo de investigación, de la misma manera sirva al sector profesional como un material bibliográfico en el que se respalde y se discuta tan importante tema.

1.5. OBJETIVOS.

1.5.1. OBJETIVO GENERAL.

Determinar cuál es el impacto de los supuestos de no sujeción en las actividades que realiza Administración Tributaria Salvadoreña.

1.5.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

Analizar la problemática de la no sujeción desde la perspectiva legal y doctrinal y determinar el porqué de la Administración Tributaria no los toma en cuenta.

Identificar cuando la no sujeción se regulan excepcionalmente en la ley, analizando así algunos actos que consideramos como no sujetas en la Legislación Tributaria Salvadoreña.

Estudiar desde la perspectiva jurisprudencial los supuestos de no sujeción.

1.6. HIPÓTESIS.

1.6.1 HIPÓTESIS GENERAL.

A mayor conocimiento de los supuestos de no sujeción en la Legislación Tributaria Salvadoreña, mayor será el beneficio para la Administración Tributaria, en cuanto se cierre la brecha a los contribuyentes que tratan de incumplir sus obligación tributarias.

CAPITULO II

ASPECTOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

2.1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LOS TRIBUTOS.

Con el advenimiento del Estado moderno aparecieron los tributos en sentido estricto, esto como manifestación del poder de imperio estatal.

Sin embargo a lo largo de la historia antes de este acontecimiento sucedieron prestaciones exigidas por los reyes, los príncipes, los señores feudales, en la India, en el Arthashastra, o la ciencia de la riqueza.

En Kantilya cuya antigüedad se remonta a 300 años antes de Cristo se halla un principio que luego desarrollaría Adam Smith entre las reglas básicas de la recaudación tributaria. Dice un antiguo libro que “así como los frutos deben ser cosechados del árbol del campo cuando estén maduros”, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes.

2.1.2 Antiguo Egipto.⁵

Existían ciertos gravámenes sobre los consumos y los réditos, en la época de los Ptolomeos, además papiros de ese periodo dan cuenta de impuestos uno es un tipo de impuestos en cereales pagadero por todos, y quienes no cultivaban cereales debían comprarlos y era parecido a la actualidad.

Ello fue un antecedente de la tributación extra fiscal o imposición de ordenamientos, ya que en esa época eran muy comunes los impuestos pagaderos en dinero, es así que de dicha manera los recursos que se obtenían eran para el cumplimiento de una finalidad por lo cual cabe suponer que esa disposición buscaba una finalidad subsidiaria.

⁵ **GARCIA, Vizcaíno, Catalina**, *Derecho Tributario*. Editorial Depalma, Buenos Aires, Tomo I 1996. p. 12.

2.1.3 Atenas.

Son citados los famosos impuestos el capital de la “eisfora”, por las necesidades de la guerra contra Esparta; la “liturgia” para las fiestas públicas, los gastos de lujo y otros sin utilidad, y la “triarquia”, para armar la flota de los griegos conocieron una especie de impuesto progresivo sobre la renta.

2.1.4 Roma.

En Roma Hubo diferentes tributos importantes que sirvieron de antecedente del tributo moderno, por ejemplo la “ Vicésima hereditatum”(impuesto sobre las herencias) en la época de Augusto, ciertos impuestos sobre las ventas, también hallamos aquí antecedentes extra fiscalidad de la contribución como en el caso de los “Ultra tributas”, creado por Catón el Censor, que debía contrarrestar la decadencia de las costumbres, los vestidos , las joyas, y los carros cuyo valor fuera superior a 15.000 ases eran valuados por catón.

En la imposición patrimonial diez veces más caros que su valor, los esclavos menores de veinte años comprados en el lustro anterior por más de 10.000 ases eran tasados diez veces más caros que el precio de adquisición; además para tales patrimonios de lujo se aumentaba tres veces la cuota impositiva del “tributum”.

Durante el imperio Romano, particularmente con la “Lex Julia Municipalis”, surgieron localidades denominadas “fora” “conciliabula”, las cuales constituían ciudades independientes que tenían la facultad de ordenar su administración interior, y sus habitantes, el derecho de ciudadanía, al mismo tiempo que se les fijó, como correlato, la obligación de contribuir a las cargas impuestas (numera); por ello se denominó “Municipes” a los habitantes.

Entre los cargos municipales podemos mencionar al “Curador” que velaba por los intereses fiscales, y al “defensor civitatis”⁶, Además los senadores que componían el “ordo decurionum”, respondían por su propio patrimonio por la exacción de los impuestos municipales.

2.1.5 Edad Media

Durante la edad media se confundía el patrimonio del príncipe con el del principado y la explotación patrimonial era la fuente de recursos más importantes en esa época se creó el sistema de regalías, que consistía en contribuciones que debían ser pagadas al soberano por concesiones generales o especiales que el rey o el príncipe otorgaban a los señores feudales.

Se presentó el fenómeno de la poliarquía siendo cuestionado el Estado Medieval por el patente hecho que durante medio milenio no existía el Estado en el sentido de una unidad de dominación, independientemente en el interior como en el exterior que actuara de modo continuo con medios de poder propios y claramente delimitada en lo personal y territorial encontrándose repartidas las funciones del Estado entre los nobles propietarios de tierras, los caballeros, las ciudades, la Iglesia, y otros estamentos.

Los reyes, en alguna ocasiones, se les permitía cobrar impuestos sobre la tierra conforme a la extensión, o impuestos personales debidos por los habitantes desde la edad de 15 años, o impuestos sobre los consumos y su introducción. Tales como (sal, granos) o tributos sobre formas presuntas formas de vida, la palabra tributo o impuesto implicaban un signo de servidumbre o vasallaje que se pagaba a cambio de protección; en las primeras épocas Medievales, los hombres libres prestaban servicios

⁶ Eran personas que controlaban la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las exacciones o abusos de los recaudadores de impuestos.

personales en las armas El estimo y el “catastro”, en la Republica Florentina eran formas embrionarias de impuestos sobre la renta y después sobre los capitales.

El Medievo es otro periodo de prehistoria de los recursos públicos, ya que los tributos entonces exigidos debían ser asimilados como obligaciones privadas basadas en la contingencia, la arbitrariedad o violencia⁷

2.1.6 Edad Moderna.

Durante la edad media, al desaparecer el feudalismo los señores pierden la autonomía que ejercían sobre sus posesiones, constituyéndose las primeras naciones europeas, organizadas en Estados.

Con el advenimiento de la Edad Media y la configuración de los Estados Nacionales, se desarrollaron gobiernos fuertemente centralizados, aumentando considerablemente las necesidades de ingresos y gastos por diversas razones tales como, los deseos de predominio y otros.

La tributación en la edad moderna se caracteriza por el acento absolutista de los regímenes implementados y la lenta evolución de una tributación de gravámenes indirectos, hacia otra en la que prevalecieron los impuestos directos.

2.1.7 El Salvador.

La conquista en principio, la institución económica y social de la encomienda reportaba más que el dominio de la cultura religiosa y de la lengua castellana que transmitían los conquistadores este tipo de institución condenaba a los indígenas a entregar a sus nuevos amos una serie de tributos consistentes en mercadería agrícola, como productos artesanales, y servicios de orden

⁷ **GARCIA, Vizcaíno, Catalina**, ob cit. p. 13.

personal.⁸

El Conquistador no aportaba más que su “protección” política y la instrucción religiosa, la institución estaba condenada a desaparecer pues tenía contradicciones con la monarquía española reinante. Los tributos recibidos por los conquistadores no llegaban a las arcas de la Corona y tendían a fortalecer económica y políticamente a los triunfantes conquistadores⁹

Este privilegio se extendió en el siglo XVI a otras personas que no habían participado ni en la conquista, ni en la colonización. El tributo podía ser pagado en especie o en mano de obra.

La mayoría de las hacienda ganaderas era trabajada por indígenas dados en encomienda. Eran tributarios los indios varones de dieciocho a cincuenta años de edad, estando exceptuados las mujeres, lo mismo que los niños.

2.2. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO.

2.2.1. CONCEPTO DE TRIBUTO.

El tributo es un instituto jurídico que consiste en una prestación pecuniaria exigida por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los

⁸ Se repartían también indios a título de encomienda. La Encomienda es una institución de origen castellano que pronto adquirió en las indias caracteres peculiares que la hicieron diferenciarse plenamente de su precedente peninsular, por la encomienda, un grupo de familiares de indios, mayor o menor según los casos con sus propios caciques, quedaba sometido a la autoridad de un español encomendero, se obligaba a este jurídicamente a proteger a los indios que así le habían sido encomendados y a cuidar de su instrucción religiosa con los auxilios del cura doctrinero, adquiría el derecho de beneficiarse con los servicios personales de los indios para las distintas necesidades del trabajo y exigir de los mismos el pago de las diversas prestaciones económicas.

⁹ **LUNA, Alejandro David**, *Manual de Historia Económica de El Salvador*. Editorial Universitaria de El Salvador. I Edición, San Salvador, 1971. p. 74.

gastos públicos.¹⁰ Los tributos además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumento de la política económica general, es un instituto jurídico en cuanto, el tributo se manifiesta no solo como una obligación de contenido económico, sino también como un conjunto de prestaciones diversas.

Es una prestación pecuniaria, el carácter dinerario de los ingresos públicos constituye una nota consustancial a estos ingresos en las Haciendas Públicas contemporáneas. El tributo no constituye nunca la sanción de un ilícito, salvo que la sanción consiste en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria.

El tributo tiene como finalidad esencial posibilitar la financiación del gasto público, aunque puede dirigirse también a satisfacer otros objetivos públicos propiciar una política de creación de empleos, estimular el desarrollo de una determinada zona geográfica, fomentar determinadas actividades.

La historia de las exacciones que el Estado le imponía a los súbditos es muy antigua, pero la historia del Derecho Tributario como tal, es reciente. Desde que aparece una sociedad sometida a una autoridad, gobernantes y gobernados.

Existen ya algunas formas de que estos contribuyan al sostenimiento de esta organización, y la nota característica es la obtención de esos recursos mediante la fuerza. El derecho tributario por el contrario, es la negación de la arbitrariedad.

El derecho tributario viene entonces a exigir el sometimiento del Estado al imperio de la ley, en igual forma que somete a los particulares, y se identifica

¹⁰ **QUERALT, Juan Martin**, ob cit. pp. 28-29.

con el aparecimiento del principio de legalidad: solo la ley puede obligar a una persona hacer lo que esta no quiere y por lo tanto las contribuciones solo pueden imponerse por un acto de soberanía y conforme con la constitución. El Derecho Tributario aparece cuando el Estado se somete al Derecho y va progresando a medida que este régimen jurídico a su vez se perfecciona. A partir del año 1300 encontramos tratados específicos de Derecho Tributario como el “Ritus magnae camerae summariae Regni Neapolis”¹¹ El origen del tributo se remonta a los tiempos pretéritos en que implicaba sumisión y humillación, dado que era pagado por los derrotados a los vencedores de las contiendas bélicas. De ahí en adelante los investigadores siguieron su rastro aproximado a lo largo de la historia.

Cosa distinta surge en el Derecho Tributario porque si bien encontramos algunos aparentes antecedentes a partir de 1300 carecen de interés por reflejar una concepción autoritaria¹²

Dentro de la civilización oriental podemos considerar la evolución de Inglaterra, el proceso se inicia con la Carta Magna y toda la historia de la lucha de los Parlamentos contra la Monarquía y se consolida a mediados del siglo XIX con el triunfo del Parlamento y la conquista de la atribución de crear tributos en (1215) en Francia durante la edad media, el monarca requería del tributo solamente para gastos extraordinarios, especialmente las guerras. Los gastos normales, y entonces reducidos del gobierno, por el contrario, eran atendidos con los recursos propios del monarca.¹³ El Derecho Tributario es una especie dentro del género finanzas públicas. Como estas comprenden

¹¹ Que como advierte Pertile, “Es un tratado científico con demostraciones, referencias a diversas opiniones, cuestiones y ejemplos, a veces con mucha libertad de juicio y condenación de los métodos de Hacienda.”

¹² **VILLEGAS, Héctor Belisario.** *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* 9° Edición Astrea, Buenos Aires, 2005. p. 209.

¹³ **VALDÉS COSTA, Ramón.** *Curso de Derecho Tributario.* Tomo I. Editorial de Derecho Financiero, Montevideo, 1970. pp. 41-42.

todo lo relativo a la actividad financiera que el Estado efectúa para posibilitar el cumplimiento de sus fines, a través de su poder de imperio y la más importante de sus partes es la referida como fuente genuina

2.2.2. DESARROLLO DEL DERECHO TRIBUTARIO.

El Derecho Tributario como tal es reconocido terminológicamente¹⁴ y a menudo se reemplaza por la de Derecho Fiscal o derecho impositivo haciendo de estos términos verdaderos sinónimos de aquel. Ello sin embargo no es correcto el denominado Derecho Fiscal terminológicamente es muy empleado entre los franceses (*droit fiscal*) y en los ingleses (*fiscal law*) tiene un objeto muy amplio, dado que abarca todos los ingresos del Fisco o del Estado, lo cual supera el estrato del Derecho Tributario por eso tanto la literatura francesa como Inglesa comprende mayor número de materias que el Derecho Tributario propiamente dicho.¹⁵

En efecto el primer gran impulso recibido por esta disciplina tuvo lugar sin duda, en el curso del año 1919, con la sanción del Ordenamiento Fiscal Alemán, obra del gran Jurista Alemán Enno Becker. Dicho ordenamiento presentó la primera codificación de la parte general del Derecho Tributario.¹⁶

Sus instituciones básicas, con exclusión de las normas referidas a los impuestos en particular, las cuales pasaron a formar parte de varios cuerpos legales, Impulsados por esta obra los juristas Italianos y Franceses produjeron una literatura abundante como valiosa que tuvo pronta divulgación en los países occidentales.

Las investigaciones sobre los tributos en especial su aspecto jurídico, se

¹⁴ **ESPINOSA, José Alberto.** *Manual de Derecho Tributario.* Primera Parte. 2º Edición, 2004. p. 43.

¹⁵ **MARTIN, José María,** *Derecho Tributario General,* 2 edición, Depalma, Buenos Aires, 1995, p.6.

¹⁶ **VALDÉS COSTA, Ramón.** Op.cit. p.43

vieron notablemente promovidos a partir de 1938 con la creación de la Asociación Fiscal Internacional, organismo privado que ha alcanzado singular prestigio en sus reuniones agrupando a un gran número de especialistas de todas partes del mundo.

En el ámbito continental durante 1956, en ocasión de celebrarse las primeras jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario se decidió la creación del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario esta y otras instituciones de carácter Público y Privado y con carácter científico y eminente técnico crearon el ambiente propicio para el estudio sistemático y profundo de los diferentes temas que conforman esta disciplina jurídica, hechos que lograron despertar el interés de publicistas y de los gobiernos estatales y organismos internacionales el adelanto logrado por esta disciplina ha quedado plasmado en numerosas obras, artículos, ensayos en el año de 1967, con la publicación del Modelo de Código Tributario preparado para el Modelo de Código Tributario de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, en la cual dicha redacción fue encomendada a los doctores Carlos M. Giuliani Fonrouge Argentinos y el Brasileño Rubén Gómez de Sousa y Ramón Valdés Costa del Uruguay como expresión del interés científico de organismos Internacionales.¹⁷

2.2.3. CONCEPTO DE DERECHO TRIBUTARIO.

El Derecho Tributario se define como la rama del Derecho Público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país. Siendo este conjunto de normas jurídicas que reglan la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos

¹⁷ **Ibíd.** pp. 7-8

impuestos tasa o contribuciones especiales.

García Vizcaino¹⁸ afirma que es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que en ellos generan. Entre las consecuencias comprendemos a los ilícitos cuya descripción y sanción constituye el derecho Tributario Penal y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes son sometidos a su poder y las relaciones procesales, así como las que surgen en el uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de los contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros. Otro concepto de Derecho Tributario nos menciona que es una parte del Derecho Financiero que tiene por objeto lo concerniente a las normas referidas a la relación jurídica principal y accesoria. Una definición más simple nos acerca Villegas.¹⁹ La doctrina Brasileña italiana y española latinoamericana suelen usar la denominación Derecho Tributario pero la Alemana lo hace como Derecho Impositivo y los Franceses prefieren la expresión Derecho Fiscal.²⁰

2.2.4 CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO.

El Derecho Tributario como disciplina Jurídica que estudia la caracterización jurídica de la actividad tributaria y hace de esto lo fundamental, el carácter orgánico de los tributos debe encontrarse a través de la relación jurídica tributaria²¹

Se divide en una parte general que comprende los aspectos materiales y los de naturaleza formal o procedimental, entre los que se encuentran: los principios tributarios constitucionales.

¹⁸ **GARCIA Vizcaíno, Catalina**, Ob. cit. p.137.

¹⁹ El expone que el derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

²⁰ **GARCIA, Vizcaíno, Catalina**, Ob. Cit. p.137.

²¹ **FONROUGE**, citado por **AMOROS, Francisco**, en: Derecho Tributario, 2 edición, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1970, p.62.

Las fuentes de las normas, la aplicación temporal y espacial, la interpretación de las normas, la clasificación de los tributos y sus características, los métodos de determinación de las bases tributarias, las infracciones y sanciones tributarias, la exención de la deuda, los procedimientos de recaudación, inspección y revisión de los actos administrativos y el estudio de los órganos de la Administración tributaria.

2.2.5 OBJETO DEL DERECHO TRIBUTARIO.

La ciencia del derecho tributario tiene por objeto el conocimiento de las normas y principios jurídicos. Si se considera que los tributos constituyen un aspecto parcial o un fenómeno particular en el conjunto de la actividad financiera del Estado, o sea, de las finanzas públicas, surge de inmediato la consecuencia que el Derecho Tributario es parte del conjunto de normas y principios que abarcan toda esa actividad, ello desemboca en la concepción de que el Derecho Tributario es solo una parte de un derecho más amplio al que se le da el nombre del derecho financiero.

Que predomina largamente en las universidades de todo el mundo y que consiste en enfocar el estudio científico de las finanzas públicas en forma predominante y exclusiva desde el punto de vista de la política económica, condujo naturalmente a enfatizar en la necesidad de un estudio jurídico de todos los fenómenos financieros y concebirla como una ciencia jurídica al Derecho Financiero²²

2.2.6. NATURALEZA JURÍDICA DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Este fenómeno constituye²³ en primer lugar la obligación de dar cosas ciertas a favor del Estado, el pues asume el carácter de acreedor o titular del

²² **JARAC, DINO**, *Curso Superior de Derecho Tributario*, editorial Liceo Cima, Buenos Aires Argentina, 1969, p. 14.

²³ *Ibidem*, p. 15.

crédito tributario siendo la obligación tributaria principal. Además el Derecho Tributario forma parte del Derecho Público.

2.3. DIVISIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO.

El tributo como núcleo de análisis como generador de múltiples normas jurídicas pertenecientes a distintos sectores (al derecho constitucional, administrativo, penal, procesal, internacional) que presentan en común al referirse al tributo.

Esto da lugar a las divisiones del derecho tributario. Tales divisiones han sido objeto de crítica. Para algunos significa negar la existencia del derecho tributario como sector singularizado del derecho, puesto que incluimos en su seno normas que en realidad siguen perteneciendo a otros sectores jurídicos.

El eje del estudio esta disciplina es el tributo que se manifiesta de diferentes maneras y ámbitos. Por eso admite divisiones que son aspectos parciales por lo que mantienen íntima relación.

2.3.1. DERECHO TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL.

El derecho tributario Constitucional estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario.

También se ocupa de la delimitación y coordinación de poderes tributario entre las distintas esferas Estatales en los países con régimen federal de gobierno.

De él se desprende las normas fundamentales que deben ser respetadas por las leyes Tributarias, como por ejemplo la propiedad individual, la circulación de bienes, el Principio de igualdad, en un país federal la Constitución debe regular las relaciones institucionales, las relaciones entre.

Provincias y los municipios, la competencia tributaria, la facultad impositiva de cada esfera de gobierno.

Está formada por los principios y normas Constitucionales que gobiernan la tributación en el que se hallan comprendidas las materias con trascendentales como el poder tributario. La distribución de las facultades de exigir tributos por parte del Estado Nacional y de los Estado locales o provincias y especialmente los diversos principios y garantías Constitucionales, como el de Igualdad Confiscatoriedad, igualdad, que actúan como verdaderos limites en el ejercicio del referido poder tributario tiene como única fuente preceptos y normas Constitucionales siendo amparados todos los derechos en normas de carácter y de naturaleza Constitucional prevalecen sobre otras ramas jurídicas y su inobservancia trae aparejada una sanción a inobservancia a preceptos constitucionales.

El titulado Derecho Tributario Constitucional es en realidad parte del Derecho Constitucional así mismo lo señala Jarac .²⁴

2.3.2. DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO.

El derecho procesal tributario contiene las normas que regulan las controversias de todo tipo que se plantean entre el fisco y los sujetos pasivos, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su monto, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, o para aplicar o hacer aplicar sanciones y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado.

La vida de las normas a veces no es pacífica. Surgen controversias de motivos de la ley misma, de su alcance de su cobro compulsivo, de la

²⁴ **MARTIN, José María**, Op cit, p. 6

defensa que puede esgrimir el obligado.

Se establece órganos administrativos y Judiciales para poner en vigencia estas disposiciones procesales y son las encargadas de darle vida concreta.²⁵

Las controversias surgen entre los sujetos activos y pasivos de las relaciones jurídico-tributarias se dirimen a través del proceso tributario. El conjunto de normas y principios que gobiernan dicho proceso constituye el derecho tributario procesal.

Las relaciones jurídicas que surgen en la institución del proceso son distintas de las relaciones jurídicas tributarias materiales o sustantivas.

El derecho tributario procesal pertenece, como rama científica, al derecho procesal. Sin embargo, la naturaleza de las controversias vinculadas al tributo impone al proceso peculiaridades propias. Muchos de los problemas jurídicos que se refieren a esta materia.

En primer término, las vinculaciones que existen entre la actividad administrativa tendiente a la recaudación, en el sentido definido anteriormente, y la actividad procesal. En segundo término, y en conexión con el problema recién indicado, la naturaleza de los órganos a los que está confiada la función de dirimir las controversias tributarias. En tercer lugar la característica del proceso tributario y su comparación con los demás procesos²⁶

Villegas²⁷ afirma que solo reconoce existencia dialéctica al Derecho Procesal Tributario, y que solo refleja un deseo de identificación, por cuanto se

²⁵ **ESPINOSA, José Alberto.** ob. Cit, p. 49.

²⁶ **JARAC, Dino,** Ob. Cit. p, 18.

²⁷ **VILLEGAS, Héctor Belisario,** *Curso de Finanzas, derecho Financiero y Tributario,* op cit. p. 428.

pretende explicar que al hablar del mismo se abordan tan solo cuestiones procesales orientadas en el tributo.

Las normas que prescriben el procedimiento que deben seguir los organismos Jurisdiccionales para hacer cumplir los deberes jurídicos e imponer sanciones son procesales, aunque adquieran características peculiares en mérito del carácter jurídico - tributario de los asuntos esenciales o formales discutidos en el proceso.

