

**MANUAL BASICO DE INTRODUCCION AL DERECHO  
TRIBUTARIO**

**MAYO DE 2007**

## INTRODUCCIÓN

La falta de información apropiada, siempre ha sido una de las principales limitantes en la difícil labor de la facilitación de conocimiento, esta es una situación que reconocen prestigiosas instituciones como INCAE, de donde podemos recoger opiniones como las que dio en aquel entonces rector de esta institución Roberto Artavia en la primera edición de la prestigiosa revista empresarial El Economista, editada por la Prensa Gráfica donde sostiene que “La disponibilidad de información puede ser definitiva para el éxito o fracaso de una empresa o negocio”, Lo anterior pone de manifiesto la imperativa necesidad de generar al interior de cada institución de educación, espacios de discusión y laboratorios de pensamiento en donde se confeccionen las soluciones del futuro, estas soluciones que solo es posible aportar desde una posición consiente de cada individuo, es decir donde trascendemos de la simple consulta de documentos a los verdaderos debates de ideas y posiciones.

Como un aporte a esta idea, es que la Universidad Centroamericana en su afán de mejorar la calidad de la educación que reciben sus estudiantes, en aquellos cursos de post- grado, esta requiriendo como una condición de facilitación el cambio de metodología, de una divulgativa que tradicionalmente suele suceder en este tipo de cursos, a una más formativa, que desde luego implica mayores niveles de compromiso, tanto de parte del facilitador como de los participantes.

Es por ello que como parte del proceso de Diplomado, específicamente en lo relativo al área tributaria, se ha considerado prudente proporcionar el presente Manual Básico, como parte de la introducción al estudio de la tributación, el cual ha sido compilado con la información que emana del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, publicaciones del Centro Interamericano de Administradores Tributarios y algunos apuntes relativos al derecho tributario en el salvador que he tenido a bien conservar desde mis días como estudiante universitario.

Es imperativo aclarar que en él, encontrarán importantes puntos de vista de tributaristas hispanos que han contribuido al estudio del derecho y que son siempre una verdadera fuente de consulta para cualquier estudiante del ramo.

Espero que sea de provecho para cada uno de los participantes del curso y que los anime a introducirse en el amplio mundo de información, que se apertura delante nuestro, sobre todo en estos tiempos que como bien lo dice el ex rector del INCAE Roberto Artavia “La capacidad de innovar, competir y crecer de una empresa dependen hoy más que nunca de su capacidad de contar con información y conocimientos oportunos”.

**Mario E Jacobo**

## **INTRODUCCIÓN A LA TRIBUTACIÓN Y LAS FUNCIONES DEL ESTADO**

El Estado es una organización humana con determinados cometidos o funciones que le asignan –en relación con factores de variado carácter: históricos, geográficos, étnicos, culturales, filosóficos, religiosos, sociales, económicos, etc.– las fuerzas políticas predominantes en un determinado contexto–temporal.

El Estado, ya sea en su faz nacional, provincial o municipal, tiene funciones que son fundamentales en el cumplimiento de su rol como tal. Estas funciones o cometidos dependen de la asunción por parte del Estado, de determinados fines:

- De existencia y mantenimiento de la organización;
- Originados por los propósitos u objetivos perseguidos por dicha organización.

Esas funciones que la Nación ejerce tienen gastos que en su conjunto se denomina gasto público, el que debe ser financiado. La misma Ley Suprema, en su art. N° 4, hace mención de tales gastos y de cómo el Estado financiará los mismos.

En primer lugar, será necesario referirnos al concepto de Finanzas para luego comprender que el mismo contiene al Estado y su actividad financiera.

### **1. LAS FINANZAS A NIVEL GUBERNAMENTAL**

" Toda erogación o gasto realizado por el gobierno como también los ingresos y los recursos percibidos por el mismo".

" Las Finanzas públicas, en su concepción actual, y genéricamente considerada, tiene por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos".

" Las Finanzas públicas constituyen la actividad económica del sector público con su peculiar estructura que convive con la economía de mercado".

" La ciencia de las Finanzas estudia los recursos y los gastos públicos y los efectos que produce, en la economía social o individual, la recaudación de recursos y su gasto".

Es... "la ciencia que examina, estudia y analiza formas o procedimientos en que el Estado obtiene sus recursos y los aplica como gastos a la satisfacción de necesidades públicas".

## **1.1 Funciones del Estado.**

El Estado como manifestación de la sociedad jurídicamente organizada tiene que cumplir con un tipo preciso de funciones que son ineludibles. Estos deberes o cargas son las funciones públicas.

La función pública se caracteriza por tener una naturaleza indelegable y exclusiva, es ejercida por el Estado con todas las prerrogativas del poder público y tiende a satisfacer el interés público.

El fin del Estado es proporcionar a los ciudadanos las condiciones para lograr en plenitud sus aspiraciones espirituales y los medios para una vida digna. Es decir, lograr el bien común.

Funciones públicas: pueden ser la administración de justicia, el dictado de leyes, la defensa, la emisión de moneda, otros servicios que sirvan para una mejor convivencia (comunicaciones, transportes, educación, sanidad, etc.), otros que sirvan para proteger o tutelar los intereses de los individuos (vivienda, alimentación, etc.).

Los servicios públicos pueden ser indivisibles, aquellos prestados a todos los miembros de la sociedad en forma indiscriminada y que no puedan aceptar una división respecto del grado de beneficio o ventaja que da a cada persona (ej. Seguridad Interior); o divisibles que son los que su beneficio o ventajas pueden ser determinadas según cada persona (ej. Servicios postales).

Dado que las Funciones Públicas se identifican con el cometido o razón de ser del Estado, y están abocadas a satisfacer las necesidades públicas, no son estas necesidades las que determinan los fines y cometidos del Estado para su satisfacción. El concepto de necesidad pública no preexiste a la existencia del aparato estatal, ni este es un instrumento para la satisfacción de necesidades individuales y colectivas preordenadas es coetáneo (del mismo tiempo) y consustancial (íntimamente unido) con la misma existencia del Estado y su desenvolvimiento histórico.

## **1.2 Las Necesidades Públicas**

Históricamente el Estado ha ido adoptando funciones crecientes en número y en intensidad, algunas con carácter de exclusividad, otras en concurrencia con las actividades libradas a la iniciativa privada. El concepto de necesidades públicas proviene de los fines que el Estado persigue de acuerdo con las decisiones de quienes representan las fuerzas políticas dominantes. Además de las necesidades básicas surgen también otras necesidades específicas dadas por las características estatales y fuerzas políticas dominantes en un momento dado. Los factores que determinan los

finés del Estado son de carácter étnico, religioso, social, económico, etc. y evolucionan a través del tiempo. Podemos, pues, afirmar que dichos factores son históricos. Con este adjetivo quedan contemplados todos los factores que determinan los fines de la organización estatal y su devenir a través del tiempo. No hay necesidades que sean públicas por su naturaleza, previa a la determinación del Estado, pero si hay necesidades que él mismo, a través de la historia, suele satisfacer, y que en la realidad actual son asumidas como públicas en el Estado. Las necesidades no tienen caracteres inherentes a su esencia, en razón de los cuales deben ser consideradas como públicas y como tales ser satisfechas por el Estado.

Las necesidades públicas son aquellas que el Estado interpreta como tales en un momento y lugar determinado. No existen en sí necesidades públicas por definición, sino que resultan de la historia y de la ideología de las fuerzas políticas dominantes, de manera que la coincidencia entre las necesidades de los particulares y las necesidades públicas depende sólo del grado de identificación del gobierno con las fuerzas políticas. Se entiende que se satisface una necesidad pública, cuando los gastos y recursos públicos concurren para proporcionar un beneficio o ventaja a determinada categoría social que se considera digna de interés o protección, o cuando interpreta que ningún miembro de esa categoría debe ser excluido de tal satisfacción.

Las necesidades públicas son sentidas por los dirigentes de la organización, o, mejor dicho, por los órganos con función decisoria de la organización estatal. La sola existencia de fines y el reconocimiento que hay que cumplirlos, origina en los dirigentes del Estado la sensación de carencia o insatisfacción que se define como necesidad pública.

Concebidas las necesidades públicas como la consecuencia inmediata y tautológica de la existencia de fines de la organización estatal, se hace innecesario tratar de escrutar la naturaleza y el contenido de las necesidades públicas.

Estas se pueden clasificar en individuales (son las necesidades de la persona como ser, ejemplos son alimentos y vestimentas) y colectivas (son necesidades de la comunidad, como educación y salud); primarias (son las que se relacionan con la existencia del Estado o las que corresponden a la naturaleza del Estado como sociedad jurídicamente organizada, ejemplo: administración de justicia, representación del país en el exterior, asegurar el orden interior y exterior) o secundarias (son las necesidades que el Estado ha asumido como tales).

Las necesidades públicas corresponden a los fines políticos del Estado.

Como la actividad financiera tiene como sujeto Activo al Estado, cabe deducir que ella responde a los fines políticos de éste, depende de sus decisiones y éstas, a su vez, dependen del tipo de Estado y de las fuerzas políticas y socio-económicas que ejercen el poder estatal. De ahí los esfuerzos de la doctrina para definir los fines del Estado como punto de partida para determinar el contenido y la naturaleza de la actividad financiera.

De lo anterior, podemos concebir al fenómeno financiero como la actividad financiera del Estado. Esta consiste en procedimientos mediante los cuales el Estado realiza dichas actividades para obtener así el poder de compra necesario para financiar sus gastos.

Otra acepción del fenómeno financiero nos dice que es la actividad financiera vista como un conjunto de operaciones (la realización de gastos u obtención de recursos), y cuyo objetivo final es la satisfacción de necesidades públicas.

Los elementos que lo integran son:

- Políticos: dado que cada operación financiera presupone una elección a priori de fines y medios para realizarla.
- Económicos: porque los medios para realizar toda operación financieras son económicos.
- Jurídicos: cada operación está regulada por normas y principios de derecho público.
- Sociales: porque todas las operaciones tienden a satisfacer las necesidades públicas.
- Administrativos: que se relaciona con la parte técnica o funcional de la operación financiera.

## **2 EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO FINANCIERO.**

### **2.1 Cameralismo:**

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

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

## **2.2 Los fisiócratas:**

La doctrina fisiocrática se caracteriza por:

- a. Ser el primer intento de creación de un sistema científico de economía;
- b. Haber, por primera vez, ensayado en el "Tableau Economique" un enfoque macroeconómico;
- c. El ensalzamiento del orden natural que es capaz de lograr el máximo bienestar para todos, merced a la acción libre de los individuos en la búsqueda de su interés, con la remoción de todas las trabas del Estado a las actividades productivas y al comercio, sea éste interno o externo;
- d. La teoría del producto neto, o sea por la teoría según la cual sólo la actividad agrícola arroja un producto neto superior a los medios utilizados para la producción (salarios e intereses).

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

- a. La limitación de las funciones estatales y la eliminación de las trabas a las actividades individuales por la adopción del lema "laissez faire – laissez passer";
- b. La doctrina según la cual el impuesto debe aplicarse sobre la renta de la tierra, o sea, sobre el único acrecentamiento neto de riqueza;
- c. La doctrina consiguiente del impuesto único sobre la renta de la tierra como resultado de la teoría del producto neto y, al mismo tiempo, como reacción a la pléyade de impuestos, licencias, gabelas y derechos de todo tipo e importancia que caracterizaba el régimen fiscal de la monarquía francesa y que, a su vez, se originaba en el antiguo régimen feudal, en el que todos los bienes y todas las actividades económicas pertenecían al señor, quien tenía la facultad de permitir su goce o su ejercicio contra el pago de una regalía, patente o derecho;
- d. La teoría de la amortización o capitalización del impuesto territorial, que reduce el valor de la tierra gravada y que permite al comprador de un

terreno pagar un precio, descontando la parte del mismo que ha de producir la porción de la renta destinada al impuesto;

- e. El descrédito de los impuestos indirectos a los consumos y la apología de la imposición directa;
- f. La teoría según la cual los gastos públicos deben limitarse en su magnitud al producido del impuesto, límite establecido por el "orden natural".

### **2.3 La línea de Pensamiento de Adam Smith:**

#### Obra fundamental

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

#### Pensamiento esencial en materia de finanzas públicas

El pensamiento de Adam Smith en materia financiera consiste en dos temas: el papel del Estado y los principios de la imposición.