Cabe atribuir autonomía científica al Derecho Tributario por cuanto ocupa un sitio elevado y merecedor de una exploración y rumbo independientes, sin perjuicio de reafirmar la necesaria uniformidad del proceso y la supletoriedad de normas e institutos procesales.²⁸

El Derecho Tributario Procesal contiene el conjunto de normas que regulan los procesos por medio de los cuales son dirimidas las controversias tributarias las referidas reglas pertenecen a la realidad del Derecho Procesal las fuentes de esta sub división son variadas numerosas, pues hay reglas procesales tanto en disposiciones legales como en Decretos reglamentarios e incluso en resoluciones de la Administración Fiscal y jurisdiccional.²⁹

2.3.3. DERECHO TRIBUTARIO PENAL.

En el análisis de las ramas del derecho tributario, encontramos el conjunto de normas que definen las infracciones, las violaciones de las obligaciones tanto del derecho sustantivo como del derecho administrativo y se establecen las sanciones correspondientes. Estas sanciones son penas por su naturaleza y por lo tanto son normas correspondientes pertenecen al derecho penal, por su referencia a los tributos merecen la calificación de tributarias.

²⁸ FOLCO, María Carlos, *Procedimientos Tributarios*. Editorial Rubizan -Culzoni, Buenos Aires, 2000, p. 51.

²⁹ JARAC, Dino, Ob, cit. p. 26

Desde el punto de vista científico interesa determinar las relaciones entre el este derecho tributario penal y el derecho penal propiamente dicho; reconocer la aplicabilidad o no de los principios generales del derecho penal o la aplicación supletoria de este a la materia de examen, como asimismo las peculiaridades y característica propias del derecho tributario penal.³⁰ Comprenden las figuras penales– tributarios y su correspondiente sanción que se aplica en caso de violación de las disposiciones de la materia. Regula jurídicamente lo concerniente a las infracciones fiscales y sus sanciones.

El Derecho Penal tributario resulta comprensivo del conjunto de normas jurídicas que tipifican el ilícito tributario y sus consecuentes sanciones.

Por lo que resulta en el campo delictual Penal Tributario que no se puede caer en la simpleza de pretender aplicar en forma exclusiva los principios del Derecho Penal, pues hay que contar de manera imprescindible con un pleno conocimiento de Derecho Tributario, la conexión e interactividad de estas dos ramas del ordenamiento Jurídico son las que posibilitan la existencia de los delitos Fiscales solo luego de perfeccionado el hecho punible, y verificada la existencia de hechos o circunstancias capaces de anular el mandato de pago de la norma Tributaria y comprobada fehacientemente la infracción Fiscal podemos comenzar el análisis pertinente a efectos de poder determinar si efectivamente estamos frente a un hecho punible, por lo que se puede afirmar que no existe hecho punible si no hay hecho imponible, realizando un análisis de todos los caracteres objetivos y subjetivos del ilícito Tributario con los elementos de acción, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad.³¹ Por lo que podemos decir que el Derecho Tributario Penal comprende, o es el conjunto de normas jurídicas referentes a la tipicidad de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones correspondientes que

³⁰ **JARAC , Dino**, Op Cit p. 17

³¹ **FOLCO, María Carlos**, Op, cit pp. 277-278.

nacen del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Es decir comprende las figuras penales tributarias y su correspondiente sanción, que se aplica en caso de violación de las disposiciones en la materia Penal Tributaria, por lo que se puede decir que existe íntima relación entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario.

Sin duda toda la doctrina sostiene de manera unánime que la ley es la única fuente de todas las normas del Derecho Tributario Penal esto es, hace extensiva para ellas el conocido aforismo “Nulla poena sine lege” no ocurre lo mismo respecto con la relación con el Derecho Penal común en el que existen marcadas diferencias se discute su carácter penal o administrativo e incluso si tiene una entidad propia u autónoma.

El régimen de sanciones de esta sub división es puramente punitivo³²

2.3.4. DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.

El derecho internacional tributario estudia las normas que corresponden aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en conflicto para evitar problemas de doble imposición y coordinar métodos que eviten la evasión internacional hoy en boga mediante los precios de transferencia, el uso abusivo de los tratados, la utilización de los paraísos fiscales y otras modalidades cada vez más sofisticadas de evasión en el orden internacional.

La intercomunicación de los pueblos ha traído al escenario actual la aplicación de normas Tributarias que, a veces colisionan con otras similares de los países con los cuales se tiene relaciones comerciales.

A demás el tributo, en especial su exención para alentar las inversiones con determinados países y la lucha contra la evasión es uno de los aspectos que

³² MARTIN, José María, Op cit. pp.14-15.

son comprendidos en la denominación Internacional del Derecho Tributario.³³

Compuesto por las normas establecidas en acuerdos Internacionales, mediante las cuales se limita la aplicación Territorial de los poderes Tributarios de los Estados contratantes, de ese mismo concepto se desprende esa subdivisión que comprende reglas de Derecho Internacional, que son agrupadas como un capítulo de Derecho Tributario, su fuente lo constituyen los Tratados Internacionales, en cuanto a su naturaleza lo preceptos Tributarios Internacionales son legales, pues su virtualidad jurídica requiere la correspondiente ratificación por parte del congreso Nacional.³⁴

Tiene gran relevancia en la actualidad el Derecho Tributario Internacional, ya que se haya constituido por el conjunto de normas que rigen las relaciones y situaciones de carácter tributario internacional, a fin de evitar la doble imposición, implementar medidas para prevenir y reprimir ilícitos tributarios, y coordinar los sistemas tributarios de los distintos países.

Las normas que lo conforman se encuentran en tratados, convenios internacionales y disposiciones dictadas por comunidades supranacionales y de Derecho Internacional común. No debe confundirse con esta materia, aunque a menudo se hace, el conjunto de normas internas que delimitan el campo de acción del poder fiscal con referencia a sujetos y a objeto. Estas normas forman parte del Derecho Tributario material o sustantivo y no del Derecho Tributario Internacional³⁵

2.3.5. DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL.

Son normas de Derecho Tributario Material aquellas que regulan, determinan e identifican y definen los elementos constitutivos de la relación obligatoria

³³ **ESPINOSA, José Alberto.** Ob. cit, p. 50.

³⁴ **MARTIN, José María,** ob. cit. p.15.

³⁵ **JARAC, Dino,** Op cit, p. 19.

material del tributo, claramente están las normas que determinan o definen los hechos imponible, los sujetos activos y pasivos, exenciones, bases imponible, los tipos y la estructura de la deuda Fiscal.³⁶

Una de las muchas acepciones que involucran el concepto de Derecho Tributario Material es la que lo define como el conjunto de normas jurídicas que regula la obligación básica del pago del tributo y sus elementos esenciales.³⁷ De igual manera Roberto Espinosa define al Derecho Tributario Material como el conjunto de normas sustanciales de la obligación tributaria, con sus elementos: sujeto, objeto, pago, privilegios.

Para Villegas el derecho tributario material contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria. Estudia cómo nace la obligación de pagar tributo (Mediante la configuración del hecho imponible) y como se extingue esa obligación; examina también cuáles son sus diferentes elementos.

La naturaleza del Derecho Tributario Material o sustantivo es la de un derecho de las obligaciones tributarias, su contenido está constituido en efecto, por relaciones jurídicas que poseen la misma estructura que las obligaciones de Derecho Privado. Los sujetos activos y pasivos de estas relaciones jurídicas tributarias se hayan en posición de igualdad, derivando sus pretensiones y obligaciones recíprocas de la ley. Por lo que dichas normas establecen de manera abstracta derechos y obligaciones, es decir que son leyes en sentido material. Regula la obligación tributaria propiamente dicha, desde la creación hasta su extensión teniendo en cuenta que esta obligación es la que consiste en pagar los tributos, y que estos son prestaciones exigidas coactivamente por el Estado que solo pueden tener

³⁶ **PEREZ DE AYALA, José Luis**, *Derecho Tributario*, Editorial de derecho Financiero, Madrid, 1968 p. 97.

³⁷ **KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette y Juan, J**, ob. Cit. p. 259.

lugar en mandatos legales³⁸

El derecho tributario Material estudia básicamente el Hecho Imponible, y todas las consecuencias jurídicas que de él emanan. Sus normas establecen tacita o expresamente quien es el sujeto activo, quienes son sujetos pasivos y quienes pueden ser los obligados al pago (capacidad jurídica tributaria)³⁹.

Abarca así mismo, las circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible (exenciones y beneficios tributarios). Comprenden los elementos indispensables para fijar la magnitud de la pretensión pecuniaria fiscal (elementos cuantitativos).

Es al derecho tributario a quien le corresponde investigar si existe o no la “causa” como elemento jurídico integrante de la relación obligacional. Por el contrario, este sector jurídico comprende otros hechos y situaciones con relevancia sustanciales tributarias, por ejemplo las especiales circunstancias que ocasiona exenciones, los hechos que extinguen la obligación o los parámetros de mensuración de la relación jurídica tributaria. Elementos de la obligación tributaria; como primer elemento se encuentra el Sujeto Activo quien es el Estado que en un primer momento es titular de la potestad tributaria se transforma en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal. Sujeto Pasivo hay diversidad de doctrina sobre la sujeción pasiva.

La relación jurídica tributaria principal primera corriente divide a los sujetos pasivos en dos categorías: contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria.

Otra vertiente doctrinal considera que solo es sujeto pasivo el contribuyente o

³⁸ MARTIN, José María, *Derecho Tributario General*, op cit. p.12.

³⁹ VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit.302.

deudor, negando el carácter de sujeto pasivo a los restantes pagadores.

Otra postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto. Se excluyen en cambio al responsable como sujeto pasivo. Otros autores afirman que solo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente pague el tributo al fisco, pero nunca quien únicamente está obligado al resarcir a quien pago por él.

2.3.6. DERECHO TRIBUTARIO FORMAL.

Es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa e instrumental que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surgen entre la administración pública y los particulares como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad.⁴⁰

De acuerdo a Espinosa son disposiciones que tiene por objeto concretar las exigencias de la ley, dando pauta para liquidar el impuesto, modo de pago, fecha.⁴¹ Las normas que en general establecen y regulan procedimientos a los que ha de ajustarse la Administración para llevar a la definición de la existencia, y a la valoración, caso por caso de los elementos constitutivos del tributo al igual regulan el procedimiento al que ha de ajustarse el cumplimiento de la obligación Tributaria Material.⁴²

Para Valdés Costa, el Derecho Tributario formal o Administrativo Tributario como algunos lo llaman, se refiere a la aplicación de la norma material al caso concreto en los diversos aspectos de su determinación, percepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los

⁴⁰ **SAINZ DE BUJANDA, Fernando**, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9° Edición, Universidad Complutense, Facultad de derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991. p.35

⁴¹ **ESPINOSA, José Alberto**. Op cit. p, 49.

⁴² **PEREZ DE AYALA, José Luis**, Op Cit, p. 97

interesados.⁴³

Para Héctor Belisario Villegas, el derecho tributario formal estudia todo lo concerniente a la aplicación material al caso concreto en sus diferentes aspectos; analiza especialmente la determinación del tributo así como la fiscalización de los contribuyentes y las tareas investigadoras del tipo policial necesarias en muchos casos para detectar a los evasores ocultos

2.4. AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Tiempo atrás se aplicaba al Derecho Tributario los principios generales del Derecho y por extensión las instituciones del Derecho Privado. Hoy en día debemos admitir su autonomía científica como didáctica, aunque hay, por supuesto, corriente opositora.

Cualquiera que sea la corriente que se siga, se convergirá en: (1) que el derecho es una unidad, (2) que hay particularidades que obligan a recurrir solo a las normas de Derecho Tributario, ya sea para la interpretación o integración. En las jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo 1956) se concluyó que: el Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad del derecho, por cuanto se rige por principios propios y poseen institutos, conceptos y objetos propios.

Las posiciones doctrinales son diversas, algunas lo hacen depender del Derecho Financiero. El Derecho Tributario sería una especie de aquel, los administrativistas que de forma coherente dicen que el Derecho Tributario debería ser un capítulo del Derecho Administrativo, dejando de lado los enfoques de las escuelas administrativistas, debemos destacar la influencia de la literatura italiana y española de la posición de Giannini, en su búsqueda de pureza metodológica, afirma que únicamente el Derecho

⁴³ VALDES COSTA, Ramón, Op. Cit. pp 84.

Tributario goza de autonomía científica.⁴⁴

Otro extremo ve al Derecho Tributario como autónomo, científica y didácticamente otros lo hacen dependientes del Derecho Civil porque este es antiguo marco madre del todo el Derecho concluyen que si no hay normas tributarias para el caso, deben aplicarse las del Derecho Civil. La autonomía dogmática aparece cuando una rama del Derecho elabora sus propios conceptos de significación distinta de los reconocidos por los demás.

El Derecho Tributario goza de autonomía estructural, frente a las demás ramas del Derecho. Ello porque sus normas, a diferencia de lo que sucede con las otras subdivisiones del Derecho Tributario, tienen por objeto institutos con una estructura uniforme y diferente con una esencia jurídica propia. Pero también se puede decir que ha elaborado su propio concepto y en consecuencia, cuenta con la llamada autonomía dogmática.

2.5. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Se denomina fuentes a aquellas formas, mediante las cuales se manifiesta la norma jurídica. Pero esta forma de manifestarse se presenta en tres sentidos. Filosófico, desde este punto de vista, fuente del Derecho no es otra cosa que la causa última que lo origina, o sea, su raíz. Esta causa última sea querido encontrar de acuerdo con la doctrina, y en forma cronológica.

Cualquiera de estas fuentes: voluntad del soberano, razón del hombre espíritu del pueblo interpretado por el gobernante y ley eterna dada por Dios.

Técnico: la fuente del derecho esta en aquellos hechos o manifestaciones que ocurren en la vida social y que permiten la expresión de la norma jurídica. Esos hechos sociales son la fuente de producción del Derecho

⁴⁴ **GARCÍA BELSUNCE, Horacio A, y ASOREY**, *Tratado de Tributación*, Tomo I Volumen I, Editorial Astrea depalma, Buenos Aires, 2003, p.38.

Ejemplos la ley, principios generales del Derecho, la doctrina legal, la costumbre y otros.

Instrumental: este aspecto solo determina las fuentes de conocimiento del Derecho. Estas fuentes se constituyen por aquellos documentos, escritos o manifestaciones de la conducta humana por los cuales podemos conocer las distintas normas, de estos tres sentidos se toman como fuentes del Derecho el aspecto técnico y así tenemos que por ciertos hechos de la vida social es que se pueden expresar la norma jurídica incluyendo la tributaria.

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

En los estados de derecho ese poder se haya circunscrito por las normas fundamentales de la organización estatal, en otras palabras no se ejerce libremente, sino dentro de las normas fundamentales que regulan la organización y la actividad del estado.

2.5.1. LA CONSTITUCIÓN.

La constitución es la fuente inicial, originaria del Derecho Tributaria, es la ley constitucional que al ser desarrollados sus principios generales en leyes secundarias. Sin embargo podemos decir que quien establece las bases de la obligación tributaria o sea, el “nullum tributum sine lege”⁴⁵, es la ley fundamental o carta magna. Este hecho social es un requisito preciso para la correcta aplicación o imposición tributaria o sea, para que haya actividad tributaria con origen legal. Prima la protección de los ciudadanos del posible exceso de exigencias por parte de la administración pública financiera como una garantía de acuerdo al uso del poder tributario.

⁴⁵ Aforismo, el cual significa que no hay tributo sin una ley previa

Estas son normas Constitucionales y se refieren a los tributos, merecen la calificación de tributarias, ontológicamente, forman parte del derecho Constitucional, por su objeto se vinculan con el derecho tributario en el sentido amplio como conjunto de normas y principios que rigen los tributos⁴⁶. Es la fuente formal de mayor jerarquía del ordenamiento jurídico- y por ende el derecho tributario de donde se derivan las restantes. Como norma suprema, condiciona los modos de creación de otras normas jurídicas, que tiene la posición que la constitución les adjudica. Su primacía está establecida por la propia carta magna, al disponer el artículo (246) que “los principios, derecho y obligaciones establecidas por la Constitución no pueden ser alterados por las leyes que regulan su ejercicio.....”

La Constitución estatuye los medios de control para asegurar que las normas secundarias se conformen a ella. Para tal efecto ha prescrito el proceso de declaración de inconstitucionalidad de las leyes, decretos, reglamento y tratados la Constitución contiene los principios generales básicos del Derecho Tributario y las disposiciones reguladoras de la materia tributaria⁴⁷

2.5.2. TRATADOS INTERNACIONALES.

El Derecho Tributario como cualquier rama del Derecho tiene relevancia en el ámbito Internacional, por ello es preciso decir que los tratados Internacionales son fuente de Derecho Tributario ya que la misma constitución da prioridad en su artículo 144 Cn⁴⁸. La Convención de Viena sobre el derecho a los tratados como “un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regidos por el Derecho Internacional”.

⁴⁶ **JARAC, Dino**, Op cit. p. 14

⁴⁷ **KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette**, Op cit, p. 81

⁴⁸ Artículo 144 Cn. Los tratados internacionales celebrados por El Salvador celebrados con otros Estados o con organismos internacionales, constituyen leyes de la republica al entrar en vigencia, conforme a las disposiciones del mismo tratado y de esta constitución. La ley no podrá modificar o derogar lo acordado en un tratado vigente para El Salvador en caso de conflicto. En caso de conflicto entre el tratado y la ley prevalecerá el tratado.

La doctrina extiende la definición a los acuerdos entre los sujetos de Derecho Internacional, aunque no sean Estados (organismos Supranacionales). La Constitución, reconociendo la trascendencia de los tratados y convenciones internacionales en general, reunió en una sola sección todas las disposiciones contenidas en la Constitución de 1962 relacionadas con los tratados e introdujo nuevos principios, así establece el principio de que los tratados internacionales una vez entren en vigencia conforme a las disposiciones y a la constitución son leyes de la república.

Acepta el sistema de recepción especial al requerir la ratificación de la Asamblea Legislativa para que los tratados pasen a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico y les otorga un rango superior a las leyes secundarias, sean estas anteriores o posteriores a la vigencia del Tratado, redacta la Comisión Redactora -, mediante el tratado puede derogarse la ley secundaria anterior, pero ninguna Legislación Secundaria podrá derogar o modificar disposiciones de un Tratado.

En caso de conflicto entre ambos prevalece el Tratado, art 144 incisos 2 Cn. La mayoría de la doctrina defiende la tesis de que la articulación entre los Tratados y el Derecho Interno no se establece términos en jerarquía, si no distribución y ámbitos de actuación los Tratados Internacionales válidamente celebrados con relación al Derecho Tributario, y más específicamente la creación de normas tributarias tienen interés en primer lugar los Tratados Bilaterales para evitar la doble imposición.⁴⁹

El art. 145 Cn. Prohíbe la ratificación de Tratados que se infrinjan o afecten de alguna manera las disposiciones Constitucionales.⁵⁰ Los tratados o acuerdos concertados entre Estado soberanos en el orden Internacional con

⁴⁹ **PEREZ ROYO, Fernández**, *Derecho Financiero y Tributario*, Editorial civita S.A, Madrid, 1991.pp. 55-56

⁵⁰ **KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette**, Op cit, p. 81

miras a evitar la doble imposición y asegurar la asistencia y la colaboración de los fiscos respectivos para combatir el delito de la evasión fiscal. Constituyen una materia cuya importancia ha ido aumentando a partir de la determinación de la primera guerra mundial hasta nuestros días. Las normas establecidas en dichos Tratados son propiamente Derecho Internacional que se refiere a la materia tributaria y puede, por tanto denominarse derecho tributario internacional.

2.5.3. LA LEY

Dentro del Derecho Interno de rango ordinario o infra Constitucional la primera de las fuentes es la ley, la cual tiene un papel central en el Derecho Tributario por imperativo del principio de legalidad, que exige este rango formal para la regulación de los elementos esenciales de los tributos.

La ley es la fuente formal preponderante en el Derecho Tributario por imperativo del principio de legalidad que exige este rango para la regulación de la materia tributaria⁵¹.

La Constitución no define la ley sino que la delimita a conocer al Órgano Legislativo la facultad de legislar (Art. 121); al ejecutivo, de sancionar, promulgar y publicar las leyes y hacerlas ejecutar (168 ordinal 8) al Órgano Judicial, el control de la Constitucionalidad de las mismas (art 174) y a darle su ubicación en el régimen jurídico jerárquico (art 246 y 144). Nuestro Código Civil si define la ley en su artículo. 1, Que dice:” La ley es la declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe, permite.

La materia tributaria se regula principalmente por medio de la ley formal; por ello las leyes tributarias son como cualquier ordenamiento, es decir leyes

⁵¹ PEREZ ROYO, Fernandez, Op, cit, p, 57.

emanadas de la potestad legislativas que han seguido todo el procedimiento de formación de ley establecido en los artículos 133 y siguiente Cn. Y 11, 12 y 31 y siguientes R.I.A.L. pese a esta ausencia de connotaciones materiales o de contenido de la ley en la constitución.

La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que el tributo debe ser decretado por ley, tanto en su sentido formal como material: “El principio que los impuestos debe establecerse mediante leyes no se agota en el sentido puramente formal de los mismos, es decir como emanación constitucional de la voluntad del poder legislativo, si no que las leyes establezcan los impuestos debe serlo también desde el punto de vista material, es decir que sean disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal. Estando proscritas por consiguiente las llamadas privativas que son verdaderas leyes en sentido material⁵²

2.5.4. DECRETO LEY.

Los decretos ley que dicta el Presidente de la Republica en materias propias de ley sin que medie autorización alguna de la Asamblea Legislativa, no son permitidos por nuestra Constitución, por lo que constituyen legislación irregular. Sin embargo los gobiernos de facto que han regido de nuestro país han disuelto la Asamblea Legislativa, se han atribuido funciones legislativas y dictados decretos ley, que han sido ratificados por la asamblea constituyente, instalada después del periodo del ejecutivo de facto, por lo que continúan vigente hasta que son derogados por la Asamblea Legislativas o declarados inconstitucionales por la sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia (no atendiendo a su origen si no por ser contrarias a la constitución). Según Villegas: la facultad de sancionar leyes es exclusiva del poder legislativo, y no resulta admisible la delegación en el poder legislativo.

⁵² Ibidem, pp., 88-90.

2.5.5. LOS REGLAMENTOS.

Según Pérez Royo⁵³, Los reglamentos como normas de desarrollo y ejecución de las leyes, tienen lógicamente espacio en el campo tributario. Otros definen los Reglamentos como las disposiciones del Poder Ejecutivo que regula la ejecución de las leyes, el ejercicio de facultades propias y la organización y el funcionamiento administrativo⁵⁴.

El reglamento al igual que la ley son fuentes formales del Derecho sus diferencias derivan del poder de que emanan. La ley es norma primaria condicionada únicamente por la Constitución y los tratados internacionales, emanada de la potestad Legislativa que radica en la Asamblea Legislativa. El Reglamento por su parte constituye una norma general emanada de la potestad reglamentaria que radica en la administración y sujeto a demás, a la ley.

El ejercicio de la potestad reglamentaria no puede establecerse en la regulación de materia Constitucional reservadas a la ley, el Reglamento no podrá ir directa o indirectamente contra lo dispuesto en las leyes, aun cuando se trate de materia no reservada Constitucionalmente. Priva el principio de preferencia en la ley, y cuando el reglamento se dicte en desarrollo de una ley deberá atenerse fielmente dictada en la misma.

Los reglamentos se han clasificados en diferentes puntos de vista. Sin embargo la clasificación más importante para nuestro estudio es la que se diferencia entre: reglamentos ejecutivos se dicta con el objeto de hacer posible la aplicación de la ley, completándola o asegurando el cumplimiento por consiguiente, su existencia hace depender de la misma ley que lo reglamenta, cuyos alcances no pueden alterar con su normativa, según el

⁵³ PEREZ ROYO, F. Op. Cit. p. 65.