#### **El papel del Estado según Smith**

- a. Con respecto al papel del Estado (que, según el autor, no debe intervenir ni interferir en la economía, dejándola confiada a la libre iniciativa individual, como lo establece en su profunda crítica al mercantilismo), éste debe limitarse a ciertos cometidos bien determinados:
  - 1. La defensa exterior;
  - 2. La seguridad y justicia interior;
  - 3. Los trabajos públicos y las públicas instituciones destinadas a la promoción del comercio y a la educación de la juventud y al la instrucción de los hombres de cualquier edad.
- b. En lo que respecta a la imposición, Adam Smith parte de la premisa que los ingresos individuales derivan de tres fuentes diferentes: rentas, beneficios y

salarios. Por tanto, los impuestos deben finalmente ser pagados de una u otra de esas fuentes o de las tres indiferentemente.

### **Los principios de la imposición**

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

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

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

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

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

#### **Principio de Certeza:**

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

#### **Principio de la Comodidad:**

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

#### **Principio de Economicidad:**

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

## **2.4 La Línea de Pensamiento de David Ricardo**

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

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

La renta de la tierra, concebida por David Ricardo como renta diferencial, se denomina "renta ricardiana".

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

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

## **2.5 La Línea de Pensamiento John Stuart Mill:**

### Las teorías del sacrificio

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

Para Mill el principio de la igualdad de impuestos equivale a la igualdad de sacrificio. Pero esta posición no pasa de una valoración individualista; la insistencia sobre la igualdad de sacrificio individual puede haber oscurecido para Mill las consecuencias colectivistas del principio de la capacidad contributiva.

## **2.6 El marginalismo:**

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

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

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

### **Crítica del enfoque marginalista**

Esta enunciación ofrece el flanco a muchas críticas:

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

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

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

## **2.7 La doctrina alemana. Adolfo Wagner:**

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

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

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

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

### **Principios fundamentales**

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

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

- d. Distinción entre finanzas ordinarias y extraordinarias, admitiendo para las primeras como formas de cobertura de los gastos los recursos patrimoniales y los impuestos y para las segundas el endeudamiento y otras medidas monetarias y fiscales.

### **3. INGRESOS PÚBLICOS**

Sabemos que el gasto público consiste en la erogación que el Estado efectúa para adquirir bienes intermedios y factores de la producción, a fin de combinarlos – adecuadamente – para la producción de bienes y servicios públicos o para adquirir directamente bienes en el mercado destinados a asumir la función de bienes públicos, sin necesidad de transformación por el Estado.

"El gasto público es el empleo de riquezas realizado por la autoridad competente del Estado en virtud de una autorización legal previa, destinado a la satisfacción de necesidades públicas y, en términos generales, a la atención del interés público".

Lo mencionado con anterioridad es propio de la actividad financiera, concebida como el sistema económico del sector público, y en la estructura de ésta, es uno de los componentes del proceso recurso–gastos que la caracteriza.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los mencionados gastos del Estado deben ser cubiertos o financiados por ingresos, la Constitución Nacional en su artículo N° 4 dispone que los mismos serán solventados por los "Fondos del Tesoro Nacional", a saber:

- El producto de derechos de importación y exportación.
- El producto de la venta y locación de tierras de propiedad nacional.
- La renta de correos.
- Las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el congreso.
- Los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso, para urgencia de la nación o para empresas de utilidad nacional.

Destacamos así que los recursos públicos son los ingresos en la tesorería del estado, cualquiera sea su naturaleza económica y jurídica. Por lo que concluimos en que recursos públicos es toda riqueza devengada a favor del Estado y acreditada como tal por su tesorería; para poder cubrir los gastos públicos o, en términos generales,

cumplir con los fines estatales, y ser uno de los medios para llevar a cabo la intervención del Estado en la vida general de la Nación.

Según Dino Jarach, otro paso en el proceso de la actividad financiera, está "constituido por los recursos, o sea por la obtención del poder de compra necesario para que el Estado pueda efectuar sus gastos".

## **4. LOS RECURSOS DEL ESTADO**

### **4.1 Noción General**

Recursos Públicos son los ingresos en la tesorería del Estado, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica.

El concepto de recurso público ha sufrido una profunda transformación, tal como sucedió con el gasto público y la ciencia financiera en general. Ello se debe a que el concepto sobre las funciones estatales se ha ido ampliando y hoy se admite que el Estado debe intervenir en la economía nacional, tratando de asegurar el bienestar social y el desarrollo económico.

Por otra parte, y así como la ciencia financiera advirtió que los gastos estatales "por sí mismos" y con la prescindencia de la puesta en marcha de los servicios públicos, podían producir importantes influencias en las economías nacionales, algo semejante, y aún en mayor medida, se observó con respecto a los ingresos públicos: la sola circunstancia de que el Estado, recurriendo a sus distintas fuentes de recursos, obtenga ingresos produce decisivos efectos tanto económicos como sociales (redistribución del riquezas, aceleración de la tasa de crecimiento, estímulo o desaliento a ciertas actividades, entre otras).

Hacemos una aclaración terminológica. Suele diferenciarse la palabra "recurso", que sería toda suma devengada, o sea, en potencia, de la palabra "ingreso", que se referiría específicamente a aquellas sumas que efectivamente entran en la tesorería. Si bien este distingo es científicamente adecuado, no siempre lo hacen los autores, y en general ambos términos se utilizan indistintamente y con sentido equivalente.

### **4.2 Clasificación.**

Sin desconocer la utilidad de una clasificación jurídica para la exacta concepción de los distintos ingresos y, en consecuencia, de los regímenes aplicables en cuanto a su

creación, administración y destino, nos limitaremos a hacer referencia a la vieja y tradicional clasificación de recursos originarios y derivados.

Se llama Recursos Originarios a los que las entidades públicas obtienen de fuentes propias de riqueza, sea que posean un patrimonio fructífero, sea que ejerzan una industria o un comercio.

Se llama Recursos Derivados a los que las entidades públicas se procuran mediante contribuciones provenientes de las economías de los individuos pertenecientes a la comunidad.

También se efectúa una distinción entre ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios. Los Ingresos Ordinarios son los que se forman regular y continuamente para ser destinados a cubrir el presupuesto financiero normal; por eso están generalmente frente a los gastos ordinarios.

Los Ingresos Extraordinarios tienen, en cambio, carácter esporádico, siendo provocados por excepcionales necesidades; por eso están, por lo general, frente a los gastos extraordinarios.

Esta clasificación que tiene en cuenta la normalidad o accidentalidad del ingreso, responde a la análoga clasificación que se hace de los gastos y merece los mismos reparos: recursos que antes eran calificados como extraordinarios o excepcionales han llegado a ser ordinarios en las finanzas modernas, de manera que la diferencia carece de significación.

Cabe destacar, que importantes especialistas de la hacienda pública se limitan a efectuar el estudio particularizado de los diferentes recursos sin mayores pretensiones clasificatorias.

Algunos autores han optado por este último criterio debido a múltiples circunstancias.

Distribuyen los recursos públicos de la siguiente manera:

1. Recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio;
2. recursos de la empresas estatales;
3. recursos gratuitos;
4. recursos tributarios;
5. recursos derivados de sanciones patrimoniales;
6. recursos monetarios;
7. recursos del crédito público.

#### **4.2.1 Recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio.**

Comprendemos dentro de esta categoría los ingresos que el Estado obtiene tanto de los bienes de dominio público como de los bienes de dominio privado.

- a. Bienes de dominio público.- El Estado posee bienes que rigurosamente hablando son "sociales" antes que "estatales", por cuanto están destinados al disfrute de toda la comunidad, y son utilizables por sus componentes sin discriminación. Estos bienes surgen por causas naturales (por ejemplo ríos, arroyos, lagos, costas y playas de mares, mar territorial, mares interiores, etc.) o artificiales (por ejemplo calles, puertos, carreteras, puentes, canales de riego, plazas, parques, museos, bibliotecas, jardines botánicos y zoológicos, etc.). Atento a su destino, los bienes mencionados no pueden ser objeto de apropiación privada, ya sea por enajenación a los particulares o porque éstos los adquieran por el paso del tiempo (son inalienables e imprescriptibles).
- b. Bienes de dominio privado.- El Estado posee, además, otros bienes que pueden satisfacer necesidades individuales o colectivas, pero que no se afectan al uso de todos los habitantes sino al de determinadas personas vinculadas a ellos por su adquisición, locación, administración, concesión y otra contratación. Se trata de bienes, por tanto, que son generalmente enajenables y prescriptibles.

En cuanto se refiere específicamente a los ingresos obtenibles de estos bienes, puede distinguirse la propiedad inmobiliaria y la propiedad mobiliaria.

Se excluye de este régimen la tierra pública, que sólo puede darse en venta por

#### **4.2.2 Recursos de las empresas estatales.**

Las empresas estatales son unidades económicas de producción pertenecientes al Estado, que a veces forman parte de la administración general con cierta independencia funcional, o a veces están descentralizadas con independencia funcional total aunque con control estatal. Estas unidades económicas producen bienes o servicios con destino al mercado interno o mercado externo.

Se han esgrimido argumentos en contra de ellas. Así, se dice que las empresas estatales tienen poca eficiencia técnica y económica, que tienen gran propensión a la

burocracia, que crean déficit que posteriormente caen en el presupuesto nacional y en definitiva son cargas para todos los contribuyentes.

Existen algunos argumentos a favor de la empresa estatal. Se afirma, por ejemplo, que las empresas públicas son necesarias en sectores estratégicos como la energía, la minería, la banca o la siderurgia, que no pueden estar en manos privadas. Se argumenta también que el fin de estas empresas no es el de obtener beneficios, sino prestar servicios que los particulares no están en condiciones de ofrecer.

Dentro de las empresas públicas puede distinguirse a las siguientes:

- a. Empresas que tienen a su cargo servicios públicos.- Desde el punto de vista del ingreso, el aporte que pueden brindar al erario las empresas prestatarias de servicios públicos es negativo. La característica de estos servicios es que pese a ser imprescindibles para el funcionamiento y desarrollo de la economía, el rendimiento para las empresas encargadas de explotarlos no es retributivo. El beneficio se expresa, entonces, no teniendo en cuenta las ganancias y pérdidas de las empresas, sino el aumento de la productividad de todo el sistema económico.

Los defectos de estas empresas públicas no son tanto derivados de la propiedad estatal, sino de la calidad de la dirección.

- b. Empresas nacionales, industriales y comerciales.- En el ejercicio de estas actividades del Estado casi nunca logra ingresos, y por el contrario suelen ser motivo de importantes pérdidas que se traducen en déficit presupuestarios.

Existen especiales circunstancias que podrían justificar la nacionalización de ciertas actividades económicas. Entre ellas citaremos las siguientes:

1. La existencia de un monopolio que actúe contra el interés general practicando una política económica contraria a los intereses nacionales;
2. El criterio de racionalización específica, que puede ser de tres clases: nuevas combinaciones incompatibles con la lógica de la rentabilidad capitalista; coordinaciones en el seno de una industria cuya efectivización disminuiría eventualmente el rendimiento; coordinación de sectores enteros, lo que excede la posibilidad privada (por ejemplo, coordinación entre electricidad y minería o entre ferrocarriles y transportes por carreteras);
3. El criterio de la industria clave o del sector dominante, entendiendo por tal una industria, un sector o un conjunto de medios de producción cuya situación en

cierta economía nacional influya en forma determinante sobre el conjunto de la actividad económica (por ejemplo, se consideran sectores básicos la energía, la banca y las grandes industrias).

- a. Recursos por privatización de empresas estatales.- Aparte de la virtud de proporcionar ingresos mediante el pago que realizan los adquirentes, se menciona otras ventajas de las privatizaciones, a saber:
  1. Eliminación del gasto público.
  2. Nuevas inversiones.
  3. Aumento de eficiencia.
  4. Reducción de la deuda externa.
  
- b. Monopolios fiscales (recursos mixtos).- Con relación a ciertos productos, como el tabaco, el Estado puede monopolizarlos y venderlos a precio más elevado que el costo, incluyendo no sólo la ganancia comercial normal, sino un excedente que puede considerarse tributario. De allí el nombre de "monopolio fiscal" y la clasificación que los financistas clásicos hacían de "recursos mixtos", llamándolos así porque en parte eran patrimoniales, y en parte tributarios.