⁵⁴ GARCIA VIZCAINO, Op. Cit. pp.154-155.

artículo 168, ordinal 14 Cn, es atribución del presidente de la república: “decretar los reglamentos que sean necesarios para facilitar y asegurar la aplicación de las leyes cuya ejecución le corresponde”.

Este tipo de reglamentos tiene gran trascendencia en materia financiera y especialmente tributaria ya que es único ámbito posible de actuación de la potestad reglamentaria cuando se trata de regular materias cubiertas por el principio de reserva de ley o de regulación o de congelación del rango.

Los Reglamentos autónomos o independientes o “*praeter*” o “*extra legem*”. Son los que no tratan de ejecutar una ley en concreto, si no de regular materias en las cuales no existe una ley que permita dictar un reglamento de ejecución.

La constitución contempla este tipo de reglamento de manera expresa y tacita, se trata principalmente, de reglamentos administrativos destinados a organizar el funcionamiento de los órganos que los dictan; para el caso la Asamblea Legislativa (art 131 ordinal 1 Cn.) o el consejo de ministros, correspondiéndole a este último emitir el reglamento interno del órgano ejecutivo (art 167 ordinal 1 Cn., art. 3 ordinal 1 Reglamento del Consejo de Ministro y artículo 27 del Reglamento Interno del Órgano Ejecutivo.

Los Reglamentos de Necesidad y Urgencia o “*contra legem*” son los que dicta el órgano ejecutivo evadiendo el campo legislativo en situaciones de urgencia y necesidad.

Este tipo de reglamentos no es permitido por nuestra Constitución. Reglamentos Delegados son los que se dicta en virtud de una autorización legislativa. La Constitución no reconoce este tipo de reglamento.⁵⁵ En cuando su aplicación.

⁵⁵ KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette, Op cit, p. 87.

2.5.6. LAS ORDENANZAS.

Son normas de contenido general, emanadas de la autoridad municipal, reconocidas por nuestra constitución en los Ord 1° y 5° del artículo 204. El Código Municipal las define en su artículo 32 como “Normas de Aplicación General dentro del municipio sobre asuntos local las ordenanzas están subordinadas a la ley, específicamente al código municipal, ya que el artículo 203 de la constitución establece en su inciso 1° que: “ los municipios serán autónomos en lo económico, en lo técnico y en lo administrativo, se regirán por un código municipal, que sentara los principios generales para su organización, funcionamiento y ejercicio de sus facultades autónomas”.

CAPÍTULO III

LOS SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN Y SU REGULACIÓN EN LA LEGISLACIÓN SALVADOREÑA.

En este apartado estudiaremos los supuestos de no sujeción en el ámbito de la Legislación Salvadoreña, previo al desarrollo de este tema es necesario conocer algunas generalidades de Derecho Tributario que desarrollaremos a continuación.

3.1. TRIBUTO.

El tributo es el ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica que no constituye una sanción de un ilícito. En cuanto instituto jurídico, el tributo se manifiesta no solo como obligación de contenido económico, si también como un conjunto de prestaciones diversas, cuya existencia da lugar a distintos procedimientos administrativos.

3.1.1. DEFINICIÓN DE TRIBUTO.

Tributos son las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.⁵⁶

3.1.2. CONCEPTO DE TRIBUTO.

El tributo como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos. La coactividad se resuelve en el hecho de ser el tributo una prestación

⁵⁶ Art, 11 del Código Tributario, D.L. N° 230, del 14 de Diciembre 2000, D.O, No 241, del 22 de Diciembre del 2000.

establecida unilateralmente por el ente público, a través de los procedimientos previstos en la Cn, y en el resto de los ordenamientos.⁵⁷

3.1.3. CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS.

El tributo grava una determinada manifestación de capacidad económica.

La detracción de riqueza debe realizarse de conformidad con el criterio de capacidad económica. El legislador ordinario al, al tipificar los distintos hechos cuya realización genera la obligación de tributar, debe inspirarse en el principio de capacidad económica, que actúa como verdadero principio material de justicia en el ámbito del ordenamiento tributario, de esta forma el tributo encuentra fundamento jurídico, más que en el poder imperio del Estado, en la existencia de la capacidad económica que se reputa idónea para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas, ello no supone que la adecuación entre tributo y capacidad económica alcance la misma intensidad en todos los casos, pero si impide que se graven hechos que en modo alguno puedan reputarse indicativos de capacidad económica.

El tributo constituye hoy el más típico exponente de ingresos de derecho público.

La proyección de los principios materiales de justicia en materia tributaria, así como la reserva del legislador ordinario en la regulación de aspectos esenciales del tributo, constituyen la prueba inequívoca de la atención que el constituyente ha establecido las bases para la ordenación jurídica del tributo. El régimen de garantías del crédito tributario y los procedimientos para su cobranza constituyen la prueba más clara de su carácter publicitado y exorbitante.

⁵⁷ PEREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Op. cit, p. 33.

El tributo consiste generalmente en un recurso de carácter monetario.

Los tributos en ocasiones también pueden consistir en la entrega de determinados bienes de naturaleza no dineraria, ello encuentra una clara explicación en el hecho de que los recursos tributarios se encuentran afectados a la financiación de los gastos públicos, lo que sin perjuicio de las finalidades extra fiscales que pueda cumplir el tributo, exige la disponibilidad por los entes públicos de masas dineraria.

El tributo no constituye nunca una sanción de un ilícito:

Salvo que, como ha señalado Berliri, la sanción consista en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria, el tributo tiene unos fines propios, obtención de ingresos, en su caso, consecución de determinados objetivos de política económica, que no pueden identificarse con lo que constituye el objetivo básico de las sanciones, que no es otro que reprimir el ilícito, restableciendo la vigencia de un ordenamiento jurídico que ha sido conculcado.

En el presunto hecho que genera el nacimiento de la obligación de contribuir no se contempla la previa violación de una norma jurídica, y en consecuencia, la reacción del ordenamiento no está motivada por una previa vulneración del mismo.

Tributo y sanción corresponden a principios materiales de justicia absolutamente diferenciados, capacidad económica y restablecimiento de un orden vulnerado, respectivamente.

Ello no impide que una misma situación pueda, en ocasiones, generar el nacimiento de la obligación de contribuir y, al mismo tiempo, dar lugar a la aplicación de determinadas sanciones contra quienes han realizado hechos que originan la obligación de contribuir.

El tributo no tiene alcance confiscatorio.

La ausencia del principio de capacidad económica en la ordenación jurídica de institutos confiscatorios, expropiación forzosa, requisa, confiscación por razones excepcionales, pone de relieve que no existe alguna analogía en los puntos esenciales que singularizan el tributo y los referidos institutos, que corresponden a principios sustanciales distintos.⁵⁸

3.1.4. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

Cuando se habla de tributos, nos referimos a todos los ingresos en dinero que obtiene el Estado de los particulares, imponiéndoles en forma unilateral la correspondiente obligación. Tradicionalmente se vienen haciendo ciertas clasificaciones de los tributos y dándose ciertas denominaciones a los distintos grupos que se dividen. Las clasificaciones más usadas, son las de los tributos, exacciones, impuestos, contribuciones, derechos y otros o como aquella otras que también en términos generales divide los tributos en impuestos directos e indirectos. Según la Legislación Salvadoreña, estos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales.⁵⁹

Adolfo Wagner, distingue dos tipos de tributos, los impuestos y las tarifas, al igual que Gaston Jeze, también divide los tributos entre tarifas e impuestos, los que a su vez subdivide en varias categorías, pero reservando un lugar distinto para otros ingresos del Estado. Para autores como Giannini, que acepta esta división el impuesto.⁶⁰ Es una prestación pecuniaria que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio

⁵⁸ **QUERAL, Juan Martín y otros**, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Op. Cit. pp.90-93.

⁵⁹ Art. 12, del C. T.

⁶⁰ En la Legislación Salvadoreña en el artículo 13 del C.T. se regula y se define el impuesto como el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, Código Tributario.

originaria o derivada, en los casos, en la medida y del modo establecidos en la ley.

La contribución.⁶¹ El tributo o el impuesto especial, es la prestación debida al Estado o a un ente público por aquellas que reciben una ventaja económica particular en razón de una actividad administrativa.

La tasa⁶², es la prestación pecuniaria debida en las mismas condiciones es decir por la realización de una actividad que beneficia de un modo particular al propio obligado.⁶³

3.1.5. FINALIDAD DE LOS TRIBUTOS.

Los impuestos tienen por fin proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de las atribuciones.

En realidad no puede negarse que los impuestos constituyen una fuerza económica tremenda que puede ser utilizada ya sea para impedir el desarrollo de actividades nocivas, o para favorecer el de aquellas que se consideran benéficas. El Juez Norteamericano Marshall, llegó a decir que “El poder de imponer implica el poder de destruir”. Frase que es tan cierta en el sentido de que quien puede establecer impuestos, puede absorber capitales, o impedir el desarrollo de determinada actividad, simplemente con establecer sobre ella fuertes gravámenes, pero su poder no es solo destructivo, porque puede también ser aprovechado como una barrera protectora o un

⁶¹ En nuestra Legislación Salvadoreña, en el C.T, en su artículo 15, define 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.

⁶² El C.T, en su artículo 14 define que tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado al contribuyente.

⁶³ **PROVOSTE, Mario Fernández**, *Derecho Tributario*, Principios del Derecho Tributario, Edición 21, S. F. pp. 31-33.

procedimiento de impulsión, o desarrollo de aquellas actividades que considere necesario favorecer.

Cuando el impuesto tiene como único fin obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado, se dice que se tiene un fin fiscal, cuando el impuesto persigue producir cierto efectos diversos de la obtención de recursos, se dice que se tiene un fin extra fiscal, estos pueden ser económicos culturales, sociales, políticos morales, es cierto que en el primer caso, el impuesto, al proporcionar ingresos al Estado, lo capacita para el desarrollo de sus fines económicos, políticos y sociales, pero además el impuesto por sí mismo puede ser instrumento para que el Estado desarrolle esos fines o llamados fines extra fiscales de los impuestos⁶⁴

3.1.6. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos. Impuestos directos e impuestos indirectos existen dos criterios principales para distinguir un grupo de otros un criterio basado en la repercusión y un criterio que llamaremos administrativo, de acuerdo con el primero. Impuesto directo es aquel en que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades del sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden. Por el impuesto indirecto el legislador no grava el verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión⁶⁵.

De acuerdo con estas definiciones, se pueden clasificar en:

Impuestos Directos, el impuesto sobre la renta, el impuesto de propiedad raíz cuando el propietario habita en su casa, el impuesto sobre herencias y

⁶⁴ **ZAVALA FLORES, Ernesto**, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. 8 edición, editorial Porrúa S.A. México 1966. pp. 245-246.

⁶⁵ *Ibidem*, p, 247.

legados y el impuesto sobre donaciones, y entre los indirectos, los de importación y exportación, los que gravan la producción de ciertos artículos. Desde un punto de vista administrativo. Los impuestos directos recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes que son más o menos estables y pueden percibirse con acción de un hecho, de un acto de un cambio aislado accidental no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes. De acuerdo con este criterio son impuestos indirectos, los que gravan las herencias y legados, la compraventa y directo el de la renta.⁶⁶

3.1.6.1. IMPUESTOS DIRECTOS.

Pueden clasificarse en impuestos reales y personales algunos autores consideran esta clasificación como general de todos los impuestos y otros la limitan a los impuestos indirectos esta cuestión carece de importancia porque los impuestos indirectos son necesariamente reales ya que, como hemos dicho, no pueden tener en cuenta las condiciones de las personas que en la realidad los van a pagar, pues estas son ignoradas de una manera específica por el legislador, aun cuando debe tomarlas en consideración al estructurar el impuesto, pero sin mencionarlas.

Impuestos Personales son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos como, por ejemplo, el impuesto sobre las herencias y legados.

Impuestos reales.

Son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto. Así también los impuestos reales se clasifican en dos grupos los

⁶⁶ Ibídem, pp. 231-232.

que gravan las personas considerándolas como un objeto así tenemos impuestos que se convertido en un impuesto personal sobre la renta en el que no se tienen en cuenta las consideraciones personales del gravado, y los que gravan las cosas ejemplo es el de la propiedad raíz y rustica y urbana.⁶⁷

3.1.6.2. IMPUESTOS INDIRECTOS.

Se dividen en dos grandes categorías. Los impuestos sobre los actos son como ejemplo los de importación y exportación y los impuestos sobre los consumos pueden recaer sobre la propiedad o sobre la transferencia.

3.2. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

El estudio de la obligación tributaria como objeto del Derecho Sustancial Tributaria comprende todo lo relacionado con sus características y elementos constitutivos por los cuales se pueden diferenciar e identificar claramente frente a otras especies de obligaciones. Sin desconocer el lugar central que ocupa entre el estudio del hecho imponible que es el centro de gravedad del fenómeno fiscal al rededor gira toda la construcción dogmática del Derecho Tributario.

En la obligación tributaria las partes contribuyente y Estado, se atan al hecho imponible. El beneficiario del impuesto es la misma colectividad a través de un órgano de gestión que es la Administración Pública encargada de prestar los servicios públicos financiados es esta forma. Es frecuente encontrar que los tratadistas, al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación fiscal sustantiva, asignado el mismo concepto a una y otra, lo cual es erróneo ya que son dos conceptos distintos, pudiéndose dar el caso de que exista relación tributaria y no exista obligación fiscal sustantiva, sobre este punto, Magain nos dice que al dedicarse una persona a actividades que

⁶⁷.ZAVALA FLORES, Ernesto, Op. cit. Pp. 238-239.

se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto la relación jurídica tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que solo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

De las ideas mencionadas observamos que la relación jurídica tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que esta solo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada con base en las ideas expuestas, Margain elabora la siguiente definición. “La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo al sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”.⁶⁸

3.2.1 CONCEPTO DE RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

El concepto de relación jurídica que viene utilizando el derecho tributario es, en algunas escuelas, una relación amplia y compleja.

La relación jurídica- tributaria se considera en estas corrientes como una correlación, un conjunto unitario de poderes y deberes, derechos y obligaciones, unas materiales, otras formales. Otros autores prefieren el concepto de obligación tributaria material (obligación de pagar el tributo), como uno de los elementos pasivos, el fundamental, de esa misma relación, para elaborar, a partir de un sistema coherente, y niegan la existencia de una relación jurídico- tributaria compleja.

⁶⁸ **RODRIGUEZ, Lobato Raúl**, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición Universidad Nacional Autónoma de México, Oxford universitypress, S. F. p. 112

Sobre la relación jurídica- tributaria existen varias posiciones doctrinales que pasamos a resumir a continuación:

3.2.2. TEORÍA DE LA PLURALIDAD DE RELACIONES JURÍDICAS TRIBUTARIAS.

La aplicación de los impuestos motiva el nacimiento de un núcleo de relaciones entre la Administrativa fiscal y el contribuyente. Es lo cierto que existe un conjunto de derechos y obligaciones, principales y accesorias, que vienen a integrar las llamadas relaciones jurídicas tributarias un cierto sector de la doctrina estudia hasta tres relaciones: el pre tributario, la dependiente y la principal.

La relación pre tributaria: se refiere a la obligación de aclarar que tiene el sujeto pasivo del impuesto y que constituye el contenido esta primera relación. De este modo, la relación jurídica pre tributaria vendrá a ser un presupuesto más para el nacimiento posterior de la genuina relación jurídico-tributaria. La relación jurídico -tributaria principal, para dichos tratadistas.

La relación jurídica tributaria surge como consecuencia del llamado acto de imposición. Es decir que es el acto administrativo que determina el importe del tributo que ha de satisfacer el sujeto pasivo impuesto. Por tanto, esta relación jurídica sería la constituida por la obligación tributaria.

Existe una tercera relación jurídico-tributaria, la llamada dependiente, que puede establecerse a título subsidiario por impago de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo principal. Estas relaciones dependientes o subsidiarias surgirán por insolvencia o desaparición del sujeto pasivo, en primer lugar obligación a abonar la deuda contributiva.⁶⁹ Algunos juristas no están de acuerdo con esta llamada tercera relación jurídica tributaria.

⁶⁹ PEREZ de AYALA, José Luis, Op. cit. pp.140-141.

3.2.3. CARACTERÍSTICAS DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

Las características de la relación jurídica tributaria son:

Obligatoriedad: por ser la relación tributaria un vínculo entre los particulares y los entes públicos con fines de beneficios colectivos ha de ser obligatoria y sin contra prestación personal y directa, el Estado al crear un impuesto no está condicionando su pago a una contraprestación directa y personal para el sujeto obligado no puede comprometer ningún beneficio correlativo o equivalente, porque los servicios financiados con su producto se deben prestar a la colectividad a una o aquella parte de la misma que no posee capacidad contributiva, si el impuesto no fuera obligatoria nadie lo pagaría.

El Estado tendría que vender los servicios públicos fundamentales a un precio de mercado, lo que atenta contra el orden social del mismo.

Ausencia de contraprestación: por lo que el impuesto carece de contraprestación directa y personal para el contribuyente, debe ser obligatorio la imposibilidad de establecer contraprestaciones en el tributo se deriva de la categoría de las necesidades públicas a satisfacer con este medio financiero, pues el beneficio debe serlo para la colectividad aun al no contribuyentes. El contribuyente no puede exigir la devolución del valor pecuniario del impuesto por qué no se le retribuyo directa y personal el pago de ahí que la base para exigirlo no pueda ser una contraprestación, sino una capacidad económica contributiva del sujeto pasivo, según las normas de equidad, igualdad de tratamiento de rendimiento o suficiencia del tributo.

Unilateralidad

La obligación tributaria surge mediante la ley, de una manifestación del Estado contenida en una norma jurídica no contractual.

Surgida mediante ministerio de ley y no de un acuerdo de voluntades o de ley el contribuyente no puede alegar de consentimiento ya que una vez verificada el presupuesto de hecho de una ley se forma la manifestación de una obligación surgida unilateral, carece de reciprocidad y establece una pretensión a favor del Fisco y una prestación a cargo del contribuyente. Pero sin contraprestación directa y personal para este⁷⁰

3.2.4. ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

ELEMENTO SUBJETIVO

El primer elemento que interviene en la relación jurídico tributaria es el sujeto, los sujetos son de dos clases o mejor dicho en toda relación jurídico tributaria interviene dos sujetos un sujeto activo y un sujeto pasivo. Son sujetos activos de la relación jurídica tributaria porque tiene el derecho de exigir el pago de tributos.

El sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto el pagador del impuesto es aquel: que en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad.

El gravamen es porque será su economía es la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos. Por ejemplo el impuesto sobre producción de alcohol es a cargo del fabricante de este producto, él es el sujeto pasivo, porque él es el obligado frente al fisco, pero quien en realidad lo paga es el consumidor porque en el precio a que se le venda el alcohol estará incluido en el impuesto.

La obligación principal del sujeto activo consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria.

⁷⁰ **RAMÍREZ CARDONA, Alejandro**, *Derecho Sustancial Tributario*, 1° Edición, Editorial Retina, Colombia, S. F. pp. 21-24

El Estado percibe los impuestos, porque es potestativo para él hacerlo, y obligatorio.

Establecido por la ley un impuesto el fisco debe cobrarlo porque la ley tributaria obliga tanto al particular como el Estado.⁷¹

ELEMENTO OBJETIVO

Las obligaciones son de dar, hacer o no hacer la obligación tributaria es una obligación de dar determinada cantidad de dinero y no de hacer o no hacer. Pero no es un dar en especie sino en dinero, debido al influjo de la economía moderna que utiliza la moneda como medio fundamental de cambio y de pago, y donde no existen las formas antiguas de tributo en especie como el diezmo. Salvo caso muy especiales, el servicio militar obligatorio es una forma excepcional de imposición de especie caracterizada por un hacer o prestar un servicio, los elementos mínimos que se dan a los soldados, y la alimentación y el vestido y alojamiento compensan solo parte dicha prestación obligatoria. Sin embargo independientemente de la forma de pago, en dinero o en especie, el objeto de la obligación es dar.

El objeto de esta relación jurídica se identifica con la prestación de dar determinada cantidad de dinero al sujeto activo de la misma a título de impuesto y no con el interés o fin. Este no hace parte de dicha relación, sino que, al igual que el fundamento o porque del tributo, lo justifican simplemente desde el punto de vista político y financiero.

Tampoco se confunde con el hecho que da origen a la obligación (hecho imponible) o causa material de la misma, y no hacen parte del objeto de la relación jurídico tributaria los valores que se pagan a otro título y con base en presupuestos distintos de los que dan orígenes al crédito fiscal, como las

⁷¹ ZAVALA FLORES, Ernesto, Op. cit. pp. 51-53.

provenientes de las obligaciones accesorias de las sanciones, de las inversiones forzosas u opcionales.⁷² Es la prestación pecuniaria obligatoria al Estado o más entes públicos sin contraprestación publican directa y personal.

3.3. CONCEPTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIO.

Griozitti dice: “El fin que persiguen respecto de las obligaciones tributarias, consiste en los beneficios generales particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado o por el hecho de permanecer al Estado, a la sociedad o a la economía nacional del Estado que representa”.

Mario Pugliese dice: desde un punto de vista general, se debe atribuir a ese concepto un contenido filosófico y ético jurídico considerándolo como la meta de la investigación encaminada a establecer el fundamento del derecho del Estado a cobrar los tributos.

En este sentido el concepto de causa tiene verdaderamente función de principio general del derecho tributario y resulta ser relevante y eficaz también en el terreno práctico, no tanto porque deba contraponerse o sobreponerse a la ley positiva sino indicar un criterio directo y fundamental, a las personas que estén frente a la aplicación o que quieran interpretar las leyes tributarias. Desde un punto de vista más particular, el concepto de causa no es sino la relación entre los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la (ratio legis) o, mejor dicho la justificación de esa relación que necesariamente debe subsistir para que una obligación tributaria pueda nacer válidamente.

El concepto de causa de la obligación tributaria tiene, pues un valor real y un sentido jurídico real ya sean desde el punto de vista científico, ya sea desde el punto de vista técnico, de manera que se justifica su colocación entre los

⁷² **RAMÍREZ CARDONA, Alejandro**, Op. cit. pp. 25-26.

elementos constitutivos de la obligación misma.⁷³ Y con ello o como tal elemento esencial del nacimiento de la obligación tributaria.

3.3.1. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

El fundamento inmediato de la obligación tributaria es la ley. Una persona está obligada a pagar un impuesto porque la ley le impone esa obligación pero ¿porque el Estado puede dictar esas leyes estableciendo impuestos, es decir exigiendo a los particulares la entrega de parte de su renta o de su fortuna lo que, como hemos visto, constituye para ellos un sacrificio? En realidad, el único fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas.

Es decir, la justificación o el fundamento no es solo la necesidad del dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero esas tareas o atribuciones, dependen del pensamiento político dominante de la colectividad.

Esto significa que si el Estado desarrolla atribuciones que corresponden al pensamiento político colectivo, el impuesto se establece para cubrir los gastos necesarios estará en principio justificada, de acuerdo con el criterio político jurídico y filosófico de la colectividad, y con ello se estaría en una armonía de pensamientos que beneficien a la colectividad.

Las atribuciones del Estado se traducirán principalmente en servicios públicos, pero no debemos olvidar, que no toda la actuación del Estado es de servicio público, porque existen tareas estatales que no tiene ese carácter. En conclusión el fundamento de la obligación tributaria se encontrara en las

⁷³ ZAVALA FLORES, Ernesto, Op. cit. pp. 119-120.

atribuciones del Estado que requieren para su realización medios económicos, que se obtienen principalmente a través del impuesto.⁷⁴

3.3.2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

El estudio de la obligación tributaria está unido a la consideración del poder tributario y de la Administración tributaria como sujeto privilegiado.

Estas reflexiones han sido hechos con anterioridad distinguiendo entre poder y obligación y destacando las normas que confieren al acreedor tributario determinadas prerrogativas.

En cuanto al Estado de Derecho incorpora estas tres figuras El poder Tributario, que es un poder Jurídico sometido al ordenamiento en general y particularmente a los principios constitucionales; su ejercicio está sometido al control del tribunal constitucional y a la jurisdicción correspondiente la obligación es la única técnica jurídica capaz de realizar transferencias continuas entre patrimonios (de los sujetos pasivos a la Administraciones Acreedoras) y de imponer a los sujetos determinadas pretensiones no pecuniarias (deberes).

3.3.3. OBLIGACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

Es aquella obligación que une al ciudadano contribuyente con el Estado, mediante ese vínculo jurídico que lo constriñe al cumplimiento de una prestación de dar una suma de dinero⁷⁵. La causa de esa unión y correlativamente estreñimiento, es que dicho ciudadano contribuyente goza y se ve favorecido por las seguridades y ventajas que el Estado le presta en su trabajo, riqueza y libertad por medio de las funciones públicas. (Defensa seguridad justicia), y de los servicios

⁷⁴ *Ibidem*, pp. 121-122.

⁷⁵ **RAMÍREZ CARDONA, Alejandro**, Op, cit. 26.

públicos generales (sanidad, higiene, educación), es con relación a él es que se verifica el hecho imponible.⁷⁶

Así la creación de una obligación no puede confundirse con sus efectos. La obligación nace, y tratándose de los tributos, de la ley que es causa, una vez nacida la obligación naces los efectos que; uno de ellos es su cumplimiento. Porque nace para ser cumplida, no para ser violada. No obstante haber nacido, ella debe ser cumplida, y esto no puede producirse hasta que sobreviene el hecho imponible, este hecho debe estar previsto en la ley, razón está que da prioridad a la ley para el nacimiento de la obligación.

La extinción produce por su parte determinados efectos, el principal de ellos es el vínculo que ligaba al deudor con el creador (fisco) queda roto y desaparece, por cuanto se ha cumplido el objeto de la obligación (prestación) que era lo que hacía explicable y justificable aquel vinculo.⁷⁷

3.3.4. FUENTES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La ley es la única fuente que puede crear obligaciones tributarias, Pero la ley para constituir la fuente de las obligaciones tributarias, debe contener además del tipo de tributo. La voluntad del Estado no es libre, para que la ley que impone los tributos sea licita debe dictarse con sujeción a principios que la constitucional estatuye expresamente. La ley le da valor jurídico a determinadas situaciones, por lo cual la verificación de estas constituye la fuente primaria de las obligaciones.⁷⁸ El hecho jurídico tipificado previamente en la ley, el síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, el cual la ley vincula

⁷⁶ **LUQUI, Juan Carlos**, *La Obligación Tributaria*, Ediciones DePalma, Buenos Aires, Argentina, 1989,p. 19.

⁷⁷ *Ibidem*, pp 26-27

⁷⁸ **RAMÍREZ CARDONA, Alejandro**, *Op. cit.* p, 32.

la obligación del particular, persona física o jurídica obligada a pagar una prestación pecuniaria. La ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a este el derecho de imposición y de coerción. El hecho generador va unido siempre al nacimiento de una obligación tributaria, la vinculación del sujeto pasivo al activo se produce siempre a través del hecho imponible.

3.3.5. LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La obligación tributaria salvo reglas legales expresas o salvo aquellas modalidades derivadas de su naturaleza especial, no difieren en su substancia de cualquier otra clase de obligación. Es así como puede también sentarse como premisa de orden general que los modos de extinguir las obligaciones que se mencionan en la legislación civil son aplicables en la especie, salvo las excepciones derivadas de su naturaleza o de su disposición legal expresa. Las obligaciones tributarias son cargas que deben soportar los individuos en favor del Estado, son obligaciones derivadas de regla de derecho público y no de actos o hechos regidos por el derecho común, constituyen vínculos que ligan los administrados con el poder público y no a los sujetos de derecho. Colocados en igualdad de situación jurídica, obedecen, finalmente, a las necesidades de la nación de los individuos están en la obligación de cumplir por mandato constitucional y legal, y en tales condiciones resulta obvio que no pueden ser compensados con otras obligaciones que no tengan el mismo carácter, ni la misma finalidad, ni la misma naturaleza jurídica.⁷⁹ En el Ordenamiento Jurídico Tributario se regula los modos de extinción de las obligaciones tributaria de los cuales son:⁸⁰

a) Pago;

⁷⁹ **PROVOSTE Fernández, Mario**, *Principios de Derecho Tributario* Volumen XXI Editorial Jurídica de Chile pp. 373-375

⁸⁰ Art. 68. C.T.

- b) Compensación;
- c) Confusión; y,
- d) Prescripción.

EL PAGO.

El pago es la prestación efectiva de la obligación tributaria⁸¹, Es una forma de cumplimiento o extinción de la obligación tributaria material.

Según Carmelutti: quiere decirse, con ello, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria está obligado a pagar por mandato de ley, pero, naturalmente, únicamente en aquellos casos en que haya nacido la obligación tributaria previa.

El pago supone el cumplimiento de la obligación que bien impuesto por ley una vez que la obligación tributaria ha nacido el contribuyente queda constituido el deber de realizar el acto de pago, con todos los requisitos sustantivos y formales que las leyes fiscales determinen. La segunda característica interesante del acto de pago en el derecho tributario es que se trata de un acto jurídico es decir hace falta un acto voluntario e intencional para extinguir la obligación en el pago de donde vuelve a derivarse la lógica vinculación que existe entre el pago y la existencia de la obligación, de tal manera que únicamente se justifica el pago como modo de extinción de la obligación tributaria, si el que lo realiza lo hace con el propósito de cumplir.

El acto de pagar no es nunca un negocio jurídico, por cuanto no puede considerarse expresión de una declaración de voluntad del deudor, en el sentido de que los efectos y requisitos del pago no dependen de su voluntad sino que están establecidos por la ley fiscal.

⁸¹ Art. 69. C.T.

COMPENSACIÓN.

En el Código Tributario Salvadoreño, se regula este modo de extinguir las obligaciones tributarias en el artículo 77 que establece que la Administración Tributaria debe compensar de oficio a petición de parte, los créditos tributarios firmes, líquidos exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, comenzando por los más antiguos, y aunque provengan de distintos tributos, siempre que sean administrados por esta, respetando el orden de imputación señalado.

CONFUSIÓN.

Se encuentra regulada en el Código Tribunal Salvadoreño y establece en su artículo 81, la obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de deudor, produciéndose iguales efectos de pago.

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

LA PRESCRIPCIÓN.

Es una forma de extinción de las obligaciones tributarias la problemática general de la prescripción de los derechos y obligaciones tributarias han sido objeto de una abundante discusión doctrinal la prescripción aparece como consecuencia, como una causa de extinción automática.

De las obligaciones Tributarias no depende de la voluntad del deudor, y tampoco puede ser renunciada por él.⁸²

Las acciones y derechos de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, el cobro de las multas y demás accesorios se extinguen por la prescripción, por no haberse ejercido las acciones y derechos prescritos en la ley, por lo que la obligación tributaria sustantiva prescribe en diez años. Las multas y demás accesorios prescriben junto con la obligación a que acceden.⁸³

3.3.6. INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

El incumplimiento de la obligación tributaria, como cualquiera otra obligación, trae consigo sanciones de diverso tipo.

Estas sanciones varían según los sistemas adoptados. Una revista histórica de esos sistemas mostraría de qué manera dicho incumplimiento ha sido tratado de forma diferente. Es que en esta materia influyen factores meta jurídica y hasta social. En efecto, el nivel de cultura de la sociedad, especialmente en los niveles superiores (gobierno, universalidad, educación, otros), influye de manera decisiva en la sanción de las leyes y reglamentaciones para sancionar esos incumplimientos; aparte del grado de organización administrativa y hasta sistemas políticos para la elección de funcionarios públicos. Es todo un conjunto de imponderables y de ponderables que forman un verdadero clima y que no es nada fácil hacer variar por medio de leyes o de reglamentos. Ni dudas que estamos transitando por el terreno más complicado e in trancado de esta materia. Entrando ya en el campo técnico de los tributos, según sea el objetivo que el legislador ha elegido para que estos funcionen (político, económico, sociales,

⁸² **PÉREZ DE AYALA José Luis**, Op. cit. pp 346-355.

⁸³ Art, 82 y 84, C.T.

etc.) Asimismo, el sistema político de gobierno influirá en esa determinación de las sanciones. Todo esto, y mucho más que omitimos por brevedad, traer como consecuencia que no sea nada fácil componer una teoría sobre el tema, se trate del incumplimiento de las obligaciones tributarias como de las administrativas, para que las primeras no sean obstaculizadas en su ejercicio. En este sentido debemos tratar de ubicar el incumplimiento de las obligaciones tributarias y la represión dentro del marco más amplio del derecho. Se discute si esta materia está o no dentro del derecho penal común o del derecho administrativo, aunque no faltaron autores que declararan que ciertas “infracciones” se inclinaron por el derecho privado.

En trance de buscar la causa que fundamente una u otra posición, debemos ante todo detenernos en el acto tributario, es decir, en este tipo de acto administrativo que tiene como consecuencias tributarias.

El acto administrativo tributario es un acto que debe producirse para hacer posible la recaudación, es decir que aparezca el crédito que será cumplido en su pago por el contribuyente.⁸⁴

3.3.7. INFRACCIONES TRIBUTARIAS⁸⁵.

Constituyen infracciones toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos Cuerpos legales⁸⁶. El análisis de este precepto permite establecer los elementos esenciales del concepto de infracción tributaria incluyendo los principios fundamentales que deben ser tenidos en cuenta para su aplicación.

⁸⁴ **LUQUI, Juan Carlos**, Op. cit. pp. 295-297.

⁸⁵ Op. cit. p. 298.

⁸⁶ Art. 226, C.T.

En primer lugar está el elemento representado por la acción. Toda infracción tributaria está constituida por un comportamiento impositivo o simplemente omisivo (acción u omisión) de una persona a través del cual se lesiona un derecho de la hacienda o se vulnera el mandato o prohibición contenido en una norma de carácter tributario.

Para que este comportamiento sea constituido de infracción es necesario, sin embargo, que el ordenamiento reserve para el mismo una reacción de carácter represivo, una sanción.

El segundo elemento es la tipicidad: el comportamiento infractor así como la sanción prevista para el mismo debe aparecer descrito con suficiente precisión en una norma se trata del principio del injusto típico característico de todo el ordenamiento represivo. Y el último elemento de la definición tributaria es el relativo a la culpabilidad.

3.3.8. CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA.

Las infracciones tributarias son aquellas faltas que derivan de hechos comisivos u omisivos contrarios a los intereses tributarios del Estado y que causan lesiones de menor gravedad, a estos intereses y que aun siendo dolosas son excluidos por la ley penal de la categoría delito. Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes, las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.⁸⁷ Las Infracciones Tributarias, es una violación del ordenamiento jurídico tributario y por ello mismo un hecho ilícito. Las propias normas, al igual que con cualquier otra ruptura de la legalidad establecen una reacción que consiste en una sanción al sujeto infractor, a cada infracción corresponderá, pues, una sanción, salvo determinadas circunstancias

⁸⁷ **ESPEJO POYATOS, Isabel**, Aspectos Formales de Derecho Tributario, Madrid, Marzo 1995, p.303.

eximentes (que en realidad impiden el nacimiento de la infracción misma) como vemos en su momento oportuno, en resumen, el esquema científico de la infracción y sanción del Derecho Tributario es esencialmente el mismo que el de cualquier otro ordenamiento sancionatorio. El ordenamiento español ha hecho frente a las transgresiones de las normas tributarias a través de dos conjuntos de figuras sancionatorias, infracciones sanción y delito pena, la gravedad de la violación medidas en términos de antijuridicidad y culpabilidad es la que determina una calificación.⁸⁸ El establecimiento de las infracciones tributarias debe ser hecho por ley, cualquiera que sea el fundamento político y racional de la reserva de ley que se adopte.

3.3.9. DELITOS TRIBUTARIOS.

Son aquellas acciones comisivas u omisivas realizadas con dolo, que por su gravedad y por las consecuencias que acarrearán o por los peligros que determinan en el ordenamiento jurídico y el orden social son considerados como tales por la ley tributaria.

3.3.10. DISTINCIÓN ENTRE LA INFRACCIÓN Y EL DELITO TRIBUTARIO.

Si bien, es difícil de establecer una clara distinción entre delito e infracción, lo cual depende muchas veces, de la naturaleza y circunstancias de las trasgresiones, además de la voluntad del legislador de encasillar en uno u otro grupo a los distintos grupos de los distintos comportamientos antijurídicos. Según lo explica Corti, no hay diferencias cualitativas entre infracciones y delitos en tanto y otros participan de una idéntica estructura integrada por la tipicidad (objetiva y subjetiva) antijurídica y culpabilidad (capacidad de motivación de la norma). La distinción resulta meramente cualitativa y en razón del órgano que aplica la sanción en primera instancia. En materia

⁸⁸ **CALVO ORTEGA, Rafael**, *Curso de Derecho Financiero*, Derecho Tributario Parte General, 8ª Edición, Editorial Thomson civitas, p. 401.

infraccional no delictual la misma suele ser aplicada por un órgano administrativo sujeta a control judicial, suficiente ulterior. En cambio en materia delictual el proceso se sustancia de inicio en sede judicial.

3.3.11. DELITO FISCAL.

La intervención del Estado en la economía dio lugar al derecho económico, el cual inicialmente fue considerado como una innecesario por contradecir las reglas del liberalismo según las cuales el Estado no debía intervenir en el ámbito de la economía. En la ideología liberal la noción de delito estaba reservada solo para aludir a los ataques dirigidos contra intereses individuales y a las formas institucionales de organización del Estado. En este modelo, sobre el que se configuro la codificación penal clásica, no existe espacio para el Derecho Penal Económico. En este sentido, refiriéndose al delito fiscal se recuerda que no hace mucho tiempo los fraudes fiscales eran considerados como una especie de legítima defensa del individuo contra el Estado.

3.3.12. LOS SUJETOS ACTIVO Y PASIVO DEL DELITO.

La exigencia de que el delito fiscal se lleve a efecto en el ámbito de una relación Jurídico Tributaria plantea el problema de la determinación de quien puede ser sujeto activo del delito y al respecto es necesario adentrarnos en la naturaleza jurídico de dicha infracción criminal.⁸⁹

3.4. EI HECHO IMPONIBLE.

3.4.1. CONCEPTO

Fernando Vicente Arche ha definido el hecho imponible como el conjunto de elementos necesarios previstos por la norma.

⁸⁹ **GARCIA, Novoa Cesar, López Días Antonio**, *Coordinadores Monografías Jurídicas Maercial Pons*, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid 2000 Barcelona pp. 79- 83.

De cuya realización nace la obligación tributaria.⁹⁰

3.4.2. ESTRUCTURA DEL HECHO IMPONIBLE.

Sin intención de construir una teoría sobre el presupuesto de hecho del tributo, que caería fuera del objeto de nuestro propósito, se hace necesario acudir a las grandes construcciones que sobre tal elemento franquean la disciplina del derecho tributario y que resultan de obligada consulta.

De igual manera a las realizadas por los profesores Sainz de Bujanda y Vicente-Arche domingo. Con base en las obras de Giannini y Dino Jarach, los autores citados conforman la estructura del presupuesto de hecho estrella en el Derecho Tributario El Hecho Imponible. La obligación tributaria debido a su carácter legal, nace de la realización de un hecho establecido en la ley.

Se trata de un hecho jurídico, no solo por su origen, sino también por sus efectos una vez realizado el sujeto queda vinculado y debe efectuar una prestación obligatoria en favor de una Administración Pública como acreedor.

Su carácter de hecho jurídico viene determinado, en consecuencia, por sus efectos la naturaleza civil, mercantil, administrativa etc. del hecho al que nos referimos no tiene relevancia tributaria.

La estructura del hecho imponible es fijada libremente por la ley puede incorporar y tipificar cualquiera de las manifestaciones generales o particulares de capacidad económica. (Renta, patrimonio, consumo, gastos). Y hacerlo, además de maneras diversas puede ser un hecho instantáneo o con un plazo de tiempo determinado.

⁹⁰ **KURI DE MENDOZA, Silvia Lizette**, Op. cit. p.266.

3.4.3. ELEMENTOS DEL HECHO IMPONIBLE.

EL HECHO IMPONIBLE.

El supuesto de hecho fijado en la norma que se compone de dos elementos: uno, formado por el elemento objetivo, constituido por el acto o hecho tenido en cuenta por el legislador para configurarlo; y otro, el subjetivo, que vendría dado por la necesaria relación entre el sujeto que debe abonar el tributo y el hecho que lo motiva.

A su vez, y manteniendo en lo sustancial el hilo argumental de SAINZ DE BUJANDA, el elemento objetivo del hecho imponible puede ser analizado desde cuatro perspectivas: aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo.

EL ASPECTO MATERIAL.

Se plasma en el acto o hecho mismo que es tenido en cuenta para establecer el tributo y que supone manifestación de capacidad económica. Es una situación de hecho que en la mayoría de los supuestos coincidirá con la definición recogida por el texto de la ley como hecho imponible. Algunas de las hipótesis previsibles en la morfología del elemento objetivo del hecho imponible podrían ser un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias y transformadas en figura tributario, o tipificado por el derecho privado y transformado en hecho imponible por una ley tributario, también podría serlo la actividad de una persona, e incluso la mera titularidad de ciertos derechos sobre bienes o cosas. En la doctrina de (Ferreiro Lapatza, Pérez Royo, entre otros) Con el primero de los términos se haría mención a la manifestación de la realidad económica que el legislador quiere gravar respecto a la segunda de las

expresiones, coincidiría con aquella revelación de riqueza que el legislador utiliza para definir el supuesto de hecho del tributo, y que, por tanto, incorpora al aspecto Material del hecho imponible la riqueza imponible sería el patrimonio en sí mismo considerado.

Atendiendo a los elementos integradores del aspecto material del elemento objetivo se diferencian presupuestos genéricos y específicos y presupuestos simples y complejos para Sainz de Bujanda Son presupuestos genéricos aquellos que aparecen configurados por las normas con rasgos genéricos, de tal suerte que son susceptibles de una especificación que llevan a cabo las propias normas, introduciendo en el esquema general del presupuesto aquellos caracteres singulares que individualizan cada una de sus posibles manifestaciones (ejemplo de un presupuesto genérico sería el ejercicio de una actividad empresarial, cuya especificación podría venir dada por la referencia a la fabricación de productos alimenticios o farmacéuticos).

Se llaman presupuestos específicos a aquellos que se agotan en sí mismos, de tal suerte que ofrecen una configuración normativa unitaria y autónoma que no provoca ningún proceso ulterior de especificación o individualización (por ejemplo, la obtención por una persona física de rendimientos del trabajo. Son presupuestos de hecho simples los compuestos por un hecho aislado o único que se toma como generador de las obligaciones tributarias (por ejemplo, la transmisión onerosa de un inmueble). Por el contrario, en los presupuestos complejos estaremos en presencia de una pluralidad de hechos reunidos de tal manera que constituyan una unidad ideológica objetiva, esos presupuestos que son de hechos simple y compuestos.

EL ASPECTO ESPACIAL. Indica el lugar donde se realiza el hecho imponible. Una delimitación correcta del mismo nos ayudará a distinguir aquellos hechos imponibles.

Que se realizan en un determinado territorio, y que por tanto quedan vinculados a nuestro ordenamiento, de aquellos otros que caen fuera del ámbito de aplicación de las normas tributarias de nuestro Estado.

Asimismo, las condiciones territoriales en la realización del aspecto material del hecho imponible permiten diferenciar cuando un sujeto queda sometido a un tributo por obligación personal de contribuir al Estado.

EL ASPECTO CUANTITATIVO.

Expresa la medida en que se realiza el objeto material del presupuesto de hecho del tributo. En palabras de Sainz De Bujanda, lo que se mide, pues, no es el hecho imponible en sí mismo considerado (es decir, la percepción de la renta, o la venta del bien, o la titularidad del patrimonio), sino los bienes, materiales o inmateriales, que entran a formar parte del presupuesto.

EL ASPECTO TEMPORAL.

Evidencia el momento en el que debe entenderse realizado, por lo que adquiere trascendental importancia. El factor tiempo influye en la estructura del hecho imponible y da lugar a dos categorías de tributos: instantáneos y periódicos. Mientras que en los primeros se contemplan supuestos de hecho que se agotan en un sólo acto, los periódicos tienen en cuenta una situación que tiende a reproducirse en el tiempo.

Siendo ello así, es preciso adoptar determinadas unidades de tiempo que nos permitan valorar su producción de forma tal que a cada una de estas unidades le corresponda una obligación tributaria.

Pues bien, esta fracción de tiempo es el denominado período impositivo. Siguiendo al profesor Sainz De Bujanda, el período impositivo forma parte de los elementos integrantes del hecho imponible, y ello hasta tal extremo que únicamente puede entenderse pagado el tributo cuando “el aspecto temporal del hecho imponible se integra con los restantes elementos que los constituyen, lo que determina que el hecho así formado pueda producir el específico que le asigna la ley”.

Lo que viene a decirse es que sólo podrá entenderse realizado el hecho imponible cuando concurren en su conformación todos los elementos esenciales que lo constituyen. Directamente relacionado con esta cuestión se encuentra el pago de la obligación tributario. La realización del hecho imponible origina el nacimiento de la obligación, podemos considerar que el pago se refiere al momento en el que debe entenderse realizado el hecho imponible y, por tanto, nacida la obligación tributaria. O dicho con otras palabras: el momento exacto en que se produzca el presupuesto de hecho del tributo tendrá lugar el pago de la obligación tributario. Si bien es cierto que el pago supone considerar nacida a la obligación tributaria, ello no implica que el ente público acreedor, pueda exigir la prestación en la que se materializa el tributo. Nos referimos a la exigibilidad de dicha obligación.

En efecto, una cosa es el momento del nacimiento de la obligación tributaria que se determina con el pago de la misma, y otra su exigibilidad ejemplo el ejercicio de imposición, establecido en el artículo 13 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La renta obtenida se computará por períodos de doce meses, que se denominarán ejercicios de imposición. Las personas naturales y jurídicas, tendrán un ejercicio de imposición.

Que comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre y en su artículo cuarenta y ocho habla que el impuesto correspondiente debe liquidarse por medio de declaración jurada, contenida en formulario elaborado por la Dirección General de Impuestos Internos, y que deberá presentarse dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate. El supuesto de hecho fijado en una norma podían diferenciarse dos elementos: uno, el objetivo, ya tratado; y otro el subjetivo.

EL ELEMENTO SUBJETIVO.

El presupuesto de hecho se manifestará en la relación que habrá de producirse entre el elemento objetivo y el sujeto que lo lleva a efecto en el mundo de los hechos. Es el vínculo a través del cual se conecta el presupuesto de hecho con el sujeto que será su realizador y a cuyo cargo hace surgir la consecuencia jurídica prevista abstractamente. Si bien es cierto que la teoría de los sujetos pasivos abarca todo un sector del Derecho Tributario.⁹¹

3.4.4. DECLARACIÓN NEGATIVA DE HECHO IMPONIBLE.

Algunas leyes contienen declaraciones negativas de hecho imponible o más concretamente preceptos concretos en los que se declaran expresamente la no sujeción a un tributo de situaciones similares o idénticas a la que se quedan gravadas, se trata de una práctica legislativa que obedece a un deseo de clarificación del legislador ante la complejidad y dificultad que ofrece la formación tributaria y que contribuye a una mejor comprensión por

⁹¹ **MOZO LUCHENA, Gracia M^a**, *Derecho Financiero y Tributario*, Universidad de Castilla , La Mancha, S. F. pp.11-14.

los sujetos de sus situaciones tributarias y aún más fácil aplicación de las normas por parte de la Administración y de los tribunales. En los modernos sistemas tributarios principal. Con materias común (Transmisiones patrimoniales y valor añadido, Renta, Sucesiones etc.).