#### **4.2.3 Recursos gratuitos.**

Puede también el Estado obtener ingresos en virtud de libertades, es decir, de la entrega no onerosa de bienes por parte de terceros. Éstos facilitan dichos bienes en forma voluntaria y sin que el Estado utilice su poder de imperio.

Los ingresos de este tipo pueden provenir de particulares (por ejemplo, donaciones, legados, etc.), de entes internacionales o de estados extranjeros (por ejemplo, ayudas internacionales para reconstrucción de daños bélicos). No incluimos, en cambio, la asistencia que los entes públicos de un mismo Estado se prestan entre sí (por ejemplo, subvenciones del Estado Nacional a provincias o a municipios), por cuanto concebimos, desde el punto de vista general de los ingresos, al Estado como una unidad.

#### **4.2.4 Recursos tributarios**

La mayor parte de los ingresos con los cuales los países no colectivistas cubren sus erogaciones, proviene de las detracciones coactivas de riqueza denominadas "tributos".

La ciencia de la hacienda ha analizado extensamente cuáles son los principios ideales aplicables para distribuir la carga del tributo entre los componentes de la comunidad.

De ellos nos interesa el principio fundamental en la distribución de la carga impositiva, o sea, el de la capacidad contributiva, entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

#### **4.2.5 Recursos por sanciones patrimoniales**

Una de las misiones más trascendentes del Estado consiste en asegurar el orden jurídico normativo castigando mediante sanciones o penalidades a quienes infringen dicha normatividad. Entre esas sanciones están las de tipo patrimonial (por ejemplo, multas), que son prestaciones pecuniarias, coactivamente exigidas a los particulares para reprimir las acciones ilícitas, para resarcir el daño a la colectividad que significa el impedimento o la perturbación en la acción estatal destinada a satisfacer las necesidades públicas y para intimidar a los trasgresores a los fines de que no cometan nuevas infracciones sancionables.

No obstante que estas penalidades proporcionan algún ingreso al Estado, carecen de tal finalidad, y allí su gran diferencia con el tributo. El objetivo esencial del tributo es obtener rentas para el ente público, mientras que las penalidades patrimoniales procuran disuadir la comisión de actos ilícitos. Por ello mientras que los ingresos tributarios son entradas dinerarias normales que el Estado obtiene en la medida de sus objetivos y necesidades, los ingresos por sanciones patrimoniales son ingresos anormales, que aún beneficiando pecuniariamente al Estado, no están destinados para ese fin.

#### **4.2.6 Recursos monetarios**

El manejo de la banca central y el derecho a emitir moneda que corresponde al Estado moderno, constituye también, una forma de obtener ingresos.

El emisionismo monetario puede ser considerado de dos puntos de vista: como procedimiento estatal de regulación económica, y como medio de procurarse ingresos.

- a. El emisionismo como regulador económico: desde este aspecto, el papel de la emisión es fundamental, por cuanto la existencia de medios

de pago debe estar en correcta proporción al volumen de los bienes y servicios disponibles en una economía nacional. Es decir, los medios de pago deben aumentar al mismo ritmo que se incrementa el volumen producido de bienes y servicios a pagar.

- b. El emisionismo como medio de obtener ingresos: ello ocurre cuando el Estado cubre sus déficit presupuestarios con la emisión de papel moneda.

Pero, utilizar el emisionismo con tal finalidad constituye un elemento de presión inflacionaria (sin que ello signifique identificar emisión con inflación).

Este tipo de emisionismo debe ser de carácter provisional y debe ser seguido por medidas de "saneamiento" que tengan por objeto retirar de la circulación la "la masa monetaria exuberante" , o sea, aquella que está excedida en relación a la producción u oferta de bienes y servicios. En el salvador esta modalidad se perdió , como producto de la implementación del sistema de integración monetaria iniciado por el estado a partir del año 200.

#### **4.2.7 Recursos de crédito público**

Los recursos emanados del crédito público tienen, por supuesto, sus limitaciones como cualquier otro recurso, pero estos límites no dependen de que los gastos a financiar sean ordinarios u extraordinarios, sino de razones de política financiera.

Al respecto, se tendrá en cuenta la especial situación del país en el momento en que decide emitirse el empréstito, por cuanto es necesario que exista un ahorro nacional suficiente y correspondiente propensión a prestarlo. Por otra parte, deberán tenerse en cuenta los especiales efectos económicos a que puede dar lugar el empréstito, atento a esa mencionada situación económica general. De estas consideraciones se deriva que el recurso emanado del crédito público puede ser considerado un ingreso estatal y estudiado junto con los demás recursos del Estado.

## 5. LOS TRIBUTOS

La importancia de la noción jurídica del tributo radica en que a partir de ella se pueden establecer las características comunes de cada una de sus especies.

"Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines".

- **Prestaciones en dinero:** es una característica de nuestra economía monetaria, que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda. Si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, no altera la estructura jurídica básica del tributo que esta se realice en especie. Es suficiente que la prestación sea pecuniariamente valuable para que constituya un tributo, siempre que concurren los demás elementos caracterizantes y siempre que la legislación vigente no disponga lo contrario.
- **Exigidas en ejercicio de poder de imperio:** elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible. La "bilateralidad" de los negocios jurídicos es sustituida por la "unilateralidad" en cuanto a la génesis de la obligación.
- **En virtud de una ley:** no hay tributo sin ley previa que establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino "nullum tributum sine lege". A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

Esa circunstancia fáctica hipotética y condicionante puede ser de muy variada índole. Puede consistir en un hecho (realizar una venta), un conjunto de hechos (ejercer una actividad lucrativa habitual), en un resultado (las ganancias percibidas en un período), en una situación en que el obligado se halla (si es propietario de un inmueble) o en una situación que se produce a su respecto ( recibir una herencia, ganar un premio), pudiendo a veces integrarse a la circunstancia fáctica, con una actividad o gasto estatal (pavimentación de la calle en que se encuentra ubicado el inmueble del

obligado, inscripción de un bien del obligado en el registro respectivo). Tal circunstancia fáctica, hipotética y condicionante se denomina hecho imponible, y su acaecimiento en el mundo fenoménico trae como consecuencia potencial que una persona deba pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria también proporciona o contiene.

- **Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines:** el objetivo del tributo es fiscal, es decir que su cobro tiene su razón en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Pero este objetivo puede no ser el único. El tributo puede perseguir también fines extrafiscales, o sea ajenos a la obtención de ingresos. Así vemos los casos de tributos aduaneros protectores, de impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas. Sin embargo, este objetivo extrafiscal adicional no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo.

En otro orden de ideas, la finalidad de cobertura de gastos públicos permite diferenciar a los tributos de los ingresos por sanciones patrimoniales.

Según Dino Jarach, "los recursos tributarios son aquellos que el Estado tiene en ejercicio de su poder de imperio, o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos –individuos y entidades- en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan".

Cabe destacar la característica común de los recursos tributarios, que es la obligatoriedad de los mismos por imperio de la ley, siendo ésta fuente de las obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y de los límites que establezcan las constituciones modernas.

## **Clasificación**

Los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su

parte, en la contribución especial existe también una actividad Estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir.

También se propone una clasificación, dividiéndolos en tributos vinculados y no vinculados. En los tributos vinculados la obligación depende de que ocurra un hecho generador, que es siempre el desempeño de una actuación estatal referida al obligado. Conforme a esta clasificación, serían tributos vinculados la tasa y la contribución especial. En los tributos no vinculados, en cambio, el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier actuación estatal. El impuesto sería, por lo tanto, un tributo no vinculado

## **5.1 El Impuesto**

Es el tributo típico por excelencia. Podemos definir al impuesto como "el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado".

En primer lugar, al decir que el tributo es exigido a "quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles", queremos significar que el hecho generador de la obligación de tributar está relacionado con la persona o bienes del obligado. Este hecho elegido como generador, no es un hecho cualquiera de la vida, sino que está caracterizado por su naturaleza reveladora, por lo menos, de la posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del estado. Si bien la valoración del legislador es discrecional, debe estar idealmente en función de su capacidad contributiva.

En segundo lugar, puede verse que ese hecho generador es totalmente ajeno a una actividad estatal determinada. El impuesto se adeuda pura y simplemente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente.

### **5.1.1 Naturaleza jurídica**

El impuesto es, pues, jurídicamente, como todos los tributos, una institución de derecho público. No es un contrato bilateral entre Estado y contribuyentes, ni una "carga real" que deban soportar los inmuebles, como alguna vez se sostuvo

doctrinariamente y por la jurisprudencia. El impuesto es una obligación unilateral impuesta coactivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio.

Podríamos agregar que el impuesto es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes (como en realidad ocurre en los países colectivistas). Tal sistema social importa la existencia de un órgano de dirección (el Estado) encargado de satisfacer necesidades públicas. Como ello requiere gastos, y por consiguiente ingresos, se lo inviste de la potestad de recavar coactivamente cuotas de riqueza de los obligados sin proporcionarles servicios concretos divisible alguno a cambio o como retribución.

### **5.1.2 Fundamento ético-político**

Entre las teorías del fundamento del impuesto destacamos las siguientes:

- a. **Teoría del precio de cambio:** quienes propugnan esta concepción sostienen que el impuesto no es otra cosa que una compensación que satisfacen los contribuyentes por los servicios que les presta el Estado. Paul Leroy-Beaulieu sostenía que debía hacerse pagar a cada ciudadano el precio justo de los servicios que recibía de la sociedad. Estos teóricos (como Thiers) que conciben al impuesto como un simple precio que remuneran a las actividades estatales a favor de la colectividad, se impartían en la doctrina que asignaban carácter jurídico contractual al impuesto.
- b. **Teoría de la prima del seguro,** autores como Montesquieu y Bodin sostuvieron que en la realidad lo que los individuos pagan mediante el impuesto es una contraprestación por la seguridad que el Estado brinda a personas y bienes. El impuesto es entonces una prima de seguro pagada por aquellos que poseen bienes, para asegurarlos contra todo riesgo que perturbe la posesión o goce de tales bienes.
- c. **Teoría de la distribución de la carga pública:** los autores franceses Laferrière y Waline piensan que la obligación impositiva es consecuencia de la solidaridad social. Esa solidaridad es la de todos los miembros de la comunidad que tienen el deber de sostenerla. La obligación individual no se mide por las ventajas que obtienen del Estado, como sostenían las teorías precedentemente analizadas. Esa obligación se establece en virtud de la capacidad personal del individuo para contribuir con los gastos de la

comunidad como forma de lograr que cada uno participe según sus posibilidades.

### **5.1.3 Clasificación de los impuestos**

Los impuestos han sido objeto, en la doctrina y la legislación de varias clasificaciones, que a continuación se detallan:

- **Impuestos internos:** son aquellos que se perciben dentro de los límites del país, e
- **Impuestos externos,** que se cobran con motivo de la entrada o salida de bienes de las fronteras.

Esta clasificación es manifiestamente inapropiada porque todo lo recaudado impositivamente en un país (en concepto de impuestos aduaneros u otros) deriva de impuestos "internos". Se los clasifica también en impuestos "en especie" o "en moneda", aunque en la actualidad esta clasificación es obsoleta.

Otra clasificación es la de:

- **impuestos de cupo:** donde se fija, primero el monto a cubrir por los contribuyentes y según ese monto se establece la alícuota que se pagará.
- **Impuestos de cuota:** son aquellos en que se fijan determinadas alícuotas y su suma integra el monto total del tributo.

Al mismo tiempo podemos citar una clasificación que es la que se hacía antiguamente para diferenciar aquellos impuestos que se percibían para satisfacer determinadas necesidades habituales de la colectividad y, por el contrario aquellos otros que se aplicaban en caso de emergencia que son los impuestos ordinarios y extraordinarios. Actualmente esta clasificación se refiere no tanto al tipo de necesidades a solventar, sino al carácter de permanencia o transitoriedad del impuesto. En tal sentido se dice que los impuestos ordinario son aquellos que tienen vigencia permanente, es decir, sin límite de tiempo en cuanto a su duración. En cambio son impuestos extraordinarios aquellos transitorios o de emergencia, que tienen un lapso determinado de duración.