Los preceptos de sujeción, dado que tienen que estar establecidos en una ley para poder juzgar su efecto neutralizador la interpretación de estas situaciones de no sujeción deberá hacerse con los mismos métodos que el resto de las normas tributarias. El principio de capacidades económica será de particular utilidad por su contra posición a situaciones de doble imposición.⁹²

3.4.5. DIFERENCIAS ENTRE HECHOS GRAVADAS, HECHOS NO GRAVADAS, EXENTOS.

A continuación se establecen una serie de elementos relevantes como lo es la diferenciación entre los supuestos de no sujeción con otras figuras tributarias como las exenciones, hechos gravados, hechos no gravados entre otros los cuales es necesario aclararlos para la comprensión del estudio del tema en cuestión por lo que abordaremos cada uno de manera individual exponiéndolos de manera breve a continuación.

HECHOS GRAVADAS

Es aquella actividad, hecho o circunstancia que según las leyes tributarias, económicas y financieras del país, se encuentran gravadas con los impuestos a la Ventas y Servicios, Impuesto de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional u otro tributo.⁹³

⁹² **CALVO Ortega, Rafael**, *Curso de Derecho Financiero Derecho Tributario*, Octava Edición Thomson Civitas, pp. 143-148

⁹³ http://www.solucionestributarias.cl/portal/index.php?option=com_rd_glossary&Itemid=57&limitst=art=50, sitio consultado el día 13 de Marzo de 2014

HECHO NO GRAVADO

Cualquier acto o situación que no reúna alguno de los requisitos del hecho gravado.

HECHO EXENTO

Se trata de un hecho gravado, que la ley lo beneficia expresamente con la liberación del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

3.5. SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN.

El sentido de las normas de no sujeción es, según la doctrina el de aclarar o complementar la definición del hecho imponible, a través de una determinación negativa, que explicita o aclara supuestos que caen fuera de su ámbito.

En este sentido se suele decir que más que de auténticas normas jurídicas dotadas de un mandato, estamos ante disposiciones que contienen una interpretación (auténtica), una aclaración de la ley y cuyo contenido se halla ya implícito en la propia definición del hecho imponible⁹⁴.

Los supuestos de no sujeción en sentido estricto, no deben ser confundidos con los casos de exención. Como veremos en el apartado siguiente las normas de exención en algunos casos las normas de exención se configuran como supuestos de excepción respecto del hecho imponible (no obstante haberse realizado este, sus consecuencias no se producen o no se producen en todo su alcance); mientras que las normas de no sujeción, lo que hacen

⁹⁴ **MOZO LUCHENA, Gracia M^a**, Op. cit. p, 15.

es precisar los confines del hecho imponible, explicar que este, pese a algunas apariencias, no ha tenido lugar. No se trata pues de una exención y marcas esta su diferente naturaleza no es producto de sutilezas teóricas, sino un factor con muy concretos e importantes efectos jurídicos.

Hemos hablado de las normas de no sujeción como disposiciones de mera interpretación o aclaración del hecho imponible, preceptos didácticos que, de suyo, no añaden nada que no estuviera ya en el hecho imponible. Sin embargo, no siempre es este el sentido de las normas de no sujeción.

Existen supuestos en que este estilo de delimitación negativa no cumple solamente una función aclaratoria, sino de auténtica definición del hecho imponible, cuyo sentido verdadero se obtiene mediante la combinación de la norma que lo describe en términos positivos y de la que precisa sus perfiles negativos.⁹⁵

3.5.1. LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN COMO ELEMENTO RELEVANTE DE LA DOCTRINA.

Las normas de no sujeción no son sino auténticas normas jurídicas dotadas de un mandato, estamos ante disposiciones que contienen una interpretación (auténticas) Siendo la interpretación, aquella que hace el legislador con el fin de Interpretar de forma Auténtica las normas. La autenticidad de este tipo de interpretación radica en que si existe algún órgano con suficiente autoridad para dar fe del verdadero sentido de una disposición legal, es el órgano que la creó, el órgano estatal encargado de la elaboración de las leyes, en nuestro sistema es la Asamblea Legislativa la que realiza esta forma de interpretación una aclaración de la ley y cuyo contenido se haya ya implícito en la propia definición del hecho imponible.

⁹⁵ **PÉREZ ROYO, Fernando**, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General 9º 1999 pp.134-135

Entendido de esta forma, los supuestos de no sujeción, en sentido estricto no deben ser confundidos con los casos de exención. Las normas de exención se configuran como supuestos de excepción respecto del hecho imponible no obstante haberse realizado este.

Sus consecuencias no se producen o no se producen en todo su alcance) mientras que las normas de no sujeción lo que hacen es precisar los confines del hecho imponible, explicar que este, pese que alguna apariencia no ha tenido lugar. Así lo ha señalado la jurisprudencia: la exclusión del impuesto constituye un supuesto de no sujeción como delimitación negativa o reverso del hecho imponible. No se trata, pues, de una exención y marcar esta su diferente naturaleza no es producto de sutilezas teóricas, sino un hechos o muy concretos e importantes efectos jurídicos.⁹⁶

3.5.2. CONEXIÓN CON LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS.

En íntima conexión con la exención, pero de naturaleza jurídica diversa, los supuestos de no sujeción la obligación tributario no nace porque el acontecimiento que tiene lugar en el mundo de los hechos no cae bajo el campo de acción del hecho imponible.

Dicho de otra forma: en la no sujeción no se realiza la hipótesis normativa prevista de forma abstracta por el legislador en la norma que define el hecho imponible, esa acción no está Gravada y bastará una interpretación correcta de la norma que contempla al hecho imponible para saber cuándo estamos ante un supuesto de no sujeción. Este rasgo definitorio, no obstante, puede no resultar identificable cuando el Legislador decide fijar de manera positiva los supuestos que considera no sujetos. Ante tal situación parecería que la

⁹⁶ **PEREZ ROYO, Fernando**, *Derecho Financiero y Tributario*, Op. cit. pp. 134-136.

función que vendría a cumplir dicha previsión sería la misma que la norma de exención, no es así. En efecto, y como ha admitido la doctrina casi unánimemente, en este supuesto la norma que contempla de forma expresa supuestos de no sujeción tiene únicamente carácter didáctico, orientativo. Estaríamos ante una disposición aclaratorios que no tendría por qué aparecer prevista en una norma con rango de Ley.

Dicho con otras palabras: cuando nos encontramos con una norma expresa de no sujeción no puede considerarse que existan dos normas, sino una única norma jurídica que es la que determina el supuesto de sujeción.

El precepto de carácter aclaratorio que tiene como fin facilitar la interpretación de la norma de sujeción realización del hecho imponible, en los no sujetos es evidente que dichas obligaciones formales no nazcan.⁹⁷

3.5.3. DIFERENCIAS DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS Y LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN.

La exención⁹⁸ tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolla en su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria.

Las exenciones tributarias pueden considerarse como una especie la más característica o típica de un género más amplio, el de los beneficios tributarios es decir que la exención constituye un beneficio, es el resultado de una norma de favor. El alcance de este tipo de normas puede llegar hasta

⁹⁷ **MOZO LUCHENA, Gracia M^a**, Op. cit. pp.18-19

⁹⁸ La exención es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva, y recaerá sobre los tributos existentes, salvo disposición expresa en contrario de la ley tributaria, en cuyo caso la exención deberá ser específica, a la que tiene lugar cuando una norma tiene un beneficio tributario para el contribuyente. definición que se encuentra establecida en los artículos 64 y 65 del C T.

total anulación del efecto del hecho imponible (exención total o propiamente dicha) o bien reducirse a un aligeramiento de la carga tributaria.

Por lo que se refiere a la caracterización jurídica de la exención o beneficios tributarios, debe resaltarse que el efecto que se deriva de la producción del presupuesto de hecho es la exención es el de hacer nacer para el correspondiente sujeto el derecho a que el tributo le sea aplicado teniendo en cuenta la norma de exención.

Al igual la exención tributaria se considera integrada en la teoría jurídica del hecho imponible, ya sea porque modifica los efectos jurídicos tradicionalmente atribuidos al hecho.

La manifestación de las normas que configuran aquel hecho. Sainz de Bujanda ha sido señalado por la mayoría de autores españoles como el responsable de la principal elaboración de la teoría de las exenciones tributarias.

Este autor ha señalado que las exenciones tributarias ofrecen múltiples modalidades lo que hace difícil formular un concepto.

Así, en un sentido extraordinario amplio, cabe hablar de exención cuando alguna actividad o alguna persona no soportan realmente la carga económica, que por aplicación estricta de las normas impositivas, habría de responderles, en este sentido amplio.

El beneficio de la exención puede producirse por tres vías.

1. Porque nace la obligación tributarias, a pesar que se ha producido un hecho que queda comprendido dentro de la estructura normal del hecho imponible.
2. Porque, habiendo nacido la obligación, su pago se ha condonado.

3. Porque nacida y satisfecha la deuda, la persona que realizó el pago obtiene con posterioridad, en virtud de un hecho distinto y por imperativo de otra norma jurídica el reembolso de la cantidad pagada al ente público.

Las exenciones se clasifican en subjetiva y objetivas:

Exenciones subjetivas son: las que tienen efecto en relación con las personas obligadas al pago, es decir; son aquellas que la ley prevé la consideración a determinada persona obligada a la satisfacción de la obligación tributaria, en caso de darse el hecho imponible. El ejemplo más claro aparece en el ordinal 8° del artículo 1 de la ley de Impuestos de Tránsito de Bienes Raíces, que establece que la donación a sindicatos, federaciones y confederaciones de trabajadores está exenta del pago de dicho impuestos.

Exenciones objetivas son: aquellas que surgen en razón de haberse producido el supuesto de exención; es decir la exención se da en razón del hecho y no de la persona. A modo de ejempló, el ordinal 7° del artículo 1 de la misma ley citada en el párrafo precedente. “las donaciones”

La creación o el fomento del bien de familia. Es el hecho en sí y no la calidad de las personas que intervienen en él lo que motiva la exención.

Exenciones permanentes temporales: Las exenciones permanentes son aquellas exoneraciones fiscales cuyo periodo de vigencia no es establecido de antemano por la ley. En cambio, son exoneraciones temporales aquellas que solo concluyen el nacimiento de las correlativas obligaciones tributarias durante el plazo que les fija la norma jurídica que las establece.

Exenciones totales o parciales. Una exención total cuando los efectos de la norma de imposición quedan íntegramente suprimidos. En cambio, se trata de una exención parcial cuando solo se produce un efecto relativo.

De manera que la cuantía de la deuda tributaria queda reducida en una cierta proporción. En sentido estricto, la exención consiste en la eliminación del nacimiento de la obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de determinado hecho.

La exención supone.

1-La existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible que normalmente da origen, al realizarse, al nacimiento de una obligación tributaria; y

2- La existencia de una norma de exención que ordena que, en ciertos casos la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición. Así las normas de no sujeción son aquellas disposiciones que contemplan supuestos que no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible.

Si la ley las menciona lo hace con el objeto de aclarar la formulación del hecho imponible, por lo que se incorporan a preceptos que puedan considerarse como didácticos u orientadores.

La exención, en cambio se refiere a casos que si están incluidos en la norma delimitadora pero que por razones de interés económico social, son dispensados de la aplicación del tributo.

En este sentido puede decirse que de la realización del presupuesto de hecho de la norma de exención se deriva un derecho subjetivo, de manera análoga tras la realización del hecho imponible se deriva una obligación.⁹⁹

Los Supuestos de no sujeción, el hecho imponible no ha tenido lugar

⁹⁹ PEREZ ROYO, Fernando, Op. cit. pp,136-138

Exenciones: sí se realiza el hecho imponible pero no sus consecuencias o no en todo su alcance Efectos de distinción: prohibición de analogía.¹⁰⁰ Sólo a exenciones, y los Supuestos de no sujeción sirven para delimitar el hecho imponible (normas de carácter técnico). A veces, los supuestos de no sujeción que sirven para delimitar el hecho imponible (normas de carácter técnico). A pesar de realizarse el hecho imponible la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

3.6. REGULACIÓN DE LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN.

En la Legislación Salvadoreña encontramos supuestos de no sujeción que en algunas leyes se encuentran establecidos de forma expresa o tácita a continuación veremos algunos casos.

3.6.1. LEY DE IMPUESTOS SOBRE TRASFERENCIA DE BIENES RAÍCES.¹⁰¹

Art. 1.- Se grava la transferencia de bienes raíces, por acto entre vivos, salvo las excepciones siguientes:

1ª. La adjudicación de bienes en la disolución de sociedades, cuando el adjudicatario fuere el mismo socio que los aportó a la sociedad;

3ª. La cesión de derechos hereditarios hecha con anterioridad a la aceptación de herencia de parte del cedente;

5ª. La constitución o traspaso de los derechos de usufructo, uso o habitación;

¹⁰⁰ No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones, artículo 7, inciso tercero del Código Tributario, de la interpretación de las normas tributarias.

¹⁰¹ **LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRASFERENCIA DE BIENES RAICES**

D.L. N° 552, del 20 de mayo de 1993, en el D.O. 115 de fecha de publicación el 08 de junio de 1993

6ª. La adquisición de bienes por parte del Estado, las Municipalidades y demás corporaciones y fundaciones de Derecho Público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, salvo disposición legal expresa en contrario. Las Instituciones Autónomas, están sujetas a lo prescrito en el Régimen General de Exenciones contenido en el Decreto Legislativo N° 276, de fecha 31 de enero de 1986, publicado en el Diario Oficial N° 21, Tomo 290, de fecha 3 de febrero del mismo año;

7ª. Las donaciones para la creación o el fomento del Bien de Familia;

8ª. Las donaciones a favor de los sindicatos, federaciones o confederaciones de trabajadores;

9ª. El fideicomiso entre vivos a favor del fideicomitente, cuando los bienes fideicomitidos vuelvan a éste después del plazo;

10ª. Los casos de exención contenidos en leyes especiales; cuando el valor del bien o bienes enajenados no exceda de $\text{¢}250,000.00$.

11ª. La adquisición de bienes raíces por parte de las Asociaciones Cooperativas Agropecuarias, Asociaciones Comunitarias Campesinas u otras Organizaciones de Trabajadores Agropecuarios, inscritas en el Ministerio de Agricultura y Ganadería, relacionada con la transferencia efectuada por las Instituciones Ejecutoras del Proceso de la Reforma Agraria.

12ª. Los casos de fusión de sociedades que sean propietarias de bienes inmuebles.

Según lo establecido anteriormente en el ordinal 5° del artículo 1. De la ley en comento, se establece un claro ejemplo de no sujeción, porque la constitución de un usufructo, uso goce o habitación; no constituye la transferencia de bienes raíces, ya que no se trasfiere a través de este acto.

El dominio y no encaja en este ordinal el hecho generador provisto en la norma para tal impuesto, ya que si bien es cierto dicho artículo dicho impuesto lo que grava es la transferencia en sí misma, pero en este caso como figura civil, que es el usufructo no contiene dicho elemento de transferir, por lo que se deduce que no se realiza el hecho generador por la falta de dicho elemento, pero cabe destacar que dicho caso es erróneamente regulado como un caso de exención.

De igual forma este artículo contiene otro caso de supuestos de no sujeción, el cual se encuentra regulado en el ordinal 9 del artículo 1. En este se establece una norma de no sujeción, ya que se establece que los bienes deben regresar al fideicomitente, este es un caso en el que no se trasfiere el dominio de la propiedad del inmueble por lo que los elementos constitutivos del supuesto de hecho, ya que no se manifiestan en su totalidad ni se perfeccionan por lo que consideramos este ordinal una norma clara que no se sujeta al supuesto de hecho, establecido en esta ley.

3.6.2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.¹⁰²

Art. 3.- No constituyen rentas para los efectos de esta Ley:

1)¹⁰³ Los valores recibidos por el trabajador ya sea en dinero o en especie del patrono en concepto de viáticos para transporte, alimentación y estadía en una cuantía razonable, herramientas de trabajo, uniformes, equipo de oficina, siempre que las actividades a las que se destinen dichos valores o bienes sean necesarios para la producción de la renta del patrono o para conservación de la fuente de dichas rentas.

¹⁰² **LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, D.L. N° 134, del 18 de diciembre del 1991, D.O. 242 del 21 de diciembre de 1991.

¹⁰³ Caso de supuestos de no sujeción.

Asimismo, los valores o bienes recibidos por los trabajadores en los conceptos y cuantías antes referidas no constituyen rentas para éstos, cuando los patronos sean sujetos excluidos de conformidad a lo establecido en el Art. 6 de la presente Ley, aunque no le generen renta a éstos últimos.

Los gastos efectuados por el contribuyente en los conceptos referidos en el inciso anterior, con los valores o bienes asignados al trabajador, deberán estar respaldados con los documentos que establecen los artículos 107 o 119 del Código Tributario según sea el caso, y comprobarse que sirvieron para cumplir con sus obligaciones laborales. Los valores o bienes recibidos por los trabajadores con finalidades distintas a las estipuladas en este numeral constituyen renta obtenida para ellos, y en consecuencia estarán sujetas a la retención respectiva junto con la remuneración percibida.

2) El valor de los bienes que por concepto de legados o herencias reciba un contribuyente.

3) El valor de los bienes que por concepto de donaciones, reciba el contribuyente; toda vez que la transferencia en cuestión se realice entre ascendientes y descendientes dentro del segundo grado de consanguinidad y cónyuges. Para los efectos de lo establecido en el numeral anterior, se considerará como valor de adquisición de los bienes diferentes del dinero, el valor que los bienes tuvieran para su antecesor a la fecha de ingreso al patrimonio del sujeto pasivo que los recibiere y como fecha de adquisición esta última. En caso de no poderse determinar el referido valor, los sujetos pasivos lo valorarán a precio de mercado, los cuales podrán ser comprobados por la Dirección General de Impuestos Internos.

Como se regula anteriormente en el artículo 3. Se establece de manera expresa las actividades que no constituyen renta, por lo que se configura un hecho en el que existe una disposición.

Se logra establecer de manera completa los elementos constitutivos del hecho generador al pago del impuesto por la clase de actividad y utilidad descritas en el numeral 1.

Así se configura un supuesto de no sujeción.

Así la ley los declara no sujetos al impuesto sobre la renta y regulando a los supuestos de no sujeción de manera expresa.

Art. 27.- Las personas naturales que obtengan rentas por intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de depósitos en instituciones financieras supervisadas por la Superintendencia del Sistema Financiero, asociaciones cooperativas o sociedades cooperativas de ahorro y crédito, así como en sus respectivas Federaciones, domiciliadas en el país.

Están obligadas a pagar el diez por ciento del Impuesto sobre la Renta; la cual se liquidará separadamente de las otras rentas; si a las referidas rentas se les efectuaron las retenciones respectivas de acuerdo a lo regulado en el artículo 159 del Código Tributario, no deberán declararse, constituyendo la retención efectuada pago definitivo del impuesto.

Las personas naturales domiciliadas en El Salvador deberán declarar en la República de El Salvador las rentas que obtengan por depósitos en instituciones financieras del exterior, aunque hubiesen pagado Impuesto sobre la Renta u otro impuesto de igual naturaleza en el país, estado o territorio en que las obtuvo; de no haber pagado impuesto en el exterior, deberá tributar el diez por ciento en la Republica de El Salvador.

Si la tasa del impuesto referido o su proporción pagado en el exterior, es menor a la tasa del diez por ciento, deberá aplicarse a dichas rentas la diferencia de tasa y pagar el Impuesto correspondiente dentro del plazo legal.

No será sujeto a devolución, acreditamiento o deducción el impuesto pagado en el exterior en exceso a la tasa salvadoreña. Los sujetos pasivos salvadoreños distintos a las personas naturales, también deberán declarar las rentas en la República de El Salvador que obtengan por depósitos en instituciones financieras del exterior, aunque hubiesen pagado Impuesto sobre la Renta u otro impuesto de igual naturaleza en el país, estado o territorio en que las obtuvo y proceder de la manera siguiente:

a) Si la tasa aplicable en el exterior a las rentas por depósitos es menor a la tasa ordinaria regulada en la República de El Salvador, deberá incluirse dichas rentas en el cálculo del Impuesto sobre la Renta, y deducirse el impuesto total o proporcional, correspondiente exclusivamente a las mismas, que hubiese sido cancelado, a efecto de pagar el impuesto por la diferencia de la tasa.

b) Si las rentas por depósitos obtenidas ostentan en el exterior la calidad de no sujetas, exentas o no gravadas, la renta neta resultante de las mismas, deberá sumarse a la renta neta o imponible obtenida en el territorio de la República de El Salvador y pagar el impuesto respectivo.

c) Si la tasa regulada en el exterior es igual o superior a la que procede aplicar en la República de El Salvador, no deberá incluirse la renta proveniente de depósitos a que se refiere el presente inciso, para el cálculo del Impuesto sobre la Renta; en tal caso, las rentas únicamente deberán declararse en el plazo legal como rentas no sujetas.

El sujeto pasivo salvadoreño para comprobar la cuantía del pago del impuesto en el extranjero, estará obligado a presentar a la Administración Tributaria el documento que le han emitido en atención a la legislación del país del exterior en el que efectuó el pago. La Unidad de Investigación Financiera adscrita a la Fiscalía General de la República.

Informará mensualmente a la Dirección General de Impuestos Internos los datos de identificación de los sujetos y de las transacciones originadas del exterior, obtenidas de acuerdo a lo regulado en el artículo 13 de la Ley Contra el Lavado de Dinero y de Activos, en cualquier medio incluso electrónico. Como lo establece el artículo que precede encontramos en el literal “C”, un caso de supuestos de no sujeción expreso en que la ley establece que cuando las rentas provenientes de depósitos en el exterior sean igual o máximas a la tasa cobrada en el Salvador, no configuraran como elementos para ser incluidos para el cálculo del impuesto sobre la renta así se convierte en un acto que no se configura y se declara como no sujeto al impuesto correspondiente.

Otro caso notorio que la ley incluye la no sujeción es el artículo que a continuación enunciamos textualmente y veremos cómo en uno de sus incisos regula dicho tema

Art. 72. Los sujetos pasivos domiciliados que paguen o acrediten utilidades a sus socios, accionistas, asociados, fideicomisarios, partícipes, inversionistas o beneficiarios, estarán obligados a retener un porcentaje del cinco por ciento (5%) de tales sumas. Dicha retención constituirá pago definitivo del Impuesto sobre la Renta a cargo del sujeto al que se le realizó la retención, sea éste domiciliado o no.

Si a las referidas utilidades no se les efectuaron las retenciones respectivas de acuerdo a lo regulado en este Capítulo, se deberá declarar separadamente de las otras rentas obtenidas en el ejercicio o período de imposición y pagar el impuesto a la tasa del cinco por ciento (5%).

Se entenderá por utilidades, el remanente que resulte de la sumatoria de las rentas gravadas, exentas y no sujetas percibidas o devengadas por el sujeto pasivo en el ejercicio o período de imposición.

Menos los costos, gastos, deducciones y el impuesto regulado en los artículos 37 y 41 de la presente Ley.

Se comprenderá que las utilidades han sido pagadas o acreditadas, cuando sean realmente percibidas por el sujeto pasivo, sean en dinero en efectivo; títulos valores, en especie, mediante compensación de deudas, aplicación a pérdidas o mediante operaciones contables que generen disponibilidad, indistintamente su denominación, tales como dividendos, participaciones sociales, excedentes, resultados, reserva legal, ganancias o rendimientos.

La retención establecida en el presente Capítulo, por su carácter especial, prevalecerá sobre cualquier norma que la contraríe; salvo lo regulado en el artículo 158-A del Código Tributario. Como se regula anteriormente en el Art. 72 inc. 3 se encuentra un caso de no sujeción como un ejemplo claro que cuando la ley de forma expresa regula y reconoce los supuestos de no sujeción; como elementos preponderantes en las deducciones que da como resultado las utilidades percibidas por el sujeto pasivo

3.6.3. LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (IVA).¹⁰⁴

Deducción Del Crédito Fiscal En Operaciones Gravadas, Exentas Y No Sujetas. Artículo 66.- Si las operaciones realizadas en un período tributario son en parte gravadas, en parte exentas o en parte no sujetas; el crédito fiscal a deducirse del débito fiscal, se establecerá con base a un factor que se determinará dividiendo las operaciones gravadas realizadas en el período

¹⁰⁴ **LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACION DE SERVICIOS**, Decreto, Legislativo. 143, del 24 de julio de 1992, Diario Oficial. N° 143 del 31 de julio de 1992.

tributario entre la sumatoria de las operaciones gravadas, exentas y las no sujetas realizadas en dicho período, debiendo deducirse únicamente la proporción resultante de aplicar dicho factor al crédito fiscal del período tributario.

En los períodos tributarios siguientes la proporción del crédito fiscal se determinará aplicando el procedimiento anterior sobre la base de las operaciones acumuladas desde el primer período en que se aplicó la proporcionalidad, aun cuando sólo tuviere operaciones gravadas, y hasta el término del ejercicio comercial. Cuando esta norma se haya aplicado durante un ejercicio comercial, en el primer mes del ejercicio comercial siguiente, se deberá hacer un re cálculo de la proporcionalidad con los valores acumulativos de las operaciones gravadas, exentas y no sujetas realizadas en el ejercicio comercial anterior, y se redistribuirá el crédito fiscal.

Si el crédito fiscal que debió deducirse resulta ser superior al efectivamente deducido, la diferencia se sumará al crédito fiscal correspondiente al primer período tributario del ejercicio comercial siguiente y si resultare inferior, se restará del crédito fiscal de ese período.

El contribuyente deberá conservar durante el plazo que establece el Código Tributario, los registros que sirvieron de base para realizar el re cálculo de la proporcionalidad, los cuales deberán exhibirse o presentarse a la Dirección General de Impuestos Internos cuando ésta lo requiera.

Si no existen créditos fiscales atribuibles a las operaciones no sujetas al pago del impuesto y éstas provienen de actividades no habituales del contribuyente, no se incluirá tales operaciones en el cálculo de la proporcionalidad. Tampoco se incluirán en el cálculo de la proporcionalidad, las operaciones consistentes en donaciones de bienes o de servicios efectuadas por el contribuyente en los términos previstos.

en los incisos finales de los artículos 11 y 16 de esta Ley, a las instituciones a que se refiere el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de otras obligaciones tributarias que esta Ley o el Código Tributario establezcan respecto de las operaciones no sujetas.

Se consideran operaciones no sujetas al pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, aquellas que, no estando expresamente previstas en la ley como exenciones, no se enmarcan dentro de los hechos generadores establecidos en esta ley, así como aquellas que dicha ley les atribuya expresamente el carácter de no sujetas.

La proporción del crédito fiscal que corresponda a las operaciones exentas y no sujetas formará parte del costo o gasto, según corresponda.

No obstante como vemos en esta ley el legislador nos da una pequeña conceptualización de lo que se considera operaciones no sujetas en la legislación de El Salvador y además se destaca la relación que tiene la no sujeción con las exenciones.

El numeral anterior, se considerará como valor de adquisición de los bienes diferentes del dinero, el valor que los bienes tuvieron para su antecesor a la fecha de ingreso al patrimonio del sujeto pasivo que los recibiere y como fecha de adquisición esta última. En caso de no poderse determinar el referido valor, los sujetos pasivos lo valorarán a precio de mercado, los cuales podrán ser comprobados por la Dirección General de Impuestos Internos. Como se establece en el inc.7 del artículo anterior, los supuestos de no sujeción son elementos dispersos en la leyes, en este artículo encontramos una pequeña y ambigua definición y aclaración de ellos, en la que se establece que la ley puede referirse a estos de forma expresa.

CAPITULO IV
JURISPRUDENCIA RELACIONADA CON LOS SUPUESTOS DE NO
SUJECIÓN Y SU ANÁLISIS.

4.1. ANÁLISIS DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS.

Con el propósito de conocer la aplicación práctica de los supuestos de no sujeción y temas relacionados, se hace el análisis de la sentencia definitiva o firme del tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas del año dos mil once las cuales contienen:

1. Presentación o datos identificativos de la sentencia: demostraremos las generales de la resolución como el número de referencia y fecha de la sentencia identificación de los sujetos intervinientes: recurrente y recurrido y el objeto de las pretensiones y el tipo de disconformidad que da origen a dicho recurso; con la finalidad de comprobar la veracidad de la sentencia recopilada, a la vez de que proporciona la facilidad de dirigirse al correspondiente tribunal para ampliar el conocimiento de algún caso en particular.
2. Aspectos procedimentales y jurídicos de la sentencia estableceremos el tipo de recurso a utilizar y el resultado ya sea estimado o desestimado a favor del recurrente; también mencionaremos los problemas jurídicos que se sucinta en la sentencia y mediante la búsqueda de las dispuestas legales encontradas que podrán ser establecidas atreves de una o varias preguntas según sea el número de pretensiones.
3. Temas principales y secundarios: son las respuestas a los problemas jurídicos.
4. Exposición del caso o hechos facticos: en donde quede explicado.

El caso a que se refiere la sentencia que se recopila ósea el acto impugnado.

5. Argumento jurídico de las partes:

6. Actividad Probatoria citaremos las pruebas ofrecidas, la oposición a las pruebas producidas a cerca de las pruebas admitidas y haremos especial énfasis a la correspondiente valoración de cada una por separada y en caso de no existir alguna valoración o se haya prescindido de la actividad probatoria lo expondremos.

7. Doctrina o fundamento jurídico del fallo.

8. Decisión normativa aplicable: es la transcripción de la parte concerniente al resultado del juicio, originado de la doctrina antes expuesta además mencionaremos las disposiciones de las leyes utilizadas

9. comentarios críticos. Estableceremos observaciones fundadas respecto al fallo partiendo de un estudio y valoración técnica –personal.

4.2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y NATURALEZA JURÍDICA DEL TRIBUNAL DE APELACIONES IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS.¹⁰⁵

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos es una Institución que surgió inicialmente cuando se publicó la Ley Orgánica del Impuesto sobre la Renta el 2 de junio de 1915, actualmente, El Tribunal es un órgano administrativo que se rige por la “Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos “TAII” creado por decreto Legislativo No.135 de fecha 18 de diciembre de 1991, teniendo autonomía funcional en todo lo que compete, no obstante se encuentra comprendido organizativamente dentro del Ramo de Hacienda, hasta el 15 de febrero del 2006 estaba integrado por un Presidente y dos Vocales, como Tribunal

¹⁰⁵ Organigrama Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas pp.1-3

Colegiado, nombrados por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda. Por Decreto Legislativo No. 904 de fecha 14 de Diciembre del 2005, publicado en el Diario Oficial No.26, Tomo 370 del 7 de febrero del 2006 y vigente a partir del 15 del mismo mes y año, se reforma la Ley de Creación y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones, y que en adelante se llamará Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas “TAIIA”.

Estará integrado por un Presidente y 4 Vocales así: 2 Vocales especialistas en Tributos Internos y 2 especialistas en materia Aduanera, quienes desempeñan sus cargos con autonomía funcional, teniendo la facultad de dictar en forma colegiada Resoluciones definitivas, de trámite e interlocutorias y demás providencias que sean necesarias para el cumplimiento de su misión con estricto apego a las Leyes de la materia y en base a normas y principios tributarios, con el propósito de garantizar real y objetivamente el efectivo ejercicio del derecho de reclamación de los contribuyentes que la Constitución de la República reconoce y otorga a todo ciudadano, en aras de garantizar un Estado de Derecho.

4.3. ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL DE APELACIONES.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que en adelante se identificará como el TAIIA, es una Institución legalmente constituida, responsable de conocer y resolver conforme a la Constitución y

La Ley las reclamaciones que presentan los contribuyentes mediante Escritos de Interposición del Recurso de Apelación contra las resoluciones definitivas sobre liquidación de oficio, Imposición de multas, Valoración Aduanera, Clasificación Arancelaria, Origen de las mercancías y otras propias de su competencia, dictadas en la Administración Tributaria, atendiendo procesos y estándares normativos del Sistema de Gestión de la Calidad, teniendo para tal efecto autonomía funcional en forma colegiada.

Las resoluciones que el TAIIA emite son por reclamaciones de contribuyentes de los Impuestos de: Renta, IVA, Aduana, TBR, Timbres, Alcohol, y Bebidas gaseosas, cuyos fallos pueden ser: Confirmatorio, Revocatorio, Modificadorio, Inadmisible e Improcedente, así como desistimientos cuando el recurrente desiste de continuar con el recurso de apelación.

4.4. SENTENCIA NUMERO 1.

4.4.1. PRESENTACIÓN O DATOS DE IDENTIFICACIÓN DE LA SENTENCIA

Número y Fecha de la Sentencia Recurso de Apelación, con numero de referencia **Inc. 11009007T** y con fecha del día veintinueve de Julio del año dos mil once.

Identificación de los sujetos intervinientes Apelante:

1. Contribuyente XXXX SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE,
2. Tribunal en alzada: Dirección General de Impuestos Internos y de aduanas del Ministerio de Hacienda.

Objeto del recurso:

La revisión los pronunciamientos hechos por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas cinco minutos del día veinte de agosto del año dos mil diez.

Inconformidad del contribuyente XXXX sociedad anónima de capital variable, en cuanto a que las ventas realizadas por esta como intermediario en la importación de vehículos de motor.

Proporcionados al sector del transporte público se le determine q las operaciones que realiza; gozan de las exenciones tributarias establecidas en la ley y por consiguiente se les reconozcan estas a la actividad que realizan como intermediarios en la sentencia en comento de los cuales se detallan de la siguiente manera.

En los cuales son los siguientes:

- 1- Determinar saldo a favor de la Sociedad Apelante o contribuyente social por la cantidad de xxxxx, en concepto de anticipo a cuenta del impuesto a la transferencia de bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto del periodo tributario de diciembre del año dos mil siete;
- 2- Determinar en concepto de remanente de crédito fiscal que le corresponde reclamarse a la aludida contribuyente la cantidad de xxxx respecto del periodo tributario de diciembre del año dos mil siete, para ser utilizado en el periodo tributario de enero del año dos mil ocho; y
- 3- Determinar a cargo de la referida sociedad, la cantidad total de xxxx, en concepto de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los periodos tributarios de julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre del año dos mil siete.

4.4.2. ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LAS SENTENCIA

Recurso administrativo interpuesto:

Recurso de Apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, de conformidad al artículo 1 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones.

De los Impuestos Internos. Resultado: Admitido en todos sus aspectos formales y materiales y parcialmente estimados.

4.4.3. TEMAS PRINCIPALES Y SECUNDARIOS

Tema principal:

La adecuación por parte de la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas en cuanto a considerar que las operaciones de intermediación por parte de XXXX S. A de C. V. no son consideradas y no gozan de las exenciones tributarias establecidas en la ley dadas al transporte público de pasajeros en la adquisición de vehículos motores importados, por la razón que al realizarse el examen pertinente por la Administración Tributaria no fueron confirmadas como exenciones sino como ventas no sujetas por tanto la disconformidad por parte de la sociedad en comento.

4.4.4. TEMAS SECUNDARIOS

- 1) Ilegalidad de reclasificación de ventas CIF como ingresos no sujetos por la cantidad de xxxx.
- 2) Ilegalidad en la aplicación de proporcionalidad, artículo 66 de la Ley del IVA.
- 3) Ilegalidad al emitirse Informe de Auditoria carente de base legal.
- 4) Ilegalidad de objeción a gastos indispensables para la actividad.
- 5) Ilegalidad de determinación de saldo remanente de crédito fiscal.
- 6) Violación del principio de verdad material.
- 7) Violación de la garantía de audiencia constitucional.

4.4.5. EXPOCISION DEL CASO O HECHOS FACTICOS:

Los hechos descritos en la sentencia en comento establecen que la apelante no declaro ventas por un valor registrados como ventas (CIF).

Reclasificando, los señores auditores, dichos montos como ventas no sujetas a lo que XXXX S. A de C.V las considera como una exención que gozan el transporte público de pasajeros ya que la importación de bienes es un hecho gravado en principio, que por ley se decreta exento, siendo el caso de la importación de esta clase de vehículos y de fundaciones al igual lo es la prestación de servicios, por lo cual en el presente caso consta en la póliza de importación correspondiente; las operación que realiza XXXX con los trasportistas, o fundaciones u otra institución exenta, es únicamente de intermediaria y por lo tanto, ha declarado legalmente, las comisiones percibidas de la operación de importación de vehículos para el transporte.

Entre otras XXXX endosa los documentos que comprueban él envió del vehículo, para que el trasportista, realice la importación y la Dirección general de aduanas, les aplique el beneficio importando el vehículo de transporte que ha sido autorizado reponer o sustituir de manera que se materialice la exención, y sea aprovechada por la actividad beneficiada, hacerlo de otra manera haría nugatoria la posibilidad de importar vehículos conforme al artículo 45 literal I) de la ley del IVA. O de las exenciones que gozan de las fundaciones o cualquiera que goce de una exención.

En el presente procedimiento se calificó las operaciones objeto de controversia como operación no sujeta ya que las operaciones que realizaba XXXX. Cuando en la realidad esta sociedad considera que realiza prestación de servicios de intermediación por los cuales percibe una comisión que es declarada y debitada conforme a la ley, aplicando el 13 % de IVA que es acorde a las exigencias institucionales y legales para garantizar el goce.

De la exención contenida en el artículo 45 lit.I) de la ley del IVA. Así mismo la sentencia expresa que dicha sociedad posee un Club, sirvieron para la realización de capacitaciones al personal y para el esparcimiento de sus trabajadores, quienes gozan de una alternativa brindada.

La actividad sirve para la actividad misma de la empresa, porque sus empleados después de una labor semanal cuentan con la disponibilidad generalizada de un lugar de esparcimiento.

Beneficio que es a disposición de la satisfacción de los empleados y mejor desempeño laboral, encaminando a la producción de la renta, por lo tanto indispensable y necesaria para la actividad.

4.4.6. ARGUMENTOS JURÍDICOS DE LAS PARTES

Apelante: Contribuyente xxxx S.A de C.V 1. Argumentos de la sociedad apelante; Argumenta la sociedad en alzada que el informe de Auditoria no contiene los elementos suficientes y razonables para determinar el porqué de la calificación de No Sujeción.

Argumento de la Dirección General de Impuestos Internos y Aduanas.

La Administración Tributaria no comparte lo expresado por la contribuyente en alzada, debido a que al realizar el análisis al contenido del informe.

En los documentos de auditoría de fecha nueve de julio de dos mil diez, se observa que dicho informe ha sido emitido con las ilustraciones pertinentes y en atención a una real y efectiva investigación.

Es pertinente mencionar, que en virtud de la fiscalización practicada se determinó que la contribuyente en alzada factura como venta exenta las realizadas a personas naturales o jurídicas que se dedican a la actividad económica del servicio de transporte público de pasajeros.

Sin embargo, no declara las ventas CIF, constituidas por el costo de los vehículos asignados por el proveedor y puestos en aduana, procedimiento que no es correcto, debido a que se citó las ventas CIF, no se encuentra expresamente previstas en la Ley como exenciones, así como tampoco se enmarca dentro de los hechos generadores establecidos en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, razón por la cual fueron clasificados durante el procedimiento de fiscalización, como en el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas como operaciones no sujetas de conformidad a lo establecido en el artículo 66 inciso séptimo de la Ley de la materia.

En razón de lo anterior la Dirección General de Impuestos Internos tuvo a bien establecer la diferencia respecto de las exenciones y no sujeción. Así se tiene que para el profesor español Fernando Vicente – Arche Domingo.

La exención, significa que una determinada obligación tributaria, perfecta en todos sus elementos, no nace frente a un determinado sujeto por declaración expresa de la ley, pues de no ser así dicha obligación surgiría.

Por otra parte, no sujeción, es el caso en el cual la obligación tributaria no nace porque no ocurre alguno o algunos de los elementos necesarios para que así sea.

2. Argumento del Apelante.

Ilegalidad en la aplicación de la proporcionalidad del artículo 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, derivada de la calificación de ventas no sujetas por parte de los auditores fiscales.

Argumento de la Dirección General de Impuestos Internos y Aduanas. El Honorable Tribunal menciona que las operaciones realizadas.

Por la contribuyente en alzada, no obstante haberlas efectuado con contribuyentes que gozan de exención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, estas lo son para las personas jurídicas o naturales que se dedican a la actividad económica del servicio de transporte público de pasajeros, así como las ventas efectuadas a clientes con franquicias especiales, no lo son así para la contribuyentes inconforme, quien facturo de forma incorrecta como exentas las ventas de vehículos sobre los cuales endosa los documentos de importación de los clientes, operaciones que no son normadas por la Ley de la materia como exentos ni como gravados, constituyéndose como ya se dijo en ingresos no sujetos al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por no enmarcarse dentro de los hechos generadores establecidos en la Ley, en tal sentido, al haber obtenido ingresos no sujetos la contribuyentes en alzada está en la obligación de aplicar la proporcionalidad de los créditos fiscales, establecidas legalmente en el artículo 66 de la Ley de la materia.

3. Argumento del Apelante.

Que el informe de auditoría de fecha de nueve de julio de dos mil diez, que según la resolución apelada ha servido para fundamentar la pretensión liquidataria de la DGII, no se ha concretado como tal, al carecer este de una serie de ilegalidades.

Argumento de la Dirección General de Impuestos Internos y Aduanas.

Esta oficina tiene que aclarar que el informe de auditoría de fecha de nueve de julio de dos mil diez, ha sido emitido conforme a la ley y de acuerdo a la verdad material de los hechos investigados y conocidas, tal como lo estipula el artículo 3 literal h) inciso ultimo del Código Tributario, ya que durante el proceso de fiscalización se constató que la sociedad en alzada.

La cual realizo operaciones que constituyen ingresos no sujetos que ascienden a un valor total de (\$1,595,857.00), sin embargo estos no fueron declarados por la sociedad fiscalizada los cuales provienen de ingresos amparados mediante facturas de consumidor final y comprobantes de crédito fiscal, emitidos en concepto de ventas de vehículos nuevos marca Pajarito, tipo coaster, clase microbuses para transporte público a personas naturales y jurídicas dedicadas al transporte, puestas en aduanas es decir, que la contribuyente endosa los documentos de la importación al cliente cuyo monto total ascendió a la cantidad de (\$1,124,592.00) y ventas de otros tipos de vehículos efectuadas a diferentes clientes que poseen franquicias especiales.

En tal sentido la actuación de la dirección general se pronunció que bajo ninguna respectiva han vulnerado el principio de legalidad en todas sus actuaciones, tal como lo pretende asentar la expresada contribuyente pues dicha oficina ha actuado en total apego en lo dispuesto en la ley de transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicio, en relación al código tributario, con respeto absoluto e irrestricto a los procedimientos legalmente establecidos para la determinación de las obligaciones exentas no declaradas salva guardando en todo momento sus garantías constitucionales.

4. Argumento del Apelante.

Ilegalidad de los gastos Indispensable para la actividad de compras de camisas promocionales y gastos de mantenimiento del club XXXX para el esparcimiento de los trabajadores.

Argumento de la Dirección General de Impuestos Internos y Aduanas. De los créditos fiscales objetados contenidos en el informe de auditoría de fecha de nueve de julio de dos mil diez, que no fueron subsanados.

Por la contribuyente en alzada, son los relativos a compra de camisas promocionales, debido a que si bien forman parte de los fines promocionales de la contribuyente fiscalizada, a través de la verificación realizada se constató que estas son vendidas a los empleados, aunque de dichas operaciones no se genera debito fiscal; así como, los gastos de mantenimiento del Club de Recreación, en virtud a que de acuerdo a la normativa tributaria no son gastos destinados a la realización del objeto, giro o actividad de la contribuyente; por lo que los créditos fiscales provenientes de las citadas operaciones no reúnen los requisitos de deducibilidad; en tal sentido, dichas operaciones no son indispensables para el objeto, giro o actividad de la contribuyentes fiscalizada, ni para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y por lo tanto no han generado debito fiscal.

5. Argumento del Apelante.

Considera la contribuyente en alzada que existe ilegalidad en la determinación del saldo remanente de crédito fiscal, al pretender que se modifique la declaración de enero de dos mil ocho, para utilizar el monto del remanente que la oficina considera utilizable, al objetar por la aplicación de la proporcionalidad, una diferencia de (\$40,944.37), que en ningún momento determina o liquida, sino que requiere una modificación declarativa, que por naturaleza es voluntaria del contribuyente. Argumento de la Dirección General de Impuestos Internos y Aduanas.

Se ha tenido a bien que la naturaleza jurídica propia del Crédito Fiscal, de

Conformidad al artículo 61 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es el de constituirse como elemento importante dentro de la estructura tributaria y de la naturaleza misma del impuesto en referencia. Al igual que la determinación.

Procedencia en la deducibilidad del crédito fiscal se rige exclusivamente por lo estipulado en los artículos 65 y 65-A de la ley de referencia, de modo que cualquier aplicación inapropiada de un crédito fiscal, que se aparte de lo regulado en dicha norma, propicia por parte de esta Administración Tributaria la objeción de reclamación del crédito y en consecuencia incidirá en la disminución del remanente del mismo. En tal sentido la verificación y corrección del remanente de crédito fiscal que se ha determinado como deducible para la contribuyente, es primer lugar, parte de las facultades de fiscalización e investigación que le atañen a la DGII, y en segundo lugar es obligación procesal de esta dirección, el pronunciarse por medio de una declaración unilateral contenida a través de un acto administrativo de reconocimiento del legítimo remanente de crédito fiscal, computado de conformidad a la ley; de manera tal, que de resultar diferencias con lo declarado por la contribuyente, este tendrá a bien ajustar sus declaraciones a lo determinado por la Dirección General.

6. Argumento del Apelante.

Considera la sociedad apelante que se ha violentado por parte de los señores auditores el principio de verdad material regulado en el artículo 3 literal h) del código tributario, quienes se han negado a considerar los hechos de intermediación entre su concesionante Motor Corporation y el importador del vehículo de transporte.

Argumento de la Dirección General de Impuestos Internos y Aduanas.

En todo caso para llevar a cabo la fiscalización fue necesario recabar la información necesaria que permitiera determinar por parte de esta oficina la situación tributaria real de la sociedad inconforme, producto de su verificación y análisis dio como resultado el informe rendido por los auditores y según la prueba.