También se habla de:

- a. **impuestos reales u objetivos y personales o subjetivos**, conforme a esta clasificación son impuestos personales aquellos que tienen en cuenta la especial situación de los contribuyentes, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva. Por ejemplo, la imposición progresiva sobre la renta global que tiene en cuenta situaciones tales como las cargas de familia, el origen de la renta, etc.. Los impuestos reales, en cambio, consideran en forma exclusiva la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente. Así, por ejemplo, los impuestos a los consumos o el impuesto inmobiliario.
- b. **Impuestos directos o indirectos**, la clasificación más antigua es la que basa la distinción en la posibilidad de traslación. Por lo tanto impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse e impuestos indirectos los que si pueden trasladarse. Según el criterio de exteriorización de la riqueza son impuestos directos los que gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza, mientras que los indirectos gravan exteriorizaciones mediatas de riqueza.

Según el criterio jurídico el impuesto es directo cuando la obligación está a cargo de una persona sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse, y es indirecto cuando la norma tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado.

Sobre esta clasificación Jarach agrega algunos supuestos que validan su utilización por la doctrina:

1. Atribuir a los directos una incidencia progresiva y a los indirectos una incidencia regresiva, en el sentido de que los primeros afectarían en mayor medida a los contribuyentes con más altos ingresos y los segundos a los de ingresos más bajos.
2. Determinar la incidencia diferencial de los impuestos indirectos con respecto a los directos. Aquí también puede aplicarse la objeción de que esta carga diferencial debe determinarse con el análisis comparativo de cada impuesto con respecto a lo demás.
3. Determinar el ingreso nacional a valores de mercado, para lo cual se debe adicionar al ingreso nacional calculado al costo de los factores los impuestos indirectos (trasladables) con la correspondiente detracción de los subsidios.

4. Determinar el carácter progresivo o regresivo del sistema tributario de un Estado en su conjunto, a través del computo de la incidencia global sobre los diversos sectores de ingresos.

Durante el proceso productivo el Estado puede gravar a las empresas con una serie de impuestos que, al no poder ser soportados por los factores de producción, se incorporan al coste de producción. Son impuestos que se determinan cuantitativamente sobre el volumen de los negocios o sobre el volumen específico de producción, o que se perciben con ocasión de ciertos negocios o actos. Es evidente que estos impuestos no inciden generalmente sobre la renta de la empresa –y frecuentemente no inciden ni siquiera si se determinan en su cuantía en relación con dicha renta– , pero, como demuestra la teoría de la traslación del impuesto, si incorporan al coste de producción de la misma forma que los demás elementos de coste. Y por lo tanto a través de un proceso traslativo tienden a recaer sobre los mismos consumidores, mediante un aumento en los precios de los bienes producidos. Por tal, el Estado puede establecer o gravar los impuestos sobre el consumo, una vez ultimado el proceso productivo, sin afectar formalmente a la renta de los particulares o sin aumentar el coste de producción de las empresas.

Por el contrario, si el Estado puede establecer o agravar los impuestos sobre las rentas, después de terminado el proceso productivo, gravando, en vez de los bienes producidos, las rentas distribuidas a los distintos factores de producción. En esencia, les queda a los rentistas un poder de adquisición menor.

Los **impuestos especiales o analíticos** son aquellos que, por el contrario, alcanzan determinados hechos que traducen los modos en que se manifiesta la capacidad contributiva. Abarcan aquellas manifestaciones de la riqueza en forma parcial. Atendiendo a la ubicación de los gravámenes en el circuito, son los que inciden en parte de la producción de bienes finales o servicios, en algunos de los rendimientos que componen la renta o en determinados activos y sus transmisiones.

Resumiendo el punto anterior, podemos ejemplificar a través de este sencillo cuadro.

### **5.1.4 Efectos económicos del impuesto**

El impuesto es exigido a quienes se hallan en las situaciones consideradas en la ley como hechos impositivos. Esa persona obligada a tributar por estar comprendida en el hecho generador es el "contribuyente de jure", o sea la persona designada por la ley para pagar el impuesto. Pero suele ocurrir que quien paga el impuesto no es en realidad quien soporta su carga. Esta carga recae en un tercero, a quien se denomina contribuyente de facto. Por esta razón es necesario conocer como se reparte de hecho el impuesto, para intentar saber sobre que economías recae en definitiva la exacción fiscal.

La transferencia de la carga impositiva (traslación) a veces es prevista por el legislador, así, la mayor parte de los impuestos al consumo son soportados por el comprador, pero son pagados al fisco por el vendedor que lo carga en los precios. En otros casos la traslación se produce sin estar prevista por el Estado e incluso contra su voluntad, ya que aquellos a quienes se quieren cargar con el peso impositivo logran transferirlo a otra persona.

Debe destacarse que los estudios de la repartición de hecho de los impuestos son relativos, ya que en la mayor parte de los casos es casi imposible determinar con exactitud quien soporta al impuesto. Por ello solo se sabe:

- que algunos contribuyentes no pueden trasladar el impuesto, salvo casos excepcionales (por ejemplo los impuestos directos que recaen sobre los asalariados)
- que otros impuestos pueden ser trasladados fácilmente (por ejemplo los impuestos indirectos a los productores)
- que existen impuestos que solo muy dificultosamente pueden ser trasladados (por ejemplo los impuestos directos sobre profesionales o agricultores) sin que ello sea imposible.

A continuación se citan los distintos efectos económicos de los impuestos:

#### **Fenómenos de la percusión, traslación, incidencia y difusión**

- a. **Percusión:** es el acto por el cual el impuesto recae sobre el "contribuyente de jure", o sea aquel que por estar comprendido en el hecho imponible, debe pagar por designación y coacción legislativa. Si este contribuyente soporta efectivamente el peso del impuesto, se dice que el contribuyente percutido (contribuyente de jure) es también el contribuyente de incidencia (contribuyente de facto)., ya que no se verifica la traslación del impuesto.

- b. **Traslación:** es el fenómeno por el cual el "contribuyente de jure" consigue transferir el peso del impuesto sobre otra persona (contribuyente de facto). Esta transferencia está regulada exclusivamente por la economía y se efectúa con total prescindencia de disposiciones legales que expresamente faculden el traspaso de la carga impositiva. El ejemplo típico es el del productor gravado por un impuesto que transfiere al consumidor aumentando el precio del artículo que vende.
- c. **Incidencia:** este fenómeno significa el peso efectivo que grava al contribuyente de facto o definitivo. Puede producirse por vía directa cuando el contribuyente de jure es incidido, y por vía indirecta cuando se verifica la traslación de ese contribuyente de jure hacia la persona es incidida, que es quien sufre en realidad el sacrificio impositivo.
- d. **Difusión:** la difusión es la irradiación en todo el mercado de los efectos económicos del impuesto mediante lentas, sucesivas y fluctuantes variaciones, tanto en la demanda como en la oferta de mercaderías y también en los precios. Como consecuencia del impuesto se verifican variaciones en los consumos, en las producciones y el ahorro.

## **Formas de la traslación**

### **1. Traslación hacia delante, hacia atrás u oblicua**

La traslación hacia delante (o por traslación) es aquella que sigue la corriente de los bienes en el circuito económico. Es el caso más común, que ya hemos visto, y en el cual el productor transfiere el impuesto al consumidor mediante aumento de precios. La traslación hacia atrás (o retrotraslación) es aquella que sigue el proceso inverso al de la corriente de los bienes en el circuito económico. Por ejemplo, el comerciante que compra una mercadería o el industrial que adquiere una materia prima gravada por un impuesto obtiene de su suministrador una reducción del precio en compensación con ese impuesto. La traslación oblicua o lateral es cuando el contribuyente de jure transfiere el peso del impuesto a sus compradores o proveedores de bienes diferentes a aquellos que fueron gravados con el tributo.

## **2. Traslación simple y de varios grados.**

Traslación simple es la que se cumple en una sola etapa. Una persona traslada a otra el peso impositivo, y esta última es la que sufre la respectiva carga. Pero puede suceder que esta segunda persona transfiera a su vez esa carga impositiva a una tercera persona, ésta a una cuarta, y así sucesivamente. En este último caso estaremos ante una traslación de varios grados.

## **3. Traslación aumentada.**

El contribuyente de jure traslada el impuesto con exceso aumentando sus beneficios, o sea, valiéndose del impuesto para incrementar sus ganancias.

### La traslación en condiciones estáticas y dinámicas

- Suponiendo un mercado en situación estática

#### **a. Según el tipo impositivo**

Un impuesto general sobre todas las riquezas imponibles es más difícil de trasladar que un impuesto especial que afecte a parte de las riquezas de la colectividad. Ello, porque en el caso de impuestos especiales, puede producirse una traslación oblicua por parte de los productores (de bienes gravados a bienes no gravados). Un impuesto de monto bajo puede ser soportado por los productores para no contraer la demanda, pero cuando el impuesto es alto existe mayor tendencia a trasladarlo.

Los impuestos indirectos sobre la producción, venta, adquisición y consumo son los más trasladables, mientras que los impuestos sobre el patrimonio y la renta son los menos.

Los impuestos extraordinarios que no se repiten, son más difíciles de trasladar que los ordinarios, los cuales al irse reiterando todos los años crean una situación consolidada que ofrece mayores perspectivas de transferencia. En el primer caso la corta duración del período en que se aplica el impuesto, no es suficiente para hacer los ajustes necesarios a fin de adecuar un aumento de precio al ritmo de mercado. En el segundo caso, y en el curso de un período de larga duración, es más

factible crear esos ajustes y trasladar el impuesto sin que la suba de precios haga descender la demanda en forma desventajosa.

**b. Según las condiciones de la demanda y de la oferta.**

La demanda de un bien es elástica cuando frente a un aumento en el precio, la cantidad demandada disminuye sensiblemente. En este caso, la traslación es dificultosa, siendo mucho más fácilmente transferible la carga impositiva si la demanda es poco elástica o rígida, ya que el consumidor no puede reducir la demanda (son bienes que satisfacen necesidades ineludibles) aunque se incorpora a su precio el importe del impuesto. Con relación a la oferta, vemos que tratándose de mercadería perecedera que el vendedor está obligado a enajenar en un corto lapso, le será difícil imponer un precio y trasladar, por ello, el impuesto. Lo contrario sucede con mercaderías que pueden ser almacenadas largo tiempo.

**c. Según el sistema de mercado.**

Si se trata de un mercado de libre competencia, debe tenerse en cuenta la situación del productor marginal, es decir, el que produce a mayor costo, obteniendo un mínimo de ganancia. Si la ganancia del productor es la mínima, es forzoso que traslade el impuesto, pues de lo contrario dejará de obtener ganancias y no seguirá produciendo. Al transferir este productor marginal el impuesto, también lo hacen los que obtienen ganancias superiores al mínimo, y entonces los precios aumentan. Si el régimen es de monopolio debe tenerse en cuenta que el productor fija el precio a su voluntad, y en forma tal de obtener el mayor beneficio posible. Una traslación impositiva que aumentó los precios incidirá en ese punto ideal de obtención de mayor beneficio (punto de Cournot), dado que disminuirá el número de unidades vendidas. Es decir que no siempre será conveniente para el monopolista trasladar el impuesto.

- Con respecto a las condiciones dinámicas.

- a. En un proceso de prosperidad en que la economía está pujante, la demanda es intensa y, por lo tanto, la traslación de los impuestos por los vendedores a los compradores será extremadamente fácil.
- b. Todo lo contrario ocurre en un período de crisis, en que la economía está estancada y la demanda es superior a la oferta. Aquí, la traslación se torna difícil, y es posible que si la crisis es grave, los vendedores, necesitando urgentemente dinero, acepten soportar total o parcialmente el peso de los impuestos.

### **La difusión y sus formas**

La forma en que la carga impositiva se irradia en todo el mercado puede asumir diferentes formas, que dependen principalmente del modo en que reaccione el contribuyente de hecho o incidido. Las distintas reacciones son las siguientes:

- a. El contribuyente de facto, como consecuencia de un aumento de precios, puede reducir sus consumos, y ello se traducirá en una disminución de la demanda. Esa disminución de la demanda tenderá a reducir los precios, reduciéndose las ganancias de los vendedores. Estas rebajas de precios pueden, en alguna medida, compensar, al menos en parte, el sacrificio de los contribuyentes incididos por los impuestos,
- b. También puede suceder que los contribuyentes reduzcan sus ahorros. Esto producirá una escasez de dinero ahorrado que conducirá a un incremento de la tasa de interés. Este aumento de precio del dinero incrementa los costos de producción y los precios tienden a subir, en cuyo caso es aún mayor el sacrificio de los contribuyentes de hecho.
- c. Por último el impuesto puede inducir a los contribuyentes a aumentar la producción o perfeccionar sus métodos para alejar la carga tributaria o soportarla mejor. Al haber mayor oferta disminuyen los precios, y los sacrificios de los contribuyentes de hecho pueden quedar en alguna medida compensados.

### Amortización y capitalización de los impuestos

- a. La amortización consiste en que la aplicación de un nuevo impuesto sobre los bienes de capital produzcan renta, disminuye su renta y consiguientemente su valor venal. Por ejemplo, un inmueble alquilado produce determinada renta anual (el importe del alquiler que paga el inquilino, menos gastos de manutención del inmueble). Si surge un nuevo gravamen antes inexistente o se incrementa un gravamen preexistente, la renta del inmueble se ve disminuida. Como a su vez, el valor venal de los inmuebles se establece teniendo en cuenta, entre sus pautas fundamentales, la renta que ellos producen, es lógico decir que a menor rendimiento, menor valor patrimonial.
- b. La capitalización, inversamente, consiste en el incremento que se produce en el valor de un bien de capital, como consecuencia de la supresión o disminución de un impuesto que gravaba su renta. Conforme dijimos, rendimiento y valor venal están íntimamente relacionados, y a mayor renta, mayor valor del bien.

### Efectos políticos, sociales y psicológicos

- a. Puede observarse las importantes reacciones políticas que han provocado en la historia los sistemas fiscales, produciendo motines, levantamientos armados y verdaderas revoluciones sociales. La chispa que provocó la guerra de la independencia de los Estados Unidos se debió a imposiciones sobre el comercio del papel, del vidrio, y del té. La Revolución Francesa, entre sus numerosas causas, tuvo un carácter fiscal: altos impuestos, persecuciones fiscales, pobreza y hambre en el pueblo frente a una corte dispendiosa y voraz. El levantamiento de Nápoles en 1777 fue influido notoriamente por el descontento popular que provocó un impuesto sobre las frutas.
- b. Desde el punto de vista moral, muchas veces un sistema impositivo puede sacrificar parte de sus recaudaciones persiguiendo objetivos de moralidad pública. Por ejemplo, cuando se establecen altos impuestos sobre ciertas clases de consumo, como el alcohol y de los cigarrillos. En muchas ocasiones quizá sería más provechoso mantener impuestos de más bajo monto, con lo cual se estimularía el consumo y aumentarían las entradas, pero tratándose de precios nocivos, se tiende más bien a reducir el consumo.
- c. Desde el punto de vista psicológico hay situaciones que el Estado aprovecha para su objetivo fiscal. Así cuando los impuestos al consumo se incluyen en pequeñas dosis en el precio de las mercaderías, el contribuyente ignora esto

pagando tal tributo. También son importantes determinados momentos, como el de un súbito incremento patrimonial (caso de quien gana una rifa o la lotería), en que la imposición prácticamente no se siente. Por otra parte, la ignorancia del contribuyente sobre algunos complejos fenómenos de la traslación, puede también llevarlo a la ignorancia de que ciertos aumentos de precios que soporta se debe a que ha pasado a constituirse en el contribuyente de un determinado impuesto.

## **5.2 Las tasas**

La tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.

### Características esenciales de la tasa

1. En primer lugar, hacemos resaltar el carácter tributario de la tasa, lo cual significa, que la tasa es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio. La circunstancia de tratarse de una prestación exigida coactivamente por el Estado, es justamente lo que asigna a la tasa el carácter de tributo, ya que de lo contrario nos hallaremos con un precio.
2. En segundo lugar, el mismo carácter de tributo de la tasa toma esencial importancia debido a que únicamente puede ser creada por ley.
3. En tercer lugar, la noción de tasa que propugnamos, conceptúa que su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago. La actuación estatal vinculante es quizá el elemento caracterizador más importante para saber si al enfrentarnos con determinado tributo estamos realmente ante una tasa.
4. En cuarto lugar, se afirma que dentro de los elementos caracterizantes de la tasa se halla la circunstancia de que el producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo.
5. En quinto lugar, creemos que es fundamental para la noción de la tasa el hecho de que el servicio sea "divisible", aunque, en realidad, esta característica surge implícita de la naturaleza "particularizada" del servicio estatal que da lugar al tributo en estudio.

### Diferencia con el impuesto

La diferencia más evidente consiste en la vinculación de la tasa con una actividad estatal que no existe en el impuesto.

### Diferencia con el precio

1. Algunos teóricos sostienen que hay precio cuando la prestación del servicio deja margen de utilidad, y tasas cuando el producto se limita a cubrir el costo del servicio.
2. Otro criterio sostiene que cuando el Estado presta el servicio en condiciones de libre competencia nos hallamos ante un precio, y que en cambio, cuando lo hace en monopolio, de lugar a tasas.
3. Según otra posición, el carácter de tasa o de precio debe deducirse esencialmente del modo en que la relación aparezca legalmente disciplinada, teniendo en cuenta sobre todo su desenvolvimiento histórico. Se sostiene que según el régimen jurídico que se haya adoptado para regular determinada relación, se desprenderá si ésta ha sido configurada con arreglo al esquema del contrato (precio) o de una obligación emanada no de la voluntad de las partes sino directamente de la ley (tasas).

### Graduación

Veamos cuales son los criterios sustentados sobre este punto:

1. Una parte de la doctrina sostiene que la tasa debe ser graduada según el valor de la ventaja que por el servicio obtiene el obligado. De obtener ventaja el particular en quien el tributo se individualiza, ella puede ser un elemento a tener en cuenta en la fijación del monto, pero como es característica esencial de la tasa la obtención de la ventaja, el criterio no será útil en todos los casos, por lo cual pierde su validez general. Tampoco es admisible sostener que en el caso de real obtención de provecho, éste sea el único criterio valorable para la fijación de la cuantía, y por último se debe tener en cuenta la dificultad en apreciar en cifras el provecho objetivo y subjetivo que proporciona el servicio.
2. Otra teoría sostiene que la tasa debe graduarse por el costo del servicio en relación con cada contribuyente. Esta teoría sufrió una evolución y la jurisprudencia admitió que aun cuando el monto de la tasa exceda el costo del

servicio, la tasa no es jurídicamente inválida, de donde surge la elasticidad de este criterio de medición, que consiguientemente pierde rigor científico. La concepción señalada, en la actualidad, se inclina por afirmar que la relación "costo – importe", aun necesaria como elemento de la tasa , no puede ser una igualdad matemática o una equivalencia estricta. Lo que sí debe existir es una prudente, razonable y discreta proporcionalidad entre ambos términos.

### **5.3 Contribuciones especiales**

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

Este tipo de tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no solo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados. Cuando se realiza una obra pública (por ejemplo pavimentación) se produce una valorización de ciertos inmuebles o beneficios personales de otra índole.

Tradicionalmente se ha considerado que esta categoría tributaria está solo integrada por la "contribución de mejoras", en El Salvador el mejor ejemplo lo representa el Fovial , Con el cual se contribuye al mantenimiento de la red vial Salvadoreña y representa un aporte adicional al que ya aporta El Estado.

Se diferencia del impuesto porque mientras en la contribución especial se requiere una actividad productora de beneficio, en el impuesto la prestación no es correlativa a actividad estatal alguna.

Con la tasa, tiene en común que ambos tributos requieren de una determinada actividad estatal, pero mientras en la tasa solo exige un servicio individualizado en el contribuyente, aunque no produzca ventaja, esta ventaja o beneficio es esencial en la contribución especial

#### **5.3.1 Contribución de mejoras**

En la contribución de mejoras el beneficio de los contribuyentes deriva de obras públicas. Cuando el ente público construye, por ejemplo un desagüe, un jardín o plaza pública, abre una ruta, pavimenta, ensancha o prolonga una calle urbana o un camino rural, suele haber inmuebles cercanos que se valorizan con el consiguiente enriquecimiento del propietario. Atento a esa circunstancia, se estima equitativo gravar

a esos beneficios, y se instituye un tributo cuyo hecho generador se integra con el beneficio obtenido por la realización de la obra pública.

### **5.3.2 El peaje**

El peaje es un tributo cuyas peculiares características hace necesaria su consideración aparte. En su acepción más amplia y general, significa la prestación dineraria que se exige por la circulación en una vía de comunicación vial o hidrográfica (camino, autopista, puente, túnel subfluvial, etc.)

En líneas generales, concordamos con la legalidad constitucional de la contribución de peaje, y según nuestro criterio, las condiciones requeridas para ello son:

1. Que el quantum del gravamen sea lo suficientemente bajo y razonable en relación a los usuarios de la obra pública por cuyo aprovechamiento se cobra peaje. De tal forma el tributo no se convertirá en una traba de tipo económica a la libre circulación.
2. Que el hecho imponible se integre por la sola circunstancia de circular en los vehículos que la ley determine, con prescindencia de todo otro aspecto relativo al contribuyente. Consiguientemente, la base imponible se fijará exclusivamente en función de cada unidad vehicular que utilice la obra pública, con prescindencia de otras circunstancias como número de personas que viajan en los vehículos, o cantidad o valor de mercadería transportada.
3. Que exista una vía accesible de comunicación alternativa, aunque no de la misma calidad de diseño, ni de igual perfeccionamiento técnico o aún cuando la vía de utilización facultativa no sea directa.
4. Que atento a su naturaleza jurídica de tributo, sea establecido, en cuanto a sus elementos esenciales, por ley especial previa.
5. Que sea producto de una ley nacional si se trata de una vía interprovincial, pudiendo ser facultad provincial únicamente en cuanto a vías de comunicación situadas dentro de su territorio.
6. La opinión de la generalidad de los tratadistas es que también es condición de constitucionalidad del peaje que su producto sea exclusivamente destinado a costear la construcción y mantenimiento de la obra.

### **5.3.3 Contribuciones parafiscales**

Se clasifican en parafiscales las exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su funcionamiento autónomo. Este tipo de exacciones (de hacer pagar tributos, impuesto que gravita sobre el contribuyente) ha adquirido moderadamente gran importancia, y bajo la denominación de "parafiscales" han aparecido contribuciones destinadas a la previsión social, a cámaras agrícolas, a fondos forestales, centros de cinematografía, bolsas de comercio, centros de estudio, colegios profesionales, etc. , o sea, a entidades de tipo social o de regulación económica. Se dan generalmente las siguientes características en cuanto a estas exacciones:

- a. No se incluye su producto en los presupuestos estatales (de la Nación , provincias o municipio);
- b. No son recaudados por los organismos específicamente fiscales del Estado (Dirección General Impositiva, Dirección General de Rentas);
- c. No ingresan en las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos.

Como vimos, las Finanzas Públicas es la ciencia que examina, estudia o analiza las formas y procedimientos en que el Estado obtiene sus recursos y los aplica como gastos a la satisfacción de necesidades públicas y para el mantenimiento de su estructura. Desde el punto de vista jurídico hallamos así la rama del Derecho que comprende estos temas: el Derecho Financiero como el conjunto de normas que regulan la actividad financiera del Estado, y dentro de ésta, el Derecho Tributario como el conjunto de normas que regulan los recursos tributarios del Estado y su destino.

## **6. DERECHO TRIBUTARIO**

Según Héctor Villegas, el Derecho Tributario, en sentido extenso, es "el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos". Dino Jarach, expresa que el Derecho Tributario forma parte del estudio de las ciencias de las Finanzas, y lo define como "el conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos".

## 6.1 El enfoque administrativo y el del derecho tributario sustantivo

En su obra, Dino Jarach, Expone las conexiones entre el Derecho Tributario y las diferentes teorías de las finanzas.

La doctrina del derecho tributario está dividida entre dos enfoques.

El primer enfoque tiene como punto de partida la existencia de una rama de la administración pública, acompañada –a veces- por cuerpos policiales, militares especializados en la materia tributaria. Algunos nombres asignados a esos cuerpos revelan su razón de ser, a saber: policía tributaria, guardias de finanzas o simplemente finanzas.