Que corre agregada al expediente del impuesto sobre la renta que dicha oficina llevo a nombre de la contribuyente en alzada, la actuación de dicha oficina tiene como base hechos verificados y conocidos, lo cual está en plena concordancia con el referido principio

7. Argumento del Apelante.

Que la Sala de lo Contencioso Administrativo ha emitido pronunciamientos tendientes a velar por la plena garantía de audiencia material y no solo formal, que en este caso se concreta, en que se desconoce cuáles fueron los datos utilizados por los auditores para establecer las ventas no sujetas de enero a junio de dos mil siete.

Argumento de la Dirección General de Impuestos Internos y Aduanas.

Sobre tal argumento, para establecer la ventas no sujetas de enero a junio de dos mil siete, en cumplimiento del artículo 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y a la Prestación de Servicios para realizar una correcta deducción del crédito fiscal en operaciones gravadas y exentas y no sujetas, es requisito legal que se efectuó la acumulación de las operaciones.

Realizadas por los contribuyentes, desde el primer periodo en que se aplicó la proporcionalidad, aun cuando solo tuviere operaciones gravadas, y hasta el término del ejercicio comercial; por lo que en razón de la facultad de fiscalización otorgada a los auditores designados obedecía a los periodos tributarios de julio a diciembre de dos mil siete.

Los auditores fiscales procedieron a reconocer los datos declarados por el contribuyente inconforme, en cumplimiento de la norma legal establecida en el segundo inciso del artículo 66 de la misma ley, a efecto de no caer esta administración en la ilegalidad manifestada. Al igual haciendo uso del artículo 186 del Código Tributario, permitió a la contribuyente en alzada.

Conozca de primera mano el hallazgo establecido por esta oficina fiscalizadora que determino que la contribuyente en alzada factura como venta exenta las realizadas a personas naturales o jurídicas que se dedican a la actividad económica del servicio de transporte público de pasajeros, así como ventas efectuadas a diferentes clientes que poseen franquicias especiales, registrando el total del documento emitido en los libros de ventas respectivos; no obstante, únicamente declara lo correspondiente a sus ingresos gravados por corresponder a la comisión que percibe más los gastos notariales.

Sin declarar las ventas CIF, no se encuentran expresamente previstas en la ley de la manera como exenciones, así como tampoco se enmarcan dentro de los hechos generadores establecidos en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, razón por la cual fueron clasificados durante el procedimiento de fiscalización, como operaciones no sujetas de conformidad a los establecido en el artículo 66 inciso séptimo de la ley de la materia.

4.4.7. DOCTRINA O FUNDAMENTO JURÍDICO DEL FALLO:

1. DE LAS OPERACIONES NO SUJETAS DETERMINADAS

La administración tributaria determino que la impetrante social durante los periodos tributarios de julio a diciembre del año dos mil siete, omitió declarar operaciones no sujetas por la cantidad (XXXX) provenientes de ingresos amparados mediante facturas de consumidor final y comprobantes de crédito fiscal, emitidos en concepto de ventas de vehículos nuevos marca Pajarito, tipo Coaster, clase microbuses para el transporte público de pasajeros, a personas naturales y jurídicas dedicadas al transporte, puestas en aduanas, así como ventas de otros tipo de vehículo.

Realizadas a diferentes clientes que poseen franquicias especiales, en los cuales la contribuyente endosa los documentos de importación de vehículos a los clientes previo a la importación definitiva de estos, desglosando la apelante en el documento que emite, una parte como venta exenta y la otra parte la refleja en la columna de ventas gravadas, pero al momento de registrar los documentos emitidos la parte reflejada como exenta la registra en los libros de ventas respectivas en una columna denominada "ventas CIF", compuesto por el costo de los vehículos asignados por el proveedor y puesto en aduana, advirtiéndole la Dirección General que dichas ventas no son incorporadas a las declaraciones del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, debido a que únicamente declaran como ingresos gravados con la tasa de trece por ciento (13%) del impuesto.

La comisión de la contribuyente, más gastos notariales, los cuales son registrados y declarados como ingresos gravados, al mismo tiempo.

La administración tributaria verifico que para efectos contables dichas ventas son llevadas a una cuenta de ingresos por su valor total documentado, las cuales son registradas en la cuenta de ingresos identificada con el código 51101 denominada venta de vehículos nuevos.

La dirección General que la recurrente ha facturado incorrectamente como ventas exentas, las denominadas ventas CIF (costo de los vehículos asignados por el proveedor y puestos en aduanas), sobre los cuales endosa los documentos de importación a los clientes, ya que tales operaciones de acuerdo a la normativa aplicable no son tipificadas ni como gravadas, constituyéndose de acuerdo a la Ley de la Materia en ingresos no sujetos al impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.

Por su parte, la apelante social argumenta en síntesis que no califica las operaciones objeto de controversia como operaciones no sujetas.

Porque no las efectúa, ya que en realidad lo que realiza es una prestación de servicios de intermediación por los cuales percibe una comisión que es declarada y debitada conforme a la ley, para garantizar el goce de la exención otorgada a los sujetos transportistas y otros sujetos con franquicias especiales, lo cual consta en las pólizas de importación correspondiente.

Por lo tanto, la operación que realiza con los transportistas u otros sujetos exentos, es únicamente de intermediación, por lo que XXXX endosa los documentos que comprueban el envío del vehículo, para que el transportista o sujeto con franquicia realice la importación.

La dirección general de aduanas la aplique el beneficio, de manera que se materialice la exención y sea aprovechada por la actividad beneficiada, hacerlo de otra forma haría nugatoria la posibilidad de importar vehículos conforme al artículo 45 letra I) de la ley de la materia, o de las exenciones que gozan los sujetos con franquicia.

El tribunal tiene a bien señalar que dentro de la clasificación tripartita de los tributos, encontramos a los impuestos, el impuesto según lo establecido en el artículo 13 de Código Tributario, es el tributo exigido sin contraprestación.

EL TRIBUTO.

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.

Asimismo, la doctrina de los expositores del derecho señalan que el impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hecho imponible) situaciones estas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores.

(Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario, 8° edición editorial Astrea, Buenos Aires Argentina 2002 pagina 157. Este hecho imponible o hecho generador, se define como el supuesto previsto en la norma. Presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Ahora bien, en la no sujeción el nacimiento de la obligación tributaria no se origina, debido a que no ocurre o no se verifica alguno de sus elementos necesarios para que se configure el hecho imponible.

La presencia de estos elementos es necesaria para analizar si estamos ante un supuesto que funciona correctamente como condición para que su configuración haga surgir el mandato de pago.

Estos elementos o aspectos que deben configurarse en los hechos generadores de los distintos tributos que integran un régimen legal son los denominados elementos material, personal, espacial, temporal y cuantificante, aunque para algunos autores este último no es elemento integrante del hecho generador.

El elemento material; consiste en la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halle.

El elemento personal:

Está dado por aquella persona que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue descrita al definir la ley el elemento material.

El elemento temporal:

Es el aspecto que indica el momento en que se configura el hecho generador o el momento en que el legislador tiene por configurada.

La descripción del comportamiento objetivo contenido en el elemento material del hecho generador.

Y en cuanto al cuantificante del hecho generador, tiene la trascendental función de dimensionar la porción de capacidad contributiva.

A cada hecho generador realizado, mediante este elemento el legislador pretende encontrar una congruente vinculación entre la acción del destinatario legal tributario, previamente considerada como hipótesis de la norma, y el importe tributario que se debe pagar ante la realización de esa acción.

Al analizar la ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, promulgada por medio del Decreto Legislativo N° 296, de fecha veinticuatro de julio del año mil novecientos noventa y dos, publicado en el Diario Oficial N°143, Tomo N° 316 de fecha treinta y uno de julio del mismo año, se observa que esta establece en su artículo 1, un impuesto que se aplicara a la transferencia, importación, internación, exportación, y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma.

La ley del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, contiene en su texto cinco hechos generadores: la transferencia de dominio de bienes muebles corporales, el retiro de las empresas de bienes muebles corporales, la importación de internación de bienes y servicios, las prestaciones de servicios y las exportaciones.

La ley de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, contempla una serie de hechos generadores, entre ellos.

Artículo 4 de dicha ley señala que: constituye hecho generador del impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles.

Por su parte, el artículo 5 del mismo cuerpo legal dispone que en el concepto de bienes muebles corporales se comprende cualquier bien tangible que sea transportable de un lugar a otro por sí mismo o por fuerza o energía externa. Aclarando en su inciso segundo, que los títulos valores y otros instrumentos financieros se consideran bienes muebles incorpóreos.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 7 literal d) de dicha ley. El artículo 6 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, señala que para los efectos de dicha ley se entiende como transferencia de dominio de bienes corporales, no solo la que resulte del contrato de compraventa por el cual el vendedor se obliga a transferir el dominio, de un bien y el comprador a pagar su precio, sino también las que resulten de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto, transferir o enajenar a título oneroso el total o una cuota del dominio de esos bienes, cualquiera que sea la calificación o denominación que le asignen las partes o interesados, las condiciones pactadas por ellos o se realice a nombre y cuenta propia o de un tercero.

Agregando el artículo 7 de la citada ley, que en el concepto de transferencia de dominio, como hecho generador del impuesto se entiende comprendidos, entre otros, los siguientes actos, convenciones o contratos que se refieran a bienes muebles corporales provenientes de... d) Cesión de títulos de dominio de bienes muebles corporales.

2. DE LAS COMPRAS DE CAMISAS PROMOCIONALES Y GASTOS DE MANTENIMIENTO DEL CLUB.

La contribuyente social en relación a las compras y créditos fiscal objetado manifiesta son indispensables para el objeto giro o actividad de la sociedad, porque han servido para promocionar y publicar a la empresa, y los segundos sirvieron para el esparcimiento de sus trabajadores.

Quienes después de una jornada semanal de trabajo cuentan con la posibilidad de un lugar de esparcimiento, beneficio que es revertido en la satisfacción de sus empleados y mejor desempeño laboral, por lo tanto los gastos son indispensables y necesarios para su actividad.

Este tribunal advierte que el artículo 65 de la ley de la materia, establece en lo pertinente: Únicamente será deducible el crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal en la forma indicada en el artículo 64 de esta ley, en los casos siguiente:

Adquisiciones de bienes muebles corporales destinados al activo realizable.

Adquisiciones de bienes muebles corporales destinados al activo fijo, cuando en este conserven su individualidad y no se incorporen a un inmueble. Desembolso efectuados para la utilización de servicios, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos, sea por precio alzado o por administración de obra o de cualquier otra modalidad de contratación.

Gastos generales destinados exclusivamente a los fines de la realización del objeto, giro o actividad del contribuyente, tales como fletes o acarreos, energía eléctrica, teléfono o agua.

Las operaciones mencionadas en los numerales anteriores deberán ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y que por tanto generen debito fiscal, o de la operaciones gravadas con tasa del cero por ciento, caso contrario no será deducible el crédito fiscal.

En tal sentido, al no verificarse lo indispensable de las compras de bienes.

Servicio objetado, con el objeto, giro o actividad realizada por la sociedad y llevado a cabo por la contribuyente es precedente confirmar la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas.

3. DE LA ILEGALIDAD EN LA DETERMINACIÓN DEL SALDO REMANENTE DEL CRÉDITO FISCAL.

La sociedad impetrante alega en síntesis:

- i) Que el acto impugnado carece de la prestación de cobro de montos dinerarios, lo cual anula el acto por carecer de contenido liquidatario;
- ii) Que la Dirección General carece de facultades legales para solicitar la modificación de las declaraciones de impuesto de IVA, del periodo tributario de diciembre del año dos mil siete y del periodo de enero del año dos mil ocho, ya que este último no fue fiscalizado;

Al respecto este tribunal tiene a bien señalar, que el acto de liquidación oficiosa de impuestos es generalmente entendido como el acto de la Administración Tributaria en virtud del cual se determina la existencia y la cuantía de una obligación pecuniaria derivada de la relación jurídica-tributaria, la cual produce como efecto la exigibilidad de dicha obligación a cargo del sujeto pasivo, una vez alcanzado el estado de firmeza el acto que la contiene; o como el acto administrativo tributario en virtud del cual, la administración tributaria, 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.

No obstante, la sala de lo contencioso administrativo de la Honorable Corte suprema de Justicia, en sentencia.

Pronunciada a las quince horas cinco minutos del día veintiocho de junio de dos mil seis, referencia 89-t-04, sostenido lo siguiente la actividad liquidadora no siempre se traduce en la determinación de la existencia del hecho imponible y en la fijación de la cuantía de la obligación tributaria derivada de aquel.

Y poner de manifiesto la existencia de un crédito a favor del sujeto pasivo, dirigiéndose en este caso a determinar la procedencia y cuantía de la devolución tributaria a la que habrá de hacer frente la Hacienda Pública.

Al analizar la resolución objeto de impugnación, se observa que la administración tributaria concluyo con la determinación de impuestos a pagar para los periodos tributarios comprendidos de julio a noviembre del año dos mil siete, y con la determinación de remanentes de crédito fiscal respecto del periodo tributario de diciembre del mismo año, para ser utilizado en el periodo tributario de enero del año dos mil ocho.

Es decir, las expresada resolución no computo el impuesto a pagar respecto del último periodo fiscalizado si no únicamente una disminución del remanente del crédito fiscal declarado por la impetrante, debido a que la investigación que efectuó la dirección general se determinaron operaciones no sujetas no declaradas y se objetaron compras y créditos fiscales.

En cuanto a la dirección general carece de facultades legales para solicitar la modificación de las declaraciones de impuesto del IVA, en los periodos en los que se determina el remanente del crédito fiscal, este tribunal señala que el impuesto de transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios constituye un impuesto de tipo valor agregado, el cual utiliza el método llamado de impuesto contra impuesto para determinar el valor agregado presente en cada operación agregada. En ese sentido, por la naturaleza de dicho método de impuesto contra impuesto.

Resulta a veces que existe a favor del contribuyente un remanente de crédito fiscal, por ser superior el crédito del mes al débito el periodo tributario. En cuanto al alegato de la administración tributaria no tiene facultades legales para solicitar el reintegro de remanentes de créditos fiscales este tribunal declara a la contribuyente social.

Que del examen a la resolución impugnada no se verifica solicitud alguna de reintegro a crédito fiscales utilizados indebidamente, por lo que debe desestimarse dicho alegato.

4. DE LAS COMPRAS Y CRÉDITOS FISCALES SUBSANADOS EN LA ETAPA DE APERTURA A PRUEBAS.

Advierte este tribunal, que en el informe de auditoría de fecha nueve de julio del año dos mil diez, se objetó la deducción de compras y créditos fiscales relativos a la adquisición de alimentos y bebidas, gastos por mantenimiento de un helicóptero y por la duplicidad de deducción del crédito fiscal por la adquisición de chalecos salvavidas blindados, los cuales se detallan en el anexo tres de dicho informe, mostrando la apelante su conformidad con las objeciones realizadas por ese conceptos, lo cual se materializo mediante la presentación el día trece de agosto del año dos mil diez, de las declaraciones modificatorias del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, números: uno cero siete cero tres cero cinco seis nueve dos seis cinco (107030569265) y uno cero siete cero tres cero tres seis tres cinco nueve seis (107030363596), correspondientes a los periodos tributarios de octubre y noviembre del año dos mil siete, respectivamente, efectuando la contribuyente el pago del impuesto por las cantidades de (xxxx). Según se consta en los anexos 1 y 2 del informe de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas (folios 764 al 766 del expediente).

Por lo que es tribunal, procederá a reconocer el impuesto pagado mediante las citadas declaraciones modificatorias, a efecto de no crear duplicidad en el pago del impuesto.

G) DE LA ACTIVIDAD PROBATORIA:

Pruebas ofrecidas:

Analizada la sentencia en comento se aportó prueba documental por parte de la sociedad información y documentos y libros contables de dicha sociedad al igual facturas de consumidor final y comprobantes de créditos fiscales al igual se aportó el expediente administrativo del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación d servicios a nombre de la contribuyente proporcionado por parte de la Dirección General de Impuestos Internos. Informe de verificación de fecha dieciocho de agosto de dos mil diez.

Auto en el que la Dirección General de Impuestos Internos Fotocopias solicita a la sociedad de cada folio de los libros de venta de IVA donde han sido registradas las ventas (CIF) de cada uno de los periodos fiscalizados.

Prueba admitida:

La prueba admitida que se verifica como admitida tácitamente es la documental que proporciona la Dirección General de impuestos internos por medio del expediente del contribuyente y prueba pericial. Informe de la Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba de fecha dieciocho de agosto de dos mil diez.

Prueba valorada:

Es por ello que tanto en el anexo 3 del informe de auditoría de fecha nueve de julio de dos mil diez, del informe de fecha dieciocho.

De agosto del citado año, emitida por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas se consigne como ventas no sujetas, operaciones acumuladas de enero a junio de dos mil siete.

La cantidad de xxxx sin que lo anterior implique que se ha fiscalizado ilegalmente a la contribuyente en alzada en dichos periodos tributarios. Sobre lo manifestado por la contribuyente inconforme.

Esta oficina tiene a bien aclarar que el informe de auditoría de fecha nueve de julio de dos mil diez ha sido emitido conforme a la ley. Libros de ventas respectivos confrontados por los auditores. Constancias de Ingresos al fondo General de la Nación emitidas por la División de Recaudación de la Dirección General de Tesorería que reflejan que los fondos ingresaron respectivamente al Fondo General de La Nación.

Certificación de las declaraciones modificatorias del Impuesto a la transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios

4.4.8. DECISIÓN Y NORMATIVA APLICABLE:

Citamos literalmente el fallo. La decisión que llego el tribunal, es de la siguiente manera, por tanto: de conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la ley de Organización y Funcionamiento del tribunal de apelaciones de los impuestos internos y de aduanas este tribunal resuelve: modifícase la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas cinco minutos del día veinte de agosto del dos mil diez, a nombre de (XXXX), en el sentido

Siguiente: confirmase el saldo a favor determinado, por la cantidad de (XXX), en concepto de anticipo a cuenta del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto del periodo tributario de diciembre del año dos mil siete; ajustase en cuanto:

a) La determinación de remanente de crédito fiscal por la cantidad de (XXXX), respecto del periodo tributario de diciembre del años dos mil siete, para ser utilizado en el periodo tributario de enero de dos mil ocho;

4.4.9. COMENTARIO CRÍTICO:

De la misma manera que la Administración Tributaria aprobamos que las actividades realizadas por la sociedad xxxx. Se adecuan a la función de intermediación que esta exponía de la misma manera nosotros consideramos que no encaja en la excepción contenida en el artículo 45 literal i) de la Ley del IVA, ya que la importación de dicho autos se realizaba a través del traspaso correspondiente y dicho actividad se realizaba dentro del territorio de El Salvador, por lo cual el hecho imponible se configuraba desde el momento de la manifestación que dicho propiedad de los vehículos.

La sociedad por lo que quedaba en manifiesto la capacidad contributiva y por consiguiente el pago del impuesto establecido en la ley, de la misma manera vemos como acertada la clasificación hecha por la Administración Tributaria al considerar que tales ventas son tipificadas como supuestos de no sujeción.

4.5. CASO PRESENTADO: A LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS.

4.5.1. PRESENTACIÓN O DATOS DE LA CONSULTA:

Número y fecha de la sentencia: 12101-opg-08-2008 veintiocho de Enero de 2008. Identificación de los sujetos intervinientes: consultante: Banco (YYYY).

Consultado: Dirección General de Impuestos Internos y Aduanas.

Objeto del recurso: Es la consulta realizada por parte del Banco (YYYY) a través de su apoderado General Judicial a la D.G.I.I.

Para que el instrumento financiero denominado “Fideicomiso de Garantía” propuesto pueda ser utilizado en la práctica, siendo necesario contar con la opinión de tan honorable oficina con el propósito que se confirme el sentido y el alcance del artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre transferencia de Bienes Raíces en cuanto a la exención establecida en el ordinal 9° con el fin de que exista claridad para todas las partes involucradas y se dé inicio a utilizar esta figura relevante a funcionar en el sistema financiero.

4.5.2. ASPECTOS PROCEDIMENTALES

Consulta planteada: solicitar la opinión de la Dirección General de Impuestos Internos y Aduanas en torno a la exención establecida en el numeral 9 del artículo uno de la Ley de Impuesto sobre la Traslación de Bienes Raíces.

Resultado de la consulta: Aprobación por parte de la Dirección General de Impuestos Internos y Aduanas en todos sus puntos y recomendación en la variable de la figura de fideicomiso de garantía a cada caso en concreto.

4.5.3. TEMAS PRINCIPALES Y SECUNDARIOS:

Tema Principal: La consulta del instrumento financiero denominado “Fideicomiso de Garantía” el cual pueda ser utilizado en la práctica, por lo que necesario contar con la opinión de la Dirección General de Impuestos Internos y Aduanas, en donde se confirme el alcance del artículo 1 excepción 9° establecida en la ley de Impuesto sobre Traslación de Bienes Raíces.

Con el fin de que exista claridad para todas las partes involucradas, inclusive para los notarios que otorguen las escrituras públicas de fideicomiso y en donde se relacione la transferencia del inmueble pues estos tienen que declarar notarialmente que dicha operación está exenta del pago del impuesto de transferencia. Tema secundario: Radica principalmente en que exista la correcta diferenciación entre el traspaso de propiedad.

Que realizan como consecuencia del fideicomiso de garantía. Y se diferencie y se establezca que no es la misma finalidad como la que tiene un adquirente que asume normalmente la propiedad plena por el acto traslativo de dominio.

4.5.4. EXPOSICIÓN DEL CASO O HECHO FACTICO

Que el Banco (XYYY) pretende introducir a corto plazo en el sistema Financiero, como consecuencia del seguimiento al Plan de nación impulsado por el ejecutivo de este país nuevo instrumento que ayude con el fomento del sector de la construcción, razón por la cual ha diseñado el fideicomiso de garantía, en donde esa institución interviene como fiduciario. El fideicomiso de garantía su consecuencia natural será el permitir una venta del inmueble mucho más rápida que los procedimientos judiciales también incursionar en el cuidado de proteger los derechos del deudor, al incorporar en el procedimiento una fase de arbitraje brindara una oportunidad para interponer todos los alegatos de defensa que existan este instrumento ya fue presentado a la Superintendencia del Sistema Financiero, y a la defensoría del consumidor.

Por lo que plantea el banco (XYYY) establece la forma en que funcionara el fideicomiso de garantía por lo esté representa la normal relación que a la fecha existe entre el deudor y el Banco, en donde aquel al encontrar nuevas ofertas de crédito con tasas de intereses más bajas y menores requisitos crediticios podrá hacer un crédito para una compra de inmueble nuevo.

Generando con ello mayor demanda en la construcción. Una vez firmado el crédito en el mismo acto de hará el traspaso de la propiedad fiduciaria del inmueble adquirido al fideicomiso., el cual quedara como garantía de las obligaciones del deudor para con un banco determinado el deudor se reserva el derecho de usar el inmueble bajo la condición resolutoria.

De darse por terminado dicho derecho si cae en mora de más de 120 días. Una vez documentado el fideicomiso y el traspaso de inscribirán en el Centro Nacional de registro para dar publicidad legal y formal que las leyes especiales.

Establecen, si el deudor cumple con su obligación crediticia en la forma pactada en el fideicomiso le traspasa de nuevo al deudor o fideicomitente el inmueble fideicomitado y con ello termina la nueva figura y en caso de que el deudor llegase a tener más de 120 días de mora, el Banco acreedor iniciara un proceso de arbitraje, el cual tendrá por finalidad conceder al deudor un plazo adicional de 30 días para que pueda solventar su situación financiera y en caso que la mora continúe concederle un justo juicio por medio de la jurisdicción arbitral.