El segundo enfoque toma como punto de partida el fenómeno de la vida social de la necesidad de recursos estatales dentro de los cuales se destacan los impuestos, cuyo pago y fiscalización representan el propósito fundamental de las leyes fiscales.

Aun reconociendo este objeto como contenido fundamental de la administración fiscal, es innegable que el enfoque busca el fondo o la esencia de la materia tributaria, mientras que el primero magnifica el papel de la administración, para la recaudación de los impuestos.

Este contraste tiene sus consecuencias en la concepción del Derecho Tributario.

La concepción que sustentamos y que tiene su punto de partida en la esencia del fenómeno tributario, se resume sustancialmente en lo siguiente: el tributo es un recurso que el Estado obtiene por medio de la coerción que nace de su poder de imperio. En los Estados modernos de derecho, el poder legislativo y como norma jurídica que define exhaustivamente los supuestos objetivos y subjetivos de la pretensión del Estado y de la obligación correlativa del contribuyente.

La otra concepción, que toma como punto de partida la actividad del Estado tendiente a la recaudación del tributo, desemboca en la configuración del Derecho Tributario como una especie de guía jurídica de la administración.

Como consecuencia ulterior de esta concepción, se producen la confusión y errores de la técnica legislativa que consisten, por ejemplo, en formular muchas normas como facultades concedidas a la administración tributaria, en lugar de establecer objetivamente las consecuencias jurídicas de determinadas situaciones de hecho. Esta formulación equivocada lleva al extremo que los funcionarios competentes interpreten dichas facultades como libradas a su criterio discrecional y pretendan no solamente ejercerlas según su arbitrio, sino también sustraerlas al control jurisdiccional.

El contraste entre los dos enfoques se halla perfectamente definido en el siguiente trozo de un administrativista italiano, Cino Vitta: "La administración fiscal no posee poderes discrecionales y la ley determina precisamente, cuándo en cuáles casos y en cuál medida ella puede recaudar un tributo sobre la riqueza privada; y a pesar de esto, erraría quien creyera que la autoridad fiscal actúa con la finalidad de aplicar las leyes impositivas; la realidad es diferente y la autoridad fiscal está instituida para hallar dinero para el Fisco, conformándose, sin embargo, a los preceptos que las leyes han establecido al respecto".

Aquí está admirablemente enunciada la posición de los administrativistas. La posición contraria en la que militamos, se expresa utilizando la misma enunciación, con el cambio de la proposición negativa en afirmativa y viceversa. Podría, pues, formularse así: "la administración fiscal no posee poderes discrecionales y la ley determina precisamente, cuándo en cuáles casos y en cuál medida ella puede recaudar un tributo sobre la riqueza privada; por ello, la autoridad fiscal actúa con la finalidad de aplicar las leyes impositivas y erraría quien creyese que aquella está instituida para hallar dinero para el Fisco, conformándose a los preceptos que las leyes han establecido al respecto".

Los dos enfoques del Derecho Tributario, a veces, van acompañados con una carga ideológica. En efecto, se pretende, por un lado, someter al Derecho Tributario a los principios del Derecho Privado, lo que traiciona el origen ideológico individualista o liberal. Por el contrario, las doctrinas que asimilan el Derecho Tributario al Derecho Administrativo se inspiran, a menudo, en una concepción estadólatra, con fácil degeneración en una doctrina totalitaria.

## **6.2 Subdivisiones del Derecho Tributario**

Encontramos, en primer término, al Derecho Tributario Constitucional.

Este comprende las normas constitucionales que se refieren a los tributos y, en los países que no posean constituciones escritas, las normas y principios fundamentales de la organización estatal.

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

En el marco del Derecho Tributario Constitucional y, a veces, superponiéndose al mismo, encontramos en el ordenamiento jurídico convenios y normas provenientes de acuerdos entre los entes que ejercen el Poder Fiscal, destinados a distribuir las facultades impositivas, garantizar su ejercicio y sancionar su incumplimiento. Estas normas constituyen el Derecho Tributario Interestatal.

El conjunto de normas que definan los supuestos de las obligaciones tributarias, cuyo objeto es la prestación del tributo y las obligaciones accesorias, como también la relación que surge del pago indebido, constituyen el Derecho Tributario Sustantivo o Material.

La naturaleza del Derecho Tributario Sustantivo es la de un derecho de las obligaciones tributarias. Su contenido está constituido, en efecto, por relaciones jurídicas tributarias que poseen la misma estructura de las obligaciones del Derecho Privado. Los sujetos activos y pasivos de estas relaciones jurídicas tributarias se hallan en posición de igualdad, derivando sus pretensiones y obligaciones recíprocas de la ley.

El Derecho Tributario Sustantivo o Material no se integra con la actividad de la administración pública y no constituye el marco legal en el cual ésta opera. Por el contrario, tiene su vivencia propia.

Los sujetos de las relaciones jurídicas tributarias regidas por el Derecho Tributario Sustantivo no son la administración y los administradores, sino los acreedores y los deudores de los tributos y de las obligaciones accesorias, o de los indebidos y sus accesorios.

Contrapuesto al Derecho Tributario Sustantivo o Material aunque ligado con él por razones teleológicas, se encuentra el Derecho Tributario Formal o Administrativo como conjunto de normas y principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos. Las relaciones jurídicas comprendidas en este derecho no son obligaciones de dar, sino de hacer o no hacer o soportar. Los sujetos de estas relaciones son la administración y los súbditos, ciudadanos o no; ellos no coinciden necesariamente con los sujetos de las relaciones jurídicas del derecho Sustantivo. En efecto, no sólo los contribuyentes, obligados a prestar tributo, tienen obligaciones hacia la administración, sino también los sujetos que – en definitiva – no resultarán contribuyentes y aún otros de los que la administración sabe de antemano que no son deudores ni obligados al tributo.

La distinción entre Derecho Tributario Sustantivo o Material, por un lado y Derecho Tributario Administrativo o Formal por el otro, responde a una exigencia del análisis científico que no tiende a desmembrar el Derecho Tributario ni a dividirlo en comportamientos estancos, sino a distinguir conceptos e institutos jurídicos y a determinar la naturaleza y el alcance de las funciones de la administración, no solo para satisfacer las exigencias del conocimiento teórico, sino también para la aplicación práctica en la vida real.

El conjunto de normas que definen las infracciones, o sea, las violaciones de las obligaciones tanto del Derecho Sustantivo como del Derecho Administrativo y establecen las sanciones correspondientes, constituyen el Derecho Tributario Penal. Constituyen el Derecho Tributario Procesal las normas y principios que gobiernan los procesos en los que se dirimen las controversias que surgen entre sujetos activos y pasivos de las relaciones jurídico-tributarias.

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

Muchos son 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 procesos.

El Derecho Tributario Procesal pertenece, como rama científica al Derecho Tributario Procesal. Sin embargo, la naturaleza de las controversias vinculadas al tributo impone al proceso peculiaridades propias.

Un aspecto particular del proceso tributario se refiere a las controversias que surgen con motivo del reconocimiento de la existencia de infracciones tributarias y la aplicación de las penas correspondientes. Las normas que se refieren a esta materia forman parte del Derecho Tributario Procesal. Sin embargo, en ciertos casos el proceso tributario propiamente dicho se divorcia del proceso tributario referente a las infracciones y penas, siendo este último regido por normas y principios especiales en conexión con la naturaleza de la acción penal que en él se ventila.

Finalmente, los tratados y acuerdos concertados entre Estados soberanos en el orden internacional, con miras a evitar las dobles imposiciones y asegurar la asistencia y la colaboración de los Fiscos respectivos para combatir la evasión fiscal, constituyen una

materia cuya importancia ha ido aumentando a partir de la terminación 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 lo tanto, denominarse Derecho Tributario Internacional.

No debe confundirse con esta materia, el conjunto de normas internas que delimitan el campo de acción del poder fiscal con referencia a sujetos o a objetos que, por su naturaleza, trascienden los límites de su territorio. Estas normas forman parte del derecho tributario material o sustantivo y no del derecho tributario internacional o interestatal.

### **6.3 Fuente del derecho Tributario**

Constitución Política I, Tratados Internacionales, y otras normas legales entre ellas

Código Tributario

Código Civil

Código de Comercio

Código Penal

Leyes Tributarias

Reglamentos Tributarios

Jurisprudencia Legal

Doctrina Legal

### **6.4 El derecho tributario y el derecho común**

Mediante el tributo, los integrantes del Estado contribuyen al sostenimiento del gobierno en proporción a su respectiva capacidad económica, esto es, en proporción a los patrimonios o rentas de que gozan bajo la protección de aquel Estado.

El problema reside en la dificultad de detectar los verdaderos signos de la potencialidad económica y, por ende, de la auténtica aptitud de contribuir en mayor o menor medida. Para lograr ello, debe recurrirse a las situaciones, cualidades o circunstancias fácticas de la más diversa índole, tratando de extraer la realidad económica que subyace en ella.

## 6.5 Autonomía del derecho tributario

Existen posiciones divergentes en relación a este punto, y ellas son:

1. las que niegan todo tipo de autonomía del derecho tributario, porque lo subordinan al derecho financiero.

Noción del derecho Financiero: "es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del estado"

2. Los que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo, donde los administrativistas niegan su autonomía argumentando que la actividad del Estado tendiente a obtener los medios económicos para cumplir sus fines, así como la administración y empleo de ellos, es una función administrativa típica que no difiere en su naturaleza de las demás actividades públicas del Estado regidas por el derecho administrativo.
3. Quienes afirman su dependencia con respecto al derecho privado (civil y comercial) y le conceden al derecho tributario tan solo un "particularismo exclusivamente legal". Esto significa que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, pero si no lo hace, sigue rigiendo éste (posición del autor francés Gény).

### 6.5.1 Conclusión sobre la autonomía del derecho tributario

Si se cumple la subordinación jerárquica de la norma tributaria a la norma constitucional respetando todas sus garantías, se puede concluir que es legítimo que las normas tributarias creen conceptos e instituciones propias señalando sus caracteres legales (por ejemplo, rédito, expendio, retención de la fuente, extinción, sustitución, percepción en la fuente, etc.).

Por la misma razón es también legítimo que el derecho tributario adopte conceptos e instituciones del derecho privado y les dé una acepción diferente de la que tiene en sus ramas de origen (por ejemplo, así sucede en la venta, permuta, locación de obras, enajenación inmobiliaria, domicilio, sociedad conyugal, residencia, ausentismo, etc.).

Pero lo discutible es que de estas realidades intente extraerse una noción de autonomía científica del derecho tributario.

### **6.5.2 El verdadero problema que encierra la autonomía del derecho tributario**

La mayor dificultad se presenta cuando el derecho tributario hace uso de los conceptos e instituciones del derecho privado sin darles un contenido particularizado. Tal es lo que sucede, por ejemplo, si la norma fiscal se refiere a las sociedades anónimas, a las quiebras, a los comerciantes, a las naves, a los hijos, etc., y nada dice sobre el significado de estos términos.

Para algunos autores, en tales supuestos debe recurrirse indefectiblemente a los principios de la ley civil; al contrario, otra posición doctrinal sostiene que en caso de silencio de la ley fiscal no hay que recurrir necesariamente a los principios del derecho privado, ya sea que sus fines pueden ser opuestos a aquél y porque el hecho imponible es sólo el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, mientras que la causa formal del tributo es la ley derivada del poder tributario del Estado.

Para algunas doctrinas el derecho tributario tiene un fin propio consistente en el hecho de asegurar al Estado los recursos que, provenientes del patrimonio de los habitantes, le son necesarios para cumplir con sus funciones. En virtud de este objetivo, se argumenta en pro de la autonomía dogmática del derecho tributario: no es posible recurrir necesariamente a los principios del derecho privado porque sus fines pueden ser opuestos a aquél.

Pero sucede que tal contradicción de fines no puede acaecer, ya que ninguna rama del sistema jurídico puede, en sí misma, tener fines propios ajenos a éste.

Los fines son propios de todo el sistema jurídico y se llevan a cabo mediante la aplicación de un cúmulo de normas que conforman las distintas ramas jurídicas. A medida que el ordenamiento jurídico se ha hecho más técnico, éste ha exigido la clasificación de las normas partiendo del principio que su fundamento está en relación con su finalidad, pero reconociendo como base inmovible la equidad y la justicia. Cada norma crea los medios para que esa justicia se cumpla, pero ello no quiere decir que exista una autonomía de fines, aunque puede invocarse una autonomía de fines inmediatos.

No puede existir entonces diversidad de fines, puesto que éstos son siempre los mismos: satisfacer necesidades de la población respetando sus derechos esenciales. No es admisible que con el pretexto de satisfacer las necesidades públicas se violen los derechos de los individuos porque entonces ya se deja de satisfacer las

necesidades más importantes, cuales son las de propiedad, libertad y seguridad. Es lícito que el Estado reclame fondos de los particulares, pero dejando a salvo estas garantías.

En conclusión, los fines del derecho tributario son los fines del preámbulo constitucional, de su texto y del sistema jurídico en general.

- a. La significación económica. Este concepto de se debe tener en cuenta para la interpretación de la ley tributaria, es en principio, confuso y redundante.

Pareciera que la significación económica hace referencia a la importancia que tienen los distintos tributos como medio de cobertura de los gastos públicos. Desde ese punto de vista, la significación económica de los tributos es fundamental por cuanto la cobertura del gasto implica la satisfacción de las necesidades públicas que dan nacimiento al Estado y justifican su existencia.

Pero analizada la cuestión desde este aspecto, nos encontramos con que la significación económica coincide con los "fines", de que hablamos en el punto anterior. Si los individuos se organizan en una comunidad que les garantiza la propiedad privada, es consecuencia ineludible que cada uno de ellos destine una parte de su riqueza al mantenimiento del Estado. A su vez, el Estado necesita cubrir sus gastos para la satisfacción de las necesidades públicas, pero dentro de esas necesidades está también el respeto a la propiedad privada, así como a la libertad, la seguridad jurídica, y a las demás garantías que protege la Constitución. Al mismo tiempo, esta protección de garantías es la finalidad de todo el derecho.

De lo expuesto se deduce que ni de la finalidad de las leyes impositivas ni de su importancia o "significación" económica, pueden surgir pautas interpretativas que pongan en contradicción al derecho tributario ni con el derecho privado no con el resto del derecho positivo.

- b. El espíritu de la ley tributaria. Admitir la recurrencia a los conceptos de derecho privado sólo cuando no sea posible fijar por su letra el sentido de algunos términos impositivos, es correcto y coincide con lo antes afirmado sobre la singularidad del derecho tributario.

Sin embargo, la pretensión de fijar el significado de conceptos tributarios recurriendo al "espíritu" que anima sus normas, vuelve a sumirnos en el campo

de la indefinición con el consiguiente peligro de que estas vaguedades sean arbitrariamente cubiertas.

Otro aspecto de importancia es el que sostiene que los principios generales del derecho son los principios fundamentales de la legislación positiva que aun cuando no se hallen escritos en ninguna parte, son los presupuestos lógicos de las normas legislativas, y por tal motivo, es evidente que son los mismos que gobiernan al derecho privado. No puede ser de otra manera, dado que las figuras e instituciones contenidas en el Código Civil y en el Código de Comercio, reflejan criterios de validez universal que están referidos al derecho en general. Esto es así, porque expresan reglas de justicia, lógica y equidad que son la base permanente de todo orden jurídico, y no de una rama en particular. De tal manera, no se puede hablar de "principios propios" del derecho tributario diferentes de los del derecho privado y de los que se pueda extraer un "espíritu" diferenciado que justifique una interpretación especial.

Por lo tanto en valedero afirmar que ninguna rama jurídica tiene su propio "espíritu" que sirva de guía interpretativa ni que dé pautas de recurrencia o no a legislaciones supletorias.

Contemplando el contenido del Derecho Tributario en general y en forma panorámica observamos que comprende dos grandes partes:

- **Parte General**, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos. Teóricamente, es la parte más importante porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los estados del derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que posibilite la arbitrariedad. Para ello se consagran los principio aplicables en las relaciones entre el Estado y particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional de los órganos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes (constituye la parte básica de la materia). Se busca, al igual que en otras ramas del derecho público, el equilibrio razonable entre el individuo y el Estado.
- **Parte Especial**, que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario. Aquí entendemos al sistema tributario como el conjunto de tributos en determinado país y en un momento dado, tomando ese conjunto como un todo.

## 6.6 Interpretación de la Ley Tributaria

Con respecto a la interpretación de la Ley Tributaria vemos que interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance, es decir determinar que quiere decir la norma y en que caso es aplicable.

Existen varios métodos para poder interpretar la norma, pero nunca se ha podido elegir un solo método como correcto repudiando lo demás, ya que ninguno tiene validez universal, pero cada uno de ellos ofrece elementos de interés parcial. De esto se desprende que el intérprete puede y debe utilizar todos los métodos a su alcance: debe examinar la letra de la ley, necesita analizar cuál ha sido la intención del legislador, y tiene que adecuar ese pensamiento a la realidad circundante; debe coordinar la norma con todo el sistema jurídico, así como contemplar la calidad económica que se ha querido reglar y la finalidad perseguida.

Haciendo un somero análisis de los principales métodos de interpretación dentro del campo de las ciencias jurídicas, tenemos:

- **Método literal**, se limita a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance. Los términos legales son analizados mediante el estudio gramatical, etimológico, de sinonimia, etc.

Los fines de este método consisten en asegurar los derechos de los particulares y respetar la seguridad jurídica (si el derecho se resume en la ley, conocer la ley es conocer el derecho).

No basta con utilizar este método en forma exclusiva, ya que puede llevar a conclusiones erróneas porque el legislador no es siempre un técnico en derecho tributario y, por tanto, puede suceder que la terminología empleada no sea la adecuada a la realidad que se quiso legislar.

- **Método lógico**, intenta resolver el interrogante de ¿qué quiso decir la ley?. Quiere saber cuál es el espíritu de la norma o su ratio legis.

La ley forma parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada en sí misma, sino relacionada con las disposiciones que forman toda la legislación del país. Las normas tributarias deben ser entendidas computando la totalidad de los preceptos que la integran, en

forma tal que el propósito de la ley se cumpla conforme una razonable interpretación.

La interpretación lógica puede ser extensiva si se da a la norma un sentido más amplio del que surge de sus palabras. Se entiende en este caso que el legislador ha querido decir más de lo que dice la ley. Puede ser también restrictiva y extensiva. Restrictiva cuando se le da a la norma un sentido menos amplio del que fluye de sus propios términos, entendiéndose de que el legislador dijo más de lo que en realidad quiso decir.

En resumen el intérprete, debe actuar en concordancia con los principios constitucionales, es decir, no limitarse a las palabras de la ley ni al pensamiento del legislador.

- **Método histórico**, se basa en la tarea de desentrañar el pensamiento del legislador, ya que conocer la ley no es otra cosa que conocer la intención de quien la dictó. Para ello el intérprete se debe valer de todas las circunstancias que rodearon el momento de sanción de la ley (*ocatio legis*). Se utilizan, por ejemplo, como instrumentos de interpretación del mensaje del poder ejecutivo que eleva la ley al Congreso, la discusión en comisiones por parte del legislativo, los correspondientes debates parlamentarios, los artículos de la época publicados por la prensa, las opiniones doctrinales, etc.

Este método identifica la voluntad de la ley con la voluntad del legislador. Sin embargo, este método es objeto de crítica en materia fiscal. Se dice que la fiscalidad se caracteriza por su movimiento, y no se puede interpretar las cláusulas impositivas según el pensamiento del legislador cuando la ciencia tributaria está en constante evolución.

- **Método evolutivo**, esta corriente se plantea el problema de enfrentar una nueva necesidad de la vida social con reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones sociales, económicas, políticas y éticas que determinan la nueva necesidad. Ante esta nueva necesidad, debe investigarse cuál hubiera sido la voluntad del legislador y qué solución habría dado. Este método surge como reacción contra los métodos convencionales. Seilles decía que "la ley es base y fuente de todo sistema jurídico, pero debe adaptarse a las nuevas exigencias determinadas por la evolución social", partiendo de esta idea el jurista le confiere al texto vida propia, independiente de la voluntad del legislador, del cual se desligan una vez promulgados.

En materia tributaria el principio de legalidad es una barrera a la aplicación de este método, pues no se puede, por ejemplo, por vía de la interpretación de la ley, modificar la integración del hecho imponible.

- Interpretación según la **realidad económica**, se basa en que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta precisamente la realidad económica. Así se descubre el verdadero sentido y alcance de la ley, recurriendo a la realidad económica del momento de gestación del tributo.

El método funciona de la siguiente forma: cuando los hechos imponibles se vinculan con actos jurídicos de carácter legal, o negocios jurídicos, existen circunstancias originadas en la voluntad creadora de los propios particulares. Ya que el derecho da ciertos límites demarcatorios dentro de los cuales las partes podrán elegir cierto tratamiento jurídico al que someterán sus operaciones. Muchas veces se pueden encontrar diversas formas jurídicas para un mismo fin económico. Cuando se realiza un negocio jurídico se distingue entre:

- Intención empírica (*intentio factis*), que es aquella que se encamina a obtener el resultado económico para cuyo fin el acto se realiza.
- Intención jurídica (*intentio juris*), es aquella que se dirige a alcanzar, mediante el acto o negocio, determinados efectos jurídicos, para lo cual se encara este acto dentro de una determinada figura del derecho.

El derecho tributario se interesa en la operación económica que hacen las partes, sin reconocer la eficacia creadora de efectos jurídicos tributarios a la voluntad individual si las partes han distorsionado la realidad a través de la adopción de formas jurídicas inapropiadas, cuyo fin es defraudar al fisco.

- **Analogía**: significa aplicar a un caso concreto no previsto por la ley, una norma que rija un caso semejante. El Código Tributario de El Salvador, en el artículo 7 limita el uso de la analogía en la medida que se utilice para extender el concepto de exención a otros hechos imponibles.

Esta modalidad tiende a suplir la falta de normativa, a las llamadas lagunas del derecho.

La mayoría de la doctrina la acepta con ciertas restricciones, la principal de las cuales es que mediante analogía no se puede crear un tributo.

Para el autor Héctor Villegas opina que "la analogía no es aplicable en el derecho tributario material o sustantivo en cuanto a los elementos estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos, y elementos cuantitativos de graduación), así como en lo referente a exenciones. Tampoco es admisible en el derecho penal tributario dado que mediante analogía no pueden crearse infracciones tributarias ni penalidades de ningún tipo", situación que coincide con la legislación Salvadoreña, no obstante que al situarse en otros aspectos del derecho tributario, la analogía puede ser utilizada para cubrir vacíos legales sin mayores restricciones, como por ejemplo en el derecho tributario formal y en el derecho tributario procesal.

### **6.7 Modalidades de interpretación**

El intérprete puede encarar la interpretación de la ley mediante dos modalidades, que son preconceptos de favorecimientos al fisco o al particular:

- In dubio contra fiscum, sostiene que debe partirse de la base de que cualquier duda debe favorecer al contribuyente, por cuanto la ley tributaria es restrictiva del derecho de propiedad.
- In dubio pro fisco, es el preconcepto opuesto, que sostiene que cualquier duda debe favorecer al Estado. Se pretende con esto apuntalar los intereses del fisco, pero sus abusos y excesos llevan al fiscalismo exagerado.

### **6.8 Los Principios de la Tributación en América Latina**

- A. Principio de Legalidad
- B. Principio de Generalidad
- C. Principio de Igualdad
- D. Principio de Proporcionalidad
- E. Principio de Equidad
- F. Principio de No Confiscatoriedad

## **7. LA POTESTAD TRIBUTARIA.**

### **Caracterización**

La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Dicho con otras palabras, es el poder coactivo que tiene el Estado hacia las personas, para que éstas le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas.

Esta potestad tributaria, vista desde un plano abstracto puede entenderse, por un lado, la supremacía, y por otro, la sujeción. Es decir que necesariamente exista un ente que se coloca en un plano superior, y frente a él, debe haber una masa indiscriminada de individuos que se ubican en un plano inferior.

Según Héctor B. Villegas "la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención".

### **7.1 Potestad Tributaria originaria y derivada.**

Esta potestad se debe ejercer mediante la ley, y esto se transforma en el primer limitante. Es decir que la facultad estatal de crear tributos, se basa, en realidad en la potestad estatal de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.