El cual lo ha diseñado para que pueda llevar a cabo a través de la Cámara de Comercio en el plazo no mayor de cuarenta y cinco días. Manifiesta que en caso el Banco logre establecer la mora del deudor a través de un laudo arbitral este lo notificara al fiduciario el cual comience los actos preparatorios a la comercialización del inmueble.

Para garantizar el respeto a la fijación del precio, se auxiliara de la Cámara Inmobiliaria, quien a través de peritos autorizados por la Superintendencia del Sistema Financiero fijara el mejor valuó del mercado.

Al realizarse dicho acto, el cual espera que pueda realizarse en un plazo no mayor a 8 días comenzara con el proceso de comercialización a través de todos los afiliados a la Cámara Inmobiliaria una vez vendido el inmueble y pagados los saldo adeudados a la comercializadora, a la alcaldía, ala Banco, al fiduciario se entregaran los saldo remanentes al deudor. Así los traspasos de propiedad que realizan como consecuencia de un fideicomiso de garantía tiene como base una “transferencia sui generis” o especial.

En donde resulta que el Banco fiduciario la propiedad adquirida carece jurídicamente de contenido económico.

Cuando el fiduciario hace de nuevo el traspaso al fideicomitente después del plazo establecido, no hay intención por alguna de las partes de obtener lucro en tal acto jurídico no existe ninguna contraprestación a la transferencia como cuando se realiza en una compraventa normal.

4.5.5. ARGUMENTOS JURÍDICOS DE LAS PARTES

Consultante:

La exención en comento estipulada en el artículo 1 numeral 9 de la referida ley de Impuesto de Traslado de Bienes Raíces, la cual prescribe que: “Se grava la transferencia de Bienes raíces, por acto entre vivos, salvo las excepciones siguientes:

9° fideicomiso entre vivos a favor del fideicomitente, cuando los bienes fideicomitados vuelvan a este después del plazo.” Con base en lo anterior plantea el siguiente análisis.

Que no se grava la transferencia cuando suceden los siguientes elementos:

- a) Que sea un fideicomiso entre vivos, lo que se aplica en el instrumento de Garantía, pues es un acto que se realiza entre las partes contratantes no dependerá de la muerte del fideicomitente;
- b) Que el fideicomiso sea a favor del fideicomitente, este elemento considera, también se cumple en el caso, pues el fideicomitente además de salir beneficiado con este tipo de garantías, al poder obtener mejores condiciones crediticias o acceso a créditos no disponibles de otra forma, es nombrado en la misma escritura del fideicomiso o fideicomisario de la operación.

c) Que los bienes fideicomisitos vuelvan al fideicomitente después del plazo, este requisito también se afirma y se presenta en el fideicomiso de garantía, al designarse en la misma escritura al fideicomitente como receptor fideicomisario del inmueble al final del plazo y en caso que se hayan cumplido satisfactoriamente las obligaciones crediticias.

Asimismo externaliza que cuando el fideicomitente compra y adquiere el inmueble por primera vez, existe un pago del impuesto sobre la transferencia del inmueble, situación por la cual la Hacienda Pública no estaría teniendo una disminución de ingresos en este rubro, muy por el contrario asegura, al expandirse el sector de la construcción pudiera incrementar el recaudo de los impuestos atreves del IVA o del impuesto sobre la renta. Que si exigieran el pago del impuesto sobre Tránsito de Bienes Raíces, cuando el Inmueble objeto del fideicomiso es entregado al Banco beneficiario, como dación en pago de la deuda, o bien cuando el inmueble transferido a un tercero producto de subasta, pues ya cumpliría el requisito establecido en el literal c) anterior es decir no volvería al fideicomitente.

En virtud de todo lo anteriormente expuesto y de conformidad con el artículo 26 del Código Tributario, solicita la opinión de esta Dirección General de Impuestos Internos y aduanas respecto del alcance y el sentido del artículo 1 numeral 9 de la ley de transferencia de bienes raíces.

La exención regulada en el mismo se extiende tanto a la transferencia sobre inmuebles que realizan. Para la constitución del fideicomiso, así como para la transferencia que realiza el fiduciario a favor del fideicomitente a la finalización del plazo del fideicomiso.

Dirección General de Impuestos Internos y Aduanas. En atención a escrito presentado a esta dirección General el día quince de noviembre de dos mil siete. Luego de haber analizado la situación planteada por el BANCO.

Con base a lo expresado en la exención 9ª del artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre Traslación de Bienes Raíces, prevé una exclusión al pago del impuesto, relacionado con la figura del fideicomiso de ahí que, si una de esas condiciones legales no se cumple y de exceder la operación de la tarifa establecida en el artículo 4 de la Ley de la materia, será un imperativo el pagar el correspondiente impuesto sobre transferencia de bienes raíces.

Ahora bien en el caso subjudice, la pretensión del BANCO (XYYY), está orientada que la Administración le indique si la disposición legal en comento, resulta aplicable a la transferencia de Bienes Inmuebles que hace el fideicomitente al fiduciario para la constitución de un fideicomiso de garantía, así como a la transferencia que realice el fiduciario a favor del fideicomitente a la finalización del plazo mismo.

Las anterior disposiciones legales y definición transcrita resulta que, el objeto imponible del impuesto sobre la Traslación de Bienes Raíces se encuentra conformado por la transferencia completa y no restringida del dominio o propiedad de los bienes raíces o inmueble. Es decir que el obligado al pago del mismo será, toda aquella persona natural o jurídica que tiene la facultad de poseer exclusivamente un bien inmueble, sin más limitaciones que las establecidas por la ley o por su propia voluntad.

En ese orden de cosas puede acotarse, que la razón por la cual en el ordinal 9 del artículo 1 en referencia no se grava con el referido impuesto del fideicomiso constituido en la forma ahí provista.

En la constitución del fideicomiso como en la finalización del plazo estipulado en el mismo, no opera la transferencia del dominio o propiedad que es objeto imponible del impuesto, porque tal transmisión fiduciaria no es completa por tanto, dicha operación se enmarca en el plano de la no sujeción para los propósitos del impuesto sobre la transferencia de Bienes Raíces.

4.5.6. DOCTRINA O FUNDAMENTO JURÍDICO

Fundamento jurídico del solicitante: En efecto la exención 9 del artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre Tránsito de Bienes Raíces, prevé una exclusión al pago del impuesto, relacionado con la figura del fideicomiso. De acuerdo con esa normativa tributaria, tres son las condiciones que deben cumplirse o concurrir para que dicha exclusión sea legalmente aplicable, tales condiciones son:

- 1- Que sea un fideicomiso entre vivos.
- 2- Que el mismo sea a favor del fideicomitente.
- 3- Que los bienes fideicomitados vuelvan al fideicomitente después del plazo estipulado en el instrumento de constitución.

De ahí que, si una de esas condiciones legales no se cumple y de exceder la operación de la tarifa establecida en el artículo 4 de la Ley de la materia, será un imperativo el pagar el correspondiente impuesto sobre transferencia de bienes raíces.

Ahora bien en el caso subjuice, la pretensión del BANCO (XYYY), está orientada que la Administración le indique si la disposición legal en comento, resulta aplicable a la transferencia de Bienes Inmuebles que hace el fideicomitente al fiduciario para la constitución de un fideicomiso de garantía, así como a la transferencia que realice el fiduciario a favor del fideicomitente a la finalización del plazo mismo. En este sentido y conforme a la ley de Impuesto Sobre Tránsito de Bienes Raíces, es necesario hacer las siguientes consideraciones jurídicas. Que de acuerdo a la Ley de Impuesto de Tránsito de Bienes Raíces, el hecho generador del impuesto, se encuentra configurado por la transferencia de Bienes Raíces, realizada por acto entre vivos.

El artículo 2 de la misma ley establece que, son sujetos obligados al pago del impuesto, la persona natural o jurídica, que adquiere bienes raíces de conformidad prevista en la misma.

Conforme al inciso primero del artículo del Código Civil, se llama dominio o propiedad del derecho de poseer exclusivamente una cosa y gozar y disponer de ella, sin más limitaciones que las establecidas por la ley o por la voluntad del propietario.

Las anterior disposiciones legales y definición transcrita resulta que, el objeto imponible del impuesto sobre la Traslación de Bienes Raíces se encuentra conformado por la transferencia completa y no restringida del dominio o propiedad de los bienes raíces o inmueble. Es decir que el obligado al pago del mismo será, toda aquella persona natural o jurídica que tiene la facultad de poseer exclusivamente un bien inmueble, sin más limitaciones que las establecidas por la ley o por su propia voluntad.

En ese orden de cosas puede acotarse, que la razón por la cual en el ordinal 9 del artículo 1 en referencia no se grava con el referido impuesto.

El fideicomiso constituido en la forma ahí provista, es porque tanto en la constitución del fideicomiso como en la finalización del plazo estipulado en el mismo, no opera la transferencia del dominio o propiedad.

Que es objeto imponible del impuesto, porque tal transmisión fiduciaria no es completa por tanto, dicha operación se enmarca en el plano de la no sujeción para los propósitos del impuesto sobre la transferencia de Bienes Raíces.

En el artículo 1235, al establecer que, el fiduciario ejercerá las facultades de acuerdo con las cláusulas del acto constitutivo, y en su defecto las modalidades previstas en dicha disposición legal; lo que indica que no existe una transferencia del dominio.

Pues el fiduciario no tiene una disponibilidad plena de los bienes fideicomitidos, sino que está limitado a administrar y entregar dichos bienes a la persona indicada en el acto de constitución.

4.5.7. DOCTRINA.

Según el diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, del Doctor Manuel Osorio, el término “adquirir” hace regencia a obtener la propiedad de una cosa que antes pertenecía a otro o que no tenía dueño.

El autor Jorge A. Domínguez Martínez en su obra “fideicomiso ante la teoría del negocio jurídico”, al hacer referencia a la afectación de bienes que hace el fideicomitente al favor de fiduciario, Expone”.... Si se trata de la constitución de un fideicomiso lo que se trasmite a la fiduciaria mediante ese acto de disposición que consiste en fideicomitir ciertos bienes o derechos es precisamente el derecho de disposición que por la propiedad se tiene sobre ellos.

Así pues, por medio del ejercicio de la facultad de disponer de una cosa o de un derecho, se trasmite ese mismo derecho a la fiduciaria la que ejercita ese derecho de disposición de acuerdo con las instrucciones recibidas, para la consecución del fin de que se trate”.

“Aceptar una trasmisión plena de la propiedad a favor de la fiduciaria, aun en el fideicomiso cuyos fines sea la trasmisión de la propiedad de los bienes fideicomitidos al fideicomisario o a terceras personas.

Este fideicomiso es conocido como “traslaticios de dominio” se traducirá en una situación tan absurda como que la fiduciaria pudiera disponer libremente, en su provecho de tales bienes, o, inclusive, que estos formaran parte de la masa de la quiebra de una fiduciaria fallida, posibilidades una y otra totalmente desechadas por la ley.

4.5.8. DECISIÓN NORMATIVA APLICABLE.

Luego de haber analizado la situación planteada por el escrito presentado a esta oficina Dirección General de Impuestos Internos y aduanas, el día quince de noviembre de dos mil, siete, esta oficina con base a lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución de La República de El Salvador, en relación a lo establecido en los artículos 4 literal a) y 26 del Código Tributario: Ahora bien en el caso concretamente consultado esta dirección general estima.

Que si bien el fideicomiso de garantía a que se refiere el banco multisectorial de inversiones, está provisto que el bien inmueble fideicomitado vuelva al fideicomitente, es decir; si es este en quien en efecto reciba el bien fideicomitado al finalizar el plazo del mismo.

Los elementos configurativos del contrato, se adecuarían plenamente a la situación tributaria provista en los extremos del ordinal 9 del artículo 1 de la ley de impuestos sobre transferencia de Bienes Raíces.

Por consiguiente tanto la afectación que hace el fideicomitente en el acto de constitución del fideicomiso, como la devolución de dicho bien que este realice a favor del primero, no genera la obligación de pago del impuesto. Sin embargo, es preciso señalar en virtud de tratarse el presente caso de “fideicomiso de garantía” en el cual cabe la posibilidad de efectuar la venta del bien fideicomitado en razón de no cumplirse la obligación garantizada, para cubrir al acreedor del fideicomitente, el importe de sui crédito.

4.5.9. COMENTARIOS CRÍTICOS.

La presente consulta hecha a la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas, fue realizada de manera correcta para poder conocer el alcance del “fideicomiso de garantía” y que esta oficina adecue.

La figura y ser reconocida como una exención tributaria contemplada y establecida en la Ley de Impuesto sobre Traslado de Bienes Raíces.

La Dirección en concreto es la encargada de dar una interpretación correcta a la consulta planteada por lo que esta oficina no solo expuso su conformidad a la consulta planteada y se manifestó estableciendo que la figura se adecuaba perfectamente a lo establecido en el artículo 1 numeral 9ª de Ley de Impuesto sobre Traslado de Bienes Raíces.

Se agrega un punto de vista relevante considerando que según su criterio esta disposición no solo encaja en la figura de lo que se denomina una exención tributaria sino que definió y sistematizó a la situación planteada clasificándola como un supuesto de no sujeción por lo que consideramos correcto el planteamiento de la dirección porque al establecerse el hecho imposible establecido en la ley no logran configurarse o evidenciarse.

Los elementos del hecho imponible al no configurarse de forma completa el dominio o propiedad que es objeto imponible del impuesto en el traspaso por lo que a través de ello surge un nuevo criterio al considerarlo la Dirección como un supuesto de no sujeción tesis que apoyamos en forma completa y desarrollado.

De igual manera concordamos con la Dirección General de Impuestos Internos y de Aduanas, en el caso de que tras no cumplirse la obligación.

En caso de un fideicomiso de garantía, en el cual cabe la posibilidad de efectuar la venta del bien fideicomisito en razón de no cumplirse la obligación garantizada para cubrir al acreedor del fideicomitente.

En el importe de su crédito, con el producto de su enajenación, expresa que dicha operación de venta escaparía del ámbito de aplicación de la exclusión, la venta realizada en dichos términos estaría gravada.

Con el impuesto de Bienes Raíces al concretarse ese supuesto. Por lo que se considera pertinente por la Dirección advertir los efectos posteriores al acontecer que suceda el incumplimiento de la obligación por parte del fideicomitente.

4.6. COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS.

Tras realizada nuestra investigación se comprobó la hipótesis de forma positiva por las siguientes razones ya que al inicio de nuestra investigación nos planteamos como objetivo general la determinar el impacto de los supuestos de no sujeción en las actividades que realiza la administración tributaria mediante el desarrollo de la misma.

Se determina el impacto a través del estudio e identificación de los diferentes casos de los supuestos de no sujeción, que existen en las leyes tributaria logrando de esta manera identificar y diferenciar a los supuestos de no sujeción y las exenciones tributaria y su relevancia dentro de la administración tributaria, para lo cual nos auxiliamos de la jurisprudencia. Para conocer a mayor profundidad del tema; lo que nos conlleva a solucionar la problemática planteada al principio de nuestra investigación. De acuerdo a la investigación la administración tributaria podrá superar los supuestos de no sujeción, a través de las reformas a las leyes tributaria y así cerrar la brecha que promueve el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Por lo que nos damos por satisfechos al haber comprobado que los supuestos de no sujeción si impactan en la administración tributaria.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES.

Al finalizar la investigación documental y con la información obtenida referente al tema de los supuestos de no sujeción y haciendo un enfoque crítico y analítico de los diversos casos que se encontraron de los mismos en la realidad Salvadoreña y específicamente en las leyes tributarias, podemos concluir de la siguiente manera.

Que en El Salvador, el tema de los Supuestos de no sujeción es un tema bien ambiguo, ya que a través de realización de la investigación documental no se encontró alguna investigación base para nuestro trabajo, por lo que dicha investigación está basada únicamente en información doctrinaria y jurisprudencia, por lo que nos llena de mucha satisfacción, ser portadores de tan valiosa información al gremio estudiantil.

Por otra parte cabe destacar que si bien es cierto que dicho tema la Administración Tributaria no los toma en cuenta por ser considerados un tema que no tiene mucha relevancia dentro de la recaudación fiscal, ya que los supuestos no sujeción no son sujetos de ningún tipo de impuesto alguno.

Por lo que no genera ningún tipo de obligación dentro de la relación jurídica tributaria, pero sin embargo hay ocasiones en que la misma ley los toma en cuenta y se da la regulación de los mismas como una especie de aclaración de la normativa, por lo que podemos afirmar que si hay casos donde excepcionalmente los podemos encontrar. También dentro de dicha investigación se concluyó que existe una abundante diferenciación entre los Supuestos de no Sujeción y el tema de las exenciones tributarias, en la cual exponemos una gama de conceptos de ambas instituciones jurídicas.

Y las diferencias entre ambas, con el fin de establecer y de reafirmar que no significan la misma cosa ya que muchas personas tienden a confundirlas o pensar que al hablar del tema de la no sujeción es lo mismo que hablar de exención tributarias.

De esta manera concluimos nuestro trabajo de investigación haciendo referencia a la Jurisprudencia Salvadoreña en cuanto que esta reconoce el tema de la no sujeción. Analizamos una sentencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, y una consulta realizada a la Dirección General de Impuestos Internos y Aduanas, con lo que hacemos énfasis en ambas ya que definen lo que es un supuesto de no sujeción, cuando y en qué casos nos encontramos dentro de los mismos por lo que es importante considerarlas como documentos fundamentales en nuestra investigaciones.

5.2. RECOMENDACIONES.

En esta investigación se recomienda que el tema no ha sido abordado de manera exhaustiva tanto doctrinalmente como Jurisprudencialmente, ya que no se han realizado los estudios necesarios que contengan la información primordial y básica de este tema en el estudio del Derecho Tributario Salvadoreño, por lo que es necesario dar las siguientes recomendaciones.

Una de las recomendaciones que podemos aportar como equipo es referente a la realización de mayores investigaciones sobre el tema abordado, ya que es de mucha relevancia no solo para el ámbito tributario sino que también para el jurídico ya que de él depende la interpretación de las normas, por lo que conllevaría a un mejor conocimiento, entendimiento y enriquecimiento del tema. Se recomienda el abordaje al tema el cual aportaría a un mejor entendimiento de los casos de los supuestos de no sujeción encontrados en la ley, ya que por la poca investigación de dicho tema incentivamos.

A los juristas a que se retome, y al gremio estudiantil a hacer mayor énfasis en la investigación del mismo.

De igual forma se recomienda el estudio de este tema, el cual contribuya a la debida actualización de información ya que como se sabe las leyes son cambiantes y se realizan dentro de ellas el fenómeno de las reformas fiscales, reformas Tributarias, que podrían llegar a beneficiar o afectar lo regulado en referencia a los casos de la no sujeción.

Incluir el tema de los Supuestos de no Sujeción de manera más extensa y abordarlo de manera más profunda en la materia de Derecho Tributario que se imparte al gremio estudiantil en la Universidad de El Salvador, para que los futuros profesionales de Derecho posean los conocimientos necesarios del tema. Generar un debate del tema en el que se dé a conocer de manera expedita las características, naturaleza y funcionamiento de esta figura tributaria en los casos de la realidad Salvadoreña, para dar a conocer dentro de los profesionales de Derecho tan importante tema dentro de cada una de las Universidades donde se imparte en la rama del Derecho Tributario.

Se recomienda a la Administración Tributaria como ente encargado de velar por la recaudación fiscal y la expansión y divulgación del conocimiento de las figuras tributarias actualice y compile el registro de documentos y doctrina de tan importante tema en la biblioteca del Ministerio de Hacienda de nuestro país.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero*, Derecho Tributario Parte General, 8° Edición, Editorial Thomson Civitas.

ESPEJO POYATOS, Isabel, *Aspectos Formales de Derecho Tributario*, Madrid, Marzo 1995.

FOLCO, María Carlos, *Procedimientos Tributarios*. Editorial Rubizan - Culzoni, Buenos Aires, 2000.

FONROUGE, citado por AMOROS, Francisco, en: *Derecho Tributario*, 2 edición, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1970.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A, y ASOREY, *Tratado de Tributación*, Tomo I Volumen I, Editorial Astrea depalma, Buenos Aires, 2003.

GARCÍA NOVOA, Cesar, LÓPEZ DÍAS, Antonio, *Coordinadores Monografías Jurídicas Maercial Pons*, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid Barcelona, 2000.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario*. Editorial Depalma, Buenos Aires, Tomo I 1996.

JARAC, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, editorial Liceo Cima, Buenos Aires Argentina, 1969.

LUQUI, Juan Carlos, *La Obligación Tributaria*, Ediciones DePalma, Buenos Aires, Argentina, 1989.

MARTIN, José María, *Derecho Tributario General*, 2 Edición, Depalma, Buenos Aires, 1995.

MOZO LUCHENA, Gracia M^a, *Derecho Financiero y Tributario*, Universidad de Castilla, La Mancha, S. F.

PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Derecho Tributario*, Editorial de derecho Financiero, Madrid, 1968.

PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General 9^o 1999.

PROVOSTE FERNÁNDEZ, Mario, *Derecho Tributario*, Principios del Derecho Tributario, Edición 21, S. F.

QUERALT, Juan Martin, *Derecho Tributario*, 1^a Edición, Aranzadi, España, 2009.

RAMÍREZ CARDONA, Alejandro, *Derecho Sustancial Tributario*, 1^o Edición, Editorial Retina, Colombia, S. F.

RODRÍGUEZ LOVATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición Universidad Nacional Autónoma de México, Oxford universitypress, S. F.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9^o Edición, Universidad Complutense, Facultad de derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1991.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. Editorial de Derecho Financiero, Montevideo, 1970.

VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 9ª Edición Astrea, Buenos Aires, 2005.

ZAVALA FLORES, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. 8 Edición, Editorial Porrúa S.A. México 1966.

LEGISLACIÓN.

CONSTITUCIÓN DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR.

D. L. N° 38, de fecha 15 de diciembre de 1983, D.O. N° 234 del 16 de diciembre de 1983.

CÓDIGO TRIBUTARIO.

D.L. N° 230, del 14 de Diciembre 2000, D.O, No 241, del 22 de Diciembre del 2000.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRANSFERENCIA DE BIENES RAÍCES.

D.L. N° 552, del 20 de mayo de 1993, en el D.O. 115 de fecha de publicación el 08 de junio de 1993.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

D.L. N° 134, del 18 de diciembre del 1991, D.O. 242 del 21 de diciembre de 1991.

LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

D.L. N° 143, del 24 de julio de 1992, D.O. N° 143 del 31 de julio de 1992.

JURISPRUDENCIA.

RECURSO DE APELACIÓN DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS.

Con numero de referencia Inc. 11009007T del veintinueve de Julio de dos mil once.

RESOLUCIÓN DICTADA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS Y ADUANAS.

INCIDENTE: 12101-opg-08-2008, del veintiocho de Enero de 2008.

MANUALES.

ESPINOSA, José Alberto. *Manual de Derecho Tributario*. Primera Parte. 2° Edición, 2004.

DE MENDOZA KURI, Silvia Lizette, y otros, *Manual de Derecho Financiero*, 1° Edición, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial, San Salvador, 1993.

LUNA, Alejandro David, *Manual de Historia Económica de El Salvador*. Editorial Universitaria de El Salvador. I Edición, San Salvador, 1970.

PAGINA WED.

[http://www.solucionestributarias.cl/portal/index.php?option=com_rd_glossary
&Itemid=57&limitstart=50](http://www.solucionestributarias.cl/portal/index.php?option=com_rd_glossary&Itemid=57&limitstart=50), sitio consultado el día 13 de Marzo de 2014