Las diversas constituciones de los distintos países brindan las limitaciones a esta potestad, así se consagra la limitación fundamental, que debe ser ejercida mediante normas legales, y es ésta de carácter formal. Al mismo tiempo se incorpora el principio de capacidad contributiva, que es el límite de carácter material en cuanto al contenido de la norma jurídica tributaria.

Además, la limitación constitucional también se da de forma indirecta, al garantizar otros derechos como el de propiedad, ejercer comercio lícito, el de transitar libremente por el territorio del país, etc.

## **8. NACIMIENTO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.**

La relación jurídica tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación.

Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos; en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo término, la determinación subjetiva del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término la de limitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto término la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el quantum de la obligación tributaria.

En este enfoque, todos los elementos subjetivos y objetivos de la relación jurídica – tributaria se resumen en el único concepto del presupuesto de hecho definido por la ley.

En el análisis de la relación obligacional se adopta a menudo otro enfoque y otra terminología. Concebida la relación jurídica – tributaria como relación personal, se considera que el primer elemento de la obligación consiste en los sujetos activos y pasivos; el segundo elemento es el objeto o la materia imponible, identificándose en este concepto los hechos objetivos que dan origen a la obligación.

El hecho de que un individuo sea el destinatario legal de un tributo no implica que ese individuo vaya a ser inexorablemente el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal. Será sujeto pasivo si el mandato contenido en la norma tributaria lo obliga a pagar el tributo (el destinatario legal del tributo se denominará "contribuyente"). No será sujeto pasivo si el mandato de la norma tributaria obliga a un tercero ajeno al hecho imponible (el sustituto) a efectuar el pago tributario. El destinatario legal tributario queda entonces excluido de la relación jurídica tributaria principal, y el único sujeto pasivo será el sustituto. Eso no significa que el patrimonio o la renta del destinatario legal se liberen de sufrir por vía legal la carga pecuniaria que el tributo contiene. Pero el destinatario legal tributario excluido o sustituido recibe esa carga no en virtud de la relación jurídica sustancial establecida por el fisco, sino en virtud de la relación jurídica derivada del resarcimiento que debe satisfacer a aquel que pagó por él (el sustituto). El destinatario legal del tributo debe ser un particular, de ninguna manera podría tratarse del Estado nacional, provincial, municipal, o sus organismos

dependientes, ya que técnicamente carecen de capacidad contributiva. Tal y como lo establece el art. 6 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Por lo visto la única oportunidad en que la atribución del hecho imponible y su imposición a un organismo estatal, sería aceptable en el caso de que se quieran equiparar las condiciones de las empresas públicas a las de las empresas privadas, sometiéndolas al mismo régimen jurídico y económico. También se podría aceptar para el caso de hacer fluir la riqueza de los organismos descentralizados del Estado hacia otros organismos, a través de la detracción de bienes de su patrimonio para que estos vuelvan a ingresar por otro conducto para ser trasladados (redistribuidos) a otros sectores económicos estatales.

Los sujetos de la obligación tributaria no son un elemento a priori, ni desvinculado del presupuesto de hecho objetivo. no existe una relación intersubjetiva con prescindencia de la obligación tributaria concreta, que surge de la verificación de los hechos definidos por la ley. Por el contrario, hay impuestos que, como se ha visto, ni siquiera contienen en las disposiciones legales pertinentes la definición de los sujetos. Por otra parte, cuando la ley define a los sujetos y establece su grado de responsabilidad para el pago del tributo, lo hace exclusivamente en conexión con los hechos objetivos que constituyen el supuesto legal de la obligación.

Desde el punto de vista jurídico el objeto de la relación tributaria obligacional es la prestación, es decir, el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo. El concepto de objeto es apropiado en la ciencia de las finanzas para indicar el fenómeno económico de la incidencia del impuesto, esto es, por ejemplo, el patrimonio global de las personas físicas o su renta, como también el producto neto de una determinada actividad productiva o, finalmente, determinados bienes materiales, cuya venta o producción soporten el gravamen.

Desde el punto de vista jurídico, esos fenómenos económicos o esos bienes materiales solo constituyen un elemento componente del conjunto de circunstancias de hecho que el legislador define abstractamente como presupuesto de la obligación tributaria y cuya verificación concreta da nacimiento a la obligación.

Si analizamos desde el punto de vista jurídico la relación jurídica tributaria como relación obligacional que nace de la ley, nos encontramos ante un fenómeno cuyos elementos y estructura no se diferencian sustancialmente de las relaciones ex lege del derecho privado. En efecto, todas las relaciones jurídicas, sean ellas de derecho privado o del derecho público, exigen como requisito fundamente al para su

nacimiento, que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como presupuestos de la obligación.

Debemos, entonces, coordinar las nociones de potestad tributaria y relación jurídica-tributaria. Cuando los esquemas que el Estado construye abstractamente mediante ley y en ejercicio de la potestad tributaria, se aplican a integrantes singulares de la comunidad, ya no hay propiamente ejercicio de la potestad tributaria, sino ejercicio de una pretensión crediticia tributaria por parte de un sujeto activo (el Estado como fisco) respecto de un sujeto pasivo que debe presumiblemente efectivizar la prestación (el tributo).

La fuente de la obligación de pagar tributos es la ley. La voluntad jurídica de los individuos no es apta para crear la deuda tributaria. Mediante la Ley, el legislador describe la hipótesis condicionante llamada "hecho imponible", y entonces ése pasa a ser un concepto jurídico. Mientras no esté vertido en Ley, ningún presupuesto de hecho genera obligación tributaria. A su vez, la Ley debe atenerse a las disposiciones constitucionales, y el poder judicial debe velar para que no se viole ese acatamiento de la Ley a la Constitución en sus postulados esenciales.

## **9. HECHO IMPONIBLE**

Podemos comentar de acuerdo a algunos escritos del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, que una ley por si sola no puede generar una obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto. Por otra parte el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, si no que lo hace a través de la ley.

Esta relación entre el hecho imponible y la norma revelan que el hecho imponible es un "hecho jurídico" o dicho con otras palabras, es un hecho que por voluntad de la ley, produce efectos jurídicos.

Por otro lado podemos decir que el hecho imponible es de naturaleza económica que la ley elige como hechos jurídicos. Esta afirmación no es inexacta, pero merece una mayor precisión.

De Acuerdo al Instituto antes mencionado el error de las doctrinas que niegan la naturaleza jurídica de los hechos imponibles consiste en esta negación, mientras que

es exacta la afirmación que dichos hechos son de naturaleza económica. El problema encuentra su solución al explorarse el presupuesto de hecho de los impuestos posee características particulares que permiten identificarlo como tal.

La doctrina reconoce en los presupuestos de hecho de las obligaciones impositivas una naturaleza específica con respecto a los otros tributos y común a todos los impuestos por ser la naturaleza sustancial de los hechos impositivos el fundamento que los caracteriza. La investigación de la naturaleza del hecho imponible se acopla con el problema de la causa jurídica del impuesto. Es decir que se identifica al principio rector de los hechos impositivos con la causa jurídica de las obligaciones impositivas.

## **9. Aspectos del hecho imponible**

### **9.1 Aspecto espacial del hecho imponible:**

Los hechos impositivos definidos por la ley en su aspecto objetivo, deben ser delimitados territorialmente, para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma y que, automáticamente, excluye los hechos impositivos que, si bien responden a la delimitación objetiva, deben hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal. Como alternativa a este criterio territorial, la ley puede adoptar otro criterio limitador: el ámbito social formado por la sociedad humana sobre la cual el legislador extiende la potestad tributaria.

Son estos los momentos de vinculación de los hechos impositivos con el sujeto activo de la obligación tributaria.

Ellos pueden distinguirse en criterios territoriales o en criterios personales o políticos. La selección del momento de vinculación responde a los de propósitos principales. El primero es la posibilidad de profesar eficientemente el ejercicio del poder fiscal por ser asequibles los casos concretos por la administración tributaria que puede realizar así la recaudación correspondiente. El segundo es el logro de la finalidad socioeconómica de la ley fiscal, según la posición del estado dentro de la comunidad mundial y la realización de sus intereses consiguientes.

## **9.2 El aspecto temporal del hecho imponible**

Las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer la ubicación en el tiempo de los hechos imponibles, delimitan, como consecuencia, el alcance de la obligación tributaria en el tiempo. En relación con este tema podemos decir que los hechos imponibles pueden ser circunstancias de verificación instantánea, o en otros casos abarcan un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo. También hay casos en los que el hecho imponible representa fenómenos que se identifican con los ejercicios anuales, ejemplo de esto es el Impuesto Sobre la Renta ; en él el legislador puede elegir como período de imputación el ejercicio anual comercial o bien otro que considere como término fiscal en el cual termina un ejercicio.

## **9.3 Aspecto subjetivo del hecho imponible**

En primer lugar, el sujeto pasivo obligado por excelencia es el que denominamos "contribuyente".

Este es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza. Este sujeto es el que la literatura tradicional en materia de finanzas públicas denomina "contribuyente de derecho".

En los casos en que la ley no lo mencione expresamente o que mencione a una serie de sujetos, se suele distinguir entre aquel que realiza el hecho imponible o al cual este hecho es atribuible por naturaleza o como propio, de todos aquellos a los que se les atribuye la responsabilidad de este hecho únicamente en razón de una norma legal. Entonces distinguimos entre el sujeto pasivo principal, que es aquel que posee la capacidad contributiva que constituye el fundamento del hecho imponible es decir, que el contribuyente es tal tanto en el caso en el que la ley lo establezca expresamente, como en el que la ley nada diga al respecto; mientras que los demás sujetos pasivos se los considera así solamente en virtud de una expresión legal.

La doctrina tributaria distingue dos categorías de sujetos pasivos, una es la de sujeto pasivo por deuda propia y la otra es la de sujetos pasivos por deuda ajena. Esta distinción se basa en la separación entre la deuda y la responsabilidad. Podremos ver la diferencia que existe entre el verdadero contribuyente, al que la ley le atribuye la titularidad del hecho imponible, y a los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo con diversos grados de responsabilidad que variarán por la aplicación de las diversas normas tributarias. Las diversas categorías de

responsabilidad son, responsabilidad solidaria sin condiciones, responsabilidad solidaria supeditada al cumplimiento de ciertos supuestos, responsabilidad subsidiaria y responsabilidad sustitutiva, esto puede apreciarse en el artículo 42 del Código Tributario actual.

La diferencia fundamental entre el agente de retención y el sustituto tributario consiste esencialmente en lo siguiente: el agente de retención tiene en primer término la obligación de retener y pagar al fisco la suma retenida; sólo el incumplimiento de una de las dos obligaciones referidas hace nacer su responsabilidad patrimonial hacia el Fisco. En cambio, en el caso del sustituto, la obligación de pagar el impuesto incumbe directa y primordialmente al sustituto, sin perjuicio de su derecho de reclamar la restitución de lo pagado al verdadero contribuyente. La obligación de éste hacia el Fisco puede surgir en forma condicional, cuando el sustituto no haya satisfecho el impuesto y su insolvencia pueda frustrar la pretensión tributaria del Fisco. También puede ocurrir que determinados ordenamientos positivos no solo autoricen al sustituto la acción de regreso contra el contribuyente sino que le impongan la obligación de ejercer dicha acción de regreso, con el fin de que el verdadero contribuyente tenga conciencia y, podríamos decir, sensibilidad efectiva de la carga tributaria que la legislación le impone. En esta hipótesis, el sustituto tiende a acercarse más a nuestra figura del agente de retención pero se diferencia de él, por cuanto, el contribuyente no tiene ninguna relación directa con la administración tributaria a los efectos del pago del tributo, que solo incumbe, frente al fisco, al sustituto.

Las leyes positivas imponen al agente de retención, en todos los casos, la obligación de retener y hacen nacer su responsabilidad patrimonial del incumplimiento de dicha obligación o de la ulterior de entregar al Fisco las sumas retenidas.

#### **9.4 Aspecto objetivo del hecho imponible**

Se podría decir que este es el núcleo del hecho imponible. Consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce. Es el elemento descriptivo al cual, para completar el hecho imponible como hipótesis, se le adicionan los restantes elementos del hecho imponible. Este elemento siempre supone un verbo (es un "hacer", "dar", "transferir", "entregar", "recibir", "ser", "estar", "permanecer")